

Regeringens proposition

1997/98:157

Överföring av periodiseringsfond och
skatteutjämningsreserv

Prop.
1997/98:157

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 23 april 1998

Göran Persson

Thomas Östros
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås nya regler för överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv i samband med att en enskild näringsverksamhet eller näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag.

Tre förutsättningar skall enligt förslaget gälla för att periodiseringsfond eller skatteutjämningsreserv skall få överföras till ett aktiebolag:

- 1) att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning.
 - 2) att ett tillskott lämnas till bolaget motsvarande överförd periodiseringsfond resp. skatteutjämningsreserv och, såvitt gäller periodiseringsfonder,
 - 3) att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagna fonder.
- Något krav på avsättning uppställs dock inte vid apportemission.
- Tillskottet skall inte beaktas vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna.

De nya reglerna föreslås tillämpliga på överföringar efter den 16 mars 1998.

1	Förslag till riksdagsbeslut	3
2	Lagtext	4
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv	6
3	Ärendet och dess beredning.....	7
4	Överföring av obeskattade reserver vid ombildning till aktiebolag ..	8
4.1	Gällande rätt	8
4.1.1	Periodiseringsfond	8
4.1.2	Skatteutjämningsreserv	9
4.2	Överväganden och förslag.....	10
4.2.1	Behovet av lagstiftningsåtgärder.....	10
4.2.2	Reglernas närmare utformning.....	11
4.3	Finansiella konsekvenser.....	14
5	Författningskommentar.....	15
5.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	15
5.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv	16
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Ändrade skatteregler vid överföring av periodiseringsfond och skatteutjäm- ningsreserv vid ombildning till aktiebolag	18
Bilaga 2	Promemorians lagförslag	19
Bilaga 3	Förteckning över de remissinstanser som avgett yttrande över Finansdepartementets promemoria (Ds 1998:23) Ändrade skatteregler vid överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv vid ombildning till aktiebolag.....	25
Bilaga 4	Lagrådsremissens förslag.....	26
Bilaga 5	Lagrådets yttrande	29
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 april 1998	35

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1997/98:157

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder,
2. lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *och* föranleder *inte* överföringen uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) *anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig*. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tilldelats reallgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet *inte* föranleder uttagsbeskattning *skall* delägens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till *hans* enskilda näringsverksamhet.

Föreslagen lydelse

6§¹

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *får* periodiseringsfond helt eller delvis *övertas av aktiebolaget under förutsättning*

1. att överföringen *inte* föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370),

2. att *den fysiska personen eller handelsbolaget skjuter till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget och*

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

Aktiebolaget anses ha medgetts avdrag för övertagen periodiseringsfond vid den taxering då den fysiska personen eller delägaren i handelsbolaget medgetts avdrag.

Om den fysiska personen eller en delägare i ett handelsbolag har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda beträffande samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

Tillskott som avses i första stycket 2 beaktas inte vid beräk-

ning av anskaffningsvärdet för aktierna. Prop. 1997/98:157

Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tilldelats reelltillgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning *får* delägarens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till *delägar*ens enskilda näringsverksamhet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 16 mars 1998.

¹ Senaste lydelse 1995:1631.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag, eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *och* föranleder överföringen inte uttagsbeskattning enligt punkt 1 *fjärde stycket* av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) *anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig.*

Föreslagen lydelse

12 §

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *får kvarvarande skatteutjämningsreserv övertas av och återförs hos aktiebolaget under förutsättning*

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) och

2. att den fysiska personen eller handelsbolaget skjuter till ett belopp motsvarande överförd skatteutjämningsreserv till aktiebolaget.

Tillskott som avses i första stycket 2 beaktas inte vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 16 mars 1998.

3 Ärendet och dess beredning

En dom i regeringsrätten den 18 december 1997 (RÅ 1997 ref. 70) har fäst uppmärksamhet på att gällande regler om överföring av periodiseringsfond i samband med byte av företagsform kan ge upphov till icke avsedda skattefördelar. När en fysisk person överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag kan periodiseringsfond överföras till bolaget utan avsättning i aktiebolagets räkenskaper. Periodiseringsfonder påverkar inte tillgångarnas skattemässiga värden. Ett belopp motsvarande 72 % av periodiseringsfonderna kan överföras till den fysiska personen redan vid ombildningen. När fonderna senare återförs beskattas de endast med bolagsskatt (28 %). Det andra ledet i beskattningen faller bort.

Regeringen har i en skrivelse den 12 mars 1998 aviserat kommande förslag om ändring av reglerna om överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv. Skrivelsen överlämnades till riksdagen den 16 mars 1998. Samtidigt remitterades den inom Finansdepartementet utarbetade promemorian Ändrade skatteregler vid överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv vid ombildning till aktiebolag (Ds 1998:23). En sammanfattning av promemorian resp. promemorians lagförslag finns i *bilaga 1 och 2*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanfattning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi 98/790). Regeringen tar i detta ärende upp det förslag som behandlats i promemorian.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 16 april 1998 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*.

Lagrådet delar lagrådsremissens uppfattning att det behövs nya bestämmelser i lag på det aktuella området. Lagrådet godtar att förslaget ges retroaktiv tillämpning på det sätt som föreslagits i lagrådsremissen. Lagrådet anser dock att förslaget behöver kompletteras, särskilt med avseende på tillskottets karaktär, och ifrågasätter om inte syftet med den tilltänkta lagstiftningen skulle kunna tillgodoses på ett schablonmässigt och därmed enklare sätt. För det fall regeringen väljer att genomföra den åsyftade ändringen av regelsystemet med utgångspunkt i den i remissen föreslagna modellen bör enligt Lagrådets mening lagtexten förtydligas i vissa avseenden.

Regeringen anser inte att Lagrådets förslag utgör ett godtagbart alternativ. Lagrådets förslag skulle innebära att enskild näringsverksamhet och handelsbolag inte kan ombildas till aktiebolag utan skattekonsekvenser. Regeringen föreslår därför lagstiftning utifrån det remitterade förslaget. Regeringen har i huvudsak följt de förslag Lagrådet anför i sin kommentar till paragraferna. Lagrådets granskning har också lett till vissa redaktionella ändringar i lagtexten. Lagrådets synpunkter behandlas närmare i följande avsnitt.

4 Överföring av obeskattade reserver vid ombildning till aktiebolag

Prop. 1997/98:157

4.1 Gällande rätt

4.1.1 Periodiseringsfond

Enligt lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder (PFL), som tillämpas fr.o.m. 1995 års taxering, medges avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 20 % av beskattningsårets inkomst. En periodiseringsfond skall återföras till beskattning senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår för vilket avdrag medgetts. Det innebär att ett företag kan komma att ha upp till fem periodiseringsfonder. Vid 1995-1997 års taxeringar medgavs avdrag för avsättning med 25 %.

Enligt 6 § PFL får periodiseringsfond överföras i samband med att en fysisk person överlåter sin näringsverksamhet till ett aktiebolag samt när en delägare i ett handelsbolag övergår till att driva verksamhet som enskild näringsverksamhet eller i aktiebolagsform. Som villkor gäller att överföringen av näringsverksamheten inte föranlett uttagsbeskattning.

Aktiebolag och andra juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsbokslut enligt bokföringslagen (1976:125) skall enligt 2 § PFL göra avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna. För fysiska personer uppställs inte något motsvarande krav. I fråga om handelsbolag görs avsättningen hos delägarna.

Regeringsrätten har i en dom den 18 december 1997 i mål nr 7217-1996 (RÅ 1997 ref. 70) avseende ett överklagat förhandsbesked kommit fram till att en periodiseringsfond som överförs från en fysisk person till ett aktiebolag inte behöver bokföras i aktiebolagets räkenskaper. Regeringsrätten anslöt sig till den bedömning Skatterättsnämnden hade gjort:

”Vad gäller ett eventuellt krav på att övertagen fond bokförs i bolagets räkenskaper gör nämnden följande bedömning. Av 2 § lagen om periodiseringsfonder framgår att ett aktiebolag får avdrag för avsättning till periodiseringsfond endast om avdraget motsvaras av en avsättning till obeskattad reserv i räkenskaperna. Något motsvarande krav på avsättning i räkenskaperna finns inte i fråga om enskilda näringsidkare som gör sitt avdrag direkt i deklarationen. Genom denna skillnad uppstår fråga om bolaget måste i sina räkenskaper ta upp ett belopp som motsvarar avdragsbeloppet för att undvika tvångsmässig återföring.

Är, såsom i ärendet, förutsättningarna enligt 6 § uppfyllda skall den fysiska personen och aktiebolaget anses som en skattskyldig. Uttryckssättet antyder en kontinuitet i så måtto att bolaget övertar de villkor som gällde för periodiseringsfonden i den enskilda näringsverksamheten, dvs. att fonden återförs senast inom den tid (jfr 4 §) som gällt för den fysiska personen som gjort avdraget.

Kravet för aktiebolaget att bokföra avsättningen är enligt de aktuella reglerna endast knuten till avdragsrätten. Syftet bakom kravet att bokföra avsättningen torde bl.a. vara att förhindra att aktiebolagets ägare ur bolaget tillgodogör sig vinstmedel som ännu inte underkastats någon bolagsskatt. Detta syfte kan inte anses ha samma relevans vid övertagande av en fond där avdraget redan gjorts av en person för vilken gäller andra regler. Om ett krav på att bokföra avsättning till periodiseringsfond skulle gälla även vid ett övertagande borde detta enligt nämndens mening ha kommit till direkt uttryck i lagen. Mot denna bakgrund anser nämnden att bolaget kan uppskjuta återföringen av avdragen utan att göra en motsvarande reservering i räkenskaperna.”

Regeringsrättens dom har fäst uppmärksamhet på att gällande regler kan ge upphov till icke avsedda skattefördelar vid byte av företagsform. Tillgångarna i verksamheten kan överföras till sitt skattemässiga värde – ett pris som inte tar hänsyn till att verksamheten belastas av periodiseringsfonder. Periodiseringsfonderna är nämligen inte knutna till de överförda tillgångarna. Ett exempel illustrerar.

Det skattemässiga värdet på tillgångarna i en enskild näringsverksamhet uppgår till 1 000 och det egna kapitalet till samma belopp. Avsättning till periodiseringsfond har skett med 100 men framgår inte av den enskilda firmans balansräkning eftersom det inte krävs någon avsättning i räkenskaperna. För vilket belopp kan tillgångarna överlåtas i samband med ett byte av företagsform? Näringsidkaren kan ta ut högst 1 000 utan att beskattas. Vad kan bolaget betala? Bolaget, som övertar ansvaret för återföring av fonden, torde behöva avsätta 28 avseende skatt vid den framtida återföringen. Bolaget kan således utöver fondövertagandet betala 972. Återföringen av periodiseringsfonden blir en skattepliktig intäkt i bolagets deklaration. Någon intäktspost uppkommer däremot inte i bolagets räkenskaper. Sammantaget kommer förfarandet inte att belastas med annan skatt än bolagsskatt på 28. Det andra ledet i beskattningen, dvs. beskattning av utdelning eller reavinst, elimineras helt. Detta har givetvis aldrig varit avsikten.

Det nämnda regeringsrättsavgörandet avsåg ett förhandsbesked avseende en gåva av tillgångarna i en förvärvsverksamhet i ett visst fall. Även om det inte kan ges en generell tolkning finns det skäl att befara att förfarandet kan komma att godtas av skattedomstolarna även i andra fall. Skulle förfarandet likväl inte godtas med hänvisning till rekvisitet otillbörlig skatteförmån – ett av de krav som ställs i praxis för att uttagsbeskattning inte skall ske – kommer periodiseringsfonderna att återföras till beskattning samtidigt som uttagsbeskattning sker. Det är således angeläget såväl för skattebetalarna som för det allmänna med ett lagstiftningsingripande.

4.1.2 Skatteutjämningsreserv

Ett problem liknande det med övertagna periodiseringsfonder uppstår vid överföring av kvarvarande avsättning till skatteutjämningsreserv. Även sådan reserv behandlas i den ovannämnda domen från regeringsrätten.

Vid 1992-1994 års taxeringar medgavs avdrag för avsättning till skatteutjämningsreserv enligt lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. Systemet med skatteutjämningsreserv ersattes fr.o.m. 1995 års taxering av periodiseringsfonderna. I en särskild återföringslag – lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv – föreskrivs att skatteutjämningsreserven skall återföras till beskattning med vissa kvotdelar under en sjuårsperiod, 1995-2001 års taxeringar. Om taxering inte sker 2001 görs sista återföringen i stället vid 2002 års taxering. Sammanlagt skall minst tjugosju trettiondelar av skatteutjämningsreserven återföras. Vid 1998 års taxering skall sammanlagt minst femton trettiondelar ha återförts. Resterande tolv trettiondelar återförs vid 1999-2001 års taxeringar.

4.2.1 Behovet av lagstiftningsåtgärder

Regeringens bedömning: Nya regler införs enligt vilka periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv som överförs till ett aktiebolag i samband med byte av företagsform behandlas på i princip samma sätt som om avsättningarna redan från början hade gjorts i aktiebolaget. De nya reglerna skall tillämpas på överlåtelser efter den 16 mars 1998.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Promemorian har fått ett blandat mottagande. Överlag vitsordas behovet av lagstiftningsåtgärder. Komplexiteten i det föreslagna regelverket anses dock för stor. Ett par remissinstanser ifrågasätter om det finns tillräckliga skäl för ett retroaktivt ingripande. Några remissinstanser anser att gällande regler är bra eftersom de underlättar för småföretagare att ombilda verksamheten till aktiebolag.

Riksskatteverket (RSV) hävdar att obehöriga skatteförmåner kan förhindras även enligt gällande rätt. RSV framhåller likväl att det är mycket angeläget att lagstiftning sker. *Kammarrätten i Sundsvall* vitsordar att det föreligger ett behov av lagstiftning. *Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet* finner det angeläget att de föreslagna ändringarna genomförs. *Byggentreprenörerna* tillstyrker förslagen.

Hovrätten för Västra Sverige, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund ifrågasätter om behovet av lagändringar är så angeläget som det framställs i promemorian.

Sveriges Advokatsamfund delar uppfattningen att Regeringsrättens dom innebär att gällande regler kan ge upphov till skattefördelar som inte är rimliga. Samfundet vänder sig mot det föreslagna ikraftträdandet. Undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § regeringsformen har enligt samfundet kommit att användas alltmer frekvent. I de senaste lagstiftningsärenden bestämmelsen åberopats har de statsfinansiella kostnaderna uppgått till miljardbelopp. Detta gäller inte i förevarande fall. Betänkandets analys av problemets statsfinansiella betydelse är enligt samfundet torftig. Beräkningen av kostnaden för att avstå från lagstiftning framstår enligt Hovrätten för Västra Sverige som en gissning. Även *Svensk Handel* har erinringar mot att förslaget ges retroaktiv tillämpning.

