

14 Byte av företagsform

Byte av företagsform aktualiserar ett antal skattefrågor, t.ex. om uttagsbeskattning ska ske vid överföringar av tillgångar samt vilka möjligheter det finns att utan beskattningskonsekvenser föra över fonder och reserveringar till det nya företaget. Vid ombildning till handelsbolag uppkommer också frågan om hur den justerade anskaffningsutgiften påverkas. Gåvoskattefrågor behandlas inte här.

14.1 Ombildning av enskild firma till handelsbolag eller aktiebolag

Näringsidkare kan ombilda sin enskilda firma till annan företagsform. Detta kan göras för att bredda ägandet i företaget, t.ex. genom att företagaren tar in en eller flera delägare i verksamheten, eller för att han bedömer att en annan företagsform ger bättre tillgång till kapital eller är fördelaktig från risksynpunkt.

Nedan behandlas skattekonsekvenser vid ombildning av enskild firma till handelsbolag eller aktiebolag.

Om näringsidkaren övergår till att bedriva verksamheten i enkelt bolag sker ingen ombildning, eftersom detta endast innebär att två personer samarbetar. Några särskilda skattemässiga effekter uppkommer därför inte.

14.1.1 Överföring av tillgångar

En enskild firma kan ombildas till aktiebolag genom apportbildning. Betalningen för aktierna görs då med de tillskjutna tillgångarna efter avdrag för de överförda skulderna. Den enskilda firmans tillgångar och skulder överförs vanligen till bokförda värden. En förutsättning för att detta ska kunna göras utan att uttagsbeskattning utlöses är att överföringen uppfyller de krav, som ställs upp i reglerna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL, se vidare avsnitt 15 (22 kap. 11 § IL). Samma tillvägagångssätt får tillämpas när egendom tillskjuts vid bildandet av ett handelsbolag.

Ombildning av enskild firma till handelsbolag eller aktiebolag genom att tillgångarna i den enskilda firman lämnas som apportegendom betraktas som uttag ur den enskilda firman av tillgångarna som sedan tillskjuts handelsbolaget eller aktiebolaget. De eventuella

skulder som handelsbolaget eller aktiebolaget övertar är att betrakta som vederlag för de förvärvade tillgångarna. Ombildningen kan också göras på så sätt att aktiebolaget bildas genom en kontantemission, och att det nybildade aktiebolaget sedan på vanligt sätt förvärvar den enskilda firmans tillgångar mot vederlag, dels i form av att betalningsansvar för skulder övertas och dels genom kontant betalning.

När ägare tar ut tillgångar ur en verksamhet utan vederlag eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat aktualiseras uttagsbeskattning. En allmän redogörelse för frågor kring uttagsbeskattning lämnas i del 2 avsnitt 16.

14.1.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

Skulder och skuldereserveringar

Skulderna övertas vid företagsombildningar i regel som vederlag för tillgångarna. Om skulderna har tagits upp och beräknats i enlighet med särskilda skatteregler resp. god redovisningssed torde de få överföras till bokförda värden utan att några skattekonsekvenser uppkommer.

Skulder som är relativt osäkra till sina belopp beräknas ibland som avsättningar (3 kap. 9 § ÅRL). Sådana avsättningar skiljer sig från skulder i graden av säkerhet, bl.a. är beloppsbestämningen osäkrare för avsättningar än för skulder. Det kan finnas skäl att närmare granska sådana avsättningar i samband med företagsombildningar, eftersom en för högt beräknad skuld/avsättning hos överlåtaren också innebär att beskattningen förs över.

Egna pensionskostnader

En fysisk person som driver enskild näringsverksamhet har rätt att göra avdrag i näringsverksamheten för egna pensionskostnader i form av försäkringspremier för privat pensionsförsäkring och för inbetalning på eget pensionssparkonto inom det individuella pensionssparandet (16 kap. 32 § IL).

Pensionskostnader för anställda

I enskild näringsverksamhet kan en anställds pensionsutfästelse tryggas, förutom genom köp av tjänstepensionsförsäkring, genom kontoavsättning och genom avsättning till pensionsstiftelse i enlighet med lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse, TrL. Dessa båda senare tryggandeformer är emellertid inte så vanligt förekommande i enskild näringsverksamhet.

När näringsverksamhet övergår från en arbetsgivare till en annan kan bestämmelserna i TrL, i första hand 23-25 §§, bli tillämpliga.

Om kontoavsättning använts som tryggandeform i den enskilda firman kan, under förutsättning att kreditförsäkring meddelats av Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, en överföring ske samtidigt av

näringsverksamheten och pensionsutfästelserna (jfr RÅ 1997 ref. 30 I och II).

