

**Finansdepartementet**

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för företagsbeskattning, S1

Christina Rosén

Telefon 08-405 16 79

Telefax 08-405 14 66

E-post christina.rosén@finance.ministry.se

Promemoria med förslag om sänkt expansionsfondsskatt

1. Bakgrund**1.1 1994 års företagsskattereform**

Efter 1990 års skattereform tillsattes en utredning för att anpassa beskattningen av enskilda näringsidkare och svenska handelsbolag till vad som gällde för aktiebolag. En ny reformerad lagstiftning om företagsbeskattning trädde i kraft den 1 januari 1994 och tillämpades för första gången vid 1995 års taxering (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536 m.fl.). De bakomliggande skälen för lagstiftningen är att beskattningen skall vara neutral oavsett i vilken företagsform näringsverksamheten bedrivs. Viktiga delar i reformen var bestämmelserna om positiv och negativ räntefördelning, expansionsmedel och periodiseringsfonder.

Bestämmelserna om expansionsmedel togs in i en särskild lag, lagen (1993:1537) om expansionsmedel (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15). Lagen upphörde att gälla den 1 januari 2000 i samband med att den nya inkomstskattelagen (1999:1229), IL, trädde i kraft och bestämmelserna finns numera i 34 kap. IL. I samband med att reglerna infogades i IL byttes uttrycket *expansionsmedel* ut mot *expansionsfond* för att skapa enhetlighet (jfr uttrycken periodiseringsfond och ersättningsfond). Syftet med bestämmelserna är att skapa samma möjligheter som för enmansaktiebolag att kunna expandera sin verksamhet med kvarhållen vinst.

1.2 Gällande rätt

Aktiebolag betalar 28 procent i statlig skatt på sina vinster. Vinsterna distribueras vidare till delägarna antingen i form av utdelning eller ersättning för arbete som utförts. Bolaget får inte göra avdrag för utdelning. Lön eller annan ersättning för arbete är avdragsgilla utgifter för bo-

laget som också måste betala socialavgifter på ersättningen. Delägarna beskattas i sin tur för de belopp som de erhållit i form av utdelning eller lön. För att förhindra att delägare m.fl. i fåmansföretag omvandlar förvärvsarbetsinkomster till lägre beskattad kapitalinkomst i form av utdelning och kapitalvinst gäller särskilda regler, de s.k. 3:12-reglerna (57 kap. IL). På den del av vinsterna som kvarhålls i ett aktieföretag betalas ingen ytterligare skatt än den statliga bolagsskatten på 28 procent.

Handelsbolag beskattas inte utan varje delägare beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller inte. Beskattning sker i detta fall en gång. Delägaren betalar själv sina socialavgifter. Detsamma gäller i enskild näringsverksamhet. Samtliga inkomster i näringsverksamheten beskattas direkt hos näringsidkaren och liksom i handelsbolag sker beskattning en gång. Även den enskilde näringsidkaren betalar socialavgifter.

För enskild näringsverksamhet och handelsbolag fyller reglerna om räntefördelning delvis samma funktion som 3:12-reglerna gör för fåmansföretag. Bestämmelserna om avsättning till expansionsfond möjliggör för fysiska personer att kunna investera med kvarhållen vinst i sin enskilda näringsverksamhet eller i ett handelsbolag med samma skattekonsekvenser som för ett enmansaktieföretag.

Avsättningar till expansionsfond får dras av vid beräkning av inkomsten av näringsverksamhet. I handelsbolag beräknas avdraget för varje delägare för sig och avsättningen görs också hos delägarna. Näringsidkaren behöver inte betala inkomstskatt och inte heller socialavgifter på det avsatte beloppet. I stället utgår en särskild statlig skatt, expansionsfondsskatt, som motsvarar bolagsskatten, om 28 procent på beloppet.

Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat resultat. Avsikten med bestämmelsen är att en ökning av expansionsfonden inte skall få medföra underskott i verksamheten (prop. 1993/94:50 s. 236). Med *det för expansionsfond justerade resultatet* avses resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till expansionsfond. Resultatet *ökas med* avdrag för egenavgifter och avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto samt särskild löneskatt avseende dessa poster och *minskas med* sjukpenning och liknande ersättningar och återfört avdrag för egenavgifter.

