

18 Periodiseringsfonder

30 kap. IL

SkU 1993/94:15, prop. 1993/94:50

SkU 1993/94:25, prop. 1993/94:234

FiU 1994/95:1, prop. 1994/95:25

SkU 1994/95:11, prop. 1994/95:91

SkU 1996/97:13, prop. 1996/97:45

FiU 1997/98:20, prop. 1997/98:150

SkU 1997/98:27, prop. 1997/98:146

SkU 1997/98:30, prop. 1997/98:157

SkU 1998/99:5, prop. 1998/99:15

FiU 1999/00:1, prop. 1999/00:1

Sammanfattning

Bestämmelserna om avdrag för belopp som avsätts till periodiseringsfonder finns i 30 kap. IL. Genom avsättning till periodiseringsfonder ges möjlighet till resultatutjämnning mellan olika beskattningsår. Bestämmelserna om periodiseringsfonder tillämpades första gången vid 1995 års taxering.

18.1 Avdrag för avsättningar

Vem

Den som redovisar inkomst av näringsverksamhet får vid beräkning av den skattemässiga inkomsten göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Undantag gäller för privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), investmentföretag (39 kap. 15 § IL), förvaltningsföretag (24 kap. 14 § IL) och värdepappersfonder.

Handelsbolag

I fråga om handelsbolag ska avsättning och avdrag göras hos delägaren, 30 kap. 2 § IL. Är delägaren ett aktiebolag görs avsättningen i aktiebolagets räkenskaper. Avdraget beräknas på delägens del av bolagsinkomsten enligt vad som gäller för denne.

Inkomst hos handelsbolag tas upp till beskattning hos delägare vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det varit skattskyldigt (1 kap. 14 § IL). För delägare som är juridisk person, och då den juridiska personen och handelsbolaget inte har samma räkenskapsår, görs avsättning till periodiseringsfond i bokslut för det räkenskapsår som omfattar utgången av han-

delsbolagets räkenskapsår, 30 kap. 3 § 2 st. IL. Avdraget ska dock alltid ske vid taxeringen för det beskattningsår då handelsbolagets överskott eller underskott tas upp till beskattning. Sammanfaller inte delägarrens och handelsbolagets räkenskapsår utan har handelsbolaget kalenderår som räkenskapsår medan delägarren har brutet räkenskapsår taxeras således den senare för handelsbolagsinkomsten och medges avdrag ett år före den taxering han taxeras för sitt brutna räkenskapsår. Till följd härav blir efter-syn nödvändig. Görs ingen avsättning vid den följande taxeringen får den förra omprövas och avdraget vägras i efterhand (prop. 1993/94:234 s. 140).

Avsättning i räkenskaperna

Juridiska personer, med undantag för dödsbon, som är skyldiga att upprätta årsbokslut enligt BFL (1999:1078) ska göra avsättningen i räkenskaperna, 30 kap. 3 § 1 st. IL. Görs inte avsättningen får inte heller avdrag göras. Övriga skattskyldiga gör avsättningen i deklarationen.

En fond per år

Varje års avsättning i näringsverksamheten bildar en egen fond.

18.2 Beloppsgränser

Juridiska personer

Juridiska personer, utom dödsbon, får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 % av överskottet av näringsverksamheten före avdraget.

För inkomster som återförs hos mottagaren vid ombildning av landshypoteksinstitution gäller särskilda övergångsbestämmelser, se avsnitt 18.6.

Enskilda närings-idkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får drag av högst ett belopp som motsvara 30 % av ett för periodiseringsfond justerat positivt resultat.

Med det för periodiseringsfond justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till periodiseringsfond ökat med;

- påförda egenavgifter och schablonavdrag för sådana
- avgifter (16 kap. 29 § IL),
- avdrag för avsättning till expansionsfond (34 kap. IL),
- avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto (16 kap. 32 § IL) samt beräknad särskild löneskatt avseende dessa poster (lagen 1991:687 om särskild löneskatt på pensionskostnader).

och minskat med;

- sjukpenning och liknande ersättning (15 kap. 8 § IL),

- återfört avdrag för egenavgifter (16 kap. 29 § IL) samt
- intäkt på grund av återföring av expansionsfond (34 kap. IL).

I underlaget ingår avdrag för survavsättning som återförts till beskattning enligt lagen (1993:1540) om återföring av skatteutjämningsreserv (prop. 1993/94:50 s. 321).

Återföringar av avdrag för insättningar på skogskonto och skogsskadekonto (21 kap. 21 – 40 §§ IL) och upphovsmannakonto (32 kap. IL) ingår i underlaget medan avsättningar till sådant konto minskar underlaget (1993/94 SkU 25 s. 76).

18.3 Återföring av avdragen

Återförs när?

