

22 Expansionsfonder

prop. 1993/94:50 s. 234 f., 245 f. och 315 f
ds 1993:28 s. 171 f, 183 f, 279 f
prop. 1996/97:12 s. 28 f, 54 f
bet. 1997/98:SkU30 s. 8
prop. 1999/2000:2 del 2 s. 407 f

Sammanfattning

Bestämmelserna om expansionsfonder finns i 34 kap. IL. Tidigare fanns bestämmelserna i lagen (1993:1537) om expansionsmedel.

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet har samma möjlighet som aktiebolag att expandera sin verksamhet med lågbeskattade medel genom att de får göra avsättning till expansionsfond.

Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av resultatet av näringsverksamheten, men en särskild skatt, expansionsfondsskatt, på 28 % motsvarande skatten för aktiebolag utgår på beloppet.

När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som resultat av näringsverksamheten och den erlagda expansionsfondsskatten återfås.

Avdrag får inte göras med större belopp än resultatet av näringsverksamheten efter vissa justeringar.

Det finns en övre gräns för hur stor avsättning man totalt får ha. Expansionsfonden får uppgå till högst 138,89 % av kapitalunderlaget för expansionsfond i verksamheten vid årets utgång.

För fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i svenska handelsbolag finns motsvarande regler. Sammanlagd avsättning till expansionsfond får för var och en av dem inte leda till att den justerade anskaffningsutgiften på andelen efter vissa ytterligare ändringar blir negativ.

Expansionsfond kan i flera fall överlåtas till annan.

Aktiebolag

Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag har fr.o.m. 1995 års taxering samma möjligheter till expansion med lågbeskattade medel som aktiebolag.

Expansion med lågbeskattade medel

Principen är att man i enskild näringsverksamhet eller som delägare i svenskt handelsbolag kan göra avdrag för avsättning till expansionsfond. I stället betalar man en skatt, expansionsfondsskatt, på 28 % på det avsatta beloppet. Denna skatt motsvaras av den skatt aktiebolag betalar på sitt resultat. När avsättningen sedan återförs till beskattning återfår man expansionsfondsskatten men måste i gengäld betala vanlig inkomstskatt och egenavgifter/SLF på beloppet.

Förlustutjämning

Expansionsfond kan också användas till förlustutjämning bakåt genom att man ett förlustår helt eller delvis återför tidigare avsatt expansionsfond till beskattning. På så sätt kan ett 0-resultat uppnås. Dessutom får man en likviditetsförstärkning genom att expansionsfondsskatten på det återförda beloppet återfås.

Vem får göra avsättning?

22.1 Tillämpningsområde

Avsättning får göras av fysisk person och dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig om de bedriver näringsverksamhet (34 kap. 1 § IL).

Reglerna tillämpas också på fysiska personer och dödsbon som är delägare i svenska handelsbolag och av det skälet redovisar resultat av näringsverksamhet. Avsättning till expansionsfond görs för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget som helhet (34 kap. 2 § IL).

En förutsättning är att resultatet av näringsverksamheten redovisas i Sverige. Avsättning får däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar – EEIG.

22.2 Expansionsfondsskatt

På avsättning till expansionsfond tas ut en expansionsfondsskatt på 28 %. Vid återföring av expansionsfond dras motsvarande belopp av från den slutliga skatten (1 kap. 3 § och 65 kap. 8 § IL).

22.3 Beloppsgränser

22.3.1 Huvudregel

Förutsättningar

För att man ska få göra en avsättning till expansionsfond måste man;

