

18 Periodiseringsfonder

30 kap. IL
 prop. 1993/94:50
 prop. 1993/94:234
 prop. 1994/95:25
 prop. 1994/95:91
 prop. 1996/97:45
 prop. 1997/98:150
 prop. 1997/98:146
 prop. 1997/98:157
 prop. 1998/99:15
 prop. 1999/00:1
 Prop. 2003/04:133

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, investmentföretag, förvaltningsföretag 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 eftersyn nödvändig. Görs ingen avsättning vid den följande taxeringen får den förra omprövas och avdraget vägras i efterhand (prop. 1993/94:234 s. 140).

Exempel

AB har räkenskapsår 030701–040630 och är delägare i ett HB med räkenskapsår 040101–041231. Per 040630 redovisar AB ett överskott på 1 100 000 kr, varav 100 000 kr är hänförligt till resultatandelen i HB per 031231. AB:s resultatandel i HB per 041231 uppgår till 500 000 kr. Hur ska AB redovisa avsättning till periodiseringsfond?

Vid 2005 års taxering kommer AB att redovisa ett skattemässigt överskott före periodiseringsfondsavsättning på 1 500 000 kr eftersom resultatandelen för HB 031231 redovisats vid 2004 års taxering. Vid bokslutstillfället 040630 gör bolaget avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 250 000 kr och bokför denna. Om AB vid taxeringen 2004 yrkade avdrag för avsättning till periodiseringsfond på resultatandelen i HB (ex.vis 25 000 kr) ska även detta bokföras i räkenskaperna men som periodiseringsfond taxeringsår 2004. Beloppet i fråga ska dock återföras vid skattemässiga justeringar eftersom avdrag skattemässigt erhöles redan vid taxeringen 2004. Underlåter AB att bokföra periodiseringsfonden på 25 000 kr ska taxeringen 2004 ändras och avdrag vägras. Vid taxeringen 2005 har AB dessutom rätt att göra avsättning till periodiseringsfond med ytterligare 125 000 kr avseende resultatandel i HB per 041231. Totalt erhåller AB således avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 375 000 kr (250' + 125') vid 2005 års taxering. Dessutom måste vid 2006 års taxering periodiseringsfonden på 125 000 kr ha bokförts. I annat fall ska taxeringen 2005 ändras.

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. Enligt Skatteverkets uppfattning ska det finnas en överensstämmelse mellan avdraget och avsättningen i räkenskaperna under hela den tid som periodi-

seringsfonden finns kvar, vilket framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-09-27 (dnr 130 553834-04/113). 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 näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får dra av högst ett belopp som motsvarar 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).

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.

**Omedelbar
återföring**

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.

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 vilken 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).

Delägare i lågbeskattad utländsk juridisk person (30 kap. 10 a § IL)

En delägare som har beskattats för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster ska återföra sina avdrag, även om tiden i 30 kap. 7 § IL inte löpt ut, om skattskyldigheten för inkomsterna upphör. Om skattskyldigheten upphör på grund av att det uppkommer ett underskott, ska avdragsrätten återföras bara till den del de överstiger delägarrens andel av underskottet. Om skattskyldigheten åter inträtt det följande beskattningsåret ska, om den skattskyldige begär det, avdragen helt eller delvis inte återföras.

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

Till och med taxeringen 2005 är det inte tillåtet att föra över periodiseringsfonder från en enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare. Från och med taxeringen 2006 kommer detta att medges i vissa fall vid benefika överlåtelser, se prop. 2004/05:32.

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 skjuter till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget och
3. att aktiebolaget 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 enligt punkterna 2 och 3 ovan gäller inte vid överföringar i samband med apportemission om överföringen skett senast den 29 januari 2004 (se prop. 2003/04:133). 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 latent skatten i ovannämnda apportfall. Ett belopp motsvarande den övertagna fonden blir då 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 gjort 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 periodi-

seringsfond 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 senast den 29 januari 2004 minskas dock 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 göra ett tillskott som motsvarar överförd periodiseringsfond och aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaperna. Vid apportemission gäller motsvarande regler som redovisats i avsnitt 18.4.1 om överföringen skett senast den 29 januari 2004.

Har delägaren flera periodiseringsfonder och täcker inte tillskottet 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.

Skatteverket har 2004-09-29 utformat en skrivelse angående ombildning av en verksamhet från handelsbolag till aktiebolag (Dnr 130 575103-04/111) där bl.a. överföringar av periodiseringsfond och expansionsfond behandlas.

**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 tillskiftats realtillgångar 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.

18.4.5 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.