En fondavsättning disponeras och återförs till beskattning efter den skattskyldiges bestämmande. Ett års avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska dock återföras i sin helhet senast sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Görs återföring vid taxeringen för nämnda beskattningsår sker beskattningen på samma sätt som vid frivillig upplösning av fonden. Sker ingen taxering det sjätte taxeringsåret på grund av förlängning av räkenskapsåret, ska avdraget återföras senast det följande taxeringsåret, 30 kap. 7 § IL.

Av ovanstående framgår att högst sex fonder kan innehas i en näringsverksamhet samtidigt.

Omedelbar återföring

Periodiseringsfond ska omedelbart återföras till beskattning, även om tidsfristen av sex år inte löpt ut, i följande situationer.

Juridisk person (30 kap. 8 § IL)

Juridisk person ska återföra periodiseringsfond om;

1. den upphör att bedriva näringsverksamhet,
2. den beskattas i Sverige bara såsom delägare i ett svenskt handelsbolag och handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamhet eller andelen avyttras eller övergår till ny ägare på annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamhet upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal,
5. den upplöses genom fusion eller fission och fonden inte har övertagits,
6. det beslutas att den juridiska personen ska träda i likvidation, eller

7. den försätts i konkurs.

Återföring enligt punkt 4 ska inte ske om endast vissa inkomster undantas från beskattning (prop. 1994/95:91 s. 51).

Enskild näringsverksamhet (30 kap. 9 § IL)

En enskild näringsidkare ska återföra sina periodiseringsfonder om,

1. han upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal, eller
4. han försätts i konkurs.

Med näringsverksamheten i punkt 1 avses den näringsverksamhet i viken avdrag för avsättning till periodiseringsfond gjorts. Att den skattskyldige även bedriver andra näringsverksamheter, t.ex. såsom delägare i ett svenskt handelsbolag, påverkar inte skyldigheten att återföra periodiseringsfonder (prop. 1999/2000:2 s. 379).

Delägare i svenskt handelsbolag (30 kap. 10 § IL)

En fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska återföra periodiseringsfond om,

1. handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. andelen i handelsbolaget avyttras eller övergår till annan ny ägare på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal,
5. det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation, eller
6. delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

För det fall handelsbolaget har flera näringsverksamheter, t.ex. självständig verksamhet i utlandet samtidigt med verksamhet i Sverige, se vad som sägs ovan angående enskild näringsverksamhet.

Med avyttring av andel i handelsbolag jämställs inlösen av sådan andel eller att bolaget upplöses (50 kap. 2 § IL).

Dödsbo

Upphörande att bedriva näringsverksamhet får även anses innefatta sådana fall då ett näringsdrivande dödsbo skiftas. Återföring ska i sådant fall ske det sista året som dödsboet redovisar inkomst

av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50 s. 322).

Vad avser försäljning av andel i dödsbo så medför inte detta att periodiseringsfond ska återföras eftersom dödsbo är ett eget skattesubjekt.

Ackumulerad inkomst

Återförs periodiseringsfonder till beskattning på grund av att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet upphör med verksamheten bör inkomsten av återföringen få räknas som ackumulerad inkomst (prop. 1993/94:50 s. 212).

18.4 I vilka fall fonderna får tas över

18.4.1 Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag får aktiebolaget under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda helt eller delvis överta periodiseringsfond från den fysiska personen.

I 30 kap. 11 § IL uppställs följande förutsättningar för att aktiebolaget ska få överta periodiseringsfond,

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL,
2. att den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget och
3. att aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Tillskottet enligt punkt 2 ovan ska ske i samband med överföringen av periodiseringsfonden och får inte vara förenat med villkor om återbetalning (prop. 1997/98:157 s. 16).

Förutsättningarna för övertagande i punkterna 2 och 3 ovan gäller inte vid apportemission. Enligt bestämmelserna i 2 kap. 12 a och 4 kap. 13 a ABL gäller att bolaget ska göra avsättning i räkenskaperna till överkursfonden med belopp motsvarande vad bolaget fått som betalning för aktierna utöver nominellt belopp. Aktiebolaget torde dock förutsättas göra en avsättning för den latenta skatten. Ett belopp motsvarande den övertagna fonden blir bundet kapital i form av aktiekapital eller överkursfond (prop. 1997/98:157 s. 16, jfr 48 kap. 12 § IL).

Periodiseringsfond som överförs till ett aktiebolag behandlas på i princip samma sätt som om avsättningarna redan från början

gjorts av aktiebolaget, se avsnitt 18.5.

Har en fysisk person flera periodiseringsfonder (avsättningar har gjorts under flera år) och det belopp som skjuts till eller som avsätts i räkenskaperna inte räcker till för samtliga periodiseringsfonder ska få överföras, gäller att senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning, 30 kap. 11 § 2 st. IL. Om det finns flera samtidigt avsatta fonder hos olika delägare och förutsättningarna för överföring endast delvis är uppfyllda uppkommer frågan om vilken fond som ska anses överförd respektive återförd till beskattning. Enligt uttalande i förarbetena ligger det närmast till hands att göra en proportionering om det inte kan utredas hur det förhåller sig, prop. 1997/98 s. 16.

