

# Regeringens proposition

## 2003/04:133

Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag, m.m.

Prop.  
2003/04:133

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 7 april 2004

*Göran Persson*

*Bosse Ringholm*  
(Finansdepartementet)

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås enhetliga regler för överföring av periodiseringsfond i samband med att enskild näringsverksamhet eller näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag. Särbestämmelserna för bolagsbildning genom apportemission slopas. I stället föreslås att de regler som gäller för vanlig bolagsbildning (s.k. kontantbildning) utvidgas till att gälla generellt.

Det innebär att tre förutsättningar skall gälla för att en periodiseringsfond skall få överföras till ett aktiebolag:

- 1) överföringen får inte föranleda uttagsbeskattning,
- 2) ett tillskott på grund av överföringen skall göras till bolaget motsvarande överförd periodiseringsfond, och
- 3) aktiebolaget skall göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond.

Även i fråga om villkoren för att en enskild näringsidkares expansionsfond skall få upphöra utan att återföras till beskattning i samband med att verksamheten överförs till ett aktiebolag föreslås att de regler som gäller för vanlig bolagsbildning skall gälla vid apportemission.

Regeringen har i en skrivelse till riksdagen den 29 januari 2004 aviserat ett kommande förslag. De nya reglerna föreslås bli tillämpliga på överföringar efter den 29 januari 2004.

I propositionen föreslås dessutom några justeringar i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483).

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	3
2	Lagtext.....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	7
2.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	8
3	Ärendet och dess beredning.....	11
4	Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag.....	12
4.1	Gällande rätt.....	12
4.1.1	Ombildning till aktiebolag.....	12
4.1.2	Periodiseringsfond.....	12
4.1.3	Expansionsfond.....	15
4.2	Överväganden och förslag.....	15
4.3	Effekter för offentliga finanser.....	19
4.4	Konsekvensanalys.....	20
5	Vissa justeringar i taxeringslagen och skattebetalningslagen.....	22
6	Författningskommentar.....	23
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	23
6.2	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).....	24
6.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	24
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag.....	25
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	26
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna.....	29
Bilaga 4	Lagrådsremissens lagförslag.....	30
Bilaga 5	Lagrådets yttrande.....	32
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 7 april 2004.....	33

# 1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2003/04:133

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
2. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324), och
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs att 30 kap. 11 och 12 §§, 34 kap. 20 § och 48 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **30 kap.**

##### 11 §

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. den fysiska personen, *såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till belopp* som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och

3. aktiebolaget, *såvida det inte är fråga om apportemission,* gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Om en fysisk person har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

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

Om näringsverksamheten i ett svenskt handelsbolag förs över till ett aktiebolag får en periodiseringsfond som avser handelsbolaget hos delägarna helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. handelsbolaget, *såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och* 2. handelsbolaget *gör ett tillskott som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och*

3. aktiebolaget, *såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.* 3. aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Om en delägare har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

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

### 34 kap.

#### 20 §

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

– överlåter samtliga reallgångar 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 apportemission, skjuter till kapital till bolaget och detta kapital* – *gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.*

motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

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

### 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 överlåts 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.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 29 januari 2004.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **5 kap.**

#### **3 §<sup>1</sup>**

Beslut om skattetillägg enligt 2 § 2 skall undanröjas om en självdeklaration har kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom fyra månader från utgången av det år då beslutet *fattades*.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om ett beslut om skattetillägg eller ett besked om den slutliga skatten eller någon annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek före utgången av det år då beslutet *fattades* skall skattetillägget undanröjas, om en självdeklaration har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom.

Beslut om skattetillägg enligt 2 § 2 skall undanröjas om en självdeklaration har kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom fyra månader från utgången av det år då beslutet *meddelades*.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om ett beslut om skattetillägg eller ett besked om den slutliga skatten eller någon annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek före utgången av det år då beslutet *meddelades* skall skattetillägget undanröjas, om en självdeklaration har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:655.

## 2.3 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att rubriken närmast före 2 kap. 6 § skall utgå, dels att 10 a kap. 22 §, 15 kap. 3 § och 23 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 10 a kap.

#### 22 §<sup>1</sup>

Om Skatteverket begär det, skall näringsidkaren göra sådant underlag som avses i 14 kap. 2 § första stycket tillgängligt på elektronisk väg för verket. *Underlaget skall bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.*

Underlaget skall bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

Om Skatteverket begär det, skall näringsidkaren göra sådant underlag som avses i 14 kap. 2 § första stycket tillgängligt på elektronisk väg för verket.

### 15 kap.

#### 3 §<sup>2</sup>

Beslut enligt 2 § om skattetillägg på grund av att den skattskyldige inte lämnat skattedeclaration skall undanröjas, om en deklARATION har kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet *fattades*.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om beslutet före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg *fattades*, skall skattetillägget undanröjas, om en deklARATION har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom.

Beslut enligt 2 § om skattetillägg på grund av att den skattskyldige inte lämnat skattedeclaration skall undanröjas, om en deklARATION har kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet *meddelades*.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om beslutet före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg *meddelades*, skall skattetillägget undanröjas, om en deklARATION har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2003:664.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2003:664.



**23 kap.****4 §<sup>3</sup>**

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall utse ett ombud som är godkänt av Skatteverket. Ombudet skall enligt fullmakt av den utländska företagaren svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos ombudet.

Vad som anges i första stycket gäller inte om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land i vilket den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse skall ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

- rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för återvinning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska struktur- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt beträffande mervärdesskatt och vissa punktskatter,

- rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning, och i

- rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom

Vad som anges i första stycket gäller inte om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land i vilket den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse skall ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i

- rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder,<sup>4</sup>

- rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, vissa punktskatter och skatter på försäkringspremier,<sup>5</sup> och i

- rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2003:664.

<sup>4</sup> EGT L 73, 19.3.1976, s. 18, (Celex 376L0308). Direktivet senast ändrat genom 2003 års anslutningsakt (EUT L 236, 23.9.2003 s. 1, Celex 103TN02/09).

<sup>5</sup> EGT L 336, 27.12.1977, s. 15 (Celex 377L0799). Direktivet senast ändrat genom rådets direktiv 2003/93/EG, EUT L 264, 15.10.2003, s. 23 (Celex 32003L0093).

*området för indirekt beskattning fråga om mervärdesskatt och om (mervärdesskatt). upphävande av förordning (EEG) nr 218/92.<sup>6</sup>* Prop. 2003/04:133

En utländsk företagare får utse ett sådant ombud som anges i första stycket även om Sverige har en överenskommelse av det slag som anges i andra stycket.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004.

<sup>6</sup> EUT L 264, 15.10.2003, s. 1 (Celex 32003R1798).

### 3 Ärendet och dess beredning

Enligt 30 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) får, om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag, en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget. Som villkor för övertagandet gäller bl.a. att den fysiska personen skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond och att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond. Dessa villkor gäller dock inte om det är fråga om apportemission. Vid apportemission skall i stället anskaffningsutgiften för aktierna minska med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på fonden.

Regeringsrätten har i en dom (RÅ 2003 ref. 10) kommit fram till att anskaffningsutgiften för aktierna inte kan sättas under noll kronor. Domen har fäst uppmärksamheten på att gällande skatteregler kan ge upphov till icke avsedda skattefördelar när enskild verksamhet överförs till ett aktiebolag genom apportemission. Detsamma gäller när verksamheten i ett handelsbolag förs över till ett aktiebolag. Likartade skattefördelar kan också uppkomma när en expansionsfond enligt 34 kap. 20 § IL upphör utan att återföras när en enskild näringsverksamhet förs över till ett aktiebolag i samband med apportemission.

Regeringen har i en skrivelse den 29 januari 2004, som överlämnades till riksdagen samma dag, aviserat kommande förslag om ändring av reglerna om överföring av periodiseringsfond och expansionsfond. (Skr. 2003/04:63). Den 2 februari 2004 remitterades en inom Finansdepartementet utarbetad promemoria, Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag (Dnr Fi2004/475). En sammanfattning av promemorian görs i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet. Regeringen tar i detta ärende upp de förslag som behandlats i promemorian.

I propositionen föreslås även vissa justeringar i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483). Synpunkter på dessa justeringar har under hand inhämtats från Skatteverket.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 18 mars 2004 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*.

Lagrådet lämnade förslaget utan erinran.

Förslagen till ändringarna i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483) har inte remitterats till Lagrådet eftersom det är fråga om ändringar av så enkel beskaffenhet att Lagrådets hörande skulle sakna betydelse.

## 4 Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag

### 4.1 Gällande rätt

#### 4.1.1 Ombildning till aktiebolag

En ombildning av en enskild firma till ett aktiebolag innebär att den enskildes näringsverksamhet förs över från näringsidkarens personliga ägo till ett annat rätts- och skattesubjekt, aktiebolaget. Vanligen bildas aktiebolaget först med ett tillskott av aktiekapital i kontanter. Därefter köper aktiebolaget tillgångarna i näringsverksamheten kontant eller mot en revers. Ett annat sätt att genomföra ombildningen är att skjuta till tillgångarna i utbyte mot aktier (apport). Sådana ombildningar kan genomföras utan att de medför uttagsbeskattning. Förutsättningarna framgår av 22 och 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Bl.a. krävs att hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överläts.

På motsvarande sätt kan ett handelsbolag ombildas till ett aktiebolag.

#### 4.1.2 Periodiseringsfond

Enligt 30 kap. IL skall avdrag göras för belopp som sätts av till periodiseringsfond. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag kan avdrag göras med högst ett belopp motsvarande 30 % av resultatet av näringsverksamheten beräknat på visst sätt. En periodiseringsfond skall återföras till beskattning senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår för vilket avdraget gjorts. Det innebär att ett företag vid en viss tidpunkt kan ha upp till sex periodiseringsfonder. Ett aktiebolag får enligt 30 kap. 3 § IL avdrag för avsättning endast om avdraget motsvaras av en avsättning till en obeskattad reserv i räkenskaperna. För fysiska personer uppställs inte något motsvarande krav.

Systemet med avdrag för avsättning till periodiseringsfond infördes fr.o.m. 1995 års taxering. Redan från början fanns en möjlighet att föra över en periodiseringsfond när en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag övergår till att driva verksamheten i aktiebolagsform. Reglerna ändrades år 1998 (prop. 1997/98:157, bet. 1997/98:SkU30) sedan det av ett regeringsrättsavgörande (RÅ 1997 ref. 70) framkommit att icke avsedda skattefördelar kunde uppkomma. Tillgångarna i en verksamhet kunde föras över till sitt skattemässiga värde utan hänsyn till att verksamheten belastades av periodiseringsfonder. Fonder som vid avsättningen hade en skatte- och avgiftseffekt på närmare 70 % kunde upplösas i aktiebolaget utan annan skatt än bolagsskatt på 28 %. I

samband med överföringen kunde näringsidkaren tillgodogöra sig mellanskillnaden som uttag ur näringsverksamheten eller som betalning från aktiebolaget i form av skuldövertagande, kontanter eller revers. Till den del betalningen utgjordes av aktier i bolaget (apport) fick dessa på motsvarande sätt en för hög anskaffningsutgift.

Bestämmelserna finns numera i IL. Enligt 30 kap. 11 § första stycket IL, gäller att om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Enligt 48 kap. 12 § första stycket IL skall, om en periodiseringsfond förs över till ett aktiebolag enligt 30 kap. 11 § IL, det tillskott som är en förutsättning för överföringen inte räknas med vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget. Vidare gäller enligt andra stycket att 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.

