

Lagrådsremiss

Utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond, m.m.

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 23 september 2004

Bosse Ringholm

Per Classon
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att en obegränsat skattskyldig fysisk person som genom vissa benefika fång (arv, testamente, gåva, bodelning) övertar hela eller delar av en näringsverksamhet i motsvarande utsträckning får överta överlåtarens periodiseringsfonder, expansionsfond samt sparad räntefördelning. Vidare föreslås att sparad fördelningsbelopp får användas vid återföring av periodiseringsfonder och expansionsfonder när den enskilda näringsverksamheten upphör. Det föreslås också att det klargörs att det, under vissa förutsättningar, är möjligt att göra avsättning till expansionsfond även under det år verksamheten helt eller delvis förs över till någon annan.

Slutligen föreslås en regel som innebär att s.k. retroaktiv företagsombildning inte längre skall godtas vid inkomstbeskattningen.

Ändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229) föreslås träda i kraft den 1 januari 2005.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	9
4	Benefik överlåtelse av enskild näringsverksamhet.....	10
5	Räntefördelning	11
5.1	Allmänt om gällande ordning	11
5.2	Benefika överlåtelser	13
5.3	Benefika fång och den särskilda posten.....	13
5.4	Överväganden och förslag	14
6	Periodiseringsfond	17
6.1	Allmänt om gällande ordning	17
6.2	Försäljningar, ombildningar, m.m.	17
6.3	Benefika överlåtelser	18
6.4	Överväganden och förslag	18
7	Expansionsfond	20
7.1	Allmänt om gällande ordning	20
7.2	Avyttringar och ombildningar.....	21
7.3	Benefika överlåtelser	22
7.4	Överväganden och förslag	22
8	Retroaktiv företagsombildning	24
8.1	Bakgrund.....	24
8.2	Gällande rätt.....	24
8.3	Överväganden och förslag	26
9	Effekter för de offentliga finanserna, m.m.	28
10	Konsekvenser för mindre företag	29
11	Författningskommentar	30
Bilaga 1	3:12-utredningens lagförslag (delar av).....	34
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna (3:12-utredningens förslag)	38
Bilaga 3	Skatteverkets lagförslag.....	39
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanserna (Skatteverkets förslag).....	40

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 1 kap. 13 §, 33 kap. 5 och 10 §§ samt 34 kap. 4 och 18 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya bestämmelser, 30 kap. 12 a § och 33 kap. 7 a §, samt närmast före 30 kap. 12 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

13 §

Beskattningsåret är för fysiska personer kalenderåret före taxeringsåret.

Om en enskild näringsidkare som är bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret och har följt bestämmelserna i 3 kap. bokföringslagen, är beskattningsåret för näringsverksamheten i stället det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret.

Om en enskild näringsidkare för över hela eller en del av näringsverksamheten till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag, avslutas beskattningsåret för näringsverksamheten tidigast vid den tidpunkt när den överförda näringsverksamheten enligt god redovisningssed skall tas upp i det övertagande företagens räkenskaper.

30 kap.

Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare

12 a §

Om reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren, får mottagaren

helt eller delvis ta över en periodiseringsfond om

1. mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden,

2. parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet,

3. mottagaren övertar tillgångar vars värde minskat med övertagna skulder uppgår till ett belopp som motsvarar minst den övertagna fonden, och

4. den övertagna fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten.

Värdet av reallgångarna beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §. Som skuld räknas också sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

Om det finns flera fonder i näringsverksamheten och villkoren enligt första stycket 3 och 4 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses övertagen före tidigare gjord avsättning.

33 kap.

5 §

Positiv räntefördelning får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för räntefördelning justerat resultat.

Med det för räntefördelning justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före räntefördelning ökat med

– avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §,

– avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto enligt 16 kap. 32 § samt särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader för dessa poster,

– avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap., och

– avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.,

minskat med

– sjukpenning och liknande ersättningar som avses i 15 kap. 8 §,

– återfört avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §,

– återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap., och

– återfört avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.

Om verksamheten upphör skall

resultatet enligt andra stycket inte minskas med återfört avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond.

7 a §

Om en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren förs över till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död, får förvärvaren helt eller delvis ta över sparad fördelningsbelopp.

Om inte samtliga reallgångar i näringsverksamheten övergår, får sparad fördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten.

Vad som är reallgångar framgår av 34 kap. 23 §.

34 kap.

4 §

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

Om näringsverksamheten helt eller delvis förs över och fonden eller en del av den tas över enligt bestämmelserna i 18–20 §§, gäller inte begränsningen i första stycket andra meningen. Om bara en del av näringsverksamheten förs över och motsvarande del av fonden tas över enligt 18 §, får avdrag göras vid tidpunkten för överföringen av näringsverksamheten. När beskattningsårets totala avdrag beräknas för den verksamhet som inte förts över gäller att

1. avdraget skall minskas med det tidigare gjorda avdraget, och

2. om det justerade positiva resultatet understiger det tidigare gjorda avdraget skall detta återföras till den del det överstiger det justerade positiva resultatet, dock bara till den del återföringen inte leder till att avdrag inte får göras för den del som förts över enligt 18 §.

18 §

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

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

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

Om reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning *och mottagaren tar över hela verksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren* får mottagaren helt eller delvis ta över en expansionsfond om

1. mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden,

2. parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet,

3. *mottagaren övertar tillgångar vars värde minskat med övertagna skulder motsvarar minst 72 procent av den övertagna fonden, och*

4. *den övertagna fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten.*

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som reallgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret

(jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de

övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar vid tidpunkten för överföringen. Värdet av reallgångarna skall beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §.

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

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången vid 2006 års taxering.

2. Bestämmelserna i 1 kap. 13 § och 34 kap. 18 § i deras nya lydelse tillämpas på överföringar efter utgången av år 2004.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen tillsatte den 9 september 1999 en utredning som hade till uppgift att bl.a. se över de regler som gäller för beskattning av utdelning från fåmansföretag och kapitalvinst vid försäljning av aktier i sådana företag samt de särskilda reglerna i arvs- och gåvoskattelagstiftningen som gäller arv och gåva av företag (dir. 1999:72). Utredningen antog namnet 3:12-utredningen. I juni 2002 överlämnade utredningen sitt betänkande Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52). Betänkandet omfattade två delar – 1 och 2 – som behandlar 3:12-reglerna respektive generationsskiftesreglerna m.m. Utredningens lagförslag beträffande generationsskiften i här aktuella delar finns i *bilaga 1*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. Remissammanställningar finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Fi2002/2455). Lagrådsremissens lagförslag motsvarar i allt väsentligt utredningens lagförslag.

I del 1 av betänkandet har 3:12-utredningen bl.a. behandlat de s.k. 3:12-reglerna. Remissutfallet har varit blandat. Bland annat har den av utredningen föreslagna BEK-modellen kritiserats. Frågan bereds vidare inom Regeringskansliet. Finansdepartementet har den 3 juni 2004 tillsatt en särskild arbetsgrupp med uppdrag att genomföra en fördjupad prövning av hur den fortsatta reformeringen av 3:12-reglerna bör ske. I uppdraget, som skall redovisas senast vid utgången av oktober 2004, ingår att lämna förslag till lämpliga förändringar. Till denna fråga får regeringen således återkomma i ett annat sammanhang.

I del 2 av betänkandet har 3:12-utredningen bl.a. föreslagit ändringar i de s.k. lättnadsreglerna i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL. Förslag till lagändringar i denna del lades fram i den tidigare nämnda propositionen 2003/04:17. Samtidigt aviserade regeringen att den avsåg att återkomma till utredningens förslag om anpassningar av bl.a. inkomstskattereglerna. I dessa delar har utredningen behandlat reglerna för uttagsbeskattning, underprisöverlåtelser, räntefördelning, periodiseringsfonder, expansionsfonder samt de s.k. huvudsaklighets- och delningsprinciperna. Utredningen har lämnat ett antal förslag på dessa områden i syfte att underlätta generationsskiften i mindre företag.

Vissa av de förslag som utredningen har lämnat avser det s.k. avyttringsbegreppets innebörd. Som utredningen har noterat ingår det i uppdraget för 2002 års företagsskatteutredning (dir. 2002:28) att se över detta begrepp. Resultatet av denna översyn bör enligt regeringens mening inte föregripas genom att man nu inför en särreglering på specifika områden.

Vad utredningen har föreslagit i fråga om räntefördelning, periodiseringsfonder och expansionsfonder kan däremot lämpligen läggas till grund för lagstiftning. Dessa förslag tas upp i denna lagrådsremiss. 3:12-utredningens lagförslag har efter remissbehandlingen beretts ytterligare inom Regeringskansliet och synpunkter har under hand inhämtats från Skatteverket.

I lagrådsremissen lämnas även förslag som innebär att s.k. retroaktiva företagsombildningar inte skall vara möjliga. Skatteverket har i en skrivelse den 24 maj 2004 hemställt att det tas in en bestämmelse om

detta i inkomstskattelagen (1999:1229) och har i en promemoria lämnat förslag till en sådan lagreglering.

Promemorians lagförslag finns i *bilaga 3*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*. Remissyttrandena finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr Fi2004/2510). Promemorians lagförslag har efter remissbehandlingen beretts ytterligare inom Regeringskansliet och synpunkter har under hand inhämtats från Skatteverket

4 Benefik överlåtelse av enskild näringsverksamhet

Benefika överlåtelser av tillgångar från en enskild näringsverksamhet kan ske på fyra olika sätt utan beskattningskonsekvenser; genom överlåtelse av hela verksamheten, en verksamhetsgren, en ideell andel eller en enstaka tillgång. I det följande sammanfattas hur reglerna om räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond tillämpas i samband med dessa olika typer av benefika överlåtelser.

Vid en benefik överlåtelse av *hela näringsverksamheten* till en fysisk person som fortsätter verksamheten har denne rätt att ta över övergångsposten i fråga om räntefördelning men får däremot inte ta över sparad positivt fördelningsbelopp. Vid benefika förvärv har förvärvaren också rätt att ta över expansionsfond under förutsättning att fonden inte överstiger 185 procent av värdet på realtillgångarna vid utgången av det tredje beskattningsåret före överlåtelseåret och att parterna träffar skriftligt avtal om övertagandet. Kontinuitet – varmed avses att en överlåtelse inte utlöser inkomstbeskattning utan förvärvaren övertar överlåtarens skatterättsliga situation – föreligger inte i fråga om benefika överföringar av periodiseringsfonder vilket medför att samtliga avsättningar skall återföras och skattas av. En möjlighet är att avsättningarna omvandlas till expansionsfond om denna fondering tidigare inte använts fullt ut.

En annan möjlighet till överföring av en enskild näringsverksamhet är en överlåtelse av en *ideell andel* av tillgångarna. Den civilrättsliga konsekvensen av en sådan överlåtelse torde, enligt 3:12-utredningens uppfattning, bli att överlåtaren och mottagaren bildar ett enkelt bolag. Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att det föreligger ett handelsbolag, dvs. utan att bolaget har förts in i handelsregistret. Reglerna om enkla bolag finns i 4 kap. lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL. Det enkla bolaget är inte en juridisk person. Den enskilde bolagsmannen har inte någon bolagsandel, utan tillgångarna i bolaget ägs direkt av bolagsmännen. Detta betyder att varje bolagsman är bokföringsskyldig för sina tillgångar i bolaget. Delägarna beskattas för bolagets inkomster. Inkomstberäkningen sker individuellt för varje delägare vilket innebär att de kan ha olika avskrivningsplaner och att de kan göra olika avsättningar till exempelvis periodiseringsfonder. Inkomsterna från ett enkelt bolag kan räknas till inkomstlaget näringsverksamhet eller kapital. Eftersom

delägarna direktäger tillgångarna kan en avyttring med skatterätlig verkan inte ske av en andel i bolaget utan endast som en andel av en tillgång. Vid en gåva av en ideell andel i näringsverksamhet till en fysisk person som fortsätter verksamheten har gåvotagaren inte rätt att ta över någon del av övergångsposten eller sparat positivt fördelningsbelopp vid räntefördelning. Gåvotagaren har inte heller rätt att ta över någon andel av expansionsfonden utan denna stannar kvar hos givaren vilket i praktiken medför att en del av fonden måste återföras till beskattning om utrymmet har utnyttjats maximalt. Den särskilda posten vid räntefördelning måste reduceras i den mån den överlåtna andelen omfattar en del av en fastighet. Någon kontinuitet i fråga om periodiseringsfonder föreligger inte, dvs. de kan inte tas över. Till skillnad från fallet när hela verksamheten överlåts behöver dock inte avdrag för avsättning till periodiseringsfonderna återföras till beskattning.

Vid en benefik överlåtelse till en fysisk person av en *verksamhetsgren* eller en *enstaka tillgång* i näringsverksamheten skall, om tillgångarna respektive tillgången består av fastigheter för vilka det finns en särskild post vid beräkningen av kapitalunderlaget för räntefördelning, underlaget minskas med den särskilda posten. En eventuell övergångspost stannar kvar hos givaren och detsamma gäller del i ett eventuellt sparat positivt fördelningsbelopp. En expansionsfond får inte tas över. Fonden måste lösas upp till den del den kan hänföras till värdet (det skattemässiga värdet eller till viss procentsats av taxeringsvärdet) på tillgångarna. Periodiseringsfonderna påverkas inte.

5 Räntefördelning

5.1 Allmänt om gällande ordning

För att likställa enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag med ägare av enmansaktiebolag som lånar kapital till sitt bolag mot marknadsmässig ränta och för att hindra att enskilda näringsidkare drar av räntor hänförliga till privata lån i näringsverksamheten finns regler om räntefördelning.

Genom 1990 års skattereform blev kapitalinkomster lägre beskattade än inkomster i näringsverksamhet. För att förhindra att ränteutgifter på privata tillgångar drogs av i näringsverksamhet i stället för i kapital infördes regler om negativ räntefördelning (SOU 1989:33 och 43, prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650f). Om skulderna i en näringsverksamhet är större än tillgångarna skall den skattskyldige redovisa en schablonmässigt beräknad intäkt – benämnd negativt fördelningsbelopp – i näringsverksamheten samt göra avdrag med samma belopp i inkomstslaget kapital. Tillämpningen av reglerna sköts dock upp i avvaktan på fortsatt arbete med att likställa enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag med ägare av enmansaktiebolag som lånar kapital till sitt bolag mot marknadsmässig ränta.

Utredningen om beskattning av inkomster hos enskilda näringsidkare och handelsbolag föreslog i betänkandet Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100) att såväl negativ som positiv räntefördelning skulle införas. Positiv räntefördelning innebär att om kapitalet i verksamheten är positivt skall avkastningen på detta beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i näringsverksamhet. För att uppnå detta får avdrag göras i inkomstslaget näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad avkastning på det egna kapitalet i verksamheten samtidigt som samma belopp tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. Utredningens förslag utvecklades i en departementspromemoria (Ds 1993:28) och antogs av riksdagen år 1993 (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536). År 1994 och år 1996 ändrades reglerna på några punkter (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:784 resp. Ds 1991:41, prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1400). Numera finns reglerna om räntefördelning i 33 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Till grund för räntefördelningen ligger näringsverksamhetens kapitalunderlag. Med detta avses skillnaden mellan värdet på tillgångarna och skulderna vid det föregående beskattningsårets utgång *ökad med* tidigare inte utnyttjade underskott av näringsverksamheten, kvarstående sparade fördelningsbelopp, en särskild övergångspost och i vissa fall en s.k. särskild post *minskad med* 72 procent av expansionsfonden vid föregående beskattningsårs utgång samt sådana tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

Vid bestämmande av kapitalunderlaget räknas inte skatter, egenavgifter och dyl. som tillgångar eller skulder. Däremot räknas avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder, ersättningsfonder och avsättningar till framtida utgifter som skulder. Skogsskonton, skogsskadekonton och upphovsmannakonton tas upp till halva beloppet, så att den latent skatteskulden beaktas. Fastigheter tas upp till det skattemässiga värdet, dvs. till anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningsskattavdrag. För fastigheter som förvärvats före den 1 januari 1993 gäller dock särskilda regler.

Även handelsbolagsdelägare får använda sig av räntefördelning. Kapitalunderlaget beräknas på liknande sätt som för enskilda näringsidkare men med utgångspunkt i den justerade anskaffningsutgiften för andelen, 33 kap. 19 § IL.

Om skulderna överstiger tillgångarna föreligger ett negativt fördelningsunderlag. Om det positiva eller negativa kapitalunderlaget inte uppgår till minst 50 000 kr skall det inte göras någon räntefördelning.

En konsekvens av positiv räntefördelning är att socialförsäkringsförmåner inte erhålls för den delen av inkomsten. En näringsidkare har därför möjlighet att spara ett positivt fördelningsbelopp till kommande år.

Den positiva fördelningsräntan motsvarar statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret ökad med fem procentenheter. Vid negativ räntefördelning beräknas räntan till statslåneräntan ökad med en procentenhet. Positiv räntefördelning är frivillig medan negativ räntefördelning är obligatorisk.

Vid införandet av systemet med räntefördelning ville man undvika att gamla underskott skulle ge upphov till negativ räntefördelning. Man införde därför den tidigare nämnda s.k. *övergångsposten*. Den innebär att om förvärvskällan utvisar ett negativt fördelningsunderlag första gången reglerna tillämpas, dvs. vid 1995 års taxering eller, om den skattskyldige använder sig av förlängt räkenskapsår, vid 1996 års taxering skall fördelningsunderlaget ökas med ett belopp motsvarande det negativa underlaget. Vid de följande taxeringarna behandlas övergångsposten som en tilläggspost och läggs till fördelningsunderlaget. För fastigheter gäller särskilda regler med avseende på övergångsposten, 33 kap. 14 § andra stycket IL.

Den *särskilda posten* motsvarar det negativa kapitalunderlag som hänför sig till förvärv av fastighet genom arv, testamente, gåva eller vissa bodelningar. Den särskilda posten får inte överstiga ett belopp som motsvarar den ersättning förvärvaren lämnat minskad med det högsta värde fastigheten vid förvärvstidpunkten kunnat tas upp till vid bestämmande av kapitalunderlaget för räntefördelning och ökad med 72 procent av expansionsfond som tas över till den del denna avser fastigheten. Bestämmelserna om den särskilda posten finns i 33 kap. 15 och 16 §§ IL.

5.2 Benefika överlåtelse

Om näringsverksamheten övergår till en fysisk person genom en benefik överlåtelse tar förvärvaren enligt 33 kap. 14 § IL över övergångsposten. Enligt lagstiftningens förarbeten förutsätts tillgångarna tas över till skattemässiga värden (prop. 1989/90:110 Del 1, s. 585). Regeln förutsätter att samtliga tillgångar tas över. Däremot framgår det inte av lagstiftningen vad som händer med ett sparat positivt fördelningsbelopp i samband med en benefik överlåtelse av näringsverksamheten. Skatteverkets uppfattning är att ett positivt sparat fördelningsbelopp inte kan överlätas till någon annan med undantag för dödsbon (Skatteverkets handledning för beskattning, 2004, Del 2, s. 342). Denna uppfattning har väckt kritik. Kritikerna har framhållit att kontinuitetsprincipen i övrigt tillämpas vid benefika förvärv. Tillämpningen skiljer sig också från behandlingen av sparat utdelningsutrymme på kvalificerade andelar i fåmansaktiebolag, som får tas över av förvärvaren (57 kap. 11 § IL). Regeringsrätten har i ett rättsfall (RÅ 2001 not. 196) funnit att någon rätt för en dödsbodelägare att vid ett benefikt förvärv från dödsboet överta positiv räntefördelning (sparat fördelningsbelopp) inte kan grundas på gällande regler och inte heller kan anses följa av en oregerad generell kontinuitetsprincip.