	1. ha överskott av näringsverksamhet efter vissa justeringar och 2. ha ett positivt kapital i verksamheten efter vissa justeringar. Avsättning kan ske vid både aktiv och passiv näringsverksamhet.
Avdrag för avsättningen	Avdrag från resultatet av näringsverksamhet medges med ett belopp som motsvarar avsättningen till expansionsfond (34 kap. 2 § IL).
Ej PGI m.m.	Eftersom avdrag medges för avsatta belopp blir de inte sjukpenninggrundande eller pensionsgrundande det året avsättning sker. Först när de återförs och beskattas som resultat av näringsverksamhet kommer de att medföra sådana sociala förmåner. Avsättningar till expansionsfond ingår inte heller i kapitalunderlaget för räntefördelning eftersom de inte är beskattade fullt ut.
Högst resultatet	Avsättning får inte göras med större belopp än resultatet av näringsverksamhet efter vissa justeringar, se 34 kap 5 § IL och avsnitt 22.3.2.
Ett tak för totala avsättningen från olika år	Avsättningar får inte heller vara hur stora som helst utan det finns en övre gräns eller ett tak som är relaterat till det kapital som är satsat i verksamheten. Se 34 kap. 7 och 13 §§ IL samt avsnitten 22.3.3 och 22.3.4.
Näringsverksamheter	Avsättning görs för varje näringsverksamhet för sig. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare är <i>en</i> näringsverksamhet. Om däremot en person har både en enskild näringsverksamhet och en andel i ett svenskt handelsbolag, eller andelar i flera olika handelsbolag, så ska avsättningarna göras var för sig. En person som har flera näringsverksamheter kan således göra avsättning i en näringsverksamhet som lämnat överskott och har positivt kapital trots att en annan gått med underskott eller har ett negativt kapital. Man ska också hålla isär expansionsfonder för olika näringsverksamheter och ha en fond per näringsverksamhet. I vissa fall kan expansionsfonder överföras från en näringsverksamhet till en annan, se avsnitt 22.5 samt avsnitt 14 i del 3.
Ask-i-ask-situationer	Om en person är delägare i ett handelsbolag som i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag får någon avsättning till expansionsfond inte ske för detta andra handelsbolag. Skälet är att både resultatet och värdet av detta handelsbolag redovisas i det direktägda handelsbolaget.
Ingen tidsgräns	Det finns ingen tidsgräns, som för periodiseringsfonder, inom vilken expansionsfond måste återföras till beskattning. Det inne-

bär att man inte behöver hålla isär avsättningar från olika år utan kan ha samtliga avsättningar i näringsverksamheten i en post.

22.3.2 Justerat resultat

Ej underskott

En avsättning till expansionsfond får i princip inte medföra underskott. Man har därför infört en begränsningsregel i 34 kap. 5 § IL.

Maximal avsättning

Avsättning till expansionsfond får göras med högst resultatet av näringsverksamheten före;

- ökning av expansionsfond,
- pensionssparande,
- sjukpenning och
- egenavgifter.

Eftersom man jämför avsättningen med resultatet före avdrag för egenavgifter är det i praktiken möjligt att det efter avdrag för både expansionsfond och egenavgifter uppkommer ett underskott i näringsverksamheten.

Skogskonto, upphovsmannakonto

Uppskov och återföringar avseende skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska tas med (1993/94:SkU 25 s. 76).

Räntefördelning, periodiseringsfond

Avsättning till expansionsfond ska göras efter räntefördelningen och efter avsättning till periodiseringsfond.

Exempel

En person har ett resultat från verksamheten efter justeringar på 500 000 kr.

Beloppet för räntefördelning är 100 000 kr och han väljer att flytta detta belopp till kapital.

Därefter återstår 400 000 kr av resultatet. Han sätter av 30 % eller 120 000 kr till en periodiseringsfond.

Sedan återstår 280 000 kr som är hans utrymme för avsättning till expansionsfond.

Beloppet som överflyttats till inkomstslaget kapital genom räntefördelning eller avsatts till periodiseringsfond kan således inte utnyttjas igen för en avsättning till expansionsfond.

Handelsbolag

Resultatet beräknas på samma sätt för delägare i handelsbolag som för enskilda näringsidkare. Man utgår från det skattepliktiga resultatet i näringsverksamheten före ökningen av expansionsfond, sjukpenning, pensionssparande och egenavgifter, men efter räntefördelning, avsättning till periodiseringsfond etc.

Inte resultat av kapital

Delägare i handelsbolag redovisar ibland resultat av kapital från handelsbolaget, t.ex. kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter i handelsbolaget. Dessa resultat kan inte ligga till grund för avsättning till expansionsfond då resultatet inte ska redovisas som resultat av näringsverksamhet.

Maximerad total avsättning**22.3.3 Kapitalunderlag för enskilda näringsidkare**

För att inte näringsidkare ska kunna använda tillgångar motsvarande expansionsfond till privata ändamål finns ett tak för de totala avsättningarna i näringsverksamheten från olika år, se 34 kap. 7 och 12 §§ IL.

138,89 % av kapitalunderlaget

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 138,89 % av ett kapitalunderlag för expansionsfond i verksamheten vid årets utgång (34 kap. 6 § IL). Detta är detsamma som att expansionsfond inte får överstiga kapitalunderlaget efter det att man tagit ut medel för att betala expansionsfondsskatten.

Exempel

En person har ett kapitalunderlag före avsättning till expansionsfond på 100 000 kr.

Han gör en avsättning på 100 000 kr. När expansionsfondsskatten har betalats har han ett kapitalunderlag på 72 000 kr om han tagit ut medel ur näringsverksamheten för att betala expansionsfondsskatten.

