

Regeringens skrivelse

2003/04:63

Meddelande om kommande förslag om ändring av reglerna för överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag

Skr.
2003/04:63

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 29 januari 2004

Göran Persson

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I skrivelsen aviseras ändringar av reglerna om överföring av periodiseringsfond och expansionsfond i samband med byte av företagsform.

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 överföringen 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 minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden.

Regeringsrätten har i en dom kommit fram till att anskaffningsutgiften för aktierna inte kan sättas under noll kronor. Domen har fäst uppmärksamhet 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 avser att senare återkomma till riksdagen med ett förslag till hur periodiseringsfond och expansionsfond skattemässigt skall behandlas vid byte av företagsform från enskild näringsverksamhet till

aktiebolag samt hur periodiseringsfond skattemässigt skall behandlas vid byte av företagsform från handelsbolag till aktiebolag. Syftet med det kommande förslaget är att förhindra de möjligheter till skatteplanering som Regeringsrättens dom öppnar. Skr. 2003/04:63

Regeringen föreslår med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att de kommande förslagen skall tillämpas på överföringar som genomförs dagen efter avlämnande av denna skrivelse, dvs. fr.o.m. den 30 januari 2004.

1	Inledning	4
2	Överföring av periodiseringsfond vid ombildning till aktiebolag.....	4
3	Överföring av expansionsfond vid ombildning till aktiebolag.....	6
4	Ikraftträdande	7

1 Inledning

Regeringen aviserar i denna skrivelse ett kommande förslag om ändring i de bestämmelser som aktualiseras när en enskild näringsverksamhet eller näringsverksamheten i ett handelsbolag förs över till ett aktiebolag. De åsyftade bestämmelserna gäller överföring av periodiseringsfond och expansionsfond i de fall aktiebolaget bildas genom att tillgångar överförs i utbyte mot aktier (apport).

De nu aviserade förslagen utgör grunden för en promemoria som för närvarande utarbetas i Finansdepartementet. Promemorian kommer att remissbehandlas inom kort. Regeringen avser att senare i vår lämna förslag till riksdagen på grundval av skrivelsen och promemorian.

2 Överföring av periodiseringsfond vid 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.

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

Systemet med avdrag för avsättning till periodiseringsfond infördes år 1994. 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 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.

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 den 12 februari 2003 (RÅ 2003 ref. 10) gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställt förhandsbeskedet. Regeringsrättens och Skatterättsnämndens tolkning av gällande regler ger upphov till just sådana omotiverade skattefördelar som lagstiftaren avsåg att ingripa mot år 1998. Detta gäller i de fall ombildningen görs genom apport av tillgångar. Enligt förhandsbeskedet fick periodiseringsfonderna i sin helhet föras över till aktiebolaget. Detta skulle enligt ordalydelsen i 48 kap. 12 § ha inneburit att anskaffningsutgiften för aktierna blev negativ. Regeringsrätten ansåg dock att anskaffningsutgiften inte kunde bestämmas till lägre belopp än noll kronor. Periodiseringsfonderna fick alltså föras över utan att anskaffningsutgiften för aktierna sattes ned med motsvarande belopp.

Regeringsrättens avgörande innebär att betydande och omotiverade skattefördelar kan uppkomma vid byte av företagsform. Detta gäller särskilt för det fall tillgångarna, såsom i förhandsbeskedet, är så små att de endast täcker aktiekapitalet och avsättningen för latent skatt vid återföring av periodiseringsfonderna. Är de överförda tillgångarna minskade med skulderna större hänförs överskjutande belopp till överkursfond. 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. Skr. 2003/04:63

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 1997 års lagstiftningsingripande. Ett nytt kryphål har uppkommit i inkomstskattelagen. Det är angeläget att motverka ett icke obetydligt skattebortfall och söka upprätthålla neutraliteten i den skattemässiga behandlingen av olika företagsformer.

Regeringens kommande förslag innebär att en förutsättning för att en periodiseringsfond skall kunna föras över till ett aktiebolag utan beskattningskonsekvenser är att ett tillskott motsvarande periodiseringsfonden alltid görs, antingen kontant eller genom apportegendom.

Regeringens kommande förslag avser såväl överföring av enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag som överlåtelse av periodiseringsfond i samband med att näringsverksamheten i ett handelsbolag förs över till ett aktiebolag.

3 Överföring av expansionsfond vid ombildning till aktiebolag

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 § 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 föra över den enskilda näringsverksamheten till ett aktiebolag.

Vid överföring av enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag kan samma skattefördelar uppkomma i fråga om expansionsfond som för periodiseringsfonder. Detta gäller om tillgångar motsvarande fondbeloppet inte förs över och anskaffningsutgiften för aktierna inte kan sättas ned. Ett belopp motsvarande expansionsfonden blir – till den del ombildningen kan föregås av ett uttag ur näringsverksamheten eller behandlas som en avräkningspost mot ägaren i aktiebolagets balansräkning – endast beskattat till 28 % totalt sett.

Regeringens kommande förslag innebär att ett extra tillskott vid apportemission alltid skall göras med minst 72 % av expansionsfonden för att den skall kunna upplösas utan beskattningsekvenser.

4 Ikraftträdande

Med hänsyn till att nuvarande bestämmelser kan komma att utnyttjas på ett sätt som inte är avsett och leda till att ett stort antal företagsombildningar företas enbart av skatteskal med ett betydande skattebortfall som följd och då detta slags förfarande kan befaras få en ökad omfattning till dess behövliga lagändringar har trätt i kraft, föreslår regeringen att de nya reglerna med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen tillämpas på överföringar fr.o.m. dagen efter överlämnandet av denna skrivelse. Regeringen avser att överlämna skrivelsen till riksdagen den 29 januari 2004. De nya reglerna bör således tillämpas fr.o.m. den 30 januari 2004.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 januari 2004

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Ulvskog, Freivalds, Pagrotsky, Östros, Messing, Lövdén, Ringholm, Bodström, Sommestad, Karlsson, Lund, Nykvist, Andnor, Nuder, Johansson, Hallengren, Björklund, Holmberg, Jämtin.

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar skrivelse 2003/04:63 Meddelande om kommande förslag om ändring av reglerna för överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag