

14 Byte av företagsform

Sammanfattning

I detta avsnitt behandlas skattefrågor som kan uppkomma vid ombildning av företag till annan företagsform. Byte av företagsform kan aktualisera tillämpning av regler av flera olika slag. Främst är det fråga om reglerna om underprisöverlåtelser samt om övertagande av periodiseringsfond och expansionsfond. Framställningen nedan fokuserar på dessa regler i ombildningssituationer. Även några andra skatteregler kommenteras. Gåvoskatt behandlas inte alls

14.1 Ombildning

Ombildningar kan sägas vara en sorts överlåtelser som liknar vanliga avyttringar av tillgångar men där överlåtelse inte sker till någon utomstående. Syftet med överlåtelsen är att ägandet och driften av verksamheten ska behållas men att verksamheten ska bedrivas vidare i annan associationsform. Ett typfall är att en enskild näringsidkare överlåter samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet till ett av honom ägt aktiebolag. Aktiebolaget köper tillgångarna av den enskilde näringsidkaren. Denne erhåller betalning kontant, genom revers eller i form av aktier i det köpande aktiebolaget.

Retroaktivitet

Överlåtelser av näringsverksamhet sker av praktiska skäl ofta per ett datum som ligger före själva avtalsdagen, vanligen per ingången av räkenskapsåret för den överlåtna verksamheten. Därigenom erhålls en överlåtelsedag med bestämda balansvärden. Om exempelvis en enskild näringsverksamhet överlåts till ett aktiebolag under löpande räkenskapsår men per ingången av räkenskapsåret för den enskilda näringsverksamheten innebär detta att aktiebolaget kommer att redovisa resultatet av verksamheten för hela räkenskapsåret.

De rättsfall där detta förfarande godtagits har gällt ombildningar av enskild näringsverksamhet till aktiebolag. En förutsättning torde ha varit att några otillbörliga skatteförmåner inte uppkommit. En annan förutsättning har varit att aktiebolaget registrerats innan den enskilda näringsidkarens räkenskapsår gått till ända, jfr RÅ 1974 A 724, RÅ 1976 ref. 28. och RR:s dom den 29 januari 2004, mål nr 2385-01.

Något direkt lagstöd för retroaktiva ombildningar finns inte i skatterätten. Allmänt gäller att skatterätten utgår från civilrättsliga förhållanden när särskilda regler saknas. Civilrättsligt är giltigheten av retroaktiva rättshandlingar oklar. Retroaktiva ombildningar görs ofta med nybildade aktiebolag. Klart är att innan ett rättssubjekt tillkommit kan det inte ingå rättshandlingar.

Mot bakgrund härav har två kammarrättsdomar avseende retroaktiv överlåtelse överklagats. RR har meddelat prövningstillstånd. I avvaktan på RR:s ställningstagande bör tidigare praxis tillämpas.

Skulder och avsättningar

Förvärvaren tar vid en ombildning ofta över säljarens betalningsansvar för skulder. Befrielsen från betalningsansvaret utgör en del av förvärvarens betalning för tillgångarna. Även reserveringar och avsättningar för framtida utgifter kan ingå i överlåtelsen och behandlas i princip på samma sätt som övertagande av skulder dvs. som en del av betalningen för tillgångarna. Det innebär normalt sett att något avsättningsbelopp att återföra hos säljaren inte uppkommer. Hos förvärvaren får en prövning av avdragsrätten göras med avseende på förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Pensionsansvar

Beskattning och avdragsrätt för ersättning vid överföring av pensionsansvar regleras i 28 kap. 26 § IL.

Skogskonto

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk kan få göra avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto. Ett sådant konto är närmast att betrakta som ett banktillgodohavande förenat med en uppskjuten inkomstbeskattning. Medel på skogskonto eller skogsskadekonto kan överlåtas men medlen ska då tas upp som intäkt i näringsverksamhet hos överlåtaren (21 kap. 40 § IL).

Ersättningsfond

Ersättningsfonder kan i princip inte överlåtas. Om hela eller den huvudsakliga delen av en näringsverksamhet överlåts ska ersättningsfond återföras till beskattning (31 kap. 20 § IL). Detta gäller dock inte om avsättningen grundats på en sådan tvångsförsäljning som anges i 31 kap. 5 § 1-4 IL. I det fallet ska återföring ske när tiden för ianspråktagande löpt ut eller om skattskyldigheten för näringsverksamheten dessförinnan upphört.