Avdraget begränsas också på så sätt att expansionsfonden inte får överstiga det högsta belopp som anges i bestämmelserna om *kapitalunderlaget* (tidigare *takbeloppet*). Skälet till begränsningen är att ett belopp motsvarande expansionsfonden inte skall vara tillgängligt för näringsidkarens privata ändamål (prop. 1993/94:50 s. 236 och 317).

För *enskilda näringsidkare* får expansionsfonden uppgå till ett högst ett belopp som motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expan-

sionsfonden. Begränsningen innebär att fonden inte får överstiga kapitalet innan man tagit upp expansionsfondsskatten som en skuld. Med *kapitalunderlaget för expansionsfond* avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång. Mellanskillnaden *ökas med* underskott av näringsverksamheten som inte dras av samma år, en övergångspost för räntefördelning (denna räknas fram för att undvika att gamla förluster från tiden före räntefördelningens införande leder till negativ räntefördelning) och en särskild post som räknas fram vid vissa förvärv av fastighet genom arv, gåva m.m. samt *minskas med* sådana tillskott i verksamheten under beskattningsåret som görs i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten. Om makar deltar tillsammans i enskild näringsverksamhet, skall kapitalunderlaget för expansionsfond delas upp mellan dem på grundval av deras delar av kapitalet i verksamheten.

För *delägare i svenska handelsbolag* får expansionsfonden inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt. Med *kapitalunderlaget för expansionsfond* avses delägarens justerade anskaffningsutgift för andelen i bolaget vid beskattningsårets utgång. Den justerade anskaffningsutgiften *ökas med* en övergångspost för räntefördelning och *minskas med* sådana tillskott under beskattningsåret som görs i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget och lån från bolaget till delägaren eller till en närstående till delägaren, om inte räntan på lånet är marknadsmässig. Vid beräkning av den justerade anskaffningsutgiften skall utgiften inte ökas på grund av beskattningsårets avsättning till expansionsfond. Om andelen i handelsbolaget är lagertillgång, avses med kapitalunderlaget för expansionsfond andelens skattemässiga värde vid beskattningsårets utgång ökat respektive minskat med ovan angivna poster.

Om expansionsfonden överstiger vad som är tillåtet, skall motsvarande del av avdraget återföras till beskattning. I övrigt skall avdrag för avsättning till expansionsfond återföras senast när förhållandena är sådana som anges nedan:

- näringsverksamheten upphör att bedrivas,
- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
- andelen i handelsbolaget avyttras eller övergår till en ny ägare på något annat sätt,
- näringsverksamheten skall inte längre beskattas i Sverige p.g.a. ett skatteavtal,
- näringsidkaren eller delägaren är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret,
- det beslutas att handelsbolaget skall träda i likvidation, eller
- näringsidkaren, delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Näringsidkaren kan frivilligt välja att återföra avdragen även vid en tidigare tidpunkt. När avsättningen återförs skall den betalda expansions-

fondsskatten avräknas från den slutliga skatten som tas ut av näringsidkaren.

Expansionsfonder är möjliga att överföra mellan olika typer av företag vid byte av verksamhetsform.

2. Förslag

2.1 Sänkt expansionsfondsskatt

Promemorians förslag: Expansionsfondsskatten sänks från 28 procent till 25 procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond. Belopp som satts av till expansionsfond före 2003 års taxering (*den gamla expansionsfonden*) skall hållas åtskilda från belopp som satts av vid 2003 eller senare års taxeringar (*den nya expansionsfonden*).

Bestämmelserna om kapitalunderlaget för expansionsfond, turordning vid återföring av avsättningar, överföring av expansionsfonder vid byte av verksamhetsform och tillgodoräknande av erlagd expansionsfondsskatt vid återföring av avsättningar anpassas till den nya skattesatsen och till att det kommer att finnas både gamla och nya fonder.