5.3 Benefika fång och den särskilda posten

Vid benefika fång av t.ex. fastigheter har värderingsprinciperna medfört negativa fördelningsunderlag som har lett till oönskade inkomstskatteeffekter. Vid gåva mot viss ersättning av en näringsfastighet, som inte är lagertillgång, övertar mottagaren normalt

överlåtarens skattemässiga värde på fastigheten. Gåvotagaren tar då, enligt huvudregeln, upp fastigheten till anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningssavdrag. Vid tillämpningen av räntefördelningsreglerna medräknas ersättningen vid beräkningen av anskaffningsvärdet på fastigheten. Skälet är att när man bestämmer anskaffningsvärdet på fastigheten enligt räntefördelningsreglerna tillämpar man huvudsaklighetsprincipen på samma sätt som när man bedömer om överlåtelsen skall betecknas som en gåva eller ett köp. Däremot skall skulden tas upp till sitt fulla belopp vilket medför att ränteunderlaget påverkas i negativ riktning med ett framtida ökat inkomstskatteuttag. Detta har bekräftats i ett avgörande från Regeringsrätten (RÅ 1996 ref. 48).

Lagstiftaren har sökt neutralisera denna effekt genom införandet av den nämnda särskilda posten (prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1400) som får läggas till fördelningsunderlaget. I motiveringen till lagändringen noterades att effekten i och för sig var systematiskt korrekt eftersom det i realiteten hade skett ett uttag ur verksamheten. Det konstaterades emellertid att den negativa räntefördelningen medför en särskild svårighet att lösa ut syskon vid s.k. generationsskiften och att motsvarande problem kan uppkomma vid förvärv genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död samt vid äktenskapsskillnad eller vid förvärv genom gåva, om förvärvaren har att utge ersättning för fastigheten. Systemet med en särskild post är frivilligt.

För att förhindra att reglerna används på ett otillbörligt sätt har det införts en spärr. Den särskilda posten får inte överstiga ett belopp som motsvarar den överenskomna ersättningen för fastigheten minskad med det högsta värdet för fastigheten vid förvärvstidpunkten beräknat på angivet sätt och ökad med 72 procent av övertagen expansionsfond till den del den avser fastigheten. Ersättningen utgörs av det pris som parterna kommit överens om. Ett åtagande att ta över expansionsfonden räknas inte som ersättning.

Den särskilda posten knyts till fastigheten och får endast läggas till fördelningsunderlaget så länge fastigheten finns kvar i förvärvarens näringsverksamhet. Övergår en del av fastigheten till en annan ägare skall den särskilda posten justeras i motsvarande mån.

Den särskilda posten får endast öka fördelningsunderlaget i den mån detta är negativt. I lagstiftningens förarbeten uppges att den särskilda postens enda syfte är att förhindra att förvärvaren drabbas av negativ räntefördelning på grund av fastighetsförvärvet och att den särskilda posten inte bör få medföra att fördelningsunderlaget blir positivt eftersom förvärvet av fastigheten har finansierats genom uttag ur näringsverksamheten (prop. 1996/97:12 s. 30).

5.4 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Om reallgångar i en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död får förvärvaren ta över den tidigare

ägarens sparade fördelningsbelopp. Om inte samtliga reallgångar i verksamheten förs över får sparad räntefördelning tas över bara till så stor del som övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i den tidigare ägarens näringsverksamhet.

Sparat fördelningsbelopp får användas vid återföring av periodiseringsfonder och expansionsfond när den enskilda näringsverksamheten upphör.

Utredningens förslag: Utredningens förslag förutsätter, i motsats till regeringens, att samtliga reallgångar övergår till mottagaren. Vidare har utredningen föreslagit att den särskilda posten skall få beaktas vid beräkning av positiv räntefördelning. Utredningen har också lämnat förslag till reglering av vad som i detta sammanhang avses med gåva. Utredningen har inte behandlat frågan om räntefördelning i samband med näringsverksamhetens upphörande.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig i frågan är positiva till att positiv räntefördelning får tas över vid benefika fång. Såvitt avser den särskilda posten avstyrker dåvarande *Riksskatteverket* (nedan benämnt Skatteverket) och *Länsrätten i Stockholms län* att denna får ligga till grund för positiv räntefördelning. De båda myndigheterna anser att detta skulle innebära ett avsteg från principen att underlaget skall utgöras av fullbeskattat kapital. Skatteverket anser också att förslaget skulle kunna öppna möjligheter till skatteplanering inom närståendekretsen. *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Fastighetsägarna Sverige* och *Revisorssamfundet SRS* ställer sig däremot bakom utredningens förslag.

Skälen för regeringens förslag: Kontinuitetsprincipen talar för att sparad räntefördelning bör få tas över av förvärvaren vid benefika fång. Övertagande bör vara möjligt i samma situationer som den särskilda posten beräknas, dvs. vid arv, testamente, gåva eller bodelning med anledning av äktenskapsskillnad eller makes död. Mot bakgrund av ställningstagandet i nuvarande rättspraxis kräver en sådan ordning en lagändring. Genom en sådan förändring av regelverket uppnås en betydande positiv effekt i samband med generationsskiften. För att uppnå en större flexibilitet och underlätta generationsskiften föreslås därför att sparad räntefördelning skall kunna övertas vid vissa benefika fång. Ett sparat fördelningsbelopp bör även få tas över delvis, i proportion till övertagna reallgångars andel av samtliga reallgångar i näringsverksamheten. Överföring av hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren bör omfattas.

Förslaget föranleder en ny paragraf, 33 kap. 7 a § inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

I detta sammanhang kan uppmärksammas att skatteutskottet (bet. 2003/04:SkU21) har uttalat att det förhållandet att sparade fördelningsbelopp inte kan utnyttjas mot upplösta periodiseringsfonder och expansionsfond (33 kap. 3 § IL), skapar en viss kontrast mot reglerna för enmansaktiebolagen som tillåter att s.k. sparad utdelning kan användas utan beloppsbegränsning och minska skattebelastningen vid en försäljning av bolaget. Utskottet har förutsatt att regeringen ser över frågan vid det pågående arbetet med skattereglerna för småföretag.

För aktiva delägare i fåmansföretag gäller särskilda regler i fråga om utdelning och kapitalvinst vid avyttring av andelar i företaget. Reglerna innebär att utdelning och kapitalvinst, som normalt beskattas i inkomstslaget kapital, delas upp i kapitalinkomst och tjänsteinkomst. Avsikten är att begränsa delägarnas möjligheter att få utdelning och kapitalvinst som beror på delägarens arbetsinsats hänfört till inkomstslaget kapital i stället för högre beskattade arbetsinkomster. Regelsystemet utgår från att avkastning på det kapital som investerats i företaget bestäms schablonmässigt. Den del av det belopp som fåmansföretaget delar ut och som anses motsvara normal kapitalavkastning – det kapitalinkomstbehandlade utrymmet – tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital hos ägaren (det s.k. gränsbeloppet). Uppgår det utdelade beloppet till ett högre belopp betraktas den överskjutande delen som arbetsinkomst och skall därför tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. I de fall lämnad utdelning understiger beräknad avkastning får skillnaden sparas till nästa år (sparat utdelningsutrymme) och ökar då det kapitalinkomstbehandlade utrymme som beräknas för det året.

Den vinst som uppstår vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag fördelas med hälften vardera på inkomstslagen tjänst och kapital. Den kapitalvinst som skall fördelas beräknas i huvudsak enligt allmänna regler. Från kapitalvinsten avräknas emellertid det kvarstående sparade utdelningsutrymme (57 kap. 12 § IL). Därmed kan vinsten komma att vara lägre än den som beräknas enligt allmänna regler. Skillnadsbeloppet beskattas i inkomstslaget kapital.

Som skatteutskottet (bet. 2003/04:SkU21) har noterat innebär detta att det inte föreligger neutralitet i förhållande till enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag, vilka inte kan använda sparade fördelningsbelopp fullt ut när näringsverksamheten upphör. En sådan särbehandling av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag är inte motiverad. Således bör återförda periodiseringsfonder och expansionsfonder inte begränsa möjligheten att använda sparade fördelningsbelopp för positiv räntefördelning när näringsverksamheten upphör.

Förslaget föranleder en ändring i 33 kap. 5 § IL.

Vad avser den *särskilda posten* kan konstateras att den infördes för att underlätta generationsskiftet genom att förhindra att en förvärvare i samband med fastighetsförvärv drabbas av negativ räntefördelning – trots att detta systematiskt är korrekt. Reglerna enligt vilka den särskilda posten får räknas in i kapitalunderlaget för räntefördelning respektive expansionsfond utgör ett undantag från huvudprincipen att dessa underlag skall utgöras av fullbeskattat kapital. Att dessutom tillåta att kapital som inte är fullbeskattat skulle få medföra positiv räntefördelning eller öka avsättningarna till expansionsfond skulle vara att gå utöver vad som är nödvändigt med hänsyn till syftet med gällande ordning. Nuvarande regler, som innebär att de negativa effekterna i samband med ett generationsskifte undviks, ger ett tillräckligt fördelaktigt resultat. Regeringen gör därför bedömningen att den särskilda posten inte heller fortsättningsvis skall få beaktas vid beräkning av positiv räntefördelning.

Utredningen har även lämnat förslag till reglering av vad som i detta sammanhang avses med gåva. Detta har dock samband med

avyttringsbegreppet som regeringen av skäl som framgår av avsnitt 3 inte tar upp i detta sammanhang.

6 Periodiseringsfond

6.1 Allmänt om gällande ordning

En allmän reserveringsmöjlighet i näringsverksamhet är avsättning till periodiseringsfond. Tanken med periodiseringsfonderna är att underlätta företagandets finansiering av investeringar med eget kapital och ge en möjlighet till förlustutjämning bakåt mot tidigare vinster.

I förarbetena till 1990 års skattereform redovisades ett förslag till periodiseringsfonder (SOU 1989:34). Detta genomfördes inte men i propositionen angavs att förslaget skulle utredas vidare (prop. 1989/90:110). Företagsskatteutredningen presenterade i sitt första delbetänkande (SOU 1992:67) en modell till periodiseringsfond men avstyrkte ett införande av modellen. Efter att flera remissinstanser framhållit vikten av att införa periodiseringsfonder utreddes dessa vidare och ett nytt förslag lades fram i en departementspromemoria år 1993 (Ds 1993:28). Även detta förslag utsattes för remisskritik och arbetades slutligen om i en proposition som ledde till lagstiftning senare samma år (prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1538).