138,89 % av kapitalunderlaget 72 000 eller 100 000 kr är det maximala beloppet för expansionsfond, vilket innebär att han inte behöver återföra avdraget till beskattning så länge som kapitalunderlaget inte minskas.

Tillgångar minus skulder

Kapitalunderlaget beräknas på följande sätt:

Man utgår från skillnaden mellan *tillgångar och skulder i verksamheten*. Man använder samma regler som vid räntefördelning när det gäller dels vilka tillgångar och skulder som ska tas med och dels hur dessa ska värderas, jfr avsnittet 21.3.

Vid årets utgång

Här gäller emellertid att beräkningen sker *per beskattningsårets utgång*.

Ej expansionsfond

Eventuella avsättningar till expansionsfond räknas inte som skuld.

Andel kooperativ förening

Andel i kooperativ förening ska alltid vara med under förutsättning att innehavet är näringsbetingat. Detsamma gäller även för medlems fordran på en sådan förening. Detta gäller efter yrkande

även retroaktivt från och med 1995 års taxering.

Fastighet

Beträffande fastigheter så kan den skattskyldige välja en annan värderingsregel (huvudregel eller alternativregel, se avsnitt 21.3.3) vid beräkning av kapitalunderlag för expansionsfond än han gjort vid beräkningen av kapitalunderlaget för räntefördelning. Någon stoppregel finns inte. Man kan också välja olika regler olika år.

Benefikt förvärv mot vederlag

Om en fastighet som är kapitaltillgång förvärvats 1996 eller senare genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid äktenskapets upplösning men *mot viss betalning*, t.ex. övertagande av fastighetslån, gäller i vissa fall särskilda regler.

Om detta slag av förvärv, se även avsnitt 21.3.3.

Eftersom maximal expansionsfond fastställs med utgångspunkt från kapitalet i verksamheten vid årets utgång kommer dessa regler beträffande expansionsfond att gälla för alla näringsidkare som på detta sätt förvärvat en fastighet under året oavsett om de bedrivit näringsverksamhet tidigare eller ej.

Reglerna innebär att man ska slippa återföra expansionsfond på grund av fastighetsförvärvet i de fall förvärvet leder till att kapitalunderlaget sänks. Dessa regler blir således bara aktuella när expansionsfond övertagits i samband med förvärvet av fastigheten eller om förvärvaren redan har expansionsfond i näringsverksamheten, se prop. 1996/97:12 s. 32.

Särskild post

Detta sker genom att *en särskild post* läggs till kapitalunderlaget. Denna post är densamma som den särskilda posten vid räntefördelning.

Exempel

En fastighet med ett taxeringsvärde på 900 000 kr och ett värde vid beräkning av kapitalunderlag för expansionsfond på 400 000 kr förvärvas genom gåva mot vederlag av 600 000 kr.

Samtidigt övertas expansionsfond på 100 000 kr.

Kapitalunderlaget före tillägg av den särskilda posten blir $400\,000 - 600\,000 = -200\,000$ kr. Detta understiger 100 000 kr och en särskild post ska läggas till.

Den beräknas i detta fall till $400\,000 - 600\,000 - 72\,000 = -272\,000$ kr. Den särskilda posten blir 272 000 kr.

Den särskilda posten får bara läggas till med så stort belopp att återföring av expansionsfond undviks. Om kapitalunderlaget före tillägget något år blir så högt att den särskilda posten inte får utnyttjas till någon del faller den bort för alltid och får då inte läggas till.

gas till senare år.

Den särskilda posten får bara läggas till så länge fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om bara en del av fastigheten överläts sätter man ner den särskilda posten i motsvarande mån. Bestämmelserna om den särskilda posten vid räntefördelning när fastigheten och driften av den är uppdelad på olika förvärvskällor och tillskott skett ska tillämpas också vid beräkning av särskild post för expansionsfond, se avsnitt 21.3.3.

Justeringar

Med utgångspunkt från nettokapitalet görs sedan följande justeringar:

+ underskott

- tillskott

+ övergångsposten

1. *Beskattningsårets* underskott som inte dragits av direkt, läggs till, jfr avsnitt 21.3.6.
2. Tillskott *under beskattningsåret* som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån, jfr avsnitt 21.3.8.
3. Samma övergångspost som fastställts för räntefördelningen läggs till, jfr avsnitt 21.3.10.

Ingen justering för räkenskapsår

Kapitalunderlaget ska inte justeras vid förlängt eller förkortat räkenskapsår. Skälet är att det utgör en gräns för hur stor avsättning till expansionsfond som totalt får finnas i näringsverksamheten. Det finns inget skäl att tillåta en större eller mindre total avsättning därför att det senaste räkenskapsåret varit längre eller kortare än tolv månader.

Makar

Har makar gemensamt drivit verksamheten räknas kapitalunderlaget ut för var och en för sig, jfr avsnitt 21.3.12.

Kapitalunderlaget minskar = återföring

Om maximala avsättningar har gjorts och kapitalunderlaget för expansionsfond minskar måste överskjutande del av expansionsfond återföras till beskattning, se nedan under avsnitt 22.4.

22.3.4 Kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare

Maximerad total avsättning

Även för delägare i svenska handelsbolag finns en övre gräns för hur stora de totala avsättningarna till expansionsfond för handelsbolagsdelägaren får vara (34 kap. 12 § IL).

Varje delägare för sig

För delägare i handelsbolag beräknas taket för avsättning för var och en för sig på blankett N3A och inte för handelsbolaget som helhet. Detta gäller även makar, se avsnitt 21.4.7.

Justerad anskaffningsutgift får inte bli negativ

För delägare gäller att expansionsfond inte får tas upp till den del delägarrens justerade anskaffningsutgift för andelen i bolaget enligt 50 kap. 3 § IL blir negativ efter vissa ytterligare justeringar (34 kap. 12 § IL). Man jämför således delägarrens totala avsättning till expansionsfond med taket. Observera att taket också påverkas av avsättningar till expansionsfond och av återföringar eftersom de påverkar den justerade anskaffningsutgiften.

Kapitalunderlaget i detta fall räknas ut på följande sätt:

Justerad anskaffningsutgift

- tillskott

- ränteförmånligt lån

+ övergångsposten

1. Man utgår från *justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång* före korrigering för expansionsfond och expansionsfondsskatt. Om andelen är en lagertillgång utgår man från andelens *skattemässiga värde*, jfr avsnitt 21.4.1.
2. Tillskott under *beskattningsåret* som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån, jfr avsnitt 21.4.2.
3. Ränteförmånliga lån under *beskattningsåret* till delägaren eller hans närstående dras ifrån, jfr avsnitt 21.4.3.
4. Den övergångspost som fastställts vid räntefördelningen läggs till, jfr avsnitt 21.4.5.

Ingen justering för räkenskapsår

Precis som för enskild näringsverksamhet gäller att taket inte justeras vid annat räkenskapsår än tolv månader, se avsnitt 22.3.3.

Justerad anskaffningsutgift blir negativ = återföring

Om avsättningar har gjorts tidigare år och den justerade anskaffningsutgiften blir negativ måste överskjutande del av expansionsfonden återföras till beskattning, se nedan under avsnitt 22.4.

Vid avsättning till expansionsfond ska man inte ta hänsyn till att 28 % av avsättningen kommer att betalas i skatt. Om taket är 100 000 kr kan avsättning således bara göras med 100 000 kr. Taket minskar då med 100 000 kr eftersom posten är avdragsgill vid beräkning av justerad anskaffningsutgift och kommer sedan att ökas med 28 000 kr avseende justering för expansionsfondsskatt, se 34 kap. 13 § IL. Om inga andra förändringar sker nästa år kommer således taket det året att vara 28 000 kr.

Återföring ska ske då taket, dvs. den justerade anskaffningsutgiften inkl. justeringar, blivit negativt. Vid återföring av expansionsfond ska man, till skillnad från vid avsättningar, i princip ta hänsyn till inte bara själva återföringsbeloppet utan även till att ex-

pansionsfondsskatt kommer att återfås med 28 % av återföringen och att denna post ska påverka taket. Om taket är -72 000 kr måste således 100 000 kr eller 138,89 % av den negativa justerade anskaffningsutgiften återföras. Taket höjs då med 100 000 kr men sänks med 28 000 kr, dvs. nettot blir en höjning på 72 000 kr och ytterligare återföring behövs inte.

Detta innebär att om den justerade anskaffningsutgiften blir negativ ska återföring ske med 138,89 % av det negativa beloppet.

22.4 Återföring av avdragen

Återföring beskattas

Återföring innebär att hela eller en del av avsättningen i näringsverksamheten återförs till beskattning genom att det återförda beloppet läggs till vid beräkning av resultatet av näringsverksamhet, se 34 kap. 14 § IL. Vanlig inkomstskatt och egenavgifter/SLF utgår och beloppet blir sjukpenning- och pensionsgrundande.

Expansionsfondsskatten återfås

Samma år återfås den expansionsfondsskatt som erlagts för beloppet (34 kap. 3 § IL). Om 100 000 kr återförs kommer således 28 % eller 28 000 kr att gottskrivas.