Vid återföring ska ett tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt såvida inte synnerliga skäl talar häremot (31 kap. 22 § IL). Vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag enligt 42 kap. 20 § IL får dock aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens ersättningsfonder (31 kap. 23 § 1 st. IL).

Räntefördelning

Underlag för räntefördelning eller sparad fördelningsbelopp enligt 33 kap. IL kan inte föras över till något annat subjekt. Dock torde

dödsbo kunna överta den avlidnes sparade fördelningsbelopp (prop. 1999/2000, del 2 s. 65).

Underskott

Samma sak gäller beträffande tidigare års underskott enligt 40 kap. IL. Här gäller dock ett undantag vid ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag (40 kap. 23 § 2 st. IL).

Tillskott

I 53 kap. IL finns bestämmelser om tillskott av kapitalbeskattade tillgångar. Bestämmelserna gäller om fysisk person överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till sådant svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening eller svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i. Bestämmelserna gäller också om svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt under motsvarande förhållanden.

Periodiseringsfond

Periodiseringsfond kan överföras till annat subjekt i vissa ombildningssituationer som behandlas närmare nedan.

Expansionsfond

Detsamma gäller beträffande expansionsfond.

Uttag

Vid ombildning överläts ofta tillgångarna till det skattemässiga värdet. Skattemässigt värde definieras i 2 kap. 31-33 §§ IL och motsvarar ofta det bokförda värdet. Detta värde kan vara lägre än marknadsvärdet. I sådant fall aktualiseras bestämmelserna om uttagsbeskattning i 22 kap IL. Med uttag avses bl.a. att en tillgång överläts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat (22 Kap. 3 § IL). Som huvudregel gäller att uttag av en tillgång ur näringsverksamhet behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL). Det innebär att om inget vederlag mottagits av överlåtaren ska denne ta upp marknadsvärdet som intäkt. Om vederlag mottagits och intäktsförts ska skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget intäktsföras av överlåtaren. Det skattemässiga värdet kostnadsförs.

Underprisöverlåtelse

I 23 kap. IL finns bestämmelser om underprisöverlåtelser. De innebär att uttagsbeskattning i vissa fall inte ska ske vid uttag av en tillgång. Villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL måste då vara uppfyllda.

Nedan behandlas de regler som gäller med avseende på underprisöverlåtelser och tillskott samt överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning av;

- enskild näringsverksamhet till aktiebolag,
- enskild näringsverksamhet till handelsbolag,

- handelsbolag till enskild näringsverksamhet,
- handelsbolag till aktiebolag,
- aktiebolag till enskild näringsverksamhet,
- aktiebolag till handelsbolag samt
- ekonomisk förening till aktiebolag.

14.2 Ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Underprisöverlåtelse

Underprisreglerna tillåter att uttagsbeskattning kan underlåtas när överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett aktiebolag (23 kap. 14 § IL). Nedanstående villkor måste vara uppfyllda.

Aktiebolaget måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överläts (23 kap. 17 § IL). När överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren är ett aktiebolag ska samtliga aktier i aktiebolaget vara kvalificerade (23 kap. 18 § IL). Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos aktiebolaget eller hos ett företag till vilket detta kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 27 § IL). Aktiebolaget kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid man bortser från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Tillskott

Om fysisk person överlåter en kapitalbeskattad tillgång, t.ex. en näringsfastighet, utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett aktiebolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet ska den anses ha avyttrats till marknadsvärdet (53 kap. 3 § IL). I det senare fallet uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskingsavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte göras (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos aktiebolaget utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i det förvärvande bolaget ska, om ersättning inte har lämnats, den sammanlagda anskaffningsutgiften för aktierna ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det innebär att det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes aktier (53 kap. 5 § IL).

Periodiseringsfond

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet till ett aktiebolag får aktiebolaget helt eller delvis, ta över periodiseringsfonder (30 kap. 11 § IL).

Vissa villkor måste vara uppfyllda. Överföringen av tillgångar till aktiebolaget får inte ha föranlett uttagsbeskattning. Den fysiske personen måste skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget. Aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond. De två senare villkoren gäller inte vid apportemission.

Periodiseringsfond som tas över ska behandlas hos aktiebolaget på samma sätt som om avsättningen ursprungligen gjorts i aktiebolaget. Detta gäller även periodiseringsfond som tas över vid apportemission trots att den inte behöver bokföras (30 kap. 15 § IL).