Om en sådan överföring görs erlägger egenföretagaren genom den enskilda firman en ersättning för den upplupna pensionsskulden avseende de anställda till den nya arbetsgivaren, dvs. handelsbolaget eller aktiebolaget. Utbetald ersättning är avdragsgill i den enskilda näringsverksamheten. Handelsbolaget eller aktiebolaget, som övertar pensionsutfästelserna, har rätt att trygga de övertagna utfästelserna under förutsättning att de kvalitativa reglerna i 58 kap. IL och de kvantitativa reglerna i 28 kap. IL uppfylls och ska ta upp ersättningen som intäkt (28 kap. 26 § IL).

Om de pensionsutfästelser som tryggats på konto Avsatt till pensioner inte överlåts på ovan angivet sätt ska de utfästa pensionsåtagandena avlösas genom pensionsförsäkringar. Härvid ska samtliga medel på konto Avsatt till pensioner återföras till beskattning det räkenskapsår ombildningen sker (28 kap. 25 § IL). I anslutning härtill kommer eventuella disponibla medel på konto Avsatt till pensioner utöver upplupna pensionsrätter att tas upp till beskattning i den enskilda näringsverksamheten.

När den enskilda firman tryggar sina pensionsåtaganden genom avsättning till en pensionsstiftelse avgör länsstyrelsen i egenskap av tillsynsmyndighet om och på vilka villkor stiftelsen ska föras över på handelsbolaget eller aktiebolaget. Förutsättning är också här att även pensionsutfästelserna förs över (24 § TrL). I annat fall gäller 19 § TrL, dvs. bestämmelserna om tvångslikvidation av pensionsstiftelsen. (Om det görs en sådan likvidation av stiftelsen kommer ett eventuellt överskott i stiftelsen efter avräkning för stiftelsens egna skulder och skatter samt avräkning av de anställdas intjänade och upplupna pensionsrätter att gå till välgörande eller allmännyttiga ändamål som tillsynsmyndigheten bestämmer. Detta innebär i och för sig inte någon skattemässig konsekvens för den enskilda firman.)

Överföring av pensionsansvar mellan arbetsgivare kan också ske oavsett om pensionsborgenären slutat sin anställning hos den överlåtande arbetsgivaren och inte tar någon ny anställning (fribrevsinnehavare) eller att överlåtelsen avser pensionär. Dock har överlåtelsen av pensionsansvar – efter pensionsborgenärens godkännande av gäldenärsbytet – alltid samma rättsverkan för den anställda eller fribrevshavaren oavsett överlåtelsen (jfr RÅ 2000 ref. 28).

All ersättning som en arbetsgivare betalar till en annan arbetsgivare för övertagande av pensionsansvar utgör en skattepliktig intäkt för

den övertagande arbetsgivaren och en avdragsgill kostnad för den överlåtande arbetsgivaren (28 kap. 26 § IL).

I sådana fall får den överlåtande arbetsgivaren avdrag med kapitalvärdet av pensionsutfästelserna och den övertagande arbetsgivaren (i Sverige beskattad) erhåller en skattepliktig intäkt och har rätt att göra en enligt 28 kap. IL avdragsgill avsättning för motsvarande pensionskostnader.

Särskild löneskatt

I 2 § p. e) och i) lagen om särskild löneskatt på pensionsmedel (SLPL) regleras vad som gäller när pensionsutfästelser överläts mellan olika arbetsgivare. Bestämmelserna reglerar överföringen och syftar till att särskild löneskatt endast ska påföras den arbetsgivare som lämnat pensionsutfästelsen till den anställde.

I ombildningsfall kan ett underskott enligt 2 § p. j) SLPL vid beräkning av beskattningsunderlaget inte överföras till det ”nya” företaget. Detta gäller dock inte vid fusion (RÅ 2000 ref. 36).

Avkastningsskatt

Enligt 2 § p. 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) är sådan arbetsgivare skattskyldig för avkastningsskatt som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner eller motsvarande belopp som delpost under rubriken Avsättningar för pensioner eller liknande förpliktelser.

Avdrag för sådan skatt kan inte överföras vid ombildning av enskild firma till annan företagsform. Vid fusion bör dock överlåtande och övertagande företag i detta sammanhang ses som en person .

14.1.3 Överföring av fonder och obeskattade reserver

Periodiseringsfonder

Periodiseringsfonder ska som huvudregel omedelbart återföras till beskattning när den skattskyldige upphör att bedriva den näringsverksamhet som avdraget hänför sig till. I 30 kap. 11 § IL finns emellertid regler som medger att sådana fonder får övertas vid vissa ombildningar.

Enskild näringsverksamhet till HB

Överföring av verksamheten i enskild näringsverksamhet till handelsbolag är inte en sådan ombildning som enligt 30 kap. IL medför att fonder får övertas av det mottagande företaget. Den kan därför inte överföras.