Frivillig återföring

Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag får under verksamhetens gång frivilligt helt eller delvis återföra avsatt expansionsfond när de önskar. Det finns ingen bestämd tidsgräns som för periodiseringsfonder när expansionsfonder ska återföras.

Om verksamheten gått med underskott kan detta innebära att återföringen kvittas mot underskottet och att något skattepliktigt överskott inte uppkommer. Trots det ska expansionsfondsskatten gottskrivas näringsidkaren. Detta sker vid debitering av slutlig skatt (65 kap. 8 § IL).

Tvingande återföring

I vissa fall måste avsatt expansionsfond dock helt eller delvis återföras till beskattning. Detta gäller i följande fall:

Taket överskrids

1. Då taket för totala avsättningar minskat kan det bli aktuellt att helt eller delvis återföra tidigare avsatt expansionsfond.

Av 34 kap. 6 och 12 §§ IL framgår att det finns ett tak för de totala avsättningarna från olika år. Eftersom expansionsfond inte får tas upp till så stort belopp att taket överskrids, måste den överskjutande delen återföras till beskattning (34 kap. 15 § IL).

Näringsverksamheten upphör

2. Avsatta expansionsfonder ska obligatoriskt återföras till beskattning när näringsverksamheten upphör (34 kap. 16 och 17 §§ IL).

Viss skattelättnad kan i dessa fall komma i fråga med hjälp av reglerna om ackumulerad inkomst, se 66 kap. 21 § 3. IL och av-

**Enskild närings-
verksamhet upp-
hör**

snitt 13 i del 1. Detta gäller både för enskilda näringsidkare och för delägare i handelsbolag (prop. 1993/94:50 s. 246).

När en enskild näringsidkare upphör att bedriva näringsverksamhet ska, som huvudregel, samtliga avsatta expansionsfonder återföras till beskattning.

Det finns emellertid möjlighet att överlåta expansionsfond i samband med att enskild näringsverksamhet;

- överlåts benefikt (avsnitt 22.5.1) eller
- överförs på handelsbolag (avsnitt 22.5.2) eller aktiebolag, (avsnitt 22.5.3).

**Delägare i han-
delsbolag**

När ett handelsbolag upphör att bedriva näringsverksamhet ska delägarens expansionsfonder återföras till beskattning (34 kap. 17 § IL).

Ett annat fall då expansionsfond i princip ska återföras är när en delägare i ett handelsbolag avyttrar sin andel. Med avyttring avses inte bara försäljning utan också inlösen av andel och upplösning av bolaget (50 kap. 2 § 1 st. IL).

**Överlåtelse av
expansionsfond**

Även i handelsbolagsfallen finns möjlighet att överlåta expansionsfond då;

- andel i handelsbolag ges bort i gåva e.d. (avsnitt 22.5.4) eller
- verksamhet i handelsbolag överförs till aktiebolag, se avsnitt 22.5.6.

Vidare finns en möjlighet att ta över expansionsfond från ett handelsbolag i samband med utskiftning, dvs. övergång från handelsbolag till enskild näringsverksamhet, se avsnitt 22.5.5.

**Gåva med kapital-
vinstbeskattning**

I det fallet andelen övergått till annan på benefikt sätt och med negativ justerad anskaffningsutgift sker också en kapitalvinstbeskattning (50 kap. 2 § 2 st. IL).

Eftersom den totala avsättningen till expansionsfond inte får vara så stor att den justerade anskaffningsutgiften efter vissa ändringar blir negativ, torde det i denna situation vara ovanligt att det finns någon avsättning till expansionsfond att återföra. Eftersom beskattning i dessa fall ska ske som om andelen avyttrats, bör i förekommande fall avsatt expansionsfond emellertid normalt återföras till beskattning. Expansionsfonden kan dock i vissa fall övertas, se avsnitt 22.5.4.

**Gåva utan kapital-
vinstbeskattning**

I det fallet att andelen i handelsbolaget övergått till annan på benefikt sätt och med en positiv justerad anskaffningsutgift sker däremot inte någon kapitalvinstbeskattning.

I vissa fall övertas expansionsfonden av den som övertar andelen i handelsbolaget, se avsnitt 22.5.4. Om expansionsfonden inte övertas ska expansionsfonden återföras till beskattning och expansionsfondsskatten kommer att återbetalas.

Återföring i övriga fall

I övrigt ska expansionsfonder återföras till beskattning när;

- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
- näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal,
- den skattskyldige är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret,
- den enskilde näringsidkaren eller delägaren i handelsbolaget försätts i konkurs.

Dessa regler gäller såväl för enskilda näringsidkare som delägare i handelsbolag. Dessutom ska expansionsfonder återföras till beskattning om det har beslutats att handelsbolaget ska träda i likvidation eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Flera näringsverksamheter

I det fallet det finns flera näringsverksamheter påverkas bara den expansionsfond som avser just den aktuella näringsverksamheten.