Sådant tillskott som behöver lämnas vid aktiebolags övertagande av periodiseringsfonder räknas inte med i omkostnadsbeloppet för aktierna. Vid apportemission minskas anskaffningsutgiften för aktierna med överförd periodiseringsfond minskat med den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på fonden (48 kap. 12 IL).

Anskaffningsutgiften ska dock inte påverkas av fondövertagandet på ett sådant sätt att den blir negativ. Detta framgår av RR:s dom den 12 februari 2003 (mål nr 2977-2002) där RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde ett förhandsbesked (återgivet i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 11/2002).

Expansionsfond

En expansionsfond kan upphöra utan återföring vid ombildning av enskild näringsverksamhet till aktiebolag. Det krävs att samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten överläts till ett aktiebolag i vilket överlåtaren äger eller kommer att äga aktier. Med reelltillgångar avses alla sådana tillgångar som räknas in i kapital-

underlaget för expansionsfond med undantag för kontanter, banktillgodohavande och liknande (34 kap. 23 § IL). Jfr även RÅ 2001 not. 110.

Överlåtaren måste begära att expansionsfonden inte ska återföras. Han måste också skjuta till kapital till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden. Något sådant tillskott behövs dock inte vid apportemission (34 kap. 20 § IL).

Om de ovan nämnda villkoren är uppfyllda upphör expansionsfonden i den enskilda näringsverksamheten utan några beskattningskonsekvenser. Någon återbetalning av expansionsfondskatt kommer inte att ske. Eftersom inbetald expansionsfondskatt på 28% motsvarar bolagsskatten kommer 72% av expansionsfonden att övergå till att bli beskattat eget kapital i aktiebolaget efter övertagandet. Något krav på att hela expansionsfonden måste ersättas med beskattat kapital i aktiebolaget finns inte. Viss del av expansionsfonden kan således utnyttjas som beskattat kapital i aktiebolaget och resten återförs till beskattning i den enskilda näringsverksamheten.

Om en expansionsfond upphör i samband med att tillgångarna överförs till aktiebolag och fonden inte ska återföras ska det tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med i omkostnadsbeloppet för aktierna. Vid apportemission ska under motsvarande förutsättningar anskaffningsutgiften för aktierna minskas med ett belopp motsvarande 72 % av den expansionsfond som upphör (48 kap. 12 § IL).

14.3 Ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag

Underprisöverlåtelse

Det går inte att genom underprisöverlåtelse ombilda en enskild näringsverksamhet till handelsbolag (23 kap. 15 § 1 st. IL). Uttagsbeskattning ska således ske om tillgång överläts till handelsbolaget mot vederlag som understiger marknadsvärdet.

Tillskott

Om fysisk person överlåter en kapitalbeskattad tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till ett svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i ska den överlåtna tillgången anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet ska den anses ha avyttrats till marknadsvärdet (53 kap. 3 § IL). I ett sådant fall uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskningsskavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och

underhåll ska inte göras (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos handelsbolaget utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av den justerad anskaffningsutgifter för andelarna i handelsbolaget ska, om ersättning inte har lämnats, anskaffningsutgiften ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes andelar (53 kap. 5 § IL).

Periodiseringsfond

Överlåtelse av verksamheten i en enskild firma till ett handelsbolag är inte en sådan ombildning som medför att periodiseringsfond får tas över. Om ombildningen innebär att den enskilda näringsverksamheten upphör ska periodiseringsfonder återföras till beskattning.

Expansionsfond

Expansionsfond får föras över från enskild näringsverksamhet till ett svenskt handelsbolag. Överlåtaren måste ha en andel i eller genom överlåtelsen få en andel i det övertagande handelsbolaget. Som villkor gäller också att samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten ska överlätas till handelsbolaget och att näringsidkaren begär att expansionsfonden inte ska återföras (34 kap. 19 § IL). Delägaren i handelsbolaget ska anses ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget.

14.4 Ombildning av handelsbolag till enskild näringsverksamhet

Underprisöverlåtelse

Ett svenskt handelsbolag kan vara överlåtare och en fysisk person kan vara förvärvare vid en underprisöverlåtelse (23 kap. 14 § IL). Ett svenskt handelsbolag får per definition inte ha andra handelsbolag, andra utländska juridiska personer än utländskt bolag eller svenska stiftelser eller svenska ideella föreningar som delägare vid tillämpning av underprisreglerna (23 kap. 5 § IL).