Skälen för förslaget: Genom 1990 års skattereform reformerades företagsbeskattningen med kraftigt sänkt bolagsskattesats och mycket omfattande breddningar av skattebasen. Möjligheten att göra skattemässiga reserveringar minskades påtagligt. När den neutrala företagsbeskattningen infördes fr.o.m. 1995 års taxering skapades möjligheter för egenföretagare att investera i verksamheten med kvarhållen vinst på samma skattemässiga villkor som för enmansaktiebolag. Genom att sänka expansionsfondsskatten från 28 till 25 procent ger man en skattelättnad till de allra minsta företagen.

Efter sänkningen kommer det att i ett och samma företag kunna finnas avsättningar som gjorts både när skattesatsen var 28 procent och när den blivit 25 procent. Dessa avsättningar måste hållas åtskilda från varandra för att man korrekt skall kunna tillämpa bestämmelserna om kapitalunderlaget för expansionsfond, turordning vid återföring, överföring av expansionsfonder vid byte av verksamhetsform och tillgodoräknande av erlagd expansionsfondsskatt vid debitering av slutlig skatt. De båda typerna av avsättningar kommer att kunna finnas parallellt under mycket lång tid, eftersom återföring av avsättningar till expansionsfond inte behöver göras inom någon särskild tid till skillnad från vad som gäller för avsättningar till periodiseringsfond och ersättningsfond. Det är därför inte lämpligt att i övergångsbestämmelser reglera vad som skall gälla när det både finns nya och gamla avsättningar. För att göra de nya bestämmelserna mer tillgängliga för de skattskyldiga bör de i stället inkorporeras i de aktuella paragraferna i IL. Av lagtekniska skäl bör belopp som satts av vid 2002 och tidigare års taxeringar benämnas *den gamla expansionsfonden* och belopp som satts av vid 2003 och senare års taxeringar *den nya expansionsfonden*.

Flera bestämmelser kommer att behöva anpassas till den nya skattesatsen för expansionsfondsskatt och till att det kommer att finnas både nya och gamla expansionsfonder. I huvudsak gäller det bestämmelserna om kapitalunderlaget för expansionsfond, turordning vid återföring av avsättningar, överföring av expansionsfonder vid byte av verksamhetsform och tillgodoräknande av erlagd expansionsfondsskatt vid återföring av avsättningar. Ändringarna är med ett undantag av tekniskt slag. Beträffande turordningen vid återföring av avsättningar krävs dock ett ställningstagande i sak.

Om en expansionsfond överstiger vad som är tillåtet, skall motsvarande del av avdragen återföras. Det kommer att behövas en särskild turordningsregel om vilken del av avdragen som skall återföras först med anledning av att det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att kunna finnas två expansionsfonder i en näringsverksamhet. För den skattskyldige är det mer förmånligt om belopp som satts av till den gamla fonden får återföras först eftersom den expansionsfondsskatt som får avräknas vid den slutliga debiteringen av skatt är högre för avsättningar till gamla fonder (28 procent) än till nya fonder (25 procent). Återföringen bör därför i första hand avse belopp som satts av till den gamla fonden. Turordningsregeln bör gälla både obligatoriska och frivilliga återföringar.

Förslaget medför ändringar i 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 15, 18–22 §§, 48 kap. 12 §, 50 kap. 5 § och 65 kap. 8 § IL samt att en ny paragraf, 34 kap. 17 a §, förs in i IL.

2.2 Övergångs- och ikraftträdandebestämmelser

Promemorians förslag: De nya bestämmelserna skall få tillämpas fr.o.m. 2003 års taxering.

Skälen för promemorians förslag: En sänkning av expansionsfondsskatten är till fördel för de näringsidkare som vill expandera sin verksamhet. Det är därför viktigt att sänkningen kan börja tillämpas så snart som möjligt. En följd av sänkningen är dock att näringsidkarna måste kunna hålla isär belopp som satts av före sänkningen från belopp som gjorts efter sänkningen. I realiteten innebär det att det i många näringsverksamheter kommer att behöva finnas två expansionsfonder. Detta innebär en inte försumbar ökad administrativ börda för egenföretagarna. Skatteförvaltningen måste därför ta fram ett adekvat informationsmaterial om ändringen och sprida detta till de berörda näringsidkarna. För att detta skall hinna ske i rimlig tid innan lagändringarna får genomslag bör de nya bestämmelserna tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

3. Effekter för offentliga finanser

Förslaget beräknas kosta 0,03 miljarder kronor.