Den som har två näringsverksamheter kan således återföra expansionsfond i en av dem, t.ex. för att kvitta bort ett underskott, men behålla avsättningen i den andra.

Om en enskild näringsverksamhet läggs ner återförs den expansionsfond som avser den enskilda näringsverksamheten men inte expansionsfonder som avser andra näringsverksamheter. Detsamma gäller i det motsatta fallet att en andel i ett handelsbolag avyttras men en enskild näringsverksamhet behålls.

Ökar kapitalunderlaget för räntefördelning

En expansionsfond som återförs till beskattning höjer kapitalunderlaget för framtida räntefördelning i och med att 72 % av expansionsfonderna ska reducera kapitalunderlaget för räntefördelning.

22.5 I vilka fall fonderna får tas över

Överföring av expansionsfond

Av 34 kap. 18-22 §§ IL framgår att expansionsfond i vissa fall kan överföras från en person till en annan eller från en näringsverksamhet till en annan utan återföring. Det kan bli aktuellt i följande fall:

Gåva e.d.

Vid gåva e.d. av enskild näringsverksamhet eller andel i handelsbolag till fysisk person.

Byte av företagsform	Bestämmelserna vid överföring av expansionsfond vid byte till annan företagsform finns beskrivna i avsnitten 22.5.2, 22.5.3, 22.5.5 och 22.5.6.
Syftet	Syftet bakom bestämmelserna är att undvika inlåsnings effekter och att underlätta byte av företagsform.
I överlåtarens ställe	Den som övertar expansionsfond inträder i överlåtarens ställe. Han betalar inte expansionsfondsskatt första året han redovisar expansionsfond trots att hans expansionsfond ökat. Om han tidigare haft en egen expansionsfond och den övertagna expansionsfonden ingår i samma näringsverksamhet kommer posterna att slås samman. När han återför avsättningen blir återföringen beskattad. Samtidigt gottskrivs han den expansionsfondsskatt som den tidigare innehavaren erlagt.
Flera näringsverksamheter	Vid flera näringsverksamheter gäller bestämmelserna för expansionsfond i varje näringsverksamhet för sig. En expansionsfond avseende en enskild näringsverksamhet kan således överföras till en annan person medan en expansionsfond avseende ett handelsbolag behålls.
Hela posten eller en del	Hela expansionsfonden behöver inte överföras utan man kan nöja sig med att överföra en del av den. Samtliga förutsättningar för överföring i det aktuella fallet måste emellertid vara uppfyllda. Den del som inte överförs ska återföras till beskattning eftersom näringsverksamheten upphört för den tidigare ägaren.
22.5.1 Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare	
Benefika överlåtelser	Om samtliga reelltillgångar 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 reelltillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret. Värdet av reelltillgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § 1 st. och 13 § IL. Om expansionsfonden tas över, anses den som tar över fonden

	själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem (34 kap. 18 § IL).
Till fysisk person	Överlåtelsen ska göras till en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är numera även möjligt att överlåta expansionsfond till ett dödsbo. Vidare kan ett dödsbo överlåta sin expansionsfond till en fysisk person.
Samtliga reattillgångar	En förutsättning är att samtliga reattillgångar i näringsverksamheten överläts. Det innebär enligt SKV:s mening att hela näringsverksamheten måste överlåtas, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera. Vad som avses med reattillgångar framgår av avsnitt 22.5.7.
Skriftligt avtal eller förklaring	Vid gåva och bodelning ska parterna skriftligen avtala att expansionsfond ska övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente ska den som övertar expansionsfond lämna en skriftlig förklaring om detta. Bodelning sker ofta p.g.a. makes död. Om efterlevande maken är ensam dödsbodelägare torde det enligt SKV:s mening räcka med en skriftlig förklaring om att expansionsfonden övertas. Någon annan person att träffa avtal med finns ju inte.
Högst 185 % av värdet av reattillgångarna tre år tidigare	Övertagandet får bara avse högst ett belopp motsvarande 185 % av värdet av reattillgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret. Regeln har införts för att hindra att egendom läggs in i verksamheten kort före överlåtelsen av skatteskal, exempelvis för att utnyttja skillnader i marginalskatt och egenavgifter/SLF (prop. 1993/94:50 s. 238 och prop. 1996/97:12 s. 37 och s. 55). Reglerna om hur stor expansionsfond som får övertas anknyter bara till reattillgångarna. Det hjälper inte att annan egendom finns som motsvarar expansionsfonden. Man tar inte heller hänsyn till skulderna, utan man kan överta skulder tillsammans med reattillgångarna. Däremot kan likvida medel överföras tillsammans med reattillgångarna. För detta finns ingen annan begränsning än den vanliga gränsdragningen mellan vad som kan anses som näringsbetingade tillgångar och vad som är privatmedel.