Om ombildningen innebär att den skattskyldige upphör att bedriva näringsverksamheten ska periodiseringsfonder återföras till beskattning.

Enskild näringsverksamhet till AB

Om en fysisk person eller ett dödsbo överför sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag får aktiebolaget överta periodiseringsfonder. Detta gäller under förutsättning att överföring

av tillgångar till aktiebolaget kan ske utan att uttagsbeskattning enligt 22 kap. 1L utlöses, se del 2 avsnitt 18.4.1. Vidare ska, såvida det inte är fråga om apportemission, den fysiske personen skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget. Aktiebolaget ska, utom vid apportemission, göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond. Övertagna periodiseringsfonder behandlas hos aktiebolaget på samma sätt som om avsättningarna ursprungligen gjorts i detta. Se vidare del 2 avsnitt 18.4 och 18.5.

Tillskott som lämnats 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 § 2 st. 1L.

Ersättningsfonder

Om hela eller den huvudsakliga delen av näringsverksamheten har överlåtits ska, enligt 31 kap. 20 § 1L, ersättningsfond återföras till beskattning. Undantag härifrån gäller om avsättningen till fonden grundas på t.ex. en tvångsförsäljning. Det finns inte någon möjlighet för det mottagande företaget att överta ersättningsfond tillsammans med verksamheten.

Vid återföring ska ett tillägg motsvarande 30 procent av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt (31 kap. 22 § 1L). Sådant tillägg påförs dock inte om det finns synnerliga skäl häremot. Se vidare del 2 avsnitt 19.

Skogskonto

Enligt 21 kap. 21-35 §§ 1L kan en fysisk person och dödsbo på vissa i lagen preciserade villkor få uppskov med beskattning av intäkt av näringsverksamhet avseende skogsbruk för medel som sätts in på särskilda bankkonton (skogskonton eller skogsskadekonton).

En överlåtelse av lantbruksenheten till en ny ägare genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva medför inte att medel på kontona ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet.

Om lantbruksenheten däremot övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt ska medel på kontona tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Med övervägande delen avses mer än 50 procent (21 kap. 39 § 1L).

Som framgår av vad ovan redovisats är det således i regel möjligt för den fysiska personen att behålla skogskonton eller skogs-

skadekonton vid en företagsombildning. Det är däremot inte möjligt att föra över kontot till det nya företaget.

Skatteutjämningsreserv

Möjligheten att göra avsättningar till skatteutjämningsreserv (surv) har avskaffats fr.o.m. 1995 års taxering. Survavsättningar från 1994 års taxering återförs emellertid till beskattning i viss lägsta takt fram t.o.m. 2001 års taxering, eller om taxering inte sker detta år, vid 2002 års taxering.

I vissa fall har survavsättningar kunnat överföras mellan företag. En redogörelse för nämnda regler lämnas i RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering del 2 s. 1535 ff.

14.1.4 Expansionsfond

För att undvika inlåsnings effekter och för att underlätta byten av företagsform finns särskilda regler för överföring av expansionsfond från enskild näringsverksamhet till handelsbolag och till aktiebolag i 34 kap. 19-20 §§ IL.

En redogörelse för allmänna regler lämnas i del 2 avsnitt 22.

Överlåtelse av enskild näringsverksamhet till handelsbolag

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 RSV:s mening att hela näringsverksamheten måste överlätas, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera.

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 ingen beskattning i vara sig den enskilda näringsverksamheten eller för handelsbolaget.

	<p>Om delägaren tidigare hade en expensionsfond för handelsbolaget kommer denna att läggas samman med den överförda fonden under förutsättning att de ingår i samma näringsverksamhet.</p>
Återföring i handelsbolaget	<p>När expensionsfonden återförs ska inkomstbeskattning ske i handelsbolagets näringsverksamhet. Den tidigare erlagda expensionsfondsskatten återfås.</p>
Anskaffningsutgiften på andelen påverkas	<p>Den justerade anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget ska efter överföringen minska med 72 % av det överförda beloppet, se 50 kap. 5 § 2 st. IL samt del 2 avsnitt 22.5.2. Skälet är att avdraget för avsättning till expensionsfond (minus expensionsfondsskatten) inte påverkade anskaffningsutgiften vid avsättningen, eftersom avsättningen gjordes i den enskilda näringsverksamheten. En korrigering måste göras vid överlåtelsen, eftersom en framtida återföring av expensionsfonden kommer att öka den justerade anskaffningsutgiften.</p>
Överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag	<p>Av 34 kap. 20 § IL framgår att en fysisk person eller ett dödsbo kan överlåta expensionsfond till ett aktiebolag. Därvid upphör expensionsfonden.</p>
Samtliga reallgångar	<p>En förutsättning är att samtliga reallgångar i verksamheten överlåts till aktiebolaget. Se ovan vid överföring till handelsbolag. Med verksamheten avses hela den enskilda näringsverksamheten, se prop. 1993/94:50 s. 319.</p>
Till eget aktiebolag	<p>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.</p>
Begäran	<p>Även i detta fall ska överlåtaren begära att expensionsfonden inte ska återföras.</p>
Beskattat kapital i bolaget	<p>Innebörden av begäran ska vara, att han önskar att expensionsfonden ska ersättas av beskattat kapital i aktiebolaget. Aktiebolaget kan ju inte ha någon expensionsfond.</p> <p>Eftersom posten expensionsfond inkluderar den inbetalda expensionsfondsskatten på 28 %, kommer 72 % av expensionsfonden att tas upp som beskattat kapital i bolaget efter överlåtelsen.</p>
Kapital motsvarande 72 % av expensionsfonden ska tillskjutas	<p>Ytterligare en förutsättning för att expensionsfonden 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 expensionsfondsskatt och kommer efter överföringen att motsvara bolagsskatten på det överförda beskattade kapitalet.</p>

	<p>Vid apportemission gäller att något tillskott inte behöver göras.</p>
Ingen återbetalning	<p>Eftersom aktiebolag inte kan ha expansionsfond kommer någon återbetalning av expansionsfondsskatt inte att ske, varken till aktiebolaget eller till den enskilda näringsidkaren. Återbetalning sker endast vid återföring av expansionsfond. I detta fall återförs den inte utan upphör.</p>
Omkostnadsbelopp för aktierna	<p>Det tillskott som är förutsättning för tillämpningen av bestämmelserna om upphörande av expansionsfonder i samband med att tillgångarna 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.</p> <p>Vid apportemission gäller att anskaffningsutgiften för aktierna ska minska med ett belopp motsvarande 72 procent av den expansionsfond som upphör.</p>
	<h4>14.1.5 Underlag för räntefördelning</h4>
	<p>Räntefördelning görs av enskilda näringsidkare och delägare, som är fysisk person eller dödsbo, i handelsbolag. Däremot görs inte räntefördelning av aktiebolag m.fl.</p>
- till handelsbolag	<p>Om en enskild firma ombildas till handelsbolag med fysisk person som delägare ska man efter ombildningen fastställa ett underlag för framtida räntefördelning.</p> <p>För delägare i handelsbolag utgår man från den justerade anskaffningsutgiften när man beräknar kapitalunderlaget för räntefördelning (se vidare del 2 avsnitt 21.4). Detta värde är inte kopplat till kapitalunderlaget i den enskilda firman. Sparat fördelningsbelopp eller övergångsposten kan därför inte föras över till handelsbolaget. Däremot ska en räntefördelning göras sista året i den enskilda firman. Om räkenskapsåret avkortas justeras fördelningsunderlaget i motsvarande mån.</p>
- till aktiebolag	<p>Ombildning av enskild firma till aktiebolagsform innebär att man går från en årlig ränteberäkning på ett kapitalunderlag i den enskilda firman till att inte göra en sådan beräkning. Räntefördelning kan göras i den enskilda firman för sista året, men om räkenskapsåret förkortats ska fördelningsunderlaget justeras i motsvarande mån, se vidare del 2 avsnitt 21.5. Eventuellt sparat fördelningsbelopp liksom övergångsposten kan, av naturliga skäl, inte föras över till aktiebolaget utan försvinner när den enskilda firman upphör.</p>

14.1.6 Underskott

Ett underskott av näringsverksamhet i enskild firma är knutet dels till en viss näringsverksamhet dels till den skattskyldige personligen. Det får därför inte flyttas över till annan näringsverksamhet eller till annan skattskyldig. En enskild näringsidkare kan därför inte ta med sig ett underskott från sin enskilda firma till ett handelsbolag eller aktiebolag. I stället aktualiseras avdrag för slutligt underskott i den enskilda näringsverksamheten när denna upphört, se vidare del 2 avsnitt 25.3.

Det kan dock nämnas att möjligheterna till avdrag för underskott från en avslutad verksamhet i princip inte föreligger när tillgångar eller tjänster tagits ut ur näringsverksamheten till underpris utan att uttagsbeskattning skett (42 kap. 34 § IL). Enligt RSV:s mening ska dock underskottet bara reduceras med det belopp som inte tagits upp till beskattning, se del 2 avsnitt 25.3.

Det torde inte heller vara möjligt att få avdrag för fiktiva förluster genom att sätta försäljningspriset under såväl det skattemässiga värdet som marknadsvärdet på tillgångarna (RÅ 1984 Aa 104).

14.2 Ombildning av handelsbolag till enskild firma

Fysiska personer, som är delägare i handelsbolag, kan överföra verksamheten till individuellt ägda enskilda näringsverksamheter. Det förekommer också att ett handelsbolag måste upplösas t.ex. till följd av att någon delägare träder ut ur bolaget, varefter det bara återstår en ägare, se vidare avsnitt 2.1.6. Nedanstående redogörelse tar enbart sikte på fysiska personers ombildning av handelsbolag till enskild firma. Härmed inbegrips också att delägarna kommer att fortsätta sitt samarbete genom ett enkelt bolag.

14.2.1 Överföring av tillgångar

Ombildning av ett handelsbolag till enskilda firmor betraktas som ett uttag av tillgångar ur handelsbolaget och som ett tillskott till den enskilda firman. Frågor om uttagsbeskattning aktualiseras vid sådana överföringar. Se vidare del 2 avsnitt 16.2. Det kan dock påpekas att vissa tillgångar byter skattemässig karaktär vid här aktuella ombildningar. Aktier, obligationer, andelar i handelsbolag och lånefordringar utan samband med näringsverksamheten beskattas inte i enskild näringsverksamhet för fysiska personer (såvida det inte rör sig om lagertillgångar).

Om ett handelsbolag avyttrar aktier så beskattas avyttringen som inkomst av näringsverksamhet, medan en avyttring efter ombild-

ningen kommer att beskattas som inkomst av kapital hos den fysiske personen utom när det rör sig om lagertillgångar. En kapitalvinst på aktierna efter ombildningen kommer med andra ord att beskattas lindrigare hos den fysiske personen privat än om avyttringen gjorts av handelsbolaget. En förutsättning för att uttagsbeskattning ska kunna underlåtas är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (23 kap. 16 § IL), se vidare avsnitt 15.6.5.2. Detta torde dock inte påverka möjligheten att överföra näringsverksamheten i övrigt utan uttagsbeskattning.

Om handelsbolaget efter överföringen av inkråmet likvideras kommer en kapitalvinstbeskattning av andelarna i fråga, se vidare del 1 avsnitt 34.3.

14.2.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

Samma regler som redovisats i avsnitt 14.1.2 ovan gäller.

14.2.3 Överföring av fonder, obeskattade reserver m.m.

Periodiseringsfonder

Som huvudregel gäller, att periodiseringsfond omedelbart ska återföras till beskattning när handelsbolaget har upphört att bedriva den näringsverksamhet som avdraget hänför sig till (30 kap. 10 § IL).

Med undantag från ovanstående gäller dock följande. Om en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag tilldelas realltillgångar i samband med skifte vid upplösning av handelsbolag och skiftet inte föranleder uttagsbeskattning får periodiseringsfond övertas av delägaren. Ett sådant övertagande innebär att delägarens periodiseringsfond för handelsbolaget i stället anses hänförlig till hans enskilda näringsverksamhet (30 kap. 13 § IL). Se vidare del 2 avsnitt 18..

Ersättningsfonder

Samma regler som redovisats under 14.1.3 gäller.

14.2.4 Expansionsfond

En redogörelse för allmänna regler om expansionsfond lämnas i del 2 avsnitt 22.5.5.

Upplösning av bolaget

Utskiftning måste ha skett i samband med att bolaget upplösts.

Utskiftning av realltillgångar

En förutsättning är att realltillgångar skiftats ut på delägarna. Vad som avses med realltillgångar framgår av 34 kap 23 § IL.

Ej uttagsbeskattning

Situationen måste dock vara sådan att utskiftningen inte utlöser uttagsbeskattning (34 kap. 22 § IL).

Begäran

Delägaren måste begära att expansionsfonden inte ska återföras.

Anskaffningsutgiften för andelen påverkas

Anskaffningsutgiften för andelen i handelsbolaget ska efter överföringen ökas med 72 % av det överförda beloppet, se 50 kap. 5 § 1 st. 4:e strecksatsen IL och del 1 avsnitt 22.5.5. Skälet är att avdraget för avsättning till expansionsfond minskad med expansionsfondsskatten satte ner anskaffningsutgiften vid avsättningen. En korrigering måste därför göras vid överföringen.

14.2.5 Underlag för räntefördelning

Fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag ska göra räntefördelning för sista året. I den utsträckning räkenskapsåret har avkortats ska fördelningsbeloppet justeras.

Det går däremot inte att föra över kapitalunderlaget för räntefördelning, sparad fördelningsbelopp eller den s.k. övergångsposten till den enskilda firman. Detta beror på att kapitalunderlaget för räntefördelningen beräknas på helt olika sätt för delägare i handelsbolag (justerad anskaffningsutgift för andelen) och enskilda näringsidkare (nettokapitalet i verksamheten).

Däremot får ett ”nytt” kapitalunderlag för räntefördelning beräknas i den enskilda firman enligt de allmänna reglerna om räntefördelning. Utgångspunkten för dessa regler är kapitalet i verksamheten vid årets ingång. Om det sedan tidigare pågår en verksamhet i den enskilda firman kommer överföringen av verksamheten från handelsbolaget inte att påverka kapitalunderlaget för räntefördelning det beskattningsår överföringen görs utan först det närmast följande beskattningsåret. Om verksamheten i den enskilda firman däremot inleds genom överföringen kommer kapitalunderlaget för årets räntefördelning att inkludera de tillgångar och skulder som förts över från handelsbolaget, eftersom räntefördelningen, enligt RSV:s mening, för nystartade företag görs på ingående balansen vid starten. Det kan dock bli aktuellt att justera fördelningsbeloppet på grund av förkortat eller förlängt räkenskapsår.

14.2.6 Underskott

Delägare i handelsbolag får inte avdrag för underskott av avslutad näringsverksamhet. Detta innebär, att den justerade anskaffningsutgiften för andelen inte sänks med underskottet. Avdrag medges således i praktiken vid kapitalvinstbeskattningen i stället. Man kan säga, att det sker en tyst kvittning.

Eftersom det inte finns något undantag för det fall att egendom tagits ut ur näringsverksamheten utan uttagsbeskattning, så kommer en tyst kvittning även att ske i dessa fall.

14.3 Ombildning av handelsbolag till aktiebolag

Delägarna i ett handelsbolag kan, t.ex. ur risksynpunkt, finna det attraktivt att överföra verksamheten till ett aktiebolag.

Detta kan i princip göras på två olika sätt. Det ena är genom överlåtelse av inkråmet i handelsbolaget till ett aktiebolag, och det andra genom att avyttra andelarna i handelsbolaget till ett aktiebolag (del 1 avsnitt 34.1).

Om andelarna tillskjuts som apportegendom räknas detta som en avyttring av andelarna och aktualiserar i princip kapitalvinstbeskattning av ägarna, se del 1 avsnitt 34. Om nämnda överlåtelse görs vederlagsfritt eller till ett pris som understiger marknadsvärdet eller omkostnadsbeloppet aktualiseras en tillämpning av reglerna i 53 kap. IL.

Om samtliga delägare tillskjuter sina andelar i handelsbolaget till aktiebolaget måste detta bolag inom viss tid skaffa fram en delägare till i handelsbolaget för att handelsbolaget inte ska tvingas att träda i likvidation, se vidare avsnitt 2.1.6.

14.3.1 Överföring av tillgångar

När tillgångar tas ut ur handelsbolaget aktualiseras uttagsbeskattning av delägarna i handelsbolaget (22 kap. 3 § IL).

Om handelsbolaget efter överföringen likvideras aktualiseras en kapitalvinstbeskattning av delägarna (50 kap. 2 § IL), se vidare del 1 avsnitt 34.3.

14.3.2 Överföring av skulder och vissa avsättningar

Samma regler som redovisats i avsnitt 14.1.2 gäller.

14.3.3 Överföring av fonder, obeskattade reserver m.m.

Som huvudregel gäller att avdraget omedelbart ska återföras till beskattning när handelsbolaget upphört att bedriva den näringsverksamhet som avdraget hänför sig till. Enligt 30 kap. 12 § IL gäller dock, med undantag från ovanstående huvudprincip, följande. Om näringsverksamheten i ett handelsbolag överförs till ett aktiebolag och överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt 22 kap. IL får aktiebolaget ta över befintliga periodiseringsfonder. Vidare ska, såvida det inte är fråga om apportemission, handelsbolaget skjuta till ett belopp motsvarande överförd periodi-

Periodiseringsfonder

seringsfond. Aktiebolaget ska, utom vid apportemission, göra avsättning i räkenskaperna för övertagen fond. Aktiebolaget anses ha medgetts avdrag för övertagen fond vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till. Se vidare del 2 avsnitt 18.4.2.

Ersättningsfonder

Enligt 31 kap. 20 § IL ska avdraget återföras till beskattning om ”den huvudsakliga delen av näringsverksamheten överläts” eller ”om den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten”. Det finns ingen möjlighet att föra över fonden till aktiebolaget.

Skatteutjämningsreserv

Möjligheten att göra survavsättningar har avskaffats fr.o.m. 1995 års taxering. Survavsättningar från 1994 års taxering återförs emellertid till beskattning i viss lägsta takt fram t.o.m. 2001 års taxering, eller om taxering inte sker detta år, vid 2002 års taxering.

I vissa fall har Survavsättningar kunnat överföras mellan företag. En redogörelse för nämnda regler lämnas i RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering del 2 s. 1535 ff.

14.3.4 Expansionsfond

Om inkråmet överförs från handelsbolaget till aktiebolaget kan expansionsfonden inte överflyttas från handelsbolaget till aktiebolaget.

Däremot kan en ombildning av handelsbolag till aktiebolag utan beskattning av minskning av expansionsfond ske om företagsombildningen genomförs i två steg. Först upplöses handelsbolaget enligt 34 kap. 22 § IL. Därefter överläts tillgångarna till aktiebolaget enligt 34 kap. 20 § IL. I ett sådant fall ska kapitalvinstbeskattning av andelarna i handelsbolaget ske.

14.3.5 Underlag för räntefördelning

Fysiska personer och dödsbon, som är delägare i handelsbolag, ska göra räntefördelning för sista året. Om räkenskapsåret har avkortats ska fördelningsbeloppet justeras i motsvarande mån (33 kap. 3 § 3 st. IL).

Räntefördelning förekommer inte i aktiebolag. Underlaget kan därför inte föras över från handelsbolaget.

14.3.6 Underskott

Vad som redovisats under avsnitt 14.2.6 gäller.

14.4 Överföring av verksamhet från aktiebolag till enskild firma eller handelsbolag

Om ägaren eller ägarna till ett aktiebolag vill övergå till att bedriva bolagets verksamhet som enskild näringsverksamhet eller handelsbolag kan aktiebolagets inkråm föras över till det ”nya” företaget.

Bolagets beskattning

Uttagsbeskattning

Ett aktiebolag uttagsbeskattas i princip i samband med att verksamheten i bolaget upphör (22 kap. 7 § IL). Under förutsättning att de villkor som uppställs i 23 kap. IL uppfylls underlåts dock uttagsbeskattning. Nämnade regler gör det i praktiken möjligt att överföra inkråmet i ett aktiebolag till en enskild firma eller ett handelsbolag utan uttagsbeskattning. En närmare redogörelse för nämnda regler lämnas i avsnitt 15.

Det kan påpekas att ett av de villkor som uppställs i 23 kap. IL för att uttagsbeskattning ska underlåtas är att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår. En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget (23 kap. 16 § 1 st. IL). Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag gäller detta samtliga delägare i bolaget.

En näringsfastighet som innehas av en fysisk person betraktas som tillgång i näringsverksamheten, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalvinst vid försäljning av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital, om fastigheten inte utgör lager. Det är därför inte möjligt att utan uttagsbeskattning till underpris överlåta en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet eller till ett handelsbolag där någon av delägarna är en fysisk person. Av den nämnda bestämmelsen följer också att det samma gäller överlåtelse av aktier m.fl. delägarrätter från ett aktiebolag till enskild näringsverksamhet.

Återföring av fonder m.m.

Utöver eventuell uttagsbeskattning aktualiseras även andra skattekonsekvenser när verksamheten i ett aktiebolag upphör. Periodiseringsfond ska enligt 30 kap. 8 § IL omedelbart återföras till beskattning när bolaget har upphört att bedriva näringsverksamhet. Motsvarande gäller i fråga om ersättningsfonder (31 kap. 20 § IL) och skatteutjämningsreserver (11 § ÅsurvL).

Pensionseskuld

Bestämmelserna är de samma som vid ombildning av en enskild näringsverksamhet till handelsbolag eller aktiebolag. Se avsnitt 14.1.2.

För en huvuddelägare och dennes närstående innebär en ombildning från aktiebolag till enskild firma att ett pensionslöfte som tryggats på konto Avsatt till pensioner genom faktisk anslutning till allmän pensionsplan måste avlösas med en pensionsförsäkring, eftersom huvuddelägare övergår till att bli egenföretagare och därför inte kan trygga sina pensionsutfästelser i enskild näringsverksamhet på annat sätt än genom privat pensionsförsäkring eller genom insättning på pensionssparkonto inom det individuella pensionssparandet. Om disponibla pensionsmedel finns blir dessa för huvuddelägare återförda till beskattning på en gång och inte genom avtappningsregeln i 28 kap. 23 § IL. Om löften om direktpension finns ska dessa avlösas av aktiebolaget upp till intjänat fribrevsvärde. Något ytterligare intjänande kommer inte att ske.

Särskild löneskatt

En överlåtelse av pensionsutfästelser kommer i normalfallet inte att innebära några skattekonsekvenser för det överlåtande eller det övertagande företaget. Det bör dock uppmärksammas att posten som anges i 2 § p. h) SLPL normalt inte kommer att ökas för det övertagande företaget då det är bokförd skuld vid beskattningsårets ingång som ska medräknas.

Varje arbetsgivare utgör eget skattesubjekt vad avser bestämmelserna i SLPL. Underskott vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 2 § p. j) SLPL kan därför inte överföras eller överlåtas till den arbetsgivare som övertar pensionsutfästelser med undantag för fusionsfallen (RÅ 2000 ref. 36).

Avkastningsskatt

En överföring av pensionsutfästelser medför inte att det övertagande företaget ska anses ha en skuld vid beskattningsårets ingång på konto Avsatt till pensioner motsvarande de övertagna utfästelserna. Avkastningsskatt ska således normalt inte betalas för övertagandeåret. Avdragsgill avkastningsskatt kan inte heller överföras till det övertagande företaget. Dock bör vid fusion det överlåtande och det övertagande företaget anses utgöra en person (jfr RÅ 2000 ref. 36).

Aktieägarnas beskattning

Om 23 kap. IL tillämpas medför en överlåtelse till underpris inga direkta beskattningstransaktioner för aktieägarna. Den enskilda firman eller handelsbolaget övertar de skattemässiga värdena från aktiebolaget för överförda tillgångar såvida inte ett högre pris använts. Har ersättning utgått med ett belopp som understiger det skattemässiga värdet ska dock uttagsbeskattning ske upp till nämnda belopp (23 kap. 11 § IL), och utdelningsbeskattning sker

med samma belopp. Detta belopp får sedan öka anskaffningsutgiften för tillgångarna. Se vidare avsnitt 15.

Om aktiebolaget härefter likvideras gäller vad som redovisas i avsnitt 1.4.3.

14.5 Ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag

Ekonomiska föreningar är för sin kapitalförsörjning främst hänvisade till medlemsinsatser och till de vinster som kan genereras i verksamheten. Vissa begränsade möjligheter finns att anskaffa riskkapital utöver genom vinstkonsolidering, medlemsinsatser och insatsemitterat kapital också genom förlagsinsatser. Det är fråga om särskilda kapitalinsatser som räknas till föreningens bundna egna kapital men intar en mellanställning mellan medlemskapital och lånat kapital. Vid föreningens upplösning ger förlagsinsatserna rätt till betalning före medlemsinsatserna men efter alla borgenärer. Förlagsinsatser kan även tecknas av andra än medlemmar.

De begränsade möjligheterna till kapitalförsörjning gör den ekonomiska föreningen mindre lämpad som associationsform för mer kapitalkrävande verksamheter. 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 ska kunna ombildas till aktiebolag utan några omedelbara skattemässiga konsekvenser. Reglerna om sådana ombildningar finns i 22 kap. 10 § IL samt i 42 kap. 20 § IL.

Det kan dock noteras att reglerna (och vad som sägs nedan) inte omfattar sådana ekonomiska föreningar som utgör fåmansföretag enligt 57 kap. IL.

Utgångspunkten för att bytet av företagsform ska kunna genomföras 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. Detta förutsätter att föreningen äger samtliga aktier i bolaget och att samtliga aktier skiftas ut. Det krävs också, att värdet av den egendom, som skiftas ut i annan form än aktier, inte överstiger fem procent av det nominella värdet på aktierna. Om de utskiftade aktierna utgör lager hos mottagaren (24 kap. 3 § IL) ska denne som intäkt ta upp värdet, bestämt enligt 17 kap. 7 § IL. De utskiftade aktierna övertar anskaffningsutgiften för andelarna i

föreningen. Genom ett uttryckligt undantag i 22 kap. 10 § IL undantas aktier som skiftas ut enligt på ovan angivna sätt från huvudregeln om uttagsbeskattning. I den mån andra tillgångar än aktier och kontanter skiftas ut gäller den allmänna regeln om uttagsbeskattning under förutsättning att marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet (42 kap. 20 § 2 st. IL), jfr prop. 1992/93:131 s. 36.

Vid ombildning till aktiebolag av en ekonomisk förening, som uppfyller de krav som enligt ovan ställs för att någon omedelbar skatteeffekt inte ska utlösas av själva ombildningen, gäller vidare att ersättningsfond, periodiseringsfond resp. avsättning till skatteutjämningsreserv (surv) i den ekonomiska föreningen får övertas av aktiebolaget (31 kap. 23 § och 30 kap. 14 § 2 st. IL resp. 13 § ÅsurvL). Vidare ska föreningen och det aktiebolag vars aktier skiftats ut anses som ett och samma företag när det gäller i vilken utsträckning underskott från tidigare beskattningsår är avdragsgilla (40 kap. 23 § 2 st. IL).