4. Konsekvensanalys

Om promemorians förslag genomförs kommer det att innebära en skattelättnad för de allra minsta företagen. Det kommer dock även att innebära en något ökad administrativ börda för dessa företag p.g.a. att de fortsättningsvis kommer att behöva hålla isär nya och gamla avsättningar. Det kommer naturligtvis att ta mest tid under det första taxeringsåret som de nya reglerna skall tillämpas. Därefter har man utarbetat rutiner för att hålla beloppen åtskilda. Samtliga företag som gör avsättningar till expansionsfond kommer att behöva redovisa två expansionsfonder i samband med upprättandet av sina självdeklarationer. Detta innebär i sin tur att det blir lite svårare att räkna ut hur stor avsättning som kan göras ett visst år samt hur stor fonden får vara innan återföring måste ske. Sammantaget blir det alltså en något större arbetsbelastning mot vad som gäller nu. Detta gäller främst vid överföring av expansionsfonder vid byte av verksamhetsform samt vid beräkning av den särskilda posten vid benefikt förvärv av en fastighet. Byte av verksamhetsform sker dock inte särskilt ofta. I dessa fall rör det sig om engångsföreteelser. Att en näringsfastighet erhålls vid ett benefikt förvärv är inte ovanligt men det torde i vart fall normalt inte ske mer än en gång för varje näringsidkare eller delägare i ett handelsbolag.

Bestämmelserna om expansionsfond tillhör redan i dag de mest tekniskt komplicerade som små företag har att hantera. En sänkning av expansionsfondsskatten innebär visserligen en tillkommande komplikation. Den sänkta skattebelastningen bedöms dock mer än väl uppväga den något ökade administrativa börda som kommer att bli följden av de nya bestämmelserna. Den tillkommande administrativa bördan får därför anses acceptabel.

Skatteförvaltningen måste få tid till att utforma informationsmaterial och se till att de berörda skattskyldiga får del av informationen i rimlig tid. Bestämmelserna bör därför tillämpas första gången vid 2003 års taxering (jfr avsnitt 2.2).

5. Lagförslag

Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) dels att 33 kap. 8 och 16 §§, 34 kap. 2, 4, 6, 8, 10, 12, 14, 15, 18–22 §§, 48 kap. 12 §, 50 kap. 5 § samt 65 kap. 8 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 34 kap. 17 a §, av följande lydelse.

33 kap.

8 §

Med *kapitalunderlaget för räntefördelning* för en enskild näringsidkare avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid det föregående beskattningsåret utgång *ökad med*

- underskott av näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret till den del avdrag för underskottet inte har gjorts enligt någon av de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § första och andra styckena,
- kvarstående sparat fördelningsbelopp,
- en sådan övergångspost som avses i 14 §, och
- en sådan särskild post vid arv, gåva m.m. som avses i 15–17 §§,

minskad med

- 72 procent av expansionsfonden enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och
- 72 procent av *den gamla* expansionsfonden *respektive 75 procent av den nya expansionsfonden* enligt 34 kap. vid det föregående beskattningsårets utgång, och
- sådana tillskott i näringsverksamheten under det föregående beskattningsåret som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

16 §

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten

Den särskilda posten uppgår till ett belopp som motsvarar det negativa kapitalunderlag för räntefördelning som hänför sig till förvärvet, beräknat vid förvärvstidpunkten. Posten får dock inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning som lämnas för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten

enligt 12 § eller 13 § och ökad med 72 procent av en övertagen expansionsfond till den del *den* avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

enligt 12 § eller 13 § och ökad med 72 procent av en övertagen *gammal* expansionsfond *respektive 75 procent av en övertagen ny expansionsfond* till den del *expansionsfonderna* avser fastigheten. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Om en del av fastigheten övergår till någon annan ägare, skall posten minskas i motsvarande mån.