En möjlighet att föra över en periodiseringsfond från handelsbolag till aktiebolag på villkor som motsvarar dem som gäller för enskild näringsverksamhet finns enligt 30 kap. 12 § IL.

Enligt regeringens förslag i prop. 1997/98:157 skulle kravet på ett tillskott till bolaget motsvarande överförd periodiseringsfond gälla även till den del överföringen gjordes mot betalning i aktier. Skatteutskottet föreslog en ändring av detta. Utskottet konstaterade att kravet på ett tillskott motsvarande periodiseringsfond inte syftade till att framtvinga ett reellt kapitaltillskott. Kravet syftade enbart till att hindra att näringsidkaren betingade sig en så hög ersättning för de överförda tillgångarna att andraledsbeskattningen eliminerades. Överförs tillgångarna mot kontant betalning eller mot revers kan tillskottet göras genom likvidavräkning. Vid apportemission kunde, enligt Skatteutskottet, som förslaget var utformat en likviditetsbelastning för den skattskyldige inte undvikas. Skatteutskottet ansåg att något krav på tillskott inte borde uppställas i sådana fall (bet. 1997/98:SkU30 s. 8). Detta villkor föreslog utskottet ersatt med ett krav på att anskaffningsutgiften för aktierna skulle minskas, vilket också blev riksdagens beslut.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 18 april 2002 kommit fram till att anskaffningsutgiften på aktierna inte påverkas av att periodiseringsfonder förs över på ett sådant sätt att anskaffningsutgiften kan bli negativ. Regeringsrätten har i en dom (RÅ 2003 ref. 10) gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställt förhandsbeskedet.

Regeringsrättens och Skatterättsnämndens tolkning av gällande regler ger upphov till just sådana skattefördelar som lagstiftaren avsåg att ingripa mot år 1998. Exemplet i förhandsbeskedet illustrerar.

Det skattemässiga värdet på tillgångarna i en enskild näringsverksamhet uppgår inför bolagsbildningen till 314 200 kr och det egna kapitalet till samma belopp. Avsättning till periodiseringsfond har skett med 765 000 kr, men framgår inte av den enskilda firmans balansräkning eftersom det inte krävs någon avsättning i räkenskaperna. Överförs verksamheten utan apportemission hade det krävts ett tillskott på 765 000 kr. Överförs verksamheten genom apportemission räcker det med tillgångar (utöver ett aktiekapital på 100 000 kr) motsvarande beräknad skatt vid återföring av periodiseringsfonden ( $765\,000 \times 0,28 =$ ) 214 200 kr. Anskaffningsutgiften för aktierna skall i stället, enligt ordalydelsen i 48 kap. 12 § IL, beräknas till ett negativt värde [ $100\,000 - (765\,000 - 214\,200) =$ ] - 450 800 kr. Skatterättsnämnden kom dock i förhandsbeskedet fram till att anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet inte kan bestämmas till lägre belopp än 0 kr. Skatterättsnämnden resonerade på följande sätt.

Definitionen av omkostnadsbeloppet i 44 kap. 14 § IL har med viss ändring av terminologin hämtats från 24 § 1 mom. första stycket andra meningen lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt där bestämmelserna funnits sedan 1990 års skattereform (se prop. 1999/2000:2 s. 530). Ordalydelsen talar för att varken omkostnadsbeloppet eller dess beståndsdelar, anskaffningsutgifter och förbättringsutgifter, skulle kunna understiga 0. Mot bakgrund härav och då inte heller kompletterande bestämmelser eller avgöranden i praxis tyder på motsatsen anser nämnden att gällande rätt – före den nu diskuterade ändringen – får anses ha varit att anskaffningsutgifterna inte kan vara negativa.

Den ursprungligen införda regeln motsvarande 48 kap. 12 § andra stycket IL kom till på ett sent stadium i lagstiftningsprocessen efter initiativ av skatteutskottet och därmed utan att ha blivit föremål för sedvanlig beredning. Den föranledde inte någon följdändring i nu berört hänseende och frågan om negativa anskaffningsutgifter diskuterades inte heller i lagstiftningsärendet (jfr 1997/98:SkU30).

En jämförelse kan göras med vad som gäller vid kapitalvinstbeskattningen av andelar i handelsbolag (jfr 50 kap. 3 § IL). Efter att tidigare varit oreglerat infördes motsvarigheten till nuvarande bestämmelser om beräkning av omkostnadsbeloppet år 1988. Bakgrunden var att lagstiftaren ville lägga fast att underskott skulle reducera anskaffningsutgiften (då benämnt ingångsvärdet) i samma utsträckning som en vinst ökade detta värde (se prop. 1988/89:55). Den tekniska utformning som valdes är sådan att om beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften leder till ett negativt resultat skall omkostnadsbeloppet anses vara 0 medan ersättningen för andelen skall ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften. Som skäl angavs att man ville undvika att laborera med negativa omkostnadsbelopp (a. prop. s. 30).

Ett godtagande av negativa anskaffningsutgifter skulle kunna ge konsekvenser vid tillämpningen av omkostnadsbeloppet som är svåra att överblicka inte minst beträffande bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst avseende kvalificerade andelar i fåmansföretag. Med beaktande härav och mot bakgrund av vad som anförts tidigare är nämndens uppfattning att någon ändring av gällande rätt i denna fråga inte varit avsedd. Det finns därför inte stöd för att anskaffningsutgifterna för aktier vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall kunna bestämmas till ett lägre belopp än 0 kr.