Överlåtelse av enskild näringsverksamhet till handelsbolag	22.5.2 Från enskild näringsverksamhet till handelsbolag 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 expansionsfonden inte ska återföras.
	Om expansionsfonden förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget (34 kap. 19 § IL).
Byte av näringsverksamhet	Av 34 kap. 19 § IL framgår att en fysisk person eller ett dödsbo i vissa fall kan flytta expansionsfond från en enskild näringsverksamhet till en handelsbolagsandel.
Samtliga reallgångar	En förutsättning är att samtliga reallgångar i verksamheten överläts till handelsbolaget. Detta innebär enligt SKV:s mening att hela näringsverksamheten måste överlåtas, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera. Vad som avses med reallgångar framgår av avsnitt 22.5.7.
Till eget handelsbolag	En annan förutsättning är att överlåtaren innehade eller genom överlåtelsen kom att inneha en andel i handelsbolaget. Expansionsfonden kan således inte överföras till ett handelsbolag där överlåtaren inte är eller blir delägare. Det finns å andra sidan inget krav på att den ägda andelen ska ha viss storlek eller att den ska vara relaterad till tillskottet, utan den kan i princip vara hur liten som helst.
Begäran	Vidare ska överlåtaren begära att expansionsfonden inte ska återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten utan överföras till andelen i handelsbolaget.
Överföringen beskattas inte	Överföringen av expansionsfonden föranleder varken beskattning för den enskilde näringsidkaren eller för handelsbolaget/delägaren. Om delägaren tidigare hade en post expansionsfond för handelsbolaget kommer denna att läggas samman med den överförda posten under förutsättning att de ingår i samma näringsverksamhet.
Återföring i handelsbolaget	När expansionsfonden återförs ska beskattning ske i den näringsverksamhet som är knuten till handelsbolaget. Den tidigare erlagda expansionsfondsskatten återfås.
Anskaffningsutgiften på andelen påverkas	Den justerade anskaffningsavgiften på andelen i handelsbolaget ska efter överföringen minskas med 72 % av det överförda beloppet, se 50 kap. 5 § IL och avsnitt 34 i del 1. Skälet är att av-

draget för avsättning till expansionsfond (minus expansionsfondsskatten) inte påverkade anskaffningsutgiften för andelen vid avsättningen, eftersom avsättningen gjordes i den enskilda näringsverksamheten. En korrigering måste därför göras vid överlåtelsen eftersom en framtida återföring av expansionsfonden kommer att öka den justerade anskaffningsutgiften.

22.5.3 Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Av 34 kap. 20 § IL framgår att en fysisk person eller ett dödsbo kan överlåta expansionsfond till ett aktiebolag. Därvid upphör expansionsfonden. En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna om återföring av avdragen i 14-16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare;

- överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,
- begär att expansionsfonden inte ska återföras, och
- såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till kapital till bolaget och detta kapital motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

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

Samtliga reelltillgångar

En förutsättning är att samtliga reelltillgångar i verksamheten överlåts till aktiebolaget. Med verksamheten avses hela näringsverksamheten, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera, se prop. 1993/94:50 s. 319. Vad som avses med reelltillgångar framgår av avsnitt 22.5.7.

Till eget aktiebolag

En annan förutsättning är att överlåtaren ägde eller genom överlåtelsen kom att äga aktier i bolaget. Inte heller här finns något krav på hur stor andel av aktiebolaget han ska äga.

Begäran

Även i detta fall ska överlåtaren begära att expansionsfonden inte ska återföras.

Beskattat kapital i bolaget

Innebörden av begäran ska vara, att han önskar att expansionsfonden ska ersättas av beskattat kapital i aktiebolaget. Aktiebolaget kan ju inte ha någon expansionsfond.

Eftersom posten expansionsfond inkluderar den inbetalda expansionsfondsskatten på 28 %, kommer 72 % av expansionsfonden att tas upp som beskattat kapital i bolaget efter överlåtelsen.

Kapital motsvarande 72 % av expansionsfonden ska tillskjutas

Ytterligare en förutsättning för att expansionsfonden inte ska återföras är att överlåtaren skjutit till kapital till bolaget motsvarande den post av beskattat kapital som aktiebolaget tar upp. Återstående 28 % har betalats in i expansionsfondsskatt och kommer efter överföringen att motsvara bolagsskatten på det överförda beskattade kapitalet.