Om fastigheten och driften av den räknas till olika näringsverksamheter och förvärvaren eller hans närstående inom två år före förvärvet eller efter förvärvet skjutit till kapital i mer än obetydlig omfattning till den näringsverksamhet som driften räknas till, skall posten minskas i motsvarande mån.

34 kap.

2 §

Avdrag får göras för belopp som sätts av till expansionsfond.

Avdrag får göras för belopp som sätts av till expansionsfond. *Belopp som satts av vid 2002 eller tidigare års taxeringar (den gamla expansionsfonden) skall hållas åtskilda från belopp som sätts av vid 2003 eller senare års taxeringar (den nya expansionsfonden).*

När det gäller svenska handelsbolag skall avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna göras hos delägarna.

4 §

Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat positivt resultat. Avdraget begränsas också på så sätt att expansionsfonden inte får överstiga det högsta belopp som anges i bestämmelserna om kapitalunderlaget i 6–13 §§.

Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat positivt resultat. Avdraget begränsas också på så sätt att *summan av den gamla och den nya* expansionsfonden inte får överstiga det högsta belopp som anges i bestämmelserna om kapitalunderlaget i 6–13 §§.

6 §

För enskilda näringsidkare får *expansionsfonden* uppgå till högst ett belopp som motsvarar *138,89 procent av kapitalunderlaget* för ex-

För enskilda näringsidkare får *summan av den gamla och den nya* expansionsfonden uppgå till högst ett *så stort* belopp *att summan av 72*

pansionsfond.

procent av den gamla fonden och 75 procent av den nya fonden motsvarar kapitalunderlaget för expansionsfond.

8 §

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av *egen och övertagen expansionsfond överstiger 138,89 procent* av summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänförs till förvärvet. Förvärvarens kapitalunderlag och *expansionsfond* skall beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänförs till förvärvet och *den* övertagna *expansionsfonden* beräknas vid förvärvstidpunkten.

En särskild post får beräknas om en fastighet förvärvas genom arv, testamente eller gåva eller genom bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död och summan av förvärvarens kapitalunderlag för expansionsfond och det kapitalunderlag som hänförs till förvärvet *understiger summan av 72 procent av en egen och en övertagen gammal expansionsfond samt 75 procent av en egen och en övertagen ny expansionsfond*. Förvärvarens kapitalunderlag och *expansionsfonder* skall beräknas vid utgången av beskattningsåret före förvärvet medan det kapitalunderlag som hänförs till förvärvet och *de* övertagna *expansionsfonderna* beräknas vid förvärvstidpunkten.

Första stycket gäller bara under förutsättning att villkoren i 18 § är uppfyllda och om fastigheten är kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren.

10 §

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att *expansionsfonden motsvarar högst 138,89 procent* av kapitalunderlaget som avses i 8 §.

Den särskilda posten får öka kapitalunderlaget för expansionsfond med ett så stort belopp att kapitalunderlaget som avses i 8 § *uppgår till högst summan av 72 procent av den gamla expansionsfonden och 75 procent av den nya expansionsfonden*.

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om *expansionsfonden* ett visst år uppgår till eller är lägre än *138,89 procent* av kapitalunderlaget före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapital-

Kapitalunderlaget får ökas med posten bara så länge någon del av fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om *kapitalunderlaget* ett visst år uppgår till eller *överstiger summan av 72 procent av den gamla expansionsfonden och 75 procent av den nya expansionsfonden*

underlaget med posten.

före ökningen med posten, upphör rätten att öka kapitalunderlaget med posten.

12 §

För delägare i svenska handelsbolag får expansionsfonden inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt.

För delägare i svenska handelsbolag får *summan av den gamla och den nya* expansionsfonden inte uppgå till ett så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfond är negativt.

15 §

Om expansionsfonden överstiger vad som är tillåtet enligt 6 eller 12 §, skall motsvarande del av avdragen återföras.