Numera finns reglerna i 30 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). De innebär att avsättning får göras av enskilda näringsidkare, fysiska personer som är delägare i handelsbolag och av juridiska personer. Enskilda näringsidkare samt fysiska personer som är delägare i handelsbolag får fr.o.m. 2002 års taxering dra av högst ett belopp som motsvarar 30 procent av ett för periodiseringsfond justerat positivt resultat. Med detta avses resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till periodiseringsfond, *ökat med* avdrag för egenavgifter/premie för pensionsförsäkring/särskild löneskatt och avdrag för expansionsfond *minskat med* sjukpenning o.d., återfört avdrag för egenavgifter och återfört avdrag för avsättning till expansionsfond. Varje års avsättning bildar en egen fond. Juridiska personer får fr.o.m. 2002 års taxering dra av högst 25 procent av överskottet av näringsverksamheten före avdraget. Avdragen skall återföras senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Intäkten från återförda avdrag ingår i underlaget för det beskattningsårets avsättning och kan också omvandlas till en avsättning till expansionsfond.

6.2 Försäljningar, ombildningar, m.m.

Vid en försäljning av näringsverksamheten som medför att överlåtaren upphör att bedriva näringsverksamhet skall avdragen återföras till beskattning. Detsamma gäller vid andra situationer som medför att verksamheten upphör t.ex. vid likvidation. Avsatta periodiseringsfonder behöver däremot inte återföras så länge överlåtaren fortfarande behåller en del av näringsverksamheten och driver denna vidare.

Det råder kontinuitet i fråga om ombildning från enskild näringsverksamhet och handelsbolag till aktiebolag och vice versa, från handelsbolag till enskild näringsverksamhet och från en juridisk person till en annan juridisk person. Detta innebär att det mottagande subjektet under vissa förutsättningar får ta över periodiseringsfonder. Ett gemensamt krav är att näringsverksamheten eller driften därav förs över. I de fall överföringen sker från enskild näringsverksamhet eller handelsbolag till ett aktiebolag är en förutsättning att den inte medför uttagsbeskattning. Vidare fordras att överlåtaren gör ett kapitaltillskott till aktiebolaget motsvarande överförd periodiseringsfond och att bolaget gör en avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond. I de fall överföringen sker från ett handelsbolag till en enskild näringsverksamhet krävs att delägaren tillskiftas reelltillgångar och att överföringen inte medför uttagsbeskattning. Den som tar över fonden anses själv ha gjort avsättningen och avdraget vid den taxering avdraget hänför sig till.

6.3 Benefika överlåtelser

Om näringsverksamheten överförs genom arv eller gåva skall avdrag för avsättning till fonden återföras hos dödsboet respektive givaren. Behandlingen av periodiseringsfonderna skiljer sig i detta avseende från expansionsfonderna som kan överföras till en obegränsat skattskyldig fysisk person under förutsättning att samtliga reelltillgångar i verksamheten överläts. Denna ordning i fråga om expansionsfonder har motiverats med att man ville undvika inlåsnings effekter.

6.4 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: En obegränsat skattskyldig fysisk person som genom arv, testamente, gåva eller bodelning tar över en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren får, under vissa förutsättningar, helt eller delvis ta över en periodiseringsfond.

Utredningens förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens, utom såtillvida att utredningen också har lämnat förslag till reglering av vad som i detta sammanhang avses med gåva.

Remissinstanserna: *Skatteverket* tillstyrker i princip förslaget, men har vissa synpunkter på dess utformning. Verket anser att det är nettovärdet av de övertagna tillgångarna som minst skall uppgå till ett belopp motsvarande övertagen periodiseringsfond. Vidare anser verket att det bör införas någon form av turordningsregler för att det inte skall råda oklarhet om vilka periodiseringsfonder som har tagits över. Slutligen anser verket att det behövs en turordningsregel när man övertar såväl periodiseringsfonder som expansionsfonder och nettotillgångarna inte räcker för att överta samtliga fonder. De remissinstanser i övrigt som har yttrat sig över förslaget intar en positiv hållning eller har i vart fall inte något att erinra mot det.

Skälen för regeringens förslag: Om en näringsverksamhet överförs genom arv eller gåva skall, som tidigare framgått, avdrag för avsättning till en periodiseringsfond återföras till beskattning hos dödsboet eller givaren. Periodiseringsfonderna skiljer sig i detta avseende från expansionsfonderna, som vid benefika fång kan överföras till en obegränsat skattskyldig fysisk person under förutsättning att samtliga reallgångar i verksamheten övertas. Det är svårt att se några sakliga skäl för olikbehandlingen av fonderna i den aktuella situationen. Regeringen anser därför i likhet med 3:12-utredningen att det bör införas en möjlighet för en enskild näringsidkare att överta avsatt periodiseringsfond från en annan enskild näringsidkare i samband med arv, testamente, bodelning eller gåva av en näringsverksamhet.

En särskild fråga är om det är lämpligt att tillåta att mottagaren tar över endast en del av en fond i samband med överföring av tillgångar. Givaren är i denna situation inte skyldig att återföra fonden i förtid så länge han fortsätter att bedriva resterande del av näringsverksamheten. Något bärande skäl mot att tillåta en överföring av en del av en fond kan inte anses föreligga så länge överföringen sker enligt de villkor som ställs vid en överlåtelse av en hel verksamhet.

Som utredningen har funnit bör vissa villkor ställas för att periodiseringsfonden helt eller delvis skall få tas över. Dessa villkor bör utformas med ledning av motsvarande bestämmelse i fråga om expansionsfond (34 kap. 18 § IL).

Vid gåva eller bodelning skall parterna skriftligen avtala om övertagandet och vid arv eller testamente skall mottagaren skriftligen förklara sig överta fonden. Mottagaren skall vara obegränsat skattskyldig. På samma sätt som när enskilda näringsidkare övertar periodiseringsfonder eller expansionsfonder enligt nuvarande bestämmelser bör krävas att reallgångar överförs (30 kap. 13 § samt 34 kap. 18 och 22 §§ IL). Med detta avses andra tillgångar i näringsverksamheten än kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar (jfr 34 kap. 23 § IL). Den övertagna delen av periodiseringsfonden får uppgå till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i överlåtarens näringsverksamhet. Eftersom inte samtliga tillgångar behöver övertas får vidare krävas att den som övertar fonden övertar tillgångar av minst samma värde som den övertagna fonden eller delen av fonden. Som Skatteverket har anfört bör det vara tillgångarnas nettovärde, dvs. värdet på övertagna tillgångar minus övertagna skulder, som skall motsvara värdet på den övertagna fonden. Som skulder bör i det här sammanhanget även räknas sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §, dvs. avsättningar för bl.a. framtida utgifter. Även andra tillgångar än reallgångar bör kunna användas för att tillgodose kravet på värdeöverföring. Tillgångarna skall, som utredningen funnit, föras över genom överföring av hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Vidare bör, som Skatteverket har påpekat, regleras i vilken ordning fonderna övertas när det finns flera periodiseringsfonder men tillgångarna inte räcker för att samtliga fonder skall kunna övertas. Någon turordningsregel bör emellertid inte införas för det fall tillgångarna inte räcker för att överta både periodiseringsfonder och expansionsfonden

eftersom de skattskyldiga bör ha möjligheten att välja vilken fond som skall övertas, samtidigt som det ankommer på dem att klargöra detta genom ett skriftligt avtal eller en skriftlig förklaring om övertagandet. Om tillgångarna inte räcker för att överta både periodiseringsfonder och expansionsfond och parterna inte kan komma överens om vilken fond som har övertagits föreligger inte något avtal enligt avtalsrättsliga principer. I sådant fall skall inte någon av fonderna anses ha förts över.

Konsekvenserna av fondens övertagande skall vara desamma som när en fond övertas enligt nuvarande ordning. Förvärvaren skall således behandla den övertagna fonden eller delen av fonden på samma sätt som om avsättningen för denna hade gjorts redan hos denne vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till (30 kap. 15 § IL). Det innebär att avdrag för avsättning till den övertagna periodiseringsfonden kommer att återföras i samma takt hos mottagaren som den skulle ha återförts hos överlåtaren.

Utredningen har lämnat förslag till reglering av vad som i detta sammanhang avses med gåva. Detta har samband med avyttringsbegreppet och regeringen tar av skäl som framgår av avsnitt 3 inte upp detta i nu aktuellt sammanhang.

Förslaget föranleder en ny bestämmelse, 30 kap. 12 a § IL.

7 Expansionsfond

7.1 Allmänt om gällande ordning

Avsättning till expansionsfond innebär en möjlighet för enskilda näringsidkare, dödsbon och fysiska personer som är delägare i handelsbolag att fondera vinstmedel med en beskattning av vinsten till 28 procent så länge den är återinvesterad i verksamheten.

Efter 1990 års skattereform tillsattes en utredning för att anpassa beskattningen av enskilda näringsidkare och svenska handelsbolag till vad som gällde för aktiebolag. En av de huvudpunkter som behandlades avsåg vad som numera betecknas expansionsfond. De bestämmelser som utarbetades infördes år 1993 i en särskild lag om expansionsmedel (SOU 1991:100, Ds 1993:28, prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1537). Vissa ändringar infördes år 1994 och 1996 (bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:786 resp. Ds 1996:41, prop. 1996/97:12, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1401).

Numera finns bestämmelserna i 34 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Tanken bakom dem är att fysiska personer skall kunna investera kvarhållen vinst i sin näringsverksamhet med samma skattekonsekvenser som i enmansaktiebolag. Förutom att fonden kan användas för investeringar i verksamheten kan de användas för skuld amorteringar och framtida förlusttäckning. Reglerna innebär att den enskilde näringsidkaren i näringsverksamheten får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond. När det gäller handelsbolag skall avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningen göras hos denne. Ökningen av fonden får sedan dras av vid inkomsttaxeringen. Skattekonsekvenserna blir därmed minskad inkomstskatt och minskade

socialavgifter vilka ersätts med expansionsfondsskatt om 28 procent. Om expansionsfonden i stället minskar skall minskningen tas upp som en intäkt i näringsverksamheten med full beskattning samtidigt som ett belopp som motsvarar 28 procent av minskningen av fonden tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt. Avsättningsmöjligheten är evig, dvs. kan kvarstå så länge kapital motsvarande 72 procent av avsättningen kvarstår i näringsverksamheten.

