

Uttalande - BFN U 98:1

Redovisning av överföring av periodiseringsfond

3 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554)

Bakgrund

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet får i vissa fall den skattskyldige göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Är den skattskyldige juridisk person är han skyldig att göra motsvarande avsättning i räkenskaperna. I fråga om handelsbolag görs avsättningen hos delägarna. Är den skattskyldige fysisk person behöver han inte göra någon avsättning i räkenskaperna för att bli berättigad till avdrag.

Vid ombildning av enskild näringsverksamhet och handelsbolag till aktiebolag är det möjligt att överföra en befintlig periodiseringsfond till aktiebolaget utan att det fonderade beloppet återförs till beskattning, se 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder. Det gäller dock endast under i huvudsak följande förutsättningar:

1. Överföringen av näringsverksamheten får inte föranleda uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).
 2. Den fysiske personen eller handelsbolaget skall skjuta till ett belopp som motsvarar den periodiseringsfond som överförs till aktiebolaget.
 3. Aktiebolaget skall göra en avsättning i räkenskaperna för den övertagna periodiseringsfonden.
- Punkterna 2 och 3 gäller inte vid apportemission.

I detta uttalande behandlas hur ett aktiebolag skall redovisa att en periodiseringsfond överförs till aktiebolaget från en enskild näringsverksamhet. Överföring till aktiebolag av periodiseringsfond i handelsbolag behandlas inte.

BFNs bedömning

Överföring mot kontant vederlag

När en enskild näringsverksamhet överförs till ett aktiebolag sker detta normalt till de värden tillgångar och skulder tagits upp i näringsverksamheten. Kraven på kapitaltillskott och avsättning i räkenskaperna i 6 § lagen om periodiseringsfonder har tillkommit för att förhindra icke avsedda skattefördelar i samband med ett sådant byte av företagsform. Bestämmelsen innebär att näringsidkaren överlåter sin rörelse till ett belopp som motsvarar det egna kapitalet med avdrag för periodiseringsfonden. Den övertagna fonden likställs med en övertagen skuld och behandlas som en del av vederlaget för tillgångarna.

Enligt BFNs uppfattning kan emellertid endast den del av fondavsättningen som avser latent skatt anses utgöra ett reellt vederlag vid förvärvet. En annan komplikation är att avsättningar till obeskattade reserver normalt bokförs på så

sätt att varje förändring av reserven redovisas som en bokslutsdisposition. I den nu aktuella situationen skulle emellertid en redovisning enligt dessa principer ge vissa oönskade effekter. I aktiebolagets resultaträkning skulle exempelvis föras in en icke avdragsgill bokslutsdisposition avseende vinstmedel som inte intjänats i bolaget.

På grund av det anförda anser nämnden att ett aktiebolag skall hantera en från en enskild näringsverksamhet övertagen periodiseringsfond på följande sätt. Tillgångar och skulder tas upp till de värden de hade i den enskilda firman. Vad aktiebolaget har att utge för den förvärvade näringsverksamheten redovisas som en utbetalning eller skuld till den enskilde näringsidkaren efter avdrag för det belopp som enligt lagen om periodiseringsfonder skall tillskjutas. Den övertagna periodiseringsfonden tas upp i balansräkningen utan föregående disposition i resultaträkningen.

Det sagda kan illustreras med ett exempel. I den enskilda näringsverksamheten finns tillgångar upptagna till 1 000, skulder upptagna till 300 och eget kapital upptaget till 700. Dessutom finns det en icke bokförd periodiseringsfond på 200. När den enskilda näringsverksamheten överförs till aktiebolaget kommer detta att ta upp övertagna tillgångar till 1 000, övertagna skulder till 300, skuld till den enskilde näringsidkaren till 500 och periodiseringsfond till 200. Aktiebolaget redovisar inte något kapitaltillskott eller någon bokslutsdisposition med anledning av överföringen.

Övertagande genom apportemission

Görs ombildningen som en apportemission är det enligt 6 § lagen om periodiseringsfonder inte nödvändigt att i räkenskaperna göra avsättning för övertagen periodiseringsfond. Bolaget bör då kunna välja mellan att antingen ta upp fonden i balansräkningen på motsvarande sätt som när överlåtelsen sker mot kontant betalning eller enbart redovisa latent skatteskuld avseende den övertagna fonden.