Om *summan av den gamla och den nya* expansionsfonden överstiger vad som är tillåtet enligt 6 eller 12 §, skall motsvarande del av avdragen återföras.

17 a §

Återföring av avdrag för avsättning till expansionsfond skall i första hand avse belopp som satts av till den gamla expansionsfonden.

18 §

Om samtliga reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning får mottagaren ta över en expansionsfond om

- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som reallgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Värdet av reallgångarna skall beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §.

En gammal och en ny expansionsfond får dock inte tas över till den del summan av 72 procent av den gamla fonden och 75 procent av den nya fonden överstiger det värde som reallgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret ökat med en tredjedel. Värdet av reallgångarna skall beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §.

Om *expansionsfonden* tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem.

Om *en expansionsfond* tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem.

19 §

En expansionsfond får föras över om en enskild näringsidkare

- överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett svenskt handelsbolag som han har en andel i eller genom överlåtelsen får en andel i, och
- begär att expansionsfonden inte skall återföras.

Om *expansionsfonden* förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

Om *en expansionsfond* förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

20 §

En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14- 16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

- överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,
- begär att expansionsfonden inte skall återföras, och
- såvida det inte är fråga om ap- portemission, skjuter till kapital till bolaget och detta kapital motsvarar minst 72 procent av *expansionsfonden*.

- såvida det inte är fråga om ap- portemission, skjuter till kapital till bolaget och detta kapital motsvarar minst *summan av 72 procent av en gammal fond och 75 procent av en ny fond*.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

21 §

En expansionsfond får tas över om

- en delägars andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning, och
- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del *den* överstiger den justerade anskaffningsutgiften en-

En gammal och en ny expansionsfond får dock inte tas över till den del *summan av fonderna* överstiger

ligt 50 kap. *Den* får inte heller tas över till den del *den* överstiger den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella ökad med en tredjedel.

den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. *Fonderna* får inte heller tas över till den del *summan av dem* överstiger den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella ökad med en tredjedel.

Om andelen i handelsbolaget är en lagertillgång, gäller i stället att *expansionsfonden* inte får tas över till den del *den* överstiger andelens skattemässiga värde. *Den* får inte heller tas över till den del *den* överstiger motsvarande värde vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella året ökat med en tredjedel.

Om andelen i handelsbolaget är en lagertillgång, gäller i stället att *en gammal och en ny expansionsfond* inte får tas över till den del *de* överstiger andelens skattemässiga värde. *Fonderna* får inte heller tas över till den del *summan av fonderna* överstiger motsvarande värde vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella året ökat med en tredjedel.

Om *expansionsfonden* tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

Om *en expansionsfond* tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

22 §

Om en delägare i ett svenskt handelsbolag tillskiftas realtillgångar vid bolagets upplösning får en expansionsfond föras över om

- delägaren begär att expansionsfonden inte skall återföras, och
- överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.

Om *expansionsfonden* förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem i enskild näringsverksamhet.

Om *en expansionsfond* förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem i enskild näringsverksamhet.

48 kap.

12 §

Om en periodiseringsfond förs över till ett aktiebolag enligt 30 kap. 11 eller 12 §, skall det tillskott som är en förutsättning för överföringen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget. Om en expansionsfond upphör i samband med att tillgångar överläts till ett aktiebolag och fonden enligt 34 kap. 20 § inte skall återföras, skall det tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet.

Vid apportemission skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden. Vidare skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med ett belopp som motsvarar 72 procent av *den expansionsfond* som upphör.

Vid apportemission skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden. Vidare skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med ett belopp som motsvarar *summan av 72 procent för en gammal expansionsfond och 75 procent för en ny expansionsfond av de expansionsfonder* som upphör.

50 kap.

5 §

Anskaffningsutgiften skall *ökas* med

- den skattskyldiges tillskott till bolaget,
- belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster,
- 28 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,
- 72 procent av expansionsfond som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och
- det belopp som framgår vid en tillämpning av bestämmelserna om överlåtelse av privata tillgångar till underpris i 53 kap. 5 §.