### 4.1.3 Expansionsfond

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag får göra avdrag för belopp som sätts av till en expansionsfond. Vid avsättningen betalas expansionsfondsskatt (28 %). Ett motsvarande belopp skall dras från den slutliga skatten vid återföring av fonden. Syftet med reglerna om expansionsfonder är att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag skall kunna återinvestera vinstmedel i verksamheten under samma skattemässiga villkor som enmansaktiebolag.

Expansionsfonden skall återföras till beskattning bl.a. om en enskild näringsidkare eller ett handelsbolag upphör att driva näringsverksamhet. I vissa fall får fonderna tas över i samband med byte av företagsform. Enligt 34 kap. 20 § IL gäller – vid övergång från enskild näringsverksamhet till aktiebolag – att en expansionsfond kan upphöra utan att behöva återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten. En förutsättning är att näringsidkaren, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp motsvarande minst 72 % av expansionsfonden. Är det fråga om apportemission skall näringsidkaren i stället minska anskaffningsutgiften för aktierna i bolaget med ett belopp som motsvarar 72 % av den expansionsfond som upphör.

Någon motsvarande möjlighet att föra över en expansionsfond direkt från ett handelsbolag till ett aktiebolag finns inte. I stället måste man först avveckla handelsbolaget och överföra verksamheten till en enskild näringsverksamhet för att därefter överföra den enskilda näringsverksamheten till aktiebolaget.

## 4.2 Överväganden och förslag

**Regeringens förslag:** Periodiseringsfond skall få föras över till ett aktiebolag endast till den del ett tillskott med anledning av överföringen görs med ett belopp som motsvarar periodiseringsfonden och aktiebolaget gör en avsättning för den övertagna periodiseringsfonden i räkenskaperna. På motsvarande sätt måste tillskott göras för att en expansionsfond skall få upphöra utan att återföras till beskattning vid övergång från enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag. Förslaget innebär att särbestämmelserna för apportemissioner slopas.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Lagtexten har dock formulerats på ett annat sätt.

**Remissinstanserna:** Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. Förslaget avstyrks av organisationen *Företagarna*, som anser att det finns en risk för att reglerna hindrar företag från att expandera. *Näringslivets Skattedelegation* godtar att den nuvarande bristen i lagstiftningen av neutralitets- och likformighetsskäl skall rättas till men pekar på de likviditetsproblem som uppkommer vid krav på tillskott. Delegationen föreslår en modell där negativa

omkostnadsbelopp godtas men får skattas av under en femårsperiod. Även *Fastighetsägarna Sverige* förslår en modell med avskattning under fem år. Några remissinstanser såsom *Skatteverket*, *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Föreningen auktoriserade revisorer FAR* påpekar att lagtexten måste förtydligas så att det framgår att det vid överlåtelsen av periodiseringsfonden även beaktas de skulder som är hänförliga till näringsverksamheten. *FAR* anser att den föreslagna lagtexten är mycket komplex och föreslår att periodiseringsfonden alltid vid överföring av verksamhet skall jämföras med en skuld och att avsättning alltid måste göras i aktiebolagets räkenskaper för övertagen periodiseringsfond. *NUTEK* framhåller att lagtexten bör kompletteras med att tillskottet skall ges i form av bundet eget kapital. *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att förslaget bör kompletteras med en möjlighet att alternativt välja en negativ anskaffningsutgift på aktier som erhålls genom apportemission. Fakulteten är för övrigt tveksam till behovet av lagstiftning och menar att det är intet som klart tyder på att reglerna faktiskt utnyttjas i bred omfattning. Även *Svenska Revisorsamfundet SRS* ifrågasätter behovet av att ingripa lagstiftningsvägen. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* tillstyrker förslaget i sak men motsätter sig att det ges retroaktiv tillämpning. *Sveriges Advokatsamfund* tillstyrker förslaget men efterlyser en mer omfattande analys av de konsekvenser förslaget innebär.

**Skälen för regeringens förslag:** Regeringsrättens avgörande (RÅ 2003 ref. 10) innebär att betydande skattefördelar kan uppkomma vid byte av företagsform. Detta gäller särskilt för det fall det skattemässiga värdet på tillgångarna, såsom i förhandsbeskedet, är så litet att det endast täcker aktiekapitalet och avsättningen för latent skatt vid återföring av periodiseringsfonderna. Är det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna minskat med skulderna större hänförs överskjutande belopp till överkursfond. Bolaget skall enligt 2 kap. 12 a § och 4 kap. 13 a § aktiebolagslagen (1975:1385) sätta av belopp som bolaget på grund av aktieteckningen har fått som betalning för aktierna utöver det nominella beloppet till överkursfonden. Näringsidkaren väljer själv hur stora uttag han vill göra ur sin näringsverksamhet inför överföringen. Det är endast i fråga om lager eller andra tillgångar som tas ut till underpris som uttagsbeskattning kommer i fråga. Regeringsrättens avgörande kan skapa ett incitament till att växla mellan företagsformerna på ett sätt som inte är avsett. Avgörandet avser ett förhandsbesked i ett visst fall men det finns anledning att befara att det kommer att ges en generell tolkning. Rättsläget kan – såvitt gäller ombildning genom apportemission – delvis sägas vara detsamma som vid tiden för 1998 års lagstiftningsingripande. Ett nytt kryphål har uppkommit i inkomstskattelagen. Det är angeläget att motverka risken för ett inte obetydligt skattebortfall och söka upprätthålla neutraliteten i den skattemässiga behandlingen av olika företagsformer. Med hänsyn till det anförda anser regeringen att ett lagstiftningsingripande är nödvändigt.

Ett sätt att söka täppa till kryphålet vore, såsom anges i promemorian, att godta att negativa anskaffningsutgifter kan uppkomma när periodiseringsfonder förs över till ett aktiebolag i samband med apportemission. Den enda begränsningen av fondöverföringen skulle då ligga i att bolaget måste göra en avsättning för latent skatt motsvarande



28 % av de överförda fonderna samt att aktiekapitalet måste vara intakt. Den skattecredit avseende framtida kapitalvinst som aktieägaren får i samband med överföringen återtogs först när aktierna säljs eller bolaget likvideras.