Skälen för regerings bedömning: Regeringsrättens avgörande RÅ 1997 ref. 70 har fäst uppmärksamhet på att betydande skattefördelar kan uppkomma vid byte av företagsform. Det finns anledning att befara att avgörandet kan komma att ges en generell tolkning av skattedomstolarna. Därmed skapas ett incitament att byta företagsform. Verksamhet som överförs från enskild näringsverksamhet eller handelsbolag till aktiebolag ges konkurrensfördelar jämfört med verksamhet som startas i aktiebolagsform respektive verksamhet som alltjämt bedrivs i sin gamla företagsform. Dessa skattefördelar var inte avsedda vid tillkomsten av bestämmelserna. Problemet var över huvud taget inte uppmärksammat vid lagstiftningens tillkomst. Lagstiftaren utgick från att aktiebolaget

skulle få överta periodiseringsfonder från den fysiska personen på samma villkor som gällde för denne och att en periodiseringsfond skulle behandlas på samma sätt som om avsättningen redan från början gjorts av aktiebolaget (prop. 1993/94:50 s. 323). Med hänsyn till det anförda anser regeringen att ett lagstiftningsingripande är nödvändigt.

Uppskattningen av de statsfinansiella kostnaderna kan självfallet inte ses som en exakt beräkning (avsnitt 4.3). Den utgör endast ett försiktigt angivande av inom vilket område kostnaderna skulle kunna hamna om lagstiftaren är passiv. Det ligger i sakens natur att en mer exakt beräkning av kostnaderna inte låter sig göras. Enligt regeringens uppfattning är skattebortfallets storlek inte av avgörande betydelse. Allvarligare är att en lucka i lagstiftningen skapar ett incitament till ett stort antal bolagiseringar som annars inte hade kommit till stånd. Med hänsyn till att nuvarande bestämmelser kan utnyttjas på ett inte avsett sätt och leda till att ett stort antal företagsombildningar företas enbart av skatteskal och till att detta kan befaras få en ökad omfattning till dess de föreslagna lagändringarna trätt i kraft bör de nya reglerna med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas på överlåtelser som sker fr.o.m. dagen efter det att regeringens skrivelse (skr. 1997/98:138) överlämnades till riksdagen, dvs. fr.o.m. den 17 mars 1998. Även *Lagrådet* har godtagit förslaget om retroaktiv tillämpning (se bilaga 5).

4.2.2 Reglernas närmare utformning

Regeringens förslag: För att en periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv skall få överföras till ett aktiebolag skall krävas

- 1) att överföringarna inte föranleder uttagsbeskattning,
- 2) att ett tillskott motsvarande de överförda reserverna lämnas till bolaget och, i fråga om periodiseringsfonder,
- 3) att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagna fonder. Det tredje kravet gäller dock inte vid apportemission.

Tillskottet skall inte beaktas vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna.

Promemorians förslag: Skiljer sig från regeringens förslag i den lagtekniska utformningen. I stället för att uppställa ett krav på ett kapitaltillskott krävdes i promemorian att ersättningen för de överförda tillgångarna, utöver bortfallet ansvar för återföringen, inte fick överstiga ett belopp motsvarande tillgångarnas skattemässiga värde minskat med ett belopp motsvarande de överförda periodiseringsfonderna och skatteutjämningsreserverna.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser anser att promemorians lagförslag är utomordentligt komplext och svårförståeligt. *RSV* motsätter sig inte lagstiftning i enlighet med förslaget, men har ett alternativt förslag till lagstiftning enligt vilket promemoriaförslaget kompletteras med ett krav på att periodiseringsfond skall bokföras i den enskilda näringsverksamhetens eller handelsbolagets räkenskaper inför överföringen av näringsverksamheten. Periodiseringsfond skall därvid likställas med skuld. *Hovrätten för Västra Sverige* föreslår en föreskrift om att reserve-

ringen, för det fall den inte bokförs i aktiebolaget, omedelbart skall återföras till beskattning till så stor del att anspråket på en fungerande dubbelbeskattning tillgodoses.

SAF, Sveriges Industriförbund och Stockholms Handelskammare konstaterar att de lagtekniska lösningar som föreslås i promemorian ger det resultat som eftersträvas. Den överförda periodiseringsfonden eller skatteutjämningsreserven blir behandlad på samma sätt som skulle ha skett om avsättningen från början gjorts av aktiebolaget. De föreslagna reglerna har dock enligt dessa organisationer blivit alltför komplicerade. Ombildning från enskild firma till aktiebolag är ofta ett naturligt steg i utvecklingen av ett företag. Eftersom många företag berörs av lagförslagen måste kraven på lagtexternas läsbarhet ställas högt.

Flera remissinstanser har pekat på möjligheter till förenkling av reglernas utformning. Bl.a. *LRF* framhåller möjligheten att, i likhet med vad som gäller vid överföring av expansionsmedel, kräva ett kapitaltillskott till aktiebolaget relaterat till de överförda reserverna.

Bokföringsnämnden är negativ till kravet att det övertagande bolaget skall redovisa övertagen periodiseringsfond i balansräkningen.

Skälen för regeringens förslag: Såsom anförs i promemorian är det inte tillräckligt att enbart föreskriva att det övertagande bolaget skall göra en avsättning för fondbeloppet i sina räkenskaper. Kapitalöverskottet i bolaget kan vara så stort att bolaget klarar den förlust som uppkommer om det både skall betala näringsidkaren för fonden och göra avsättning i räkenskaperna. Anskaffningsvärdet på aktierna vid en apportemission skulle inte heller påverkas av ett krav på avsättning.

Det av *Lagrådet* föreslagna alternativet med schablonbeskattning av den enskilde i samband med överföringen framstår som enkelt men innebär att ombildningen inte kan göras utan skattekonsekvenser. Periodiseringsfonder skall enligt regeringens uppfattning inte till någon del behöva återföras till beskattning i snabbare takt på grund av byte av företagsform.

Regeringen delar remissinstansernas uppfattning att promemorians lagförslag framstår som alltför komplicerat. Det är angeläget att ta tillvara de möjligheter till förenklingar som kan stå till buds. Det är särskilt kravet på en begränsning av ersättningen för de överförda tillgångarna som framstår som komplicerat.

Liksom i promemorieförslaget bör tre krav ställas för att periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv skall få överföras. För det första bör i överensstämmelse med hittillsvarande regler krävas att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL.

Det andra kravet i promemorieförslaget avsåg att begränsa ersättningen för de överförda tillgångarna. Det är som nämnts framförallt denna regel som anses komplicerad. En enklare lösning, som materiellt sett ger samma resultat, uppnås genom att i stället föreskriva att tillskott skall göras med ett belopp relaterat till de överförda obeskattade reserverna. Motsvarande krav uppställs sedan tidigare för överföring av expansionsmedel enligt 12 § lagen (1993:1537) om expansionsmedel. Eftersom aktiebolaget övertar ansvaret för att periodiseringsfonden och skatteutjämningsreserven återförs till beskattning (bolagsskatt 28 %) skulle tillskottet

kunna begränsas till 72 % av de överförda obeskattade reserverna. Den *effektiva* skattesatsen är dock inte 28 % i alla situationer. En sådan lösning skulle därför inte ge ett korrekt materiellt resultat och dessutom ge utrymme för otillbörliga manövrar. En lösning som även är enklare är att i stället bortse från den latent skatten och kräva att ett tillskott görs med ett belopp som motsvarar hela fonden. Tillskottet kommer då att bestå av dels ett kapitaltillskott i egentlig mening dels ersättning för den latent skatt som belöper på den övertagna fonden.