- 25 procent av avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,
- 72 procent av en *gammal* expansionsfond *respektive 75 procent av en ny expansionsfond* som förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 §, och

Anskaffningsutgiften skall *minskas* med

- den skattskyldiges uttag ur bolaget,
- belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott,
- negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet,
- 28 procent av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och
- 72 procent av *expansionsfond* som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

- 28 procent *för gamla fonder respektive 25 procent för nya fonder* av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., och
- 72 procent *för en gammal expansionsfond respektive 75 procent för en ny expansionsfond* av *expansionsfonder* som förs över från enskild näringsverksamhet till andel i handelsbolag enligt 34 kap. 19 §.

65 kap.**8 §**

Expansionsfondsskatten är *28* procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs, skall ett belopp som motsvarar *28* procent av minskningen av *expansionsfonden* tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Expansionsfondsskatten är *25* procent av det belopp som dras av vid avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. När avdraget återförs, skall ett belopp som motsvarar *28* procent av minskningen av *en gammal* expansionsfond *respektive 25 procent av minskningen av en ny expansionsfond* tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2002 och tillämpas första gången vid 2003 års taxering.

6. Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

33 kap.

8 och 16 §§

Ändringarna är en följd av att det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att finnas både gamla och nya expansionsfonder (jfr kommentaren till *34 kap. 2 §*). Den obeskattade delen av avsättningarna till den nya fonden kommer att uppgå till 75 procent eftersom expansionsfondsskatten sänkts till 25 procent. För de gamla fonderna kommer den obeskattade delen även fortsättningsvis att uppgå till 28 procent.

34 kap.

2 §

Expansionsfondsskatten sänks till 25 procent av avsatt belopp fr.o.m. 2003 års taxering (jfr kommentaren till *65 kap. 8 §*). För avsättningar som gjorts vid tidigare års taxeringar har skatt erlagts med 28 procent. Det innebär att det kommer att vara nödvändigt att hålla isär belopp som satts av vid 2002 eller tidigare års taxeringar och belopp som satts av vid 2003 eller senare års taxeringar. I *första stycket* har en ny mening med denna innebörd tagits in. För att man enklare skall kunna veta vilket belopp som avses skall avsättningar som gjorts före 2003 års taxering betecknas *den gamla expansionsfonden* och övriga avsättningar *den nya expansionsfonden*.

4 §

I *andra meningen* har en följdändring gjorts med anledning av att det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att finnas både gamla och nya expansionsfonder (jfr kommentaren till *2 §*).

6 §

Bestämmelsen om begränsningen för enskilda näringsidkare att göra avdrag för avsättningar till expansionsfond har ändrats p.g.a. att det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att finnas både gamla och nya expansionsfonder (jfr kommentaren till *2 §*). Den obeskattade delen av avsättningarna till den nya fonden kommer att uppgå till 75 procent eftersom expansionsfondsskatten sänkts till 25 procent. För de gamla fonderna kommer den obeskattade delen även fortsättningsvis att uppgå till 28 procent. Den formulering som använts i bestämmelsen sedan den togs in i IL kan därför inte längre användas. Den nya lydelsen har utformats med förebild i *7 §* den upphävda lagen (1993:1537) om expansionsmedel.

8 §

Ändringen i *första stycket* beror på att det fr.o.m. 2003 års taxeringar kommer att kunna finnas två expansionsfonder i samma näringsverksamhet (jfr kommentaren till 2 §) och att den obeskattade delen av dessa fonder är olika stora.

För att en särskild post skulle få läggas till takbeloppet (motsvarar kapitalunderlaget) krävdes enligt 7 a § lagen (1993:1537) om expansionsmedel att förvärvarens takbelopp understeg 72 procent av övertagna eller egna expansionsmedel. Bestämmelsen omformulerades när den togs in i IL så att det i stället krävdes att summan av egen och övertagen expansionsfond översteg 138,89 procent av summan av förvärvarens kapitalunderlag och det kapitalunderlag som hänför sig till förvärvet (prop. 1999/2000:2, del 2). I sak innebär det inte någon ändring. Ändringen innebär en återgång till den äldre formuleringen.