Regeringen delar uppfattningen att ett system med negativa anskaffningsutgifter för aktier inger betänkligheter. Bolagisering genom apportemission skulle framstå som skattemässigt fördelaktigare än att fortsätta den enskilda näringsverksamheten eller bolagisera på vanligt sätt. Enskilda näringsidkare skulle lockas in i en "skuldfälla" genom att erbjudas en långvarig skattecredit om verksamheten apportes till ett aktiebolag. Vidare kan man befara att det i framtiden uppkommer ett antal aktiebolag som ägarna inte har råd att avveckla trots att bolagen inte längre driver någon verksamhet. Kostnaderna för att hålla bolagen vid liv vägs mot skattebetalningen på den kapitalvinst som skulle uppkomma om aktierna avyttrades eller bolaget likviderades.

Vidare skulle ett system med negativa anskaffningsutgifter ge upphov till vissa komplikationer avseende reglerna för beskattning av utdelningar och kapitalvinster i 43 och 57 kap. samt reglerna om andelsbyten i 48 a och 49 kap. IL.

Ett godtagande av negativa anskaffningsutgifter skulle vidare innebära en neutralitetsbrist jämfört med vad som gäller för enskild näringsverksamhet som drivs med ett negativt kapitalunderlag (negativ räntefördelning).

*Näringslivets Skattedelegation* och *Fastighetsägarna Sverige* föreslår ett system där ett negativt belopp behandlas som kapitalvinst på aktierna det år ombildning sker och att den sålunda beräknade skatten får betalas under en femårsperiod. Syftet med förslaget är att lindra den likviditetspåfrestning som uppkommer för det fall skattecrediten är konsumerad. Ett sådant system skulle dock ge upphov till en inte obetydlig skattecredit vid apportbildning jämfört med kontantbildning resp. fortsatt drift i en enskild näringsverksamhet eller i ett handelsbolag. Det framstår också som ett komplicerande inslag i skattesystemet. Regeringen vidhåller därför den uppfattning som framfördes i riksdagsskrivelsen. En förutsättning för att en periodiseringsfond skall kunna föras över till ett aktiebolag utan beskattningsekvenser är att ett tillskott motsvarande periodiseringsfonden alltid görs, antingen kontant eller genom apportemission.

I promemorians lagförslag uppställs ett krav på tillskott motsvarande skillnaden mellan de överförda tillgångarnas skattemässiga värde och överförd periodiseringsfond. Självfallet avses med tillgångarnas skattemässiga värde nettotillgångarna, dvs. tillgångarna minskat med de skulder som aktiebolaget övertar. Vidare ligger det i sakens natur att samma tillgångar inte får räknas med två gånger, dvs. först som tillskott vid överföring av periodiseringsfonden och därefter som tillskott med avseende på expansionsfonden.

Flera remissinstanser anser att promemorians lagförslag blivit onödigt komplicerade. *Föreningen auktoriserade revisorer FAR* ifrågasätter om det inte går att gemensamt reglera såväl apportemissioner som kontantemissioner genom att föreskriva att periodiseringsfonden vid överföring av verksamhet skall jämföras med en skuld och att

avsättning alltid måste göras i aktiebolagets räkenskaper för övertagen periodiseringsfond.

Regeringen delar uppfattningen att det är angeläget att minska komplexiteten och öka tillgängligheten i regelverket. Enhetliga regler för kontant- och apportbildning framstår som en stor förenkling. Behandlas fonden som en skuld måste det i bolaget finnas tillgångar som motsvarar skulden. Kravet på tillskott motsvarande överförd periodiseringsfond (inklusive latent skatt vid återföring av periodiseringsfonden) tillgodoses således indirekt vid ett krav på skuldföring i räkenskaperna. I praktiken har det ingen betydelse huruvida man föreskriver att den övertagna fonden skall betraktas som en skuld eller ställer krav på ett lika stort tillskott till aktiebolaget. Enligt regeringens uppfattning är det emellertid enklast och ligger närmast till hands att utgå från nuvarande regler och kräva tillskott även vid apportbildning.

I lagrådsremissen inför 1998 års lagstiftningsingripande hade regeringen föreslagits en uttrycklig bestämmelse om att aktiebolaget vid apportemission skall göra avsättning i räkenskaperna till överkursfond motsvarande 72 % av övertagen periodiseringsfond. Detta krav togs inte med i propositionens lagförslag eftersom det ansågs följa av aktiebolagslagens bestämmelser. I propositionen angavs vidare att bolaget också torde vara skyldigt att göra avsättning för latent skatt. Ett belopp motsvarande hela värdet av de överförda tillgångarna skulle således bli bundet kapital (aktiekapital eller överkursfond). Ett krav på avsättning till periodiseringsfond behövde därför inte uppställas i apportfallet (prop. 1997/98:157 s. 14).

Mot ett sådant synsätt kan invändas att det framstår som materiellt felaktigt att betrakta periodiseringsfonden som bundet kapital. Detta gäller särskilt med tanke på att aktiebolaget skall återföra de övertagna periodiseringsfonderna till beskattning inom ett till sex år. Ett krav på avsättning i räkenskaperna för övertagen fond framstår därför som en bättre och mer ändamålsenlig reglering.

Det sagda medför förslag till ändringar i 30 kap. 11 och 12 §§ samt 48 kap. 12 § IL.

### **Expansionsfond**

Som framgår av avsnitt 4.1.3 överförs inte expansionsfonden till aktiebolaget. Fonden upphör i stället att existera utan att behöva återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten. En förutsättning härför är tillskott till aktiebolaget (vid kontantbildning) resp. minskning av anskaffningsutgiften (vid apportbildning).

Vid överföring av enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag kan samma skattefördelar uppkomma i fråga om expansionsfond som för periodiseringsfond. Även här bör krävas att den enskilde näringsidkaren – vid apportemission – skjuter till ett kapital till bolaget som motsvarar 72 % av expansionsfonden (inte 100 % eftersom expansionsfonden redan vid avsättningen i den enskilda näringsverksamheten beskattats med 28 % expansionsfondskatt). Därmed uppnås enhetliga regler för kontant- och apportbildning. En bestämmelse om detta bör tas in i 34 kap. 20 § IL.

**Regeringens förslag:** De nya bestämmelserna skall tillämpas retroaktivt på överföringar efter den 29 januari 2004.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Så gott som samtliga remissinstanser tillstyrker eller godtar förslaget om retroaktiv tillämpning från dagen efter överlämnandet av regeringens skrivelse 2003/04:63. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* avstyrker dock förslaget i denna del. Förbundet anser att åberopandet av undantagsbestämmelsen i regeringsformen inte står i relation till den problemnivå som den aktuella frågan har.

**Skälen för regeringens förslag:** Nuvarande bestämmelser kan komma att utnyttjas på ett sätt som inte är avsett och leda till att ett antal företagsombildningar företas enbart eller delvis av skatteskal och som kan komma att avse betydande skattebelopp. Det kan befaras att detta får en ökad omfattning till dess nödvändiga lagändringar trätt i kraft. Med hänsyn härtill bör de nya reglerna, med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, tillämpas på överföringar fr.o.m. dagen efter det att regeringens skrivelse överlämnades till riksdagen. Skrivelsen överlämnades den 29 januari 2004. Lagen bör således tillämpas på överföringar efter den 29 januari 2004.

### 4.3 Effekter för offentliga finanser

Möjligheten att lösa upp och tillgodogöra sig periodiseringsfonder till endast 28 % beskattning ger ett incitament att byta företagsform. Inför övergången kan uttag utan skattekonsekvenser göras ur den enskilda näringsverksamheten eller handelsbolaget innan resterande tillgångar och skulder överförs till ett aktiebolag genom apportbildning.

Möjligheten att föra över expansionsfond innebär en motsvarande skattefördel. Detta gäller om tillgångar motsvarande fondbeloppet inte förs över eller anskaffningsutgiften sätts ned. Ett belopp motsvarande expansionsfonden blir – till den del det kan föregås av ett uttag ur näringsverksamheten – endast beskattat med 28 % totalt sett.

Det är svårt att bedöma storleken av det skattebortfall som kan uppkomma om inget görs för att rätta till situationen. Detta beror på att när det gäller ombildningar till aktiebolag finns inte data tillgängligt. Om samtliga enskilda näringsidkare skulle föra över sina periodiseringsfonder och expansionsfonder till aktiebolag efter apportbildning och anpassa sina bokslut så att skattevinsten blev optimal skulle skattebortfallet uppgå till mellan 6,3 och 10,7 miljarder kronor (se tabell 1 nedan). Att samtliga enskilda näringsidkare skulle ombilda sin verksamhet till aktiebolag är knappast troligt, men exemplet ger en uppfattning om den maximala offentligfinansiella effekten.

Beräkningarna är gjorda med data fram till 2002 års taxering och omfattar avsättningar som gjorts vid 1997-2002 års taxeringar. Handelsbolagens avsättningar är inte medräknade. I underlaget ingår även avsättningar till periodiseringsfond som gjorts av stiftelser och

ideella föreningar. Dessa avsättningar beräknas uppgå till cirka 0,2 mdkr, vilket endast påverkar uppskattningen marginellt. Prop. 2003/04:133

Tabell 1. Uppskattning av den offentligfinansiella effekten (mdkr)

	Deklarationsblankett			Skattebortfall	
	N1	N2	Summa	23 %	39 %
Periodiseringsfond	3,7	14,5	18,2	4,2	7,1
Expansionsfond			9,2	2,1	3,6
Totalt				6,3	10,7

Skattebortfallet är beräknat som skillnaden mellan en marginalskatt på 51 % resp. 67 % och bolagsskattesatsen 28 %, dvs. 23 % och 39 %, multiplicerad med summa avsättningar. Det går alltså inte, på grund av att erforderlig statistik inte finns tillgänglig, att storleksbestämma hur många enskilda näringsidkare som kommer att byta associationsform. Den statsfinansiella kostnaden för att avstå från lagstiftningsåtgärder kan dock bli betydande.

Förslaget bedöms inte ge upphov till några merkostnader för Skatteverket eller annan myndighet.

#### 4.4 Konsekvensanalys

Systemet med avdrag för avsättning till periodiseringsfond syftar till att ge företagen en möjlighet att jämnare fördela inkomsterna över tiden. Avsättningar under vinstrika år kan återföras till beskattning ett senare år när resultatet av verksamheten inte är lika gott. För enskilda näringsidkare och fysiska personer verksamma i handelsbolag kan systemet även ge upphov till betydande skattekrediter sex år i följd (endast 70 % av inkomsterna beskattas). Senast år sju måste emellertid periodiseringsfonden för år ett (det år som ligger sju år tillbaka i tiden) återföras till beskattning samtidigt som ett nytt avdrag får göras baserat på inkomsten år sju. Vid en inkomst på 500 000 kr per år före avdrag för avsättning till periodiseringsfond och med en antagen marginalskatt på 60 % blir skatten år ett till sex 210 000 kr per år  $[(500.000 - 150.000) \times 0,6]$ . År sju skall emellertid avsättningen år 1 (150.000 kr) återföras till beskattning samtidigt som en ny avsättning får göras. Vid i övrigt oförändrade inkomster kommer skatten för år sju och de närmast följande åren att uppgå till 273.000 kr  $[(500.000 + 150.000 - 195.000) \times 0,6]$ . Exemplet visar att möjligheten att göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond utan krav på insättning på särskilt konto eller annat liknande villkor kan ge upphov till likviditetspåfrestningar om den skattskyldige löpande har konsumerat skattekrediten år ett till sex.