För det tredje bör enligt promemorieförslaget krävas att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för överförda periodiseringsfonder. Kopplingen mellan redovisning och beskattning i förening med aktieägarnas utdelningskrav innebär en restriktion för företagen att utnyttja sina reserveringsmöjligheter. En frikoppling skulle därför innebära en statsfinansiell kostnad. Med hänsyn härtill och eftersom kravet på avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond ter sig naturlig då det finns ett krav på avsättning för ett bolags egna periodiseringsfonder ansluter sig regeringen till promemorieförslaget.

Bolaget skall anses ha medgetts avdrag för övertagen periodiseringsfond vid den taxering den fysiska personen eller delägaren medgetts avdrag. Bolaget kommer därför att behöva återföra fonden senast femte beskattningsåret efter det beskattningsår för vilket den fysiska personen eller delägaren medgetts avdrag.

Lagen om återföring av skatteutjämningsreserv innehåller till skillnad från PFL inget krav på redovisning av kvarvarande reserv i räkenskaperna. Med hänsyn härtill bör något krav på avsättning inte heller uppställas för överförd skatteutjämningsreserv. I stället bör företaget i enlighet med ett uttalande från Bokföringsnämnden (BFN U 95:2) ha valrätt mellan att redovisa kvarvarande reserv som obeskattad reserv eller enbart den latent skatten som skuld.

Skillnaden mellan regeringens förslag och förslaget i promemorian är endast lagteknisk. I båda fallen hindras näringsidkaren att betinga sig ett så högt vederlag från aktiebolaget för de överförda tillgångarna att andralsbeskattningen elimineras. Med den utformning regeringen föreslår sker detta på ett indirekt sätt. Mekanismen i regeringens förslag kan illustreras med ett enkelt exempel. En enskild näringsidkare har 1 000 i tillgångar (såväl verkligt som skattemässigt värde) 700 i eget kapital, 300 i skulder och en avsättning till periodiseringsfond på 200 (som inte gjorts i den enskilda firmans räkenskaper). Med regeringens förslag kan bolaget betala 1 000 för tillgångarna. Av betalningen så erläggs 300 genom att bolaget övertar betalningsansvaret för skulderna och 700 betalas kontant eller med revers. Eftersom bolaget har förvärvat tillgångarna till det skattemässiga värdet beskattas inte den enskilde näringsidkaren. För att bolaget skall få överta periodiseringsfonden måste näringsidkaren skjuta till ett belopp på 200 till bolaget. I praktiken minskar beloppet det belopp (700) som erhålls kontant eller genom revers som ersättning för tillgångarna. Den materiella innebörden av transaktionerna är att näringsidkaren har sålt sin rörelse till bolaget för ett belopp som motsvarar det egna kapitalet med avdrag för periodiseringsfond. Att bolaget tar över ansvaret för den latent skatten beaktas inte vid bestämmande av bolagets anskaffningsvärde för tillgångarna eftersom bolaget fått ett

tillskott som mer än väl täcker den latent skatten. Bolaget skall vidare i likhet med promemorieförslaget göra en avsättning i räkenskaperna för överförd periodiseringsfond. Väljer näringsidkaren att överföra verksamheten mot betalning i form av aktier i bolaget (apportemission) skall, om det nominella beloppet på aktierna bestäms till lägre belopp än avräkningsvärdet för tillgångarna, skillnaden enligt aktiebolagslagen (1975:1385) sättas av till överkursfonden. Bolaget torde också vara skyldigt att göra avsättning för latent skatt med erforderligt belopp. I apportfallet blir ett belopp som svarar mot hela värdet av de överförda tillgångarna bundet kapital (aktiekapital eller överkursfonden). Något krav på avsättning till periodiseringsfond behöver därför inte uppställas i apportfallet.

För att upprätthålla andraledsbeskattningen krävs vidare att tillskott till aktiebolaget motsvarande överförd periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv inte skall beaktas vid beräkningen av anskaffningsvärdet för aktierna. Med förebild i 12 § lagen om expansionsmedel föreslås att en sådan bestämmelse tas in i PFL och lagen om återföring av skatteutjämningsreserv.

De nya reglerna avseende överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv bör också omfatta överföringar av näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag.

I fråga om handelsbolag görs avsättningen till periodiseringsfond hos delägarna. De olika delägarna bestämmer själva om och med vilket belopp avsättning skall ske. Enligt *Lagrådet* kan kravet på tillskott från handelsbolaget medföra speciella problem med hänsyn till att det kan finnas motstridiga intressen hos delägarna i fråga om en överföring bör ske. Enligt regeringens mening bör detta inte vara något stort problem. Anta att ett handelsbolag har två delägare varav den ene gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond. En möjlighet är att delägaren med periodiseringsfond ersätter den andre delägaren i någon form. Delägarna måste givetvis – som i flertalet andra bolagssammanhang – komma överens.

Förslagen föranleder ändringar i 6 § PFL och 12 § lagen om återföring av skatteutjämningsreserv.

4.3 Finansiella konsekvenser

Möjligheten att lösa upp och tillgodogöra sig periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv till endast 28 % beskattning ger incitament att byta företagsform. Om samtliga enskilda näringsidkare som gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond vid 1995 och 1996 års taxeringar skulle övergå till att bedriva verksamheten som aktiebolag skulle det ge ett skattebortfall på mellan 2 och 3 Mdkr. Antagandet är inte rimligt men det ger en uppfattning om den maximala statsfinansiella effekten.

Tabell 1. Underlag för uppskattning av statsfinansiella kostnader i Mdkr

	Deklarationsblankett			Skattevinst	
	N1	N2	Summa	21 %	37 %
<i>Avsättningar</i>					
Periodiseringsfond tax 95	0,6	2,4	3,0	0,63	1,11
Periodiseringsfond tax 96	0,8	2,7	3,5	0,74	1,30
Skatteutjämningsreserv	0,6	2,7	3,3	0,69	1,22
Totalt	2,0	7,8	9,8	2,06	3,63

Beräkningarna är gjorda med material från 1996 års taxering vilket betyder att företagen har haft möjlighet att bygga upp periodiseringsfonder vid ytterligare två taxeringar. Den kvarstående skatteutjämningsreserven har dock reducerats för återföringar vid 1997 och 1998 års taxeringar men kompenserar inte för ökningen i periodiseringsfond. Skattevinsten är beräknad som skillnaden mellan en marginals katt på 49 % respektive 65 % och bolagsskattesatsen 28 % multiplicerad med summa avsättningar. Det går inte att storleksbestämma hur många enskilda näringsidkare som kommer att byta associationsform men den statsfinansiella kostnaden av att avstå från lagstiftningsåtgärder kan inte anses försumbar.

5 Författningskommentar

5.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

6 §

Lagrummet delas upp i fem stycken. *Första och andra styckena* ersätter nuvarande första meningen och behandlar överföring av periodiseringsfond när enskild näringsverksamhet eller näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag. I den hittillsvarande lydelsen anges att överlåtaren och det mottagande aktiebolaget "anses som en skattskyldig". Den nya lydelsen anger i stället att periodiseringsfond får övertas av aktiebolaget om förutsättningarna under tre punkter är uppfyllda. Aktiebolaget får men måste inte överta fonden. Näringsidkaren eller delägaren får återföra fonden till beskattning om så önskas. Inget hindrar att en periodiseringsfond överförs endast till viss del. På förslag av *Lagrådet* görs ett förtydligande härom.