Tillskott som lämnats vid aktiebolags övertagande av periodiseringsfond räknas inte med i omkostnadsbeloppet för aktierna. Vid apportemission minskas anskaffningsutgiften för aktierna med överförd periodiseringsfond minus den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på fonden, 48 kap. 12 § IL.

**Övertagande före
den 17 mars 1998**

För övertagande av periodiseringsfond före den 17 mars 1998 se övergångsbestämmelser avsnitt 18.6.

18.4.2 Från handelsbolag till aktiebolag

Vid överföring av näringsverksamhet i ett svenskt handelsbolag till aktiebolag får periodiseringsfond som avser handelsbolaget hos delägarna helt eller delvis övertas av aktiebolaget. För ett sådant övertagande gäller enligt 30 kap. 12 § IL vissa förutsättningar. Av bestämmelsen framgår att förutsättningarna motsvarar vad som gäller vid överföring av fond från enskild näringsverksamhet till aktiebolag (se avsnittet 18.4.1 ovan). Överföringen av verksamheten får inte föranleda uttagsbeskattning. Handelsbolaget ska, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuta till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond och aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaperna.

Har delägaren flera periodiseringsfonder och täcker inte tillskjutet belopp eller avsättningen i räkenskaperna samtliga fonder gäller samma turordningsregler som vid överföring från enskild näringsverksamhet, se avsnitt 18.4.1 ovan.

För beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna gäller motsvarande som vid överföring från enskild näringsverksamhet, se avsnitt 18.4.1 ovan.

**Övertagande före
den 17 mars 1998**

För övertagande av periodiseringsfond före den 17 mars 1998 se övergångsbestämmelser avsnitt 18.6.

18.4.3 Från handelsbolag till enskild firma

Har en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag tillskiftas reelltillgångar vid upplösning av bolaget och föranleder inte skiftet uttagsbeskattning får avsättningarna till periodiseringsfonder och motsvarande avdrag som delägaren gjort för andelen anses hänförlig till enskild näringsverksamhet, 30 kap. 13 § IL. Avsättningarna och avdragen anses ha gjorts i den enskilda näringsverksamheten vid de taxeringar som avdragen hänför sig till.

För överföring efter den 16 mars 1998 från handelsbolag till enskild näringsverksamhet i samband med skifte vid upplösning av handelsbolaget gäller till skillnad mot tidigare att överföringen är frivillig. Före nämnda datum fanns ingen valfrihet utan periodiseringsfonden ”följde med” tillgångarna till delägarens enskilda näringsverksamhet.

18.4.4 Från juridisk person till annan juridisk person

Fusion m.m.

Periodiseringsfond överförs utan beskattningskonsekvenser även i följande situationer;

- vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid överlåtelse av ett ömsesidigt livförsäkringsföretags hela försäkringsbestånd till ett försäkringsaktiebolag som bildats för ändamålet och
- vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § IL, får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens periodiseringsfonder.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § IL och för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § IL.

Periodiseringsfond har kunnat överföras vid övertaganden enligt 5 § i den upphävda lagen (1992:702) om inkomstregler med anledning av vissa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. Se övergångsbestämmelsen i avsnitt 18.6.

18.5 Effekter hos den som tar över fonderna

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, 30 kap. 15 § IL. Detta gäller generellt för samtliga fall där periodiseringsfonder får tas över.

Se även övergångsbestämmelser i avsnitt 18.6 nedan.

18.6 Övergångsbestämmelser

Periodiseringsfonder som övertagits av ett aktiebolag

4 kap. 50 § ILP

Har periodiseringsfonder övertagits av ett aktiebolag före den 17 mars 1998 tillämpas vad som gäller 6 § den upphävda lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder i dess lydelse före ikraftträdandet av lagen (1998:643) om ändring i nämnda lag.

Reservfond hos landshypoteksinstitutionen

4 kap. 51 § ILP

Vid beräkning av högsta avdrag för avsättning till periodiseringsfond (30 kap. 5 § IL) ska överskottet av näringsverksamheten minskas med belopp som återförs enligt 2 § i den upphävda lagen (1994:760) om inkomstskatteregler vid ombildning av landshypoteksinstitutionen.

Äldre övertagande av periodiseringsfond

4 kap. 52 § ILP

Har periodiseringsfonder övertagits enligt 5 § i den upphävda lagen (1992:702) om inkomstskatteregler med anledning av visa omstruktureringar inom den finansiella sektorn, m.m. anses den som övertar fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för avsättningarna vid de taxeringar som avdragen faktiskt hänför sig till.