Vissa begränsningar har införts i rätten att sätta av till expansionsfond. Sålunda får en ökning av deklarationsposten inte medföra ett underskott i näringsverksamheten. Avdrag får därför göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat positivt resultat. Avdraget får inte heller överstiga det maximibelopp som anges i bestämmelserna om kapitalunderlaget.

Med det för expansionsfond justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till expansionsfonden *ökat med* avdrag för egenavgifter/premie för pensionsförsäkring/särskild löneskatt *minskat med* sjukpenning och dyl. samt återfört avdrag för egenavgifter. Härutöver gäller att expansionsfonden för enskilda näringsidkare får uppgå till högst ett belopp som motsvarar 138,89 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond (tidigare benämnt takbeloppet). Kapitalunderlaget utgörs av skillnaden mellan värdet på tillgångarna och värdet på skulderna i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång *ökat med* underskott av näringsverksamheten till den del underskottet inte dras av enligt de bestämmelser som anges i 14 kap. 22 § första och andra styckena IL, övergångsposten och den särskilda posten *minskat med* sådana tillskott som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten.

Även i fråga om expansionsfond får en särskild post, som ökar kapitalunderlaget, beräknas. Syftet med den särskilda posten är att ge skattskyldiga som förvärvar en näringsfastighet genom fång som i skattehänseende är benefikt, trots att ersättning utgått för förvärvet, möjlighet att undvika att behöva lösa upp dels en egen expansionsfond, dels sådan fond som övertagits i samband med förvärvet. Den särskilda posten medför inte att någon ytterligare avsättning till expansionsfonden kan göras, utan motverkar endast att fonden måste lösas upp på grund av förvärvet.

7.2 Avyttringar och ombildningar

Avdrag för avsättning till expansionsfond skall, liksom avdrag för avsättning till periodiseringsfonder, återföras till beskattning om den skattskyldige upphör med näringsverksamheten samt vid konkurs. Anledningen till att en expansionsfond inte kan föras över i samband med onerösa förvärv är att resultatet då skulle komma att skilja sig från vad som gäller i fråga om enmansaktiebolag (SOU 2002:52 s. 170).

En enskild näringsidkare får ersätta en expansionsfond i sin näringsverksamhet mot beskattat kapital i ett aktiebolag under förutsättning att han överlåter *samtliga* reelltillgångar (alla tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond med undantag av kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar) till bolaget i

vilket han äger aktier eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i och begär att expansionsfonden inte skall återföras samt gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden. Om överföringen inte medför någon förmögenhetsökning för förvärvaren är den att beteckna som ett oneröst fång. Ett sådant tillskott räknas inte med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget. Resterande 28 procent av fonden återbetalas inte till näringsidkaren utan betraktas i stället som betald bolagsskatt. Överföring får också ske till handelsbolag, från handelsbolagsägare till annan handelsbolagsägare och från handelsbolag till enskild näringsverksamhet vid upplösning av bolaget.

Vad avser kravet att samtliga realtillgångar skall överföras har Regeringsrätten (RÅ 2001 not 110) fastställt ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden enligt vilket en expansionsfond i en enskild näringsverksamhet inte fick ersättas av beskattat kapital i ett aktiebolag utan att en fastighet samtidigt överläts till bolaget, eftersom fastigheten utgjorde en realtillgång i näringsverksamheten. Skatterättsnämnden gjorde samma bedömning i fråga om andelarna i två ekonomiska föreningar eftersom innehav av sådana enligt 13 kap. 7 § IL skall räknas som tillgångar i näringsverksamhet. Däremot ansågs ett skogskonto kunna undantas eftersom detta jämfördes med ett banktillgodohavande.

7.3 Benefika överlåtelser

Vid benefika överlåtelser får en expansionsfond överlåtas till en obegränsat skattskyldig fysisk person under förutsättning att samtliga realtillgångar i verksamheten överläts. Anledningen till detta är att man vill undvika inlåsnings effekter. En begränsning är dock att expansionsfonden inte får tas över till den del fonden överstiger 185 procent (dvs. 138,89 procent ökat med en tredjedel) av realtillgångarnas värde vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Vid arv och testamente måste mottagaren förklara att han tar över expansionsfonden och vid gåva måste parterna träffa skriftligt avtal om övertagandet.

7.4 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Om realtillgångar i en enskild näringsverksamhet helt eller delvis övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning får mottagaren, under vissa förutsättningar, helt eller delvis ta över en expansionsfond. Under vissa förutsättningar får avsättning till expansionsfond göras även under det år verksamheten helt eller delvis förs över till någon annan.

Utredningens förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utredningen har emellertid föreslagit att den särskilda posten skall få beaktas vid beräkning av avsättning till expansionsfond. Vidare har utredningen föreslagit en reglering av vad som i detta sammanhang avses

med gåva. Utredningen har inte behandlat avsättning till expansionsfond under det år verksamheten överförs till någon annan.

Remissinstanserna: *Skatteverket* tillstyrker i princip förslaget, med de synpunkter som har redogjorts för under avsnitt 6.4. De remissinstanser i övrigt som har sig yttrat över förslaget intar en positiv hållning eller har i vart fall inte något att erinra mot det.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen anser att det för expansionsfond bör införas en möjlighet att i samband med vissa benefika fäng överföra hela eller delar av en expansionsfond från en enskild näringsidkare till en annan enskild näringsidkare. Det skall vara fråga om en överföring av en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. Överlåtelsen av hela eller del av expansionsfonden skall åtföljas av en motsvarande andel av reallgångarna i överlåtarens näringsverksamhet. Vidare skall överförda reallgångar och andra tillgångar uppgå till minst 72 procent av den övertagna fonden eller den övertagna delen av fonden. Värdet på den övertagna fonden får högst uppgå till så stor del av ett på visst sätt bestämt jämförelsebelopp som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar vid tidpunkten för överföringen. Jämförelsebeloppet utgör 185 procent av det värde som reallgångarna i överlåtarens näringsverksamhet uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret för det aktuella beskattningsåret. Övertagandet skall bekräftas i en skriftlig handling av mottagaren eller tas in i ett avtal mellan parterna. Mottagaren skall vara obegränsat skattskyldig.

Konsekvenserna av fondens övertagande skall vara desamma som när en fond övertas enligt nuvarande ordning. Den som tar över en fond helt eller delvis skall således själv anses ha gjort motsvarande avsättningar och avdrag för dem.

Av skäl som regeringen redogjort för i avsnitt 5.4 bör den särskilda posten inte få beaktas vid beräkning av avsättning till expansionsfond.

Utredningen har föreslagit en reglering av vad som i detta sammanhang avses med med gåva, något som har samband med avyttringsbegreppet och som av skäl som framgår av avsnitt 3 inte tas upp i detta sammanhang.

Förslaget föranleder ändringar i 34 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

I avsnitt 8.3. föreslår regeringen att s.k. retroaktiva företagsombildningar inte skall godtas vid inkomstbeskattningen. I det sammanhanget har noterats att det är oklart om nuvarande regler medger att avsättning till expansionsfond görs under det beskattningsår när näringsverksamheten helt eller delvis överförs till någon annan. Reglerna kräver att det finns ett kapitalunderlag vid beskattningsårets utgång (34 kap. 7 § IL). Det är oklart om kravet är uppfyllt om verksamheten har överlåtit. För att mildra effekten av att s.k. retroaktiva företagsombildningar inte skall vara möjliga vid inkomstbeskattningen anser regeringen att det bör klargöras att det är möjligt att göra avsättning till expansionsfond även under det år verksamheten helt eller delvis överförs till annan. En förutsättning för detta bör vara att verksamheten och expansionsfonden tas över på sätt som anges i 34 kap. 18–20 §§ IL. I de fall när endast en del av näringsverksamheten förs över under löpande

beskattningsår förutsätter avsättning till expansionsfonden att det för expansionsfond justerade positiva resultatet vid tidpunkten för överföringen bestäms på samma sätt som sker i samband med en avsättning vid beskattningsårets utgång.

Förslaget i denna del föranleder en justering av 34 kap. 4 § IL.

8 Retroaktiv företagsombildning

8.1 Bakgrund

Det är inte ovanligt att en enskild näringsidkare ombildar sin enskilda näringsverksamhet till ett aktiebolag under löpande räkenskapsår. Det är i det sammanhanget vanligt att överlåtelsen anges ske från och med ett datum som i tiden ligger före överlåtelseavtalet och även, när överlåtelsen görs till ett nybildat aktiebolag, före bolagets bildande och registrering. Oftast uppges verksamheten ha tagits över från och med räkenskapsårets första dag i den enskilda näringsverksamheten. Anledningen härtill sägs vara praktisk. I stället för att upprätta ett bokslut i den enskilda näringsverksamheten vid den faktiska överlåtelsepunkten använder man sig av det senast föreliggande bokslutet. I skatterättsligt avseende önskar säljaren och ägaren till det övertagande aktiebolaget, som vanligen är samma person, att aktiebolaget skall tillskrivas och beskattas för det resultat som har uppkommit alltsedan det datum, i tiden före avtalsslutet, från vilket verksamheten uppges ha tagits över. Denna typ av företagsombildningar sägs vara retroaktiva.

8.2 Gällande rätt

Inledningsvis kan konstateras att det inte finns någon särskild civilrättslig eller skatterättslig reglering av den aktuella företeelsen, retroaktiv företagsombildning.

Civilrätt

Avtalsrättsligt gäller att enskilda parter har avtalsfrihet, dvs. rätt att avtala om i stort sett vad de vill. Parterna kan emellertid inte avtala om tredje mans rätt eller om lagliga skyldigheter som åvilar parterna.

Bolagsrättsligt gäller att aktiebolag respektive handelsbolag först genom registreringen kan förvärva rättigheter och skyldigheter, dvs. bolagen erhåller rättssubjektivitet.

Bokföring

I fråga om bokföringen gäller att en bokföringsskyldig inte kan överföra sin bokföringsskyldighet på annan eller hänvisa till att skyldigheten har fullgjorts av ett annat rättssubjekt.