Förutsättningen i punkt 1 – att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning – gäller även enligt nuvarande regler.

Enligt förutsättningen i punkt 2 skall den fysiska personen eller handelsbolaget skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond. En liknande bestämmelse finns sedan tidigare i 12 § lagen (1993:1537) om expansionsmedel. Den omständigheten att tillgångarna förts över till aktiebolaget till ett pris som väsentligt understiger marknadsvärdet påverkar enligt allmänna principer inte anskaff-

ningsvärdet. Tillskottet skall göras i samband med överföringen av periodiseringsfonden. Det får inte vara förenat med villkor om återbetalning.

Enligt förutsättningen i punkt 3 skall aktiebolaget göra avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Kravet på avsättning i räkenskaperna gäller inte vid apport. Vid apport gäller enligt bestämmelser i 2 kap. 12 a § och 4 kap. 13 a § aktiebolagslagen (1975:1385) att bolaget skall göra avsättning i räkenskaperna till överkursfonden med belopp som bolaget fått som betalning för aktierna utöver det nominella beloppet. Bolaget torde dock förutsättas göra avsättning för latent skatt med erforderligt belopp. Ett belopp motsvarande periodiseringsfonden blir bundet kapital i form av aktiekapital eller överkursfond.

Av *andra stycket* framgår att aktiebolaget skall anses ha medgetts avdrag för övertagen periodiseringsfond vid den eller de taxeringar den fysiska personen eller den delägare som fonden avser medgetts avdrag. Bolaget medges inget nytt avdrag.

Det nya *tredje stycket* innehåller en turordningsregel som utformats enligt *Lagrådets* förslag. För det fall den fysiska personen eller delägaren i handelsbolaget har flera periodiseringsfonder – dvs. avsättningar har gjorts under flera år – och det belopp som tillskjuts enligt första stycket 2 eller avsätts enligt första stycket 3 inte räcker till för att samtliga periodiseringsfonder skall få överföras, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning. Lagrådet har anmärkt att lagtexten inte reglerar vilken fond som skall anses överförd (respektive återförd i näringsverksamheten) om det finns flera samtidigt avsatta fonder hos olika delägare och förutsättningarna för överföring endast delvis är uppfyllda. Kan det inte utredas hur det förhåller sig härvidlag ligger det närmast till hands att göra en proportionering. Att uttryckligen reglera detta har ansetts obehövligt.

I ett nytt *fjärde stycke* införs en bestämmelse enligt vilken tillskott enligt första stycket 2 inte skall räknas med i anskaffningsvärdet för aktierna.

Femte stycket behandlar överföring från handelsbolag till enskild näringsverksamhet i samband med skifte vid upplösning av handelsbolaget. Stycket motsvarar nuvarande andra meningen bortsett från att överföringen blir frivillig (får i stället för skall). Vidare ersätts ett ”hans” med ”delägarens”.

5.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

12 §

Lagrummet behandlar överföring av skatteutjämningsreserv som enligt lagen skall återföras under en sjuårsperiod. Sådan ännu icke återförd skatteutjämningsreserv får under vissa förutsättningar överföras i samband med att en enskild näringsverksamhet eller näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag. I den hittillsvarande lydelsen anges att överlåtaren och det mottagande aktiebolaget ”anses som en

skattskyldig”. Detta specificeras så att det i stället anges att skatteutjämningsreserven får övertas av aktiebolaget om förutsättningarna under två punkter är uppfyllda. Aktiebolaget får men måste inte överta reserven. Näringsidkaren eller delägaren får alltså återföra reserven till beskattning om så önskas.

Förutsättningen i punkt 1 – att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning – gäller även enligt nuvarande regler.

Enligt förutsättningen i punkt 2 skall den fysiska personen eller handelsbolaget skjuta till kapital till aktiebolaget motsvarande överförd skatteutjämningsreserv. En liknande bestämmelse finns sedan tidigare i 12 § lagen (1993:1537) om expansionsmedel. Den omständigheten att tillgångarna förts över till aktiebolaget till ett pris som väsentligt understiger marknadsvärdet påverkar enligt allmänna principer inte anskaffningsvärdet. Tillskottet skall göras i samband med överföringen av skatteutjämningsreserven. Det får inte vara förenat med villkor om återbetalning. Är tillgångarnas skattemässiga värde 1 000 000 kr och uppgår skatteutjämningsreserven till 200 000 kr innebär detta i praktiken att den högsta ersättning den enskilde kan ta ut i form av t.ex. kontanter, reverser eller aktier uppgår till 800 000 kr. Aktiebolaget har då förvärvat tillgångarna för 1 000 000 kr varav 800 000 kr genom oneröst fång och 200 000 kr som tillskott.

Som framgått av avsnitt 4.2.2 har bolaget valrätt mellan att redovisa skatteutjämningsreserven som obeskattad reserv eller som fritt eget kapital och skuld för latent skatt.

Har ägaren i stället skjutit till tillgångarna genom en apportemission på 800 000 kr har bolaget även då förvärvat tillgångarna för 1 000 000 kr, varav 800 000 kr i aktiekapital. Av resterande 200 000 kr torde erforderligt belopp behöva avsättas som skuld för latent skatt och återstoden till överkursfonden (jfr avsnitt 5.1).

I ett nytt *andra stycke* införs en bestämmelse enligt vilken kapitaltillskott enligt första stycket 2 inte skall räknas med i anskaffningsvärdet för aktierna.

Sammanfattning av promemorian Ändrade skatte- regler vid överföring av periodiseringsfond och skat- teutjämningsreserv vid ombildning till aktiebolag

Prop. 1997/98:157
Bilaga 1

I promemoria föreslås nya regler vid överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv i samband med att en enskild näringsverksamhet eller näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag.

Tre förutsättningar bör enligt förslaget gälla för att periodiseringsfond skall få överföras till ett aktiebolag:

- 1) Överföringen skall inte föranleda uttagsbeskattning.
- 2) Ersättningen för de tillgångar som överförs till aktiebolaget får inte överstiga tillgångarnas skattemässiga värde minskat med periodiseringsfonden.
- 3) Aktiebolaget skall göra avsättning för den övertagna fonden i räkenskaper.

I likartad reglering föreslås i fråga om kvarvarande skatteutjämningsreserv. Något krav på avsättning i räkenskaper ställs dock inte.

Vidare föreslås en bestämmelse om beräkning av anskaffningsvärde för aktier vid överföringar av ifrågavarande slag.

Motsvarande regler föreslås när näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag.

De nya reglerna föreslås tillämpliga på överföringar efter den 13 mars 1998.

Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs att 27 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 §

2 mom.² Som anskaffningsvärde anses det genomsnittliga anskaffningsvärdet för samtliga finansiella instrument av samma slag och sort som det avyttrade, beräknat på grundval av faktiska anskaffningsutgifter och med hänsyn till inträffade förändringar beträffande innehavet (genomsnittsmetoden). Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 mom. fjärde stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådan mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

Är finansiella instrument som avses i 1 mom. föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av marknadsmässig omsättning, som är allmänt tillgänglig (marknadsnoterade), får utom såvitt avser optioner och terminer anskaffningsvärdet bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

Delbevis eller teckningsrättsbevis, som grundas på aktieinnehav i ett bolag, anses anskaffat utan kostnad.

Som anskaffningsvärde för andel i annan värdepappersfond än allmansfond som förvärvats före den 1 januari 1995 får fysisk person och dödsbo ta upp andelens marknadsvärde den 31 december 1992. Det samma gäller i fråga om fondandelsbevis vars innehavare registreras efter utgången av år 1994.

Motsvarande värde för andel i fond som bildats under år 1993 eller 1994 är det först noterade marknadsvärdet.

Anskaffningsvärde för aktier som erhållits vid överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv enligt 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder och 12 § lagen (1993:1540)

om återföring av skatteutjämningsreserv utgörs av vederlaget minskat med skulder som bolaget övertagit betalningsansvaret för. I vederlaget inräknas inte bortfallet ansvar för återföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv som överförts.

Prop. 1997/98:157
Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om överföringar av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv efter den 16 mars 1998.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

²Senaste lydelse 1995:577.

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och föranleder inte överföringen uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) *anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig*. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tilldelats reallgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning *skall* delägarernas periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till hans enskilda näringsverksamhet.

Föreslagen lydelse

6 §¹

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *får periodiseringsfonden övertas av aktiebolaget under förutsättning*

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370),

2. att ersättningen till den fysiska personen eller handelsbolaget för de överförda tillgångarna, utöver bortfallet ansvar för återföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv som överförs enligt 12 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv, inte överstiger ett belopp som motsvarar tillgångarnas skattemässiga värde minskat med periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv som överförs och

3. att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond eller, vid apportemission, gör avsättning i räkenskaperna till överkursfond med ett belopp motsvarande 72 procent av övertagen periodiseringsfond och överförd skatteutjämningsreserv. Aktiebolaget skall anses ha förvärvat tillgångarna för ett belopp motsvarande ersättningen ökad med 72 procent av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv som övertagits. Aktiebolaget skall vidare anses ha medgetts avdrag för den övertagna

periodiseringsfonden vid den taxering den fysiska personen eller delägaren medgetts avdrag.

Prop. 1997/98:157
Bilaga 2

Överstiger det skattemässiga värdet på de överförda tillgångarna det verkliga värdet får den del av periodiseringsfonden och skatteutjämningsreserven som motsvarar skillnadsbeloppet inte överföras. Ersättningen enligt punkt 2 får då, utöver bortfallet ansvar för återföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv, inte överstiga ett belopp motsvarande det verkliga värdet minskat med periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv som överförs. Resterande periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv skall omedelbart återföras till beskattning. Därvid skall avdrag medges med ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga och det verkliga värdet.

Vid tillämpning av föregående stycke skall i första hand periodiseringsfonden få överföras.

Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tilldelats reelltillgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning får delägarens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till delägarrens enskilda näringsverksamhet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 16 mars 1998.

¹Senaste lydelse 1995:1631.

Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag, eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och föranleder överföringen inte uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig.

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag får kvarvarande skatteutjämningsreserv övertas av och återföras hos aktiebolaget under förutsättning

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370),

2. att ersättningen till den fysiska personen eller handelsbolaget för de överförda tillgångarna, utöver bortfallet ansvar för återföring av skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond enligt 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder, inte överstiger ett belopp som motsvarar tillgångarnas skattemässiga värde minskat med skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond som överförs. Aktiebolaget skall anses ha förvärvat tillgångarna för ett belopp motsvarande ersättningen ökad med 72 procent av skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond som övertagits.

Överstiger det skattemässiga värdet på de överförda tillgångarna det verkliga värdet får den del av skatteutjämningsreserven och periodiseringsfonden som motsvarar skillnadsbeloppet inte överföras. Ersättningen enligt punkt 2 får då, utöver bortfallet ansvar för återföring av skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond, inte överstiga ett belopp motsvarande det verkliga värdet minskat med skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond som

överförs. Resterande skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond skall omedelbart återföras till beskattning. Därvid skall avdrag medges med ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga och det verkliga värdet.

Prop. 1997/98:157

Bilaga 2

Vid tillämpning av föregående stycke skall i första hand periodiseringsfond få överföras.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 16 mars 1998.

Förteckning över de remissinstanser som avgett yttrande över Finansdepartementets promemoria (Ds 1998:23) Ändrade skatteregler vid överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv vid ombildning till aktiebolag

Efter remiss har yttranden över promemorian (Ds 1998:23) Ändrade skatteregler vid överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv vid ombildning till aktiebolag inkommit från Riksskatteverket (RSV), Hovrätten för Västra Sverige, Kammarrätten i Sundsvall, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Lunds universitet, Byggtreprenörerna, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Näringslivets Nämnd för Regelgranskning (NNR), Lantbrukarnas Riksförbund, Skogsägarnas Riksförbund, Svensk Handel, Svenska Arbetsgivareföreningen, Stockholms Handelskammare, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF.

Riksrevisionsverket, Skogsstyrelsen och Jordbruksverket har inga synpunkter på förslagen. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, SACO, LO samt TCO har förklarat sig avstå från att yttra sig.

Lagtext

Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om
periodiseringsfonder

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *och* föranleder inte överföringen uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) *anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig*. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tilldelats reelltillgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning *skall* delägarens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till *hans* enskilda näringsverksamhet.

*Föreslagen lydelse*6§¹

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *får* periodiseringsfond *övertas av aktiebolaget under förutsättning*

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370),

2. att den fysiska personen eller handelsbolaget *skjuter till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget och*

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

Aktiebolaget anses ha medgetts avdrag för övertagen periodiseringsfond vid den taxering den fysiska personen eller delägarna i handelsbolaget medgetts avdrag.

Är förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 endast delvis uppfyllda skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

Tillskott som avses i första stycket beaktas inte vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna.

Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag har tillde-

lats realltillgångar i samband med skifte vid upplösning av bolaget och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning *får* delägarrens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till *delägarrens* enskilda näringsverksamhet.

Prop. 1997/98:157

Bilaga 4

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 16 mars 1998.

¹ Senaste lydelse 1995:1631.

Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag, eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *och* föranleder överföringen inte uttagsbeskattning enligt punkt 1 *fjärde stycket* av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) *anses den fysiska personen eller bolagsmannen och aktiebolaget som en skattskyldig.*

Föreslagen lydelse

12 §

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag eller överförs näringsverksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag *får kvarvarande skatteutjämningsreserv övertas av och återförs hos aktiebolaget under förutsättning*

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370),

2. att den fysiska personen eller handelsbolaget skjuter till ett belopp motsvarande överförd skatteutjämningsreserv till aktiebolaget.

Tillskott som avses i första stycket 2 beaktas inte vid beräkning av anskaffningsvärdet för aktierna.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 16 mars 1998.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1998-04-21

Närvarande: regeringsrådet Stig von Bahr, regeringsrådet Arne Baekkevold, justitierådet Edvard Nilsson.

Enligt en lagrådsremiss den 16 april 1998 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder,
2. lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Olle Halldorf.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder

Allmänna synpunkter

Det remitterade förslaget behandlar skattekonsekvenserna vid övertagande av periodiseringsfond i samband med att enskild näringsverksamhet eller näringsverksamhet i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag. Lagrådet begränsar sig för enkelhetens skull i det följande huvudsakligen till det fallet att en enskild näringsidkare mot betalning i pengar för över sin rörelse till ett helägt aktiebolag.