Förvärvaren måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. Tillgången ska anses ingå i en näringsverksamhet enbart om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (23 kap. 16 § IL). Det innebär att uttagsbeskattning aktualiseras om t. ex. aktier överläts till underpris eftersom den typen av tillgångar beskattas i näringsverksamhet om de avyttras av ett handelsbolag men i inkomstslaget kapital för en fysisk person.

Vidare gäller att eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överläts (23 kap. 17 § IL). Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser (23 kap. 24 § IL). Fysisk person kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid man bortser från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Periodiseringsfond

Om en fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag tilldelas reallgångar i samband med utskiftning vid upplösning av handelsbolag och skiftet inte har föranlett uttagsbeskattning får periodiseringsfond övertas av delägaren. Ett sådant övertagande innebär att delägarens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till dennes enskilda näringsverksamhet (30 kap. 13 § IL).

Expansionsfond

Expansionsfond får föras över från svenskt handelsbolag till enskild näringsverksamhet om delägaren tillskiftas reallgångar vid handelsbolagets upplösning. Situationen måste dock vara sådan att utskiftningen inte utlöst uttagsbeskattning och delägaren måste begära att expansionsfonden inte ska återföras (34 kap. 22 § IL).

Om expansionsfonden förs över ska anskaffningsutgiften för handelsbolagsandelen ökas med 72 % av det överförda beloppet (50 kap. 5 § IL). Skälet härtill är att avdraget för avsättning till expansionsfond minskad med expansionsfondskatten satte ned anskaffningsutgiften vid avsättningen. En korrigering måste därför göras på grund av överföringen.

14.5 Ombildning av handelsbolag till aktiebolag

Underprisöverlåtelse

Överlåtelse av tillgångar från svenskt handelsbolag till aktiebolag kan ske utan uttagsbeskattning om handelsbolaget kvalificerar som svenskt handelsbolag enligt 23 kap. 5 § IL och villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL är uppfyllda

Aktiebolaget måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att handelsbolagets hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren överläts (23 kap. 17 § IL).

Om överlåtaren är ett svenskt handelsbolag med någon fysisk person som delägare och förvärvaren är ett aktiebolag ska samt-

liga aktier i aktiebolaget vara kvalificerade (23 kap. 20 § IL). Om handelsbolaget enbart har företag som ägare och om någon andel i något av företagen är kvalificerad ska minst samma andel av aktierna i det förvärvande företaget vara kvalificerade som den största andelen kvalificerade andelar i ett deläggande företag (23 kap. 21 § IL).

Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos aktiebolaget eller hos ett företag till vilket detta kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 27 § IL). Aktiebolaget kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid man bortser från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Tillskott

I 53 kap. IL finns bestämmelser om tillskott av kapitalbeskattade tillgångar till företag som görs av fysiska personer. Bestämmelserna gäller även om ett svenskt handelsbolag som har en fysisk person som delägare överlåter en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp till sådant svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk för eller svenskt handelsbolag som överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andelar i (53 kap. 2 § 2 st. IL).

Den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats till omkostnadsbeloppet. Om marknadsvärdet är lägre än omkostnadsbeloppet ska ersättning motsvarande marknadsvärdet anses ha lämnats (53 kap. 3 § IL). I ett sådant fall uppkommer en förlust för vilken avdrag medges enligt allmänna regler. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt ska omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskningssavdrag. Återläggning av avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll ska inte ske (53 kap. 4 § IL).

Anskaffningsvärdet för den tillskjutna egendomen hos förvärvaren utgörs av det belopp för vilket egendomen enligt ovan ska anses avyttrad (53 kap. 10 § IL).

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i det förvärvande aktiebolaget ska, om ersättning inte har lämnats, den sammanlagda anskaffningsutgiften för aktierna ökas med ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet för tillgången eller marknadsvärdet om det är lägre. Om ersättning har lämnats ska anskaffningsutgiften ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för tillgången respektive marknadsvärdet och ersättningen. Det innebär att det aktuella beloppet fördelas på överlåtarens och närståendes aktier (53 kap. 5 § IL).

Periodiseringsfond

Om näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag och överföringen inte har föranlett uttagsbeskattning får aktiebolaget ta över befintliga periodiseringsfonder. Om det inte är fråga om apportemission ska handelsbolaget skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget. Aktiebolaget ska, utom vid apportemission, göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond.

Aktiebolaget ska anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till. Detta gäller också vid apportemission även om periodiseringsfonden då inte behöver bokföras av aktiebolaget (30 kap. 15 § IL).

Det tillskott som är en förutsättning för överföring av periodiseringsfond ska inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbelopp för aktierna i bolaget. Vid apportemission ska anskaffningsutgiften för aktierna minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden (48 kap. 12 § IL). Anskaffningsutgiften får dock inte bli negativ, se ovan under avsnitt 14.2.

Expansionsfond

Om näringsverksamhet överläts från ett handelsbolag till ett aktiebolag får expansionsfond inte flyttas över från delägare i handelsbolaget till aktiebolaget.

Däremot kan en ombildning av handelsbolag till aktiebolag utan beskattning av expansionsfond ske om ombildningen genomförs i två steg. Först upplöses handelsbolaget enligt 34 kap. 22 § IL dvs. verksamheten övergår till enskild näringsverksamhet. Därefter överläts tillgångarna till aktiebolaget enligt 34 kap. 20 § IL. I ett sådant fall aktualiseras kapitalvinstbeskattning för andelarna i handelsbolaget.

14.6 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild näringsverksamhet

Underprisöverlåtelse

Utagsbeskattning kan underlåtas när överlåtaren är ett aktiebolag och förvärvaren en fysisk person (23 kap. 14 § IL).

Förvärvaren måste omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Det innebär att näringsfastighet, som vid en avyttring beskattas i inkomstslaget kapital hos en fysisk person, inte kan överföras till underpris från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet. Detsamma gäller beträffande aktier.

Eftersom koncernbidragsrätt saknas krävs det att överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel

av en verksamhet eller verksamhetsgren överläts (23 kap. 17 § IL).

Det får för beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren i den näringsverksamhet hos honom som förvärvet avser eller i annan näringsverksamhet (23 kap. 27 § IL). Denne kan dock avstå från att utnyttja underskottet varvid det bortses från detta vid tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelse (23 kap. 29 § IL).

Om ersättning inte lämnas vid överlåtelse från aktiebolag till enskild näringsidkare eller om ersättning lämnas med belopp som understiger det skattemässiga värdet ska mellanskillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen betraktas som utdelning för den fysiske personen (23 kap. 11 § 2 st. IL).

Periodiseringsfond

Periodiseringsfond får inte föras över från aktiebolag till enskild näringsverksamhet.

14.7 Ombildning av verksamhet i aktiebolag till handelsbolag

Underprisöverlåtelse

Ett aktiebolag kan vara överlåtare och ett svenskt handelsbolag kan vara förvärvare vid en underprisöverlåtelse (23 kap. 14 § IL). Vad som avses med svenskt handelsbolag vid tillämpning av underprisreglerna framgår av 23 kap. 5 § IL.

Omedelbar skattskyldighet i näringsverksamhet vid förvärvet ska föreligga om tillgången skulle ha avyttrats av förvärvaren (23 kap. 16 § IL). Eftersom koncernbidragsrätt saknas ska överlåtelsen avse en hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren (23 kap. 17 § IL).

Om någon aktie i det överlåtande aktiebolaget är kvalificerad tillåts endast företag som delägare i handelsbolaget. Vad som avses med företag framgår av 23 kap. 4 § IL. Minst samma andel av andelarna i vart och ett av de deläggande företagen ska vara kvalificerade som andelen kvalificerade aktier i det överlåtande aktiebolaget (23 kap. 19 § 3 st. IL).

För varje deläggande företag gäller att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker, inte får ha uppkommit underskott hos delägaren eller hos ett företag till vilket delägaren med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Det villkoret gäller dock inte det aktiebolag som överlåtits tillgången om detta är delägare i handelsbolaget. Villkoret tillämpas inte heller om överlåtande aktie-

bolag under det beskattningsår då överlåtelsen sker kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till varje delägare med underskott i det förvärvande handelsbolaget och avdragsbegränsning genom koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte gäller för någon sådan delägare om delägaren får koncernbidrag från överlåtaren avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket någon delägare kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via delägaren får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från överlåtaren (23 kap. 26 § IL). Ett företag får avstå från att utnyttja underskott varvid man bortser från detta vid tillämpning av dessa bestämmelser (23 kap. 29 § IL).

Periodiseringsfond

Periodiseringsfond får inte föras över från aktiebolag till handelsbolag.

14.8 Ombildning av svensk ekonomisk förening till aktiebolag

Ekonomiska föreningar är för sin kapitalförsörjning främst hänvisade till medlemsinsatser och till de vinster som kan genereras i verksamheten. De begränsade möjligheterna till kapitalförsörjning kan göra den ekonomiska föreningen mindre lämpad som associationsform för mer kapitalkrävande verksamhet. För en verksamhet som en gång startades som ekonomisk förening kan en expansion med krav på ökade investeringar innebära ett behov av att övergå till aktiebolagsform för att förbättra möjligheterna att skaffa riskkapital.

Det har därför ansetts motiverat att göra det möjligt för en ekonomisk förening att under vissa förutsättningar kunna ombildas till aktiebolag utan några omedelbara skattemässiga konsekvenser. Särskilda bestämmelser för sådana ombildningar finns i 22 kap. 10 § IL samt i 42 kap. 20 § IL. Dessa bestämmelser omfattar inte sådana ekonomiska föreningar som utgör fåmansföretag.

Utgångspunkten för ombildning utan omedelbara skattemässiga konsekvenser är att föreningen överför tillgångar och skulder till ett aktiebolag, varefter föreningen upplöses och aktierna skiftas ut till medlemmarna i den ekonomiska föreningen. Vid en sådan utskiftning som avses i 42 kap. 20 § IL ska uttagsbeskattning inte ske om marknadsvärdet på aktierna överstiger omkostnadsbeloppet. Detta gäller inte sådana andelar i fastighetsförvaltande företag som utgör lagertillgångar (22 kap. 10 § IL).

Aktier som skiftas ut till medlem ska inte behandlas som utdelning om den utskiftande föreningen inte är ett fåmansföretag, föreningen äger samtliga aktier i bolaget, samtliga aktier skiftas

ut och värdet av vad medlemmarna får utöver aktierna inte överstiger fem procent av aktiernas nominella värde. Vad som utöver aktierna skiftas ut till medlem behandlas som utdelning (42 kap. 20 § IL).

För aktier som förvärvas genom sådan utskiftning ska som anskaffningsutgift anses det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen i den överlåtande föreningen hade avyttrats vid tidpunkten för utskiftningen (48 kap. 9 § IL).

Underprisöverlåtelse

En ombildning på sätt ovan beskrivits kan ha föregåtts av en underprisöverlåtelse av tillgångar från föreningen till aktiebolaget.

En svensk ekonomisk förening är liksom aktiebolag ett företag i underprisreglernas mening (23 kap. 4 § IL). Ett företag kan vara överlåtare eller förvärvare i en underprisöverlåtelse (23 kap. 14 § IL).

Aktiebolaget ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL). Om avdragsrätt för koncernbidrag saknas ska överlåtelsen avse en hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren (23 kap. 17 § IL). Vidare gäller att det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte får ha uppkommit underskott hos aktiebolaget eller hos ett företag till vilket aktiebolaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker (23 kap. 27 § IL). Villkoret tillämpas inte om föreningen under det beskattningsår då överlåtelsen sker kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt till förvärvaren och avdragsbegränsning genom koncernbidragsspärren i 40 kap. 18 § IL inte gäller om aktiebolaget får koncernbidrag från föreningen avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Avdragsbegränsning får inte heller gälla om ett företag, till vilket aktiebolaget kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag utan att avdragsbegränsning gäller för företaget, indirekt via aktiebolaget får koncernbidrag avseende samma beskattningsår från föreningen (23 kap. 26 § IL). Ett företag får avstå från att utnyttja underskott varvid det bortses från detsamma vid tillämpning av dessa bestämmelser (23 kap. 29 § IL).

Periodiseringsfond

Vid ombildning enligt 42 kap. 20 § IL får periodiseringsfond tas över av aktiebolaget (30 kap. 14 § 2 st. IL).

Ersättningsfond

Vid ombildning enligt 42 kap. 20 § IL får ersättningsfond tas över av aktiebolaget (31 kap. 23 § IL).

Underskott

Föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut ska anses som ett och samma företag när det gäller i vilken utsträckning

410 *Byte av företagsform*

underskott från tidigare beskattningsår är avdragsgilla (40 kap. 23 § 2 st. IL). Aktiebolaget tar därför över den ekonomiska föreningens rätt att dra av underskott.