Bokföringsnämnden har i ett yttrande till Regeringsrätten den 30 september 2002 konstaterat att möjligheterna att genom retroaktiva avtal helt eliminera civilrättsliga åtaganden och risker mot tredje män är mycket begränsade samt att det är omöjligt för två parter att avtala om vars och ens skyldigheter rörande bokföring, mervärdesskatt, m.m.

Även om en företagsöverlåtelse avses ske retroaktivt vid beskattningen skall, enligt nämnden, det *överlåtande* företaget fullt ut redovisa de affärshändelser som inträffat i företaget, vilket innebär att det löpande skall bokföra händelserna kronologiskt och systematiskt och att det skall redovisa resultat- och förmögenhetsaspekterna av dessa i ett bokslut, om företaget är skyldigt att avsluta räkenskaperna. Det överlåtande företaget skall också upprätta en slutbalansräkning i samband med att rörelsen faktiskt övertagits av det andra företaget.

Ett *övertagande* företag skall, enligt nämnden, på motsvarande sätt inte bokföra de affärshändelser som är hänförliga till tid innan överlåtelsen de facto ägde rum, dvs. den dag då inkråmet faktiskt överfördes. Tidigaste möjliga tidpunkt för detta är den dag avtalet rent faktiskt träffades. För detta företag skall redovisningen i stället visa att företaget vid ett visst tillfälle har övertagit det överlåtande företags tillgångar, skulder och obeskattade reserver. Detta skall framgå av den öppningsbalansräkning som skall upprättas av det övertagande företaget i samband med det faktiska övertagandet.

Mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter

I fråga om mervärdesskatt finns inte någon möjlighet att i samband med retroaktiv företagsombildning överföra betalningsansvaret till ett annat rättssubjekt. Den enskilda näringsidkaren har i dessa situationer påförts mervärdesskatt för tid före överlåtelsen trots att näringsverksamheten enligt avtal har överlåtits retroaktivt (RÅ 1977 Ba 42, RÅ 1987 ref. 115).

Inte heller i fråga om arbetsgivaravgifter har retroaktivitet godtagits. Arbetsgivaransvar har ålagts den enskilda näringsidkaren fram till dagen för aktiebolagets registrering (se t.ex. Försäkringsöverdomstolens dom den 3 februari 1981, mål nr 2440/78 samt Kammarrättens i Stockholm domar den 27 oktober 1982, mål nr 3236-1982, och den 15 december 1986, mål nr 7164-1984).

Inkomstbeskattning

Vid inkomstbeskattningen har i en del äldre rättsfall godtagits att det övertagande aktiebolaget, under vissa förutsättningar, beskattas för resultat som har uppkommit i den enskilda näringsverksamheten innan verksamheten överfördes till bolaget (se t.ex. RÅ 1974 A not 724). Genom avgöranden från Regeringsrätten den 29 januari 2004 (mål nr

3206-01 och 2385-01) står det klart att äldre praxis alltså är aktuell. Regeringsrätten menade i dessa avgöranden att det praktiska rättslivet under lång tid har anpassat sig till denna praxis och att de senaste trettio årens civil- och skatterättsliga lagstiftning inte innebär att förutsättningarna för att vid inkomstbeskattningen godta retroaktiva övertaganden i något grundläggande avseende har förändrats. I de fall som nu avgjorts innebär övertagandet av näringsverksamheten att beskattningen av inkomsterna som uppkommit innan det övertagande aktiebolaget bildats och registrerats blev föremål för beskattning först vid ett senare beskattningsår än vad som hade varit fallet om inkomsten hade beskattats hos den enskilda näringsidkaren. Regeringsrätten konstaterade att övertagandet inte innebär att bolaget beskattades för en längre period än 18 månader och fann att varken senareläggningen av beskattningen eller något annat inslag i företagsombildningen borde föranleda att det retroaktiva övertagandet inte godtas.¹

8.3 Överväganden och förslag

Regeringens förslag: Retroaktiva företagsombildningar skall inte godtas vid inkomstbeskattningen. En bestämmelse om detta förs in i inkomstskattelagen (1999:1229).

Promemorians förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg, Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Företagsekonomiska Institutionen vid Lunds Universitet, Föreningen Auktoriserade Revisorer och FöretagarFörbundet* tillstyrker förslaget. *Svea Hovrätt* och *Företagarna* har inget att erinra mot förslaget. *Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, Svensk Industriförening, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Advokatsamfund, Fastighetsägarna Sverige* samt *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* avstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Sedan det genom Regeringsrättens avgöranden under 2004 står klart att rättspraxis alltså godtar att inkomster som egentligen har uppkommit i en enskild näringsverksamhet beskattas i ett övertagande aktiebolag i samband med retroaktiva företagsombildningar är det nödvändigt att pröva om detta är en önskvärd ordning.

Inledningsvis bör det framhållas att enligt Skatteverket torde det vanliga vid en retroaktiv företagsombildning vara att överföringen av affärshändelserna från den enskilda näringsverksamheten till aktiebolaget görs genom att de enskilda affärshändelser som har inträffat i den enskilda näringsverksamheten under tiden före det faktiska övertagandet bokas över till aktiebolagets räkenskaper antingen post för post eller i

¹ Regeringsrätten har den 11 maj 2004 meddelat prövningstillstånd i ett mål (nr 1914-04) där beskattningen till följd av retroaktiv företagsombildning senarelades med mer än 18 månader.

klumpsummor. Ett sådant förfarande står uppenbart i strid med god redovisningssed.

Som Skatteverket har påtalat avser aktuell rättspraxis frågan hos vilken person resultatet skall beskattas. Frågan vilka beskattningsregler som skall gälla under den retroaktiva tiden har däremot inte prövats i några prejudicerande avgöranden. Rättsläget är därför oklart. Eftersom olika skatteregler i flera avseenden gäller för enskild näringsverksamhet och för aktiebolag föreligger osäkerhet beträffande vilka de skattemässiga effekterna blir vid en retroaktiv företagsombildning.

En av de frågor som aktualiseras vid retroaktiva ombildningar är vad som gäller beträffande beskattningen av överlåtelse av delägaraktier m.m. som innehåses av en enskild näringsidkare. För en enskild näringsidkare räknas sådana normalt inte som tillgång i näringsverksamheten [13 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL)] men väl för ett aktiebolag. Om avyttring skett före avtalstidpunkten men efter det datum från vilket verksamheten skall anses ha tagits över av aktiebolaget uppkommer frågan hur en sådan avyttring skall beskattas. Enligt Skatteverket torde myndigheten i praktiken tillämpa synsättet att verksamheten skattemässigt visserligen anses ha bedrivits av aktiebolaget men avyttringen av tillgången anses ha skett av den enskilda näringsidkaren. Resultatet från en sådan avyttring beskattas alltså i kapital och inte hos aktiebolaget. Enligt Skatteverket är detta endast ett av flera exempel på hur ett skattemässigt godtagande av retroaktiva företagsombildningar skapar osäkerhet och försvårar den praktiska hanteringen för såväl myndigheter som för enskilda företag.

En annan komplikation gäller tidigare löneuttag. Efter en överlåtelse av en enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag blir den tidigare enskilda näringsidkaren normalt anställd i bolaget. Ett problem vid retroaktiv överlåtelse är att de egna uttag som har gjorts från den enskilda firman räknas som löneuttag från aktiebolaget (jfr RÅ 1974 A not 724) trots att bolaget inte har existerat vid tidpunkten för uttagen.

Mervärdesskatten och socialavgifterna erbjuder särskilda problem. Den enskilda näringsidkarens redovisning av mervärdesskatt och sociala avgifter fram till det faktiska övertagandet tas inte över retroaktivt av bolaget. Kontrolluppgiftsskyldigheten har vanligtvis också fullgjorts av den enskilda näringsidkaren.

Beträffande F-skatt uppkommer osäkerhet i flera frågor. När mervärdesskatten redovisas i inkomstdeklarationen ingår mervärdesskatten i F-skattedebiteringen för den enskilda näringsidkaren. Den F-skatt som har registrerats på näringsidkarens skattekonto innehåller därför en del som avser mervärdesskatt. Denna måste enligt Skatteverket särskiljas från den preliminära inkomstskatten vid ett retroaktivt övertagande vilket erbjuder särskilda svårigheter.

Enligt Skatteverket har det inte funnits anledning att angripa de formella komplikationer som ett retroaktivt övertagande innebär så länge som skatter och avgifter har betalats med avsedda belopp. En anledning sägs vara att före Regeringsrättens avgöranden den 29 januari 2004 var den allmänna uppfattningen att en förutsättning för att transaktionerna skulle godtas var att ingen som helst otillbörlig skatteförmån fick förekomma.

Det står dock klart att en omotiverad och oavsedd skattefördel kan uppkomma vid retroaktiva ombildningar. Det blir fallet om det resultat som hänförs till den enskilda näringsverksamheten till slut endast beskattas hos aktiebolaget med bolagsskatt (28 procent). Situationen blir i princip densamma som tidigare kunde uppkomma vid överföring av periodiserings- och expansionsfond i samband med att näringsverksamheten i en enskild näringsverksamhet eller ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag. De skattefördelar som kunde uppkomma i detta fall har numera förhindrats genom lagstiftning (prop. 2003/04:133, bet. 2003/04:SkU33, rskr. 2003/04:263, SFS 2004:498).

Regeringen anser inte att det är acceptabelt att retroaktiva företagsombildningar skall kunna användas som instrument för sådan skatteplanering. Avsikten med föreliggande förslag till lagstiftning är därför att förhindra uppkomsten av omotiverade och oavsedda skattefördelar. Samtidigt uppnås enhetlighet i synen på retroaktiva företagsombildningar för alla skatter och avgifter vilket framför allt undanröjer svåra rättsliga oklarheter och skatterättslig asymmetri men även underlättar Skatteverkets hantering. En harmonisering av skatterätt och civilrätt i retroaktivitetshänseende uppnås också, vilket leder till bättre förutsebarhet och säkerhet för berörda aktörer. Förslaget i denna del föranleder ett tillägg i 1 kap. 13 § IL.