Det kan finnas anledning att diskutera den civilrättsliga innebörden av att ett aktiebolag övertar den enskildes periodiseringsfond. Övertagandet leder till att bolaget inom en femårsperiod skall återföra fonden till beskattning, dvs. ett belopp motsvarande fondens storlek skall tas upp som inkomst. Samtidigt befrias den enskilde från motsvarande återföringsplikt. För bolaget innebär övertagandet en belastning som uppgår till maximalt 28 % av den övertagna fonden. Om återföringen ligger några år framåt i tiden eller bolaget har utnyttjade avdragsmöjligheter blir den faktiska belastningen mindre. Den enskildes (marginella) skattesats inklusive egenavgifternas skattedel är normalt betydligt högre än 28 %.

Antag att ett aktiebolag, som övertagit en periodiseringsfond om 100, till följd av övertagandet får en skatteskuld som uppskattas till 25. Frågan är hur denna skuldökning skall bedömas. Valet synes stå främst mellan två alternativ. Beloppet kan ses som en del av köpeskillingen för den överförda näringsverksamheten. En annan möjlighet är att hänföra beloppet till utdelning eller annan vederlagsfri utbetalning som avses i 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385).

Det kan utan tvivel ibland te sig naturligt att betrakta skatteskulden som en del av köpeskillingen. Så torde särskilt vara fallet om skillnaden mellan marknadsvärdet och avtalat pris för de överförda tillgångarna väsentligt överstiger den skattebelastning för bolaget som föranleds av

fondövertagandet. Är däremot skatteskulden större än eventuellt underpris på de överförda tillgångarna kan det inte komma i fråga att klassificera skuldökningen som köpeskilling. I detta fall kan någon annan mening knappast hävdas än att bolaget inte får något vederlag motsvarande skuldökningen och att denna därför omfattas av reglerna i 12 kap. aktiebolagslagen.

Hur ett aktiebolags övertagande av en enskild näringsidkares periodiseringsfond skall bedömas civilrättsligt synes således inte helt klart. Frågan torde inte ha prövats i domstol. Några vägledande rättsfall om hur sådana övertaganden skall behandlas enligt nuvarande skatteregler synes inte heller föreligga. Nämnas kan dock att Skatterättsnämnden i ett icke överklagat förhandsbesked (den 15 juni 1994, se Skattenytt 1994 s. 610) funnit att – i samband med övertagande av uppskovsbelopp enligt 5 § fjärde stycket lagen (1990:665) om återföring av uppskovsbelopp – vederlaget för de till ett aktiebolag överförda tillgångarna kunde bestämmas med bortseende från det av bolaget övertagna uppskovsbeloppet och att övertagandet i skattehänseende inte kunde anses innefatta någon utdelning från bolaget. Till detta kan fogas att åtskilligt talar för att övertagande av uppskovsbelopp och övertagande av periodiseringsfond skattemässigt bör bedömas på samma sätt.

Av det anförda framgår att det i grundläggande hänseenden torde vara osäkert hur ett aktiebolags övertagande av en enskild näringsidkares periodiseringsfond skall bedömas från civil- och skatterättslig synpunkt. Ytterligare komplikationer i sammanhanget är, som framhållits i remissen, kopplingen till bestämmelserna om uttagsbeskattning och frågan om det övertagande bolaget bör eller skall redovisa den övertagna fonden i sina räkenskaper. Reglerna om övertagande av periodiseringsfond berör årligen många skattskyldiga och gäller avsevärda belopp. Lagrådet kan mot denna bakgrund dela den i remissen uttalade uppfattningen att behov föreligger av ett lagstiftningsingripande på det aktuella området.

För att ett aktiebolag skall få ta över en enskild näringsidkares periodiseringsfond krävs enligt dagens regler i princip endast att överföringen av näringsverksamheten inte föranleder uttagsbeskattning. Den i remissen föreslagna regleringen innebär att två ytterligare villkor måste vara uppfyllda. Den fysiska personen skall för det första skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget (6 § första stycket 2). Aktiebolaget skall för det andra, såvida fråga inte är om nyemission, göra en avsättning i sina räkenskaper för den övertagna fonden (6 § första stycket 3). Den enskildes tillskott skall inte beaktas vid beräkningen av anskaffningsvärdet för aktierna (6 § fjärde stycket).

Vad gäller kravet på tillskott kan Lagrådet till en början konstatera att det av sammanhanget får anses framgå att den enskilde vid beräkning av tillskottets storlek inte skall få beakta det faktiska tillskott som kan ha skett i samband med överföringen av näringsverksamheten. Den omständigheten att tillgångar förts över till aktiebolaget för ett pris väsentligt understigande marknadsvärdet synes med andra ord inte innebära att den enskilde gjort ett tillskott i den mening som avses i 6 § första stycket 2. Lagtexten är emellertid inte fullt tydlig på denna punkt.

Kravet på tillskott framstår enligt Lagrådets uppfattning vidare som något ovanligt såtillvida att en förmånlig skattebehandling av en viss

transaktion (fondövertagandet) förutsätter att ett rättssubjekt (den enskilde) genom en särskild rättshandling berikar ett annat rättssubjekt (aktiebolaget). En liknande konstruktion finns visserligen i lagen (1994:1537) om expensionsmedel. Med tanke bl.a. på att erfarenheterna från den lagstiftningen är begränsade hade det enligt Lagrådets uppfattning likväl varit önskvärt att de närmare villkoren för tillskottsskyldighetens fullgörande utvecklats i remissen. Tvekan kan exempelvis råda om beloppet skall betalas kontant eller om tillskott i form av t.ex. en revers kan godtas. Av förslaget framgår inte heller om beloppet måste tillskjutas inom viss tid efter det att fonden övertagits eller vad som inträffar om tillskottet skulle förses med villkor om återbetalning. Ett sådant villkor kan bl.a. få betydelse vid prövning av den enskildes beskattning om och när tillskottet betalas tillbaka. I sistnämnda hänseende synes hänsyn böras å ena sidan till att återbetalning av villkorliga aktieägartillskott i skattepraxis behandlats som återbetalning av lån (se RÅ 1988 ref. 65) och å andra sidan till att tillskottet enligt den föreslagna bestämmelsen i 6 § fjärde stycket inte skall beaktas vid beräkning av anskaffningsvärden för aktierna.

Vad nu anförts leder Lagrådet till slutsatsen att lagförslaget måste kompletteras på flera punkter, om ett övertagande av periodiseringsfond skall förutsätta att den enskilde gör ett tillskott till aktiebolaget. Som Lagrådet avser att belysa i ett senare avsnitt synes en skyldighet att göra tillskott även i andra hänseenden leda till tillämpningsproblem. Lagrådet finner att den modell för fondövertagande som föreslagits i remissen bara efter ytterligare bearbetning kan ligga till grund för lagstiftning.

Till det sagda kan läggas att det torde vålla en enskild näringsidkare betydande svårigheter att överblicka de ekonomiska konsekvenserna av att utnyttja den i remissen föreslagna möjligheten till fondövertagande. Övertagandet minskar den enskildes skatt och egenavgifter och ökar - låt vara i oviss utsträckning - bolagets inkomstskatt. Tillskottet påverkar vidare i hög grad parternas likviditet, en påverkan som inte torde kunna neutraliseras utan skatteeffekter. Vad nu anförts väcker naturligen frågan om inte syftet med den tilltänkta lagstiftningen, nämligen att förhindra inte avsedda skattefördelar i samband med övertagande av periodiseringsfonder, kan tillgodoses på ett schablonmässigt och därmed betydligt enklare sätt.

En lösning som enligt Lagrådets uppfattning kan vara värd att överväga är att slopa kravet på tillskott och i stället beskatta den enskilde för ett belopp motsvarande viss del av den övertagna fonden. Den enskilde skulle då som inkomst av näringsverksamhet ta upp exempelvis 30 % av fondbeloppet. Med en antagen skattesats (inklusive egenavgifter) för den enskilde på 50 % och en fond som uppgår till 100 skulle övertagandet i detta fall medföra 15 i skatt för den enskilde och (högst) 28 i skatt för bolaget.