En överföring av en periodiseringsfond till ett aktiebolag innebär att aktiebolaget inom en sjuårsperiod skall återföra fonden till beskattning. Överföringen innebär också att den enskilde näringsidkaren resp. delägaren i ett handelsbolag befrias från motsvarande återföringsplikt. För bolaget innebär återföringen en belastning som uppgår till maximalt 28 % av den övertagna fonden. Dubbelbeskattningens andra led, ägarbeskattningen, inträder när delägaren tar ut ersättning från

aktiebolaget i form av utdelning, kapitalvinst eller lön för utfört arbete. Om den enskilde hade fortsatt verksamheten i den enskilda firman eller handelsbolaget hade hans (marginella) skattesats inkl. skattedelen på egenavgifter uppgått till mellan 51 och 67 % vid en genomsnittlig kommunalskatt.

Den lucka som uppkommit genom rättsfallet RÅ 2003 ref. 10 innebär, som framhållits i tidigare avsnitt, att dubbelbeskattningsens andra led till stor del kan undvikas. Näringsidkaren kan ta ut tillgångar ur den enskilda näringsverksamheten inför bolagiseringen. De ingående balanserna i aktiebolaget kan anpassas så att de överförda fonderna ger upphov till största möjliga ”fribelegg” (eg. negativ anskaffningsutgift för aktierna). Näringsidkaren väljer själv hur stora uttag han vill göra ur sin näringsverksamhet inför överföringen. Det är endast i fråga om lager eller andra tillgångar som tas ut till underpris som uttagsbeskattning kommer i fråga.

Görs inget lagstiftningsingripande snedvrids konkurrensförhållandena inom näringslivet. De näringsidkare som utnyttjar luckan i lagstiftningen ges konkurrensfördelar framför dem som inte byter företagsform. Detta gäller såväl gentemot dem som fortsätter att driva verksamheten som enskild näringsverksamhet eller i handelsbolagsform som gentemot dem som redan från början bedriver verksamheten i aktiebolagsform. Ett incitament att växla mellan företagsformerna uppkommer. Sedan verksamheten överförs till ett aktiebolag kan verksamheten på nytt drivas som enskild firma för att efter några år åter överförs till ett aktiebolag, etc.

Det är sannolikt att den lucka som uppkommit – om inget görs – främst kommer att utnyttjas av de näringsidkare som har de största fonderna. På så sätt gynnas större småföretagare på bekostnad av mindre småföretagare.

Ett par alternativa lösningar har diskuterats ovan men förkastats med hänsyn till de nackdelar de skulle föra med sig.

Den föreslagna regleringen kan inte anses kräva några administrativa, praktiska eller andra åtgärder från företagets sida. En effekt av förslaget är dock att en viss likviditetspåfrestning kan uppkomma om avdraget för de aktuella fonderna redan har konsumerats.

## 5 Vissa justeringar i taxeringslagen och skattebetalningslagen

**Regeringens förslag:** Vissa justeringar skall göras i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483).

**Skälen för regeringens förslag:** Vissa bestämmelser i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483), som ändrades i samband med sammanslagningen av skattemyndigheterna och Riksskatteverket till en ny myndighet, fick av misstag en felaktig utformning och behöver därför justeras. Vidare görs en följdändring i skattebetalningslagen med anledning av ändrade beteckningar på några av EU:s rättsakter. Dessa justeringar kommenteras närmare under rubriken Författningskommentar.

## 6 Författningskommentar

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

#### 30 kap.

##### 11 §

*Punkten 2* ändras på så sätt att kravet på tillskott motsvarande överförd periodiseringsfond utvidgas till att gälla även bolagsbildning genom apportemission. Med tillskott förstås kapital och andra tillgångar som överförs till aktiebolaget. Tillgångar motsvarande själva aktiekapitalet och – i förekommande fall – 72 % av expansionsfond som upphör enligt 34 kap. 20 § får självfallet inte räknas med i det tillskott som avser överförd periodiseringsfond.

*Punkten 3* ändras på så sätt att kravet på att aktiebolaget skall göra avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond utvidgas till att gälla även vid apportbildning.

##### 12 §

*Punkten 2* ändras på så sätt att kravet på tillskott motsvarande överförd periodiseringsfond utvidgas till att gälla även bolagsbildning genom apportemission. Med tillskott förstås kapital och andra tillgångar som överförs till aktiebolaget. Tillgångar motsvarande själva aktiekapitalet får självfallet inte räknas med i det tillskott som avser överförd periodiseringsfond.

*Punkten 3* ändras på så sätt att kravet på att aktiebolaget skall göra avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond utvidgas till att gälla även vid apportbildning.

#### 34 kap.

##### 20 §

*Första stycket tredje punkten* ändras genom att undantaget från kravet på tillskott vid apportemission slopas. Om tillgångar har överförts vid apportemission måste ett tillskott göras till bolaget som motsvarar 72 % av expansionsfonden. Med tillskott förstås kapital och andra tillgångar som överförs till aktiebolaget. Tillgångar motsvarande själva aktiekapitalet och – i förekommande fall – periodiseringsfond som överförts enligt 30 kap. 11 § får självfallet inte räknas med i det tillskott som avser expansionsfonden.

## 48 kap.

Prop. 2003/04:133

### 12 §

Särbestämmelsen i *andra stycket* för apportemissioner avseende överföring av periodiseringsfond och upphörande av expansionsfond utan återföring slopas. Kvar står första stycket med en generell bestämmelse om att de tillskott som förutsätts inte skall räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna.