En återkommande synpunkt från de remissinstanser som har varit negativa till lagstiftning på området är att möjligheten till omstruktureringar inte får försvåras. Flera instanser, bl.a. *Företagarna*, *Svenska Revisorsamfundet SRS*, *Sveriges Advokatsamfund* och *Lantbrukarnas Riksförbund*, anser att det bör klargöras att avsättning till expansionsfond och periodiseringsfonder kan göras under det beskattningsår då verksamheten överförs till aktiebolaget. Avsättningen skulle då göras i överlåtelsebokslutet. Skatteverket har i sin promemoria också framhållit detta som en möjlighet för att lindra effekterna av att retroaktiva överlåtelser inte bör godtas vid inkomstbeskattningen. Något hinder mot att göra avsättning till periodiseringsfond under det beskattningsår som hela verksamheten överförs till någon annan föreligger inte. Däremot anser Skatteverket att det framstår som oklart om lydelsen av nuvarande regler medger en avsättning till expansionsfond under det beskattningsår då verksamheten förs över. Regeringen har därför, i avsnitt 7.4., föreslagit att denna oklarhet undanröjs och att det förtydligas att det, under vissa förutsättningar, är möjligt att göra avsättning till expansionsfond även under det beskattningsår näringsverksamheten helt eller delvis överförs till någon annan. Eftersom överföringen av fonden förutsätter att realtillgångar övertas tillsammans med fonden motverkas omotiverade skatteförmåner samtidigt som legitima företagsombildningar inte försvåras.

9 Effekter för de offentliga finanserna, m.m.

Effekten av de utökade möjligheterna till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfonder, m.m. blir att beskattningen i dessa fall skjuts på framtiden. Hur många fler företag som kommer att

överlåtas benefikt i stället för oneröst går inte att uppskatta eftersom sådan statistik saknas. Effekterna för de offentliga finanserna torde emellertid vara försumbara.

Till den del förslaget innebär att s.k. retroaktiva företagsombildningar inte skall godtas vid inkomstbeskattningen är de offentligfinansiella effekterna positiva genom att möjligheten till omotiverade och inte avsedda skatteförmåner bortfaller. De närmare effekterna är emellertid svåra att ange. Viss ledning kan dock hämtas från de beräkningar som gjordes i det tidigare lagstiftningsärendet om överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag (prop. 2003/04:133). Hur många näringsidkare som skulle komma att byta företagsform gick inte att storleksbestämma, men den statsfinansiella kostnaden för att avstå från lagstiftningsåtgärder bedömdes dock bli betydande. Även i detta ärende finns risk att betydande belopp skulle kunna undandras avsedd beskattning, om inte möjligheten till retroaktiva företagsombildningar upphör.

Förslagen bör inte leda till någon ökad administrativ börda för Skatteverket eller andra myndigheter. Till den del förslaget innebär att s.k. retroaktiva företagsombildningar inte skall tillåtas vid inkomstbeskattningen kommer myndigheternas verksamhet tvärtom att underlättas och förenklas.

10 Konsekvenser för mindre företag

Förslaget om utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfonder, m.m. utgör ett led i regeringens arbete för att stimulera tillväxt, investeringar och aktivt risktagande i fåmansföretagen. Förslagen kommer att underlätta generationskiften.

Effekten av möjligheten att ta över periodiseringsfonder och expansionsfonder i samband med benefika fång blir att beskattningen skjuts på framtiden och den föreslagna möjligheten till övertagande av positiv räntefördelning innebär att kapitalavkastningsutrymmet inte går förlorat vid benefika fång och att neutralitet uppnås gentemot behandlingen av sparad utdelning i fåmansbolag. Konsekvenserna för företagen är således positiva.

Genom undanröjandet av den oklarhet som har rått i fråga om möjligheten att göra avsättning till expansionsfond även under det år verksamheten helt eller delvis överförs till annan, behöver legitima företagsombildningar inte försvåras av att retroaktiva företagsombildningar inte längre kommer att godtas vid inkomstbeskattningen. Förslaget i denna del torde inte ha några andra konsekvenser för näringsidkarna än att möjligheten till viss skatteplanering för erhållande av omotiverade skattefördelar bortfaller.

11 Författningskommentar

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

1 kap.

13 §

Genom ett nytt *tredje stycke* tydliggörs kopplingen mellan de skatterättsliga reglerna för en enskild näringsidkares beskattningsår för näringsverksamheten och de redovisningsrättsliga reglerna. Det föreskrivs att överlåtande näringsidkares beskattningsår för näringsverksamheten avslutas tidigast vid den tidpunkt när den helt eller delvis överförda näringsverksamheten enligt god redovisningssed skall tas upp i det övertagande företags räkenskaper. Förs hela näringsverksamheten över avslutas beskattningsåret för näringsverksamheten vid denna tidpunkt. Beskattningsåret för näringsverksamheten kan dock komma att avslutas senare. Så är fallet när verksamheten inte avslutas i och med överföringen, utan näringsidkaren för över endast en del av verksamheten och bedriver kvarvarande verksamhet vidare. Då löper beskattningsåret naturligtvis vidare. Av bestämmelsen följer således att näringsidkaren – oavsett om hela eller en del av näringsverksamheten förs över till annan – alltid kommer att beskattas för hela resultatet av den bedrivna näringsverksamheten, fram till den sista affärshändelsen i denna. Det innebär att det inte längre är möjligt att föra över någon del av den inkomst som har uppstått i näringsverksamheten genom retroaktiv företagsombildning.

Det använda uttrycket ”förs över” innebär att även benefika transaktioner omfattas.

Den nya regeln omfattar alla överföringar till företag som anses utgöra en juridisk person enligt denna lag samt svenska handelsbolag.

30 kap.

12 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att en periodiseringsfond helt eller delvis får tas över i samband med att hela eller delar av en enskild näringsverksamhet tas över genom ett benefikt fång. De närmare förutsättningarna för att fonden skall få tas över har behandlats i avsnitt 6.4. Här kan noteras att kraven på skriftligt övertagande i *punkt 1* respektive *punkt 2* är alternativa, dvs. skriftligt övertagande skall ske enligt någon av punkterna. Dessutom skall förutsättningarna i både *punkt 3* och *4* vara uppfyllda. Dessa krav är således kumulativa. Vidare kan tilläggas, beträffande kravet i punkt 3 att tillgångarna skall motsvara fonden, att tillgångar som har överförts för att tillgodose andra kapitalkrav, t.ex. de som ställs vid övertagande av expansionsfond, självfallet inte också kan räknas med bland de tillgångar som krävs för att en periodiseringsfond skall kunna övertas.

Av *andra stycket* framgår att reallgångarnas värde skall beräknas på sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 § IL. Det framgår

vidare att som skuld räknas i det här sammanhanget även sådana avdrag som avses i 33 kap. 11 §.

I *tredje stycket* finns en turordningsregel för det fall det finns flera fonder och de övertagna tillgångarna inte räcker för att täcka samtliga fonder.

33 kap.

5 §

Enligt det nya *tredje stycket* skall periodiseringsfonder och expansionsfonder som återförs när näringsverksamheten upphör inte minska det för räntefördelning justerade resultatet. I denna situation kommer positiv räntefördelning således att kunna ske med högre belopp än när verksamheten bedrivs. Förslaget har kommenterats i avsnitt 5.4.

7 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att sparat fördelningsbelopp helt eller delvis får tas över i samband med att hela eller delar av näringsverksamheten övertas genom ett benefikt fång.

Av *andra stycket* framgår att om inte samtliga reallgångar övergår får sparat fördelningsbelopp endast övertas till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i den tidigare ägarens näringsverksamhet.

I *tredje stycket* finns en hänvisning till definitionen av reallgångar i 34 kap. 23 § II.

Förslaget har kommenterats i avsnitt 5.4.

34 kap.

4 §

Ett nytt *andra stycke* införs. Det handlar om avdrag för avsättning till expansionsfond under beskattningsår då hela eller del av näringsverksamheten förs över och fonden eller del av den tas över enligt bestämmelserna i 18–20 §§. Enligt *första meningen* gäller inte begränsningen i första stycket andra meningen i dessa fall. I de fall hela verksamheten förs över och beskattningsåret för näringsverksamheten därmed avslutas får avdrag ske utan den begränsning som anges i första stycket andra meningen. I stället krävs att fonden överförs helt, inklusive årets avdrag, till någon annan enligt bestämmelserna i 18–20 §§. Överföring kan också ske delvis enligt bestämmelsen i 18 §. Enligt dessa bestämmelser kan en fond överföras endast om vissa förutsättningar är uppfyllda, bl.a. krävs att reallgångar överförs samtidigt med fonden. Vid överföring från en enskild näringsidkare till en annan enskild näringsidkare krävs vidare att mottagaren övertar nettotillgångar motsvarande minst 72 procent av den övertagna fonden och vid överföring från en enskild näringsidkare till ett aktiebolag krävs att det görs ett tillskott som motsvarar minst 72 procent av fonden. Bestämmelserna i stycket innebär inte någon inskränkning av kraven på kapitalunderlag i 6 och 12 §§ hos överlåtande näringsidkare respektive mottagande näringsidkare eller handelsbolagsdelägare. Det innebär att om den till mottagaren överförda fonden respektive den hos

överlåtaren kvarvarande fonden inte motsvaras av erforderligt kapitalunderlag hos mottagaren respektive överlåtaren vid beskattningsårets utgång så skall de återföra överskjutande del av fonden enligt 15 §. Således kan såväl avdrag som återföring komma att ske under samma beskattningsår, men återföringen kan komma att ske hos en annan skattskyldig än den som har gjort avdraget.

När en del av näringsverksamheten överförs får, enligt *andra meningen*, avdrag göras vid tidpunkten för överföringen av näringsverksamheten. Avdraget redovisas inte vid överföringen utan vid efterkommande deklarationstillfälle. En partiell överföring kommer endast att kunna ske i de fall som anges i förslaget till ändring av 18 §, avsnitt 7.4.

Av *tredje meningen* framgår hur det totala avdraget beräknas för den verksamhet som inte har förts över. Avdraget skall justeras på det sätt som framgår av första och andra punkten.

Första punkten anger hur stort eventuellt ytterligare avdrag som kan göras vid beskattningsårets utgång, utöver det som gjordes vid den partiella överföringen. Av huvudregeln i första stycket första meningen följer att avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar ett för expansionsfond justerat positivt resultat. Dessutom skall, enligt första punkten, det avdrag som nu är i fråga minskas med det avdrag som gjordes vid den partiella överföringen. Ytterligare avdrag kan endast ske om det justerade positiva resultatet vid beskattningsårets utgång överstiger det tidigare gjorda avdraget. Om resultatet i stället understiger det tidigare gjorda avdraget kan något ytterligare avdrag inte göras, utan det blir eventuellt fråga om återföring av det tidigare gjorda avdraget enligt andra punkten.

Andra punkten anger när hela eller delar av det tidigare gjorda avdraget skall återföras. Följande gäller. Om det för expansionsfond justerade positiva resultatet vid beskattningsårets utgång understiger det tidigare gjorda avdraget skall det återföras till den del det överstiger det positiva justerade resultatet vid beskattningsårets utgång, dock bara till den del återföringen inte leder till att avdrag inte får göras för den del av det tidigare gjorda avdraget som förts över enligt 18 §. Två exempel illustrerar bestämmelsens tillämpning.

Vid överföringen av en del av näringsverksamheten är det för expansionsfond justerade positiva resultatet 1 000 och överlåtaren gör ett avdrag med detta belopp. Vid beskattningsårets utgång beräknas det justerade positiva resultatet till 1 500. Avdrag kan således göras med högst detta belopp (första stycket första meningen). Detta avdrag skall emellertid minskas med det tidigare gjorda avdraget och således kan avdrag nu göras med högst 500 (första punkten). Sammanlagt uppgår avdragen till 1 500, varav 1 000 avser det avdrag som gjordes vid den partiella överföringen och 500 det ytterligare avdrag som beräknades vid beskattningsårets utgång. Eftersom det justerade positiva resultatet (1 500) vid beskattningsårets utgång överstiger det tidigare gjorda avdraget (1 000) blir det inte aktuellt att återföra något av det tidigare gjorda avdraget enligt andra punkten.

I det andra exemplet har överlåtaren vid överföringen gjort avdrag med 1 000. I samband med överföringen av näringsverksamheten förs tre tiondelar av reallgångarna över till en annan enskild näringsidkare,

som övertar lika stor del av avdraget, dvs. 300 (i exemplet förutsätts att den övertagna delen av fonden endast består av den avsättning som gjorts genom det aktuella avdraget). Av avdraget på 1 000 avser överlåtaren således att behålla 700 för egen del. Vid beskattningsårets utgång beräknas det justerade positiva resultatet till 200. Således kan avdrag vid beskattningsårets utgång göras med högst detta belopp. Enligt första punkten skall avdraget emellertid minskas med det tidigare gjorda avdraget (1 000) och det leder till att något ytterligare avdrag inte kan göras eftersom differensen blir negativ. Eftersom det justerade positiva resultatet vid beskattningsårets utgång understiger det tidigare gjorda avdraget blir det aktuellt att återföra det tidigare avdraget enligt andra punkten. Det tidigare gjorda avdraget skall återföras till den del det överstiger det positiva justerade resultatet, dvs. 800 (1 000-200) skall återföras. Det innebär att det totala avdraget blir 200. Det skulle emellertid innebära att avdrag inte kan göras med de 300 som har överförts till någon annan. Återföringen begränsas därför till 700 (andra punkten sista ledet). Av det tidigare avdraget återstår således de 300 som har överförts till någon annan.

18 §

I *första stycket* har gjorts ett tillägg med innebörden att expansionsfonden helt eller delvis får tas över i samband med att hela eller delar av en enskild näringsverksamhet tas över genom ett benefikt fång. Nuvarande strecksatser, innehållandes krav på att övertagandet bekräftas skriftligen, har numrerats. Villkoren i *punkt 1* och *punkt 2* är alternativa. Dessutom skall förutsättningarna i de nya *punkterna 3 och 4* båda vara uppfyllda. Dessa förutsättningar har behandlats i avsnitt 7.4. Här kan, beträffande kravet i *punkt 3* att tillgångarna skall motsvara fonden, tilläggas att tillgångar som har överförts för att tillgodose andra kapitalkrav, t.ex. de som ställs vid övertagande av periodiseringsfond, självfallet inte också kan räknas med bland de tillgångar som krävs för att en expansionsfond skall kunna övertas.

I *andra stycket* har ett tillägg gjorts för situationen då fonden endast delvis tas över. Den kompletterande regeln bygger på den nuvarande regeln i första meningen, men innehåller en proportionering baserad på de övertagna realtillgångarnas förhållande till samtliga realtillgångar i den tidigare ägarens näringsverksamhet vid tidpunkten för överföringen.

I *tredje stycket* har en justering gjorts med hänsyn till att även en del av en fond kan tas över.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången vid 2006 års taxering. För att inte komma i konflikt med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning ges i *punkt 2* en övergångsbestämmelse enligt vilken bestämmelserna i 1 kap. 13 § och 34 kap. 18 § i deras nya lydelse tillämpas på överföringar efter utgången av år 2004. Vad som avses är sådana överföringar som omfattas av respektive lagrum, dvs. hela eller en del av näringsverksamheten (1 kap. 13 §) respektive hela verksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren (34 kap. 18 §).

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

30 kap.

*Från enskild näringsidkare till
annan enskild näringsidkare*

11 §

En fysisk person som genom arv, testamente, gåva eller bodelning, helt eller delvis tar över tillgångar från en enskild näringsverksamhet får helt eller delvis ta över en periodiseringsfond om

- 1. övertagandet inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,*
- 2. mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden/fonderna eller*
- 3. parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet,*
- 4. den övertagna delen av fonden uppgår högst till så stor del av hela fonden som motsvarar så stor del som de överlättna tillgångar utgör av samtliga tillgångar i givarens näringsverksamhet,*
- 5. de övertagna tillgångarna motsvarar minst samma värde som den övertagna fonden eller delen av fonden.*

Med gåva jämställs att mottagaren lämnat ersättning till givaren som motsvarar högst det skattemässiga värdet på tillgångarna och som understiger marknadsvärdet på tillgångarna.

15 §

Om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

Om en periodiseringsfond helt eller delvis tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

33 kap.*7a §*

Om samtliga reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en eller flera obegränsat skattskyldiga fysiska personer genom arv, testamente, gåva eller bodelning får förvärvaren ta över den tidigare ägarens sparade fördelningsbelopp.

Med gåva jämställs att mottagaren lämnat ersättning till givaren som motsvarar högst det skattemässiga värdet på tillgångarna och som understiger marknadsvärdet på tillgångarna.

34 kap.*18 §*

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

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

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

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

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

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

– den övertagna delen av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som motsvarar så stor del som de överlättna tillgångarna utgör av samtliga tillgångar i överlåtarens näringsverksamhet, och

- de övertagna tillgångarna motsvarar minst 72 procent av den övertagna fonden eller den övertagna delen av fonden.

Med gåva jämställs att mottagaren lämnat ersättning till givaren som motsvarar högst det skattemässiga värdet på tillgångarna och som understiger

18 a §

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som samtliga reallgångar i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsetidpunkten).

Vid delvist övertagande av reallgångar gäller vad som sags i första stycket om värdet av samtliga reallgångar i stället för så stor del av samtliga reallgångar vid jämförelsetidpunkten som den övertagna delen utgör av samtliga reallgångar vid övertagandet.

Värdet av reallgångarna skall beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 §.

19 §

- En expansionsfond får föras över om en enskild näringsidkare
- överlåter samtliga reallgångar i näringsverksamheten till ett svenskt handelsbolag som han har en andel i eller genom överlåtelsen får en andel i och
 - begär att fonden inte skall återföras.

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

21 §

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

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

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

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

22 §

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

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

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

Effekter hos den som tar över fonden

22 a §

Om en expansionsfond helt eller delvis tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och tillämpas första gången vid 2004 års taxering.

Förteckning över remissinstanserna (3:12-utredningens förslag)

Efter remiss har yttranden över betänkandet Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52) kommit in från Svea hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Stockholms län, Länsrätten i Jönköpings län, Riksskatteverket, Stockholms Handelskammare, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Samhällsvetenskapliga fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Sveriges Byggindustrier, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas Riksorganisation, Landsorganisationen i Sverige LO, Lantbrukarnas Riksförbund LRF, Näringslivets nämnd för regelgranskning, Svensk Handel, Svensk Industriförening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svenska Bankföreningen, Svenska Revisorsamfundet SRS, Sveriges advokatsamfund, Fastighetsägarna Sverige, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Tjänstemännens Centralorganisation TCO.

Riksrevisionsverket har yttrat sig över del 1 (3:12-reglerna) av betänkandet.

Sveriges Försäkringsförbund har yttrat sig över del 2 (Generationsskiften) av betänkandet.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna synpunkter, Finansinspektionen, Samhällsvetenskapliga fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Handelshögskolan i Stockholm, SACO, Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Handelskammarförbundet, Sveriges Bokförings- och revisorsbyråers Förbund, Tjänsteförbundet.

Riksskatteverket har inhämtat yttranden från skattemyndigheterna i Stockholm, Göteborg, Malmö, Linköping och Östersund.

Stockholms Handelskammare, Svensk Industriförening, Föreningen Svenskt Näringsliv och Svenska Bankföreningen har hänvisat till ett yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Sveriges Byggindustri och Svensk Handel har utöver eget yttrande hänvisat till yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

Yttranden har dessutom inkommit från ett antal företag, organisationer och privatpersoner.

Skatteverkets lagförslag

Häri genom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 1 kap. 13 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Beskattningsåret är för fysiska personer kalenderåret före taxeringsåret.

Om en enskild näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret och har följt bestämmelserna i 3 kap. bokföringslagen, är beskattningsåret för näringsverksamheten i stället det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret.

Om en enskild näringsidkare avyttrar näringsverksamhet till en juridisk person skall beskattningsåret för den enskilda näringsverksamheten anses avslutat först vid den tidpunkt när näringsverksamheten enligt god redovisningssed skall redovisas i den juridiska personens räkenskaper.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången vid 2006 års taxering. De nya bestämmelserna tillämpas i fråga om avyttringar efter utgången av december 2004.

Förteckning över remissinstanserna (Skatteverkets förslag)

Efter remiss har yttranden över promemorian kommit in från Svea Hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Verket för näringslivsutveckling NUTEK, 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.

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