10 §

Ändringarna är av samma art som i 8 §.

12 §

En följdändring har gjorts eftersom det fr.o.m. 2003 års taxering kan finnas två expansionsfonder i samma näringsverksamhet (jfr kommentaren till 2 §).

15 §

Följdändringar har gjorts med anledning av att det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att finnas både gamla och nya expansionsfonder.

17 a §

Paragrafen, som är ny, behandlar turordningen vid återföring av avdrag när avsättning gjorts både till en gammal och en ny fond. Paragrafen gäller både obligatoriska och frivilliga återföringar. Av bestämmelsen framgår att återföringen i första hand skall avse belopp som satts av till en gammal expansionsfond. Att denna turordning valts beror på att den är mest fördelaktig för den skattskyldige. Vid återföringen tillgodoräknas den expansionsfondsskatt som erlagts för det återförda beloppet vid debiteringen av slutlig skatt. Om återföringen avser en gammal fond avräknas 28 procent av beloppet medan endast 25 procent avräknas om återföringen avser en ny fond.

18 §

Ändringarna i *andra stycket* är en följd av att det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att finnas både gamla och nya expansionsfonder. Enligt 10 § andra stycket lagen (1993:1537) om expansionsmedel gällde att expansionsmedel inte fick övertas i den mån de översteg 138,89 procent av värdet av reallgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel beräknat enligt de grunder som gavs i 13 § 1–4 och i lagen (1993:1536) om ränteför-

delning vid beskattning. Efter förslag från Lagrådet förenklades bestämmelsen när den togs in i IL genom att de tidigare beräkningsfaktorerna omräknades till en procentsats, som avrundades till ett lämpligt heltal (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 416 f). Genom att öka 138,89 procent med en tredjedel erhöles 185,19 procent, vilket avrundades till 185 procent. När det kommer att kunna finnas mer än en expansionsfond måste bestämmelsen formuleras på ett nytt sätt. Efter ändringen får summan av 72 procent av den gamla fonden och 75 procent av den nya fonden inte överstiga det värde som reallgångarna uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella ökat med en tredjedel. Detta innebär delvis en återgång till den äldre formuleringen.

I *tredje stycket* har en språklig justering gjorts.

19 §

I *andra stycket* har en språklig justering gjorts.

20 §

Ändringen i *första stycket tredje strecksatsen* är en följd av det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att finnas både gamla och nya expansionsfonder. Den obeskattade delen av avsättningarna till den nya fonden kommer att uppgå till 75 procent eftersom expansionsfondsskatten sänkts till 25 procent. För de gamla fonderna kommer den obeskattade delen även fortsättningsvis att uppgå till 28 procent.

21 §

Ändringarna i *andra* och *tredje stycket* är en följd av det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att finnas både gamla och nya expansionsfonder.

I *fjärde stycket* har en språklig justering gjorts.

22 §

I *andra stycket* har en språklig justering gjorts.

48 kap.

12 §

Ändringen i *andra stycket sista meningen* är en följd av det fr.o.m. 2003 års taxering kommer att kunna finnas två expansionsfonder i samma näringsverksamhet (jfr kommentaren till 2 §) och att den obeskattade delen av dessa fonder är olika stora.

50 kap.

5 §

Ändringarna är av samma art som i *48 kap. 12 §*.

65 kap.*8 §*

Ändringen i *första meningen* är en följd av att skattesatsen för expansionsfondsskatt har sänkts fr.o.m. 2003 års taxering. *Andra meningen* har ändrats eftersom det fr.o.m. denna taxering kommer att finnas både gamla och nya expansionsfonder. För belopp som satts av till en gammal fond kommer även fortsättningsvis 28 procent av återfört belopp att avräknas vid debiteringen av slutlig skatt. För nya avsättningar som återförs kommer endast 25 procent av beloppet att avräknas eftersom skatt inte erlagts med högre belopp.

Övergångs- och ikraftträdandebestämmelser

De nya bestämmelserna kommer att tillämpas första gången vid 2003 års taxering.