## 6.2 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

### 5 kap.

#### 3 §

Paragrafen har fått sin nuvarande lydelse genom SFS 2003:655 (prop. 2002/03:99, bet. 2003/04:SkU2, rskr. 2003/04:17). Av misstag fick då ordet ”fattades” ersätta det tidigare använda ordet ”meddelades”. Detta rättas nu till.

## 6.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

### 10 a kap.

#### 22 §

Paragrafen har fått sin nuvarande lydelse genom SFS 2003:664 (prop. 2002/03:99, bet. 2003/04:SkU2, rskr. 2003/04:17). Av misstag dubblerades de två sista meningarna i paragrafen. Detta rättas nu till.

### 15 kap.

#### 3 §

Paragrafen har fått sin nuvarande lydelse genom SFS 2003:664 (prop. 2002/03:99, bet. 2003/04:SkU2, rskr. 2003/04:17). Av misstag fick då ordet ”fattades” ersätta det tidigare använda ordet ”meddelades”. Detta rättas nu till.

### 23 kap.

#### 4 §

Ändringarna i *andra stycket* föranleds av att de två där angivna direktivens titlar har ändrats och att rådets förordning (EEG) nr 218/92 har ersatts av en ny förordning.



# Sammanfattning av promemorian Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag

Prop. 2003/04:133  
Bilaga 1

I promemorian föreslås nya regler vid överföring av periodiseringsfond i samband med att en enskild näringsverksamhet eller näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag genom apportemission. Reglerna för överföring genom kontantbildning berörs inte.

Tre förutsättningar bör enligt förslaget gälla för att en periodiseringsfond skall få överföras till ett aktiebolag i samband med apportemission.

1) Överföringen skall inte föranleda uttagsbeskattning.

2) Den fysiska personen resp. handelsbolaget skall, om de överförda tillgångarna skattemässiga värde understiger den överförda periodiseringsfonden, skjuta till ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.

3) Anskaffningsutgiften för aktierna som erhålls p.g.a. apportemissionen skall minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för den skatt som belöper sig på fonden.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 30 kap. 11 och 12 §§, 34 kap. 20 § och 48 kap. 12 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***30 kap.**

## 11 §

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, *och*

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, *och*

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond, *och*

4. *den fysiska personen, såvida det är fråga om apportemission och de överförda tillgångarnas skattemässiga värde understiger den överförda periodiseringsfonden, skjuter till ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.*

Om en fysisk person har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 *och* 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

Om en fysisk person har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2–4 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

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

Om näringsverksamheten i ett svenskt handelsbolag förs över till ett aktiebolag får en periodiseringsfond som avser handelsbolaget hos delägarna helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, *och*

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

2. handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget,

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond, *och*

4. *handelsbolaget, såvida det är fråga om apportemission och de överförda tillgångarnas skattemässiga värde understiger den överförda periodiseringsfonden, skjuter till ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.*

Om en delägare har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 *och* 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

Om en delägare har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2–4 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

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

### 34 kap.

#### 20 §

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

– överlåter samtliga reallgångar 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* – skjuter till kapital *eller andra apportemission, skjuter till kapital tillgångar till bolaget som* till bolaget *och detta kapital* motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden. motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

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

**48 kap.**  
12 §

Prop. 2003/04:133  
Bilaga 2

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 <i>erhålls på grund av apportemissionen</i> 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.
---	---

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 29 januari 2004.

## Förteckning över remissinstanserna

Prop. 2003/04:133  
Bilaga 3

Efter remiss har yttrande över promemorian (Fi2004/475) Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag inkommit från Skatteverket, Göta Hovrätt, Kammarrätten i Sundsvall, Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarförbundet, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Svensk Industriförening, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Fastighetsägarna Sverige och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Näringslivets regelnämnd NNR, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Handel AB, Svenska Riskkapitalföreningen och Sveriges Bokförings- och revisionsbyråers Förbund har avstått från att yttra sig.

Föreningen Svenskt Näringsliv och Svensk Industriförening har åberopat ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

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

Härigenom föreskrivs att 30 kap. 11 och 12 §§, 34 kap. 20 § och 48 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***30 kap.**

## 11 §

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. den fysiska personen, *såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp* som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och

3. aktiebolaget, *såvida det inte är fråga om apportemission,* gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Om en fysisk person har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

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

## 12 §

Om näringsverksamheten i ett svenskt handelsbolag förs över till ett aktiebolag får en periodiseringsfond som avser handelsbolaget hos delägarna helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. handelsbolaget, *såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp* som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och

3. aktiebolaget, *såvida det inte är fråga om apportemission,* gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

övertagen periodiseringsfond.

Prop. 2003/04:133

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

### **34 kap.**

#### 20 §

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

– överlåter samtliga realtillgångar 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* – gör ett tillskott till bolaget som *apportemission, skjuter till kapital* motsvarar minst 72 procent av till bolaget *och detta kapital* expansionsfonden på grund av att motsvarar minst 72 procent av *den upphör.*

expansionsfonden.

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

### **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 överlåts 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.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 29 januari 2004.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2004-03-25

**Närvarande:** f.d. justitierådet Staffan Magnusson, justitierådet Nina Pripp och regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson.

Enligt en lagrådsremiss den 18 mars 2004 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Olle Halldorf.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.



## Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 7 april 2004

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Ulvskog, Freivalds, Sahlin, Messing, Lövdén, Ringholm, Bodström, Karlsson, Lund, Andnor, Nuder, Johansson, Hallengren, Björklund, Holmberg

Föredragande: Statsrådet Ringholm

---

Regeringen beslutar proposition 2003/04:133 Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag, m.m.