Vid apportemission gäller att något tillskott inte behöver göras.

Ingen återbetalning

Eftersom aktiebolag inte kan ha expansionsfond kommer någon återbetalning av expansionsfondsskatt inte att ske, varken till aktiebolaget eller till den enskilde näringsidkaren. Återbetalning sker endast vid återföring av expansionsfond, i detta fall återförs den inte utan den upphör.

Omkostnadsbelopp för aktierna

Det tillskott som är en förutsättning för tillämningen av bestämmelserna om upphörande av expansionsfonder i samband med att tillgångar överläts till aktiebolaget ska inte räknas med vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna (48 kap. 12 § IL). Om tillskottet inte är tillräckligt stort måste en del av expansionsfonden återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten.

Vid apportemission gäller att anskaffningsutgiften för aktierna ska minskas med ett belopp motsvarande 72 % av den överförda expansionsfonden (48 kap. 12 § IL).

22.5.4 Från handelsbolagsdelägare till annan handelsbolagsdelägare

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. IL. 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 (34 kap. 21 § IL).

Till fysisk person

Överlåtelsen ska enligt 34 kap. 21 § IL göras till en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är numera även möjligt att överlåta expansionsfond till ett dödsbo. Vidare kan ett dödsbo överlåta sin expansionsfond till en fysisk person.

Hela andelen

Av prop. 1993/94:50 s. 320 framgår att hela andelen ska överlåtas.

Skriftligt avtal eller förklaring

Vid gåva och bodelning ska parterna skriftligen avtala att expansionsfond ska övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente ska den som övertar expansionsfonden lämna en skriftlig förklaring om detta.

Om bodelning, då efterlevande make är ensam dödsbodelägare, se avsnitt 22.5.1.

Högst motsvarande anskaffningsutgiften

Övertagandet är begränsat till den del av expansionsfonden som motsvarar den justerade anskaffningsutgiften på andelen enligt 50 kap. IL.

Högst 133 % av anskaffningsutgiften tre år tidigare

Övertagandet får dessutom bara avse högst ett belopp motsvarande den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel.

Att beloppet är lägre än vid enskild näringsverksamhet beror på att den justerade anskaffningsutgiften sänkts med erlagd expansionsfondsskatt.

Spärreglerna har införts för att hindra att egendom läggs in i verksamheten kort före överlåtelsen av skatteskäl.

22.5.5 Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet

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

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

Om expansionsfonden förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem i enskild näringsverksamhet (34 kap. 22 § IL).

För att föra över näringsverksamheten från ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet i de fall där det finns expansionsfonder som också ska överföras måste man således upplösa handelsbolaget i samband med överföringen av verksamheten. Det räcker inte att bara föra över tillgångarna.

En upplösning av handelsbolaget jämföras med en avyttring (50 kap. 2 § IL). Därmed ska också en kapitalvinst/kapitalförlust beräknas.

Anskaffningsutgiften för andelen i handelsbolaget ska efter överföringen ökas med 72 % av det överförda beloppet, se 50 kap. 5 § 1 st. IL. Skälet är att avdraget för avsättning till expansionsfond minus expansionsfondsskatten minskade anskaffningsutgiften vid avsättningen. En korrigering måste därför nu göras vid överföringen.

22.5.6 Från handelsbolag till aktiebolag

Det finns ingen särskild reglering i 34 kap. IL om hur man gör med expansionsfonder när man för över verksamheten från ett handelsbolag till ett aktiebolag.

I förarbetena påpekades (prop. 1993/94:50 s. 320) att en ombildning av ett handelsbolag till ett aktiebolag utan beskattning för minskning av expansionsfonder kan ske i två led. Först upplöses handelsbolaget, varvid nuvarande 34 kap. 22 § IL tillämpas, och sedan överläts tillgångarna till aktiebolaget varvid 34 kap. 20 § IL tillämpas.

Man måste således simulera att man gör ombildningen via omvägen över ett enkelt bolag (enskild näringsverksamhet).

Normalt kommer ingen redovisning att ske av det enkla bolaget eftersom överföringen i praktiken sker ”sekundsnabbt” från handelsbolaget till enskild näringsverksamhet (se avsnitt 22.5.5) och därefter direkt vidare till aktiebolaget (se avsnitt 22.5.3). Någon redovisning av enskild näringsverksamhet (blankett N1 eller N2) behöver inte ske på grund av en sådan ombildning.

22.5.7 Definition av reallgångar

Med reallgångar avses alla tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond i enskild näringsverksamhet med undantag av kontanter, banktillgodohavanden och liknande tillgångar (34 kap. 23 § IL).