Som ytterligare villkor för övertagande av en periodiseringsfond föreslås i remissen, som nämnts i det föregående, att aktiebolaget redovisar fonden i sina räkenskaper. Såvitt Lagrådet kan förstå får detta villkor normalt ganska liten betydelse för skatteuttagets storlek. Kravet kan dock vara befogat med hänsyn till önskemålet att en periodiseringsfond hos ett aktiebolag redovisas på samma sätt oavsett om fonden övertagits eller

härör från bolagets egen verksamhet. Även vid ett genomförande av den av Lagrådet skisserade lösningen synes därför vad som i remissen föreslagits om redovisning kunna godtas. Detsamma gäller förslaget att överföringen inte skall föranleda uttagsbeskattning.

För det fall att regeringen väljer att genomföra den åsyftade ändringen av regelsystemet med utgångspunkt i den i remissen föreslagna modellen bör - utöver vad som följer av Lagrådets tidigare gjorda påpekanden - lagtexten förtydligas i vissa hänseenden. Lagrådet återkommer till detta i det avslutande avsnittet.

Ikraftträdandet

Det remitterade förslaget skall enligt övergångsbestämmelserna tillämpas i fråga om överföringar av periodiseringsfonder efter den 16 mars 1998, dvs. den dag då riksdagen fick meddelande från regeringen om den planerade lagstiftningen. I skrivelsen till riksdagen (Skr. 1997/98:139) anfördes att nuvarande bestämmelser skulle kunna komma att utnyttjas på ett inte avsett sätt och att detta kunde befaras få en ökad omfattning till dess behövliga lagändringar trätt i kraft. Med hänsyn härtill föreslog regeringen att de nya reglerna med stöd av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen skulle tillämpas på överföringar fr.o.m dagen efter överlämnandet av skrivelsen.

Nämnda bestämmelse i regeringsformen innehåller i första meningen ett förbud mot att skattelag ges retroaktiv verkan. Enligt andra meningen kan undantag dock göras, om riksdagen finner detta påkallat av särskilda skäl och ett förslag om retroaktivitet från regeringen eller ett riksdagsutskott föreligger när den omständighet som utlöser skattskyldigheten inträffar. Med förslag jämställs enligt tredje meningen ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att ett sådant förslag är att vänta.

Under remissbehandlingen av den departementspromemoria som ligger till grund för förslagen i lagrådsremissen har två remissinstanser – Svensk Handel och Sveriges advokatsamfund – ansett att det inte i detta lagstiftningsärende finns skäl att tillämpa det undantag från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning som nu återgetts.

Detta undantag syftar främst till att förebygga sådana orättvisor som kan uppkomma som följd av att föreliggande legala möjligheter till skatteflykt eller kringgående av skattelag utnyttjas efter att det har blivit känt att lagändring förbereds. Vid tillkomsten av bestämmelserna i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen uttalades att det skulle vara direkt stötdande, om just en sådan omständighet som att regeringen lade fram en proposition med förslag till lag som hindrar ett visst slag av kringgåendetransaktioner skulle till följd av ett undantagslöst retroaktivitetsförbud leda till en ökning av sådana transaktioner fram till dess att lagen har trätt i kraft. En sådan ordning skulle kunna åsamka det allmänna ett skattebortfall som inte sällan kunde uppgå till avsevärda belopp. Men framför allt skulle det vara förödande för skattemoralen hos alla lojala medborgare att åse hur förslaget i praktiken fungerar närmast som en uppmaning till kringgåendetransaktioner. (Se SOU 1978:34 s. 17 och 161 samt prop. 1978/79:195 s. 53; jfr Lagrådets yttrande i prop. 1991/92:117 s. 25 ff).

Syftet med det remitterade förslaget är att förhindra att lagstiftningen om överförande av periodiseringsfonder ger skattefördelar som inte har varit avsedda. Sedan regeringens planer på att rätta till detta blivit kända finns det en risk för att de nuvarande reglerna i ökad omfattning utnyttjas på ett inte avsett sätt tills de föreslagna reglerna har trätt i kraft. På grund härav och då detta skulle kunna ge ett inte obetydligt skattebortfall anser Lagrådet att det föreligger sådana särskilda skäl som krävs enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen för att det remitterade förslaget skall börja tillämpas vid den tidpunkt som föreslagits. Lagrådet godtar alltså förslaget i denna del.

Några kommentarer till 6 §

I *första stycket* anges förutsättningarna för att ett aktiebolag skall få överta en periodiseringsfond i samband med att en fysisk person eller ett handelsbolag överför sin näringsverksamhet till aktiebolaget. En förutsättning är att den fysiska personen eller handelsbolaget skjuter till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget (punkt 2). En annan förutsättning är att aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond (punkt 3). I *tredje stycket* anges att, om förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 endast delvis är uppfyllda, senare gjord avsättning till periodiseringsfond skall anses överförd före tidigare gjord avsättning.

Tredje stycket innehåller sålunda en turordningsregel för det fall den fysiska personen eller handelsbolaget har flera periodiseringsfonder – dvs. avsättning har gjorts under mer än ett år – och det belopp som tillskjuts respektive avsätts enligt första stycket 2 och 3 inte täcker samtliga fonder. Innebörden av tredje stycket skulle enligt Lagrådet komma till tydligare uttryck om stycket ges följande lydelse:

"Om den fysiska personen eller en delägare i ett handelsbolag har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda beträffande samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning."

Bestämmelserna i tredje stycket klargör att en överföring inte behöver avse samtliga fonder. Däremot framgår inte av lagtexten om det skall vara möjligt att överföra endast en del av en periodiseringsfond. Ett förtydligande i detta avseende bör enligt Lagrådets mening göras.

I sammanhanget bör också uppmärksammas att det kan uppkomma speciella problem med det föreslagna systemet vid överföring av periodiseringsfond från ett handelsbolag. Enligt första stycket 2 är det en förutsättning för överföring i sådant fall att handelsbolaget tillskjuter ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond. Samtidigt gäller i fråga om handelsbolag enligt 2 § tredje stycket att avsättning till periodiseringsfond görs hos delägarna. De olika delägarna bestämmer alltså själva om och med vilket belopp avsättning skall ske. Det innebär att det – beroende på vilka avsättningar som har gjorts – kan finnas motstridiga intressen hos delägarna när det gäller frågan om en överföring bör ske. I han-

delsbolagsfallen accentueras också de svårigheter som enligt vad Lagrådet tidigare har sagt allmänt sett föreligger för den enskilde att överblicka de ekonomiska konsekvenserna av en överföring. Det är vidare att märka att lagtexten inte reglerar vilken fond som skall anses överförd om det finns flera fonder hos olika delägare och förutsättningarna enligt första stycket 2 och 3 inte är uppfyllda beträffande samtliga fonder.

Prop. 1997/98:157
Bilaga 5

Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv

Vad Lagrådet anført beträffande förslaget till lag om ändring i lagen om periodiseringsfonder gäller i allt väsentligt även förevarande lagförslag.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 april 1998

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Peterson, Freivalds, Wallström, Tham, Åsbrink, Schori, Andersson, Winberg, Uusmann, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson, von Sydow, Åhnberg, Pagrotsky, Östros

Föredragande: statsrådet Östros

Regeringen beslutar proposition 1997/98:157 Överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv