



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Företagsformens betydelse vid generationsskifte av jord- och skogsbruksfastigheter

Enskild näringsverksamhet och driftsbolag

Magisteruppsats inom ämnesområdet generationsskifte.

Författare: Ida Jonsson

Handledare: Lars-Göran Sund

Framläggningsdatum 2009-12-15

Jönköping december 2009

## Magisteruppsats inom ämnesområdet generationsskifte

Titel:	Företagsformens betydelse vid generationsskifte av jord- och skogsbruksfastigheter – Enskild näringsverksamhet och driftsbolag.
Författare:	Ida Jonsson
Handledare:	Lars-Göran Sund
Datum:	2009-12-15
Ämnesord	<b>Generationsskifte, jord- och skogsbruksfastighet, enskild näringsverksamhet och driftsbolag.</b>

---

### Sammanfattning

Ett generationsskifte är en komplex och tidskrävande process. Därav är det av stor betydelse för ett lyckat resultat att generationsskiftesprocessen initieras i god tid och att en väl genomarbetad plan tas fram innan själva genomförandet äger rum. Fråga som uppkommit är huruvida det får någon betydelse i samband med generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter att verksamheten förläggs i ett driftsbolag. Under sådana förutsättningar förblir fastigheten i den fysiska personens ägo men verksamheten bedrivs i ett aktiebolag. Är verksamheten däremot inte förlagd i ett driftsbolag anses den fysiska personen bedriva enskild näringsverksamhet. Syftet med denna uppsats är således att utreda gällande rätt i samband med planerade generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter och att analysera huruvida ett driftsbolag får betydelse under generationsskiftesprocessen.

Oavsett om verksamheten förläggs i ett driftsbolag, ska fastigheten i samband med ett generationsskifte överlåtas från den äldre generationen till den yngre generationen antingen genom gåva eller genom köp. Den så kallade huvudsaklighetsprincipen ligger till grund för hur överlåtelsen klassificeras och valet mellan gåva och köp beror till stor del på de skattemässiga konsekvenser som är kopplade till respektive överlåtelsemetod. Är förutsättningarna sådana att verksamheten är förlagd i ett driftsbolag ska vidare aktierna i bolaget överlåtas till den yngre generationen i samband med generationsskiftet. Vad gäller aktieöverlåtelsen sker klassificeringen enligt den så kallade delningsprincipen och eventuell kapitalvinst beskattas i enlighet med reglerna om fåmansföretag. Aktieöverlåtelsen behöver emellertid inte föranleda några beskattningseksekvenser i samband med ett generationsskifte av en jord- och skogsbruksfastighet. Erhåller den äldre generationen ersättning för sin framtida försörjning i samband med fastighetsöverlåtelsen kan aktierna med fördel överlåtas genom ren gåva.

Att en jord- och skogsbruksverksamhet förläggs i ett driftsbolag möjliggör enligt min mening att den äldre och den yngre generationen kan bedriva verksamheten gemensamt under en övergångsperiod. På så vis kan positiva effekter uppnås i högre utsträckning än om den äldre generationen bedriver verksamheten som enskild näringsverksamhet. Emellertid medför inte ett driftsbolag någon större förändring av de förutsättningar som ligger till grund för valet mellan gåva eller köp. Däremot får driftsbolaget desto större betydelse i samband med att de inblandade ska besluta när och till vem eller vilka som fastigheten ska överlåtas. Enligt min mening beror det på att aktieinnehavet medför en högre grad av flexibilitet och att ägandet i fastigheten separeras från kontrollen över verksamheten.

## Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Dnr.	Diarienummer
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
HBL	Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JB	Jordabalk (1970:994)
JFL	Jordförvärvslag (1979:230)
Lag om stämpelskatt	Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter
LRF	Lantbrukarnas Riksförbund
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RH	Rättsfall från hovrätterna
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkbrL	Lag (1936:81) om skuldebrev
SLF	Stiftelsen Lantbruksforskning
ÄB	Ärvdabalk (1958:637)
ÄktB	Äktenskapsbalk (1987:230)

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Metod.....	2
1.4	Avgränsningar .....	2
1.5	Disposition.....	3
<b>2</b>	<b>Allmänt om planerade generationsskiften.....</b>	<b>4</b>
2.1	Inledning.....	4
2.2	Generationsskifte i tre steg.....	5
2.2.1	Inledning .....	5
2.2.2	Initiativ .....	5
2.2.3	Planering .....	5
2.2.4	Genomförande.....	7
2.3	Syskonrättvisa.....	7
2.3.1	Inledning.....	7
2.3.2	Förskott på arv.....	7
2.3.3	Förstärkta laglottsskyddet.....	8
2.4	Mjuka frågor .....	9
2.4.1	Inledning.....	9
2.4.2	Vad är mjuka frågor? .....	10
2.4.3	Medvetenhet, kommunikation och öppenhet .....	10
2.4.4	Rollförändring .....	10
<b>3</b>	<b>Företagsformer inom jord- och skogsbruksrörelsen.....</b>	<b>12</b>
3.1	Inledning.....	12
3.2	Jord- och skogsbruksfastighet.....	12
3.3	Enskild näringsverksamhet .....	12
3.3.1	Allmänt.....	12
3.3.2	Beskattning.....	13
3.3.3	Gemensam drift av enskild näringsverksamhet.....	14
3.4	Enskild näringsverksamhet i kombination med driftsbolag .....	15
3.4.1	Bakgrund .....	15
3.4.2	Konsekvenser och effekter av att bilda ett driftsbolag.....	16
3.4.3	Beskattning.....	18
3.4.4	Gemensamt ägande .....	18
<b>4</b>	<b>Överlåtelse av jord- och skogsbruksfastighet .....</b>	<b>19</b>
4.1	Inledning.....	19
4.2	Huvudsaklighetsprincipen .....	19
4.3	Överlåtelsehandlingar .....	20
4.3.1	Allmänt.....	20
4.3.2	Villkor vid överlåtelse av jord- och skogsbruksfastighet.....	20
4.4	Beskattningskonsekvenser vid gåva .....	22
4.4.1	Inledning.....	22
4.4.2	Räntefördelning .....	23
4.4.2.1	Särskild post.....	24

4.4.3	Periodiseringsfond .....	24
4.4.4	Expansionsfond .....	25
4.4.5	Skogsavdrag, skogskonto och skogsskadekonto .....	26
4.4.6	Alternativt kan den äldre generationen behålla posterna .....	26
4.5	Beskattningskonsekvenser vid köp .....	27
4.5.1	Inledning .....	27
4.5.2	Beräkning av kapitalvinst på jord- och skogbruksfastighet.....	27
4.5.3	Återföring av värdeminskningsskatt m.m.....	28
4.5.4	Betydelsen av ett nytt ingångsvärde .....	29
4.6	Underskott i näringsverksamhet .....	30
4.7	Lagfartskostnader.....	30
4.8	Förvärvstillstånd enligt JFL.....	31
<b>5</b>	<b>Överlåtelse av driftsbolag.....</b>	<b>32</b>
5.1	Inledning.....	32
5.2	Aktieöverlåtelse .....	32
5.2.1	Allmänt.....	32
5.2.2	Successiv överlåtelse .....	32
5.3	Skydd mot oönskade förvärv .....	33
5.4	Beskattningskonsekvenser vid överlåtelse av aktier .....	34
5.4.1	Allmänt.....	34
5.4.2	Delningsprincipen .....	35
5.4.3	Beskattning enligt reglerna om fåmansföretag .....	35
<b>6</b>	<b>Tillämpning av gällande rätt .....</b>	<b>38</b>
6.1	Inledning.....	38
6.2	Förutsättningar i praktikkfall .....	38
6.3	En direkt överlåtelse av jord- och skogsbruksfastigheten.....	39
6.3.1	Inledning .....	39
6.3.2	Hur? .....	40
6.3.2.1	<i>Gåva</i> .....	40
6.3.2.2	<i>Köp</i> .....	41
6.3.3	När, och till vem eller vilka? .....	44
6.4	Betydelsen av att bilda ett driftsbolag.....	45
6.4.1	Inledning .....	45
6.4.2	Hur? .....	45
6.4.2.1	<i>Aktieöverlåtelse</i> .....	46
6.4.2.2	<i>Betydelsen av ett driftsbolag i valet av överlåtelsemetod för fastighetsöverlåtelse</i> .....	47
6.4.3	När, och till vem eller vilka? .....	47
6.4.4	Andra tillvägagångssätt för att uppnå fördelarna med en övergångsperiod.....	49
6.4.5	Beträffande generationsskiftet av Ed .....	50
<b>7</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>52</b>
7.1	Inledning.....	52
7.2	Betydelsen av ett driftsbolag i samband med generationsskiftet av jord- och skogsbruksfastigheter .....	52
	<b>Referenslista .....</b>	<b>54</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Den gröna näringen är av stor betydelse för vårt samhälle. Den utgör drygt nio procent av den svenska bruttonationalprodukten och skapar, både direkt och indirekt, mer än 400 000 arbetstillfällen. Jord- och skogsbruket har även stor betydelse för ett långsiktigt hållbart samhälle, såsom möjligheten att producera förnybar energi.<sup>1</sup> Den gröna näringen ger en levande landsbygd och innebär i stora delar av Sverige en förutsättning för bostättning och annan nödvändig samhällsservice.<sup>2</sup>

Ett generationsskifte kan tyckas utgöra ett naturligt inslag i driften av en jord- och skogsbruksfastighet.<sup>3</sup> Gården har inte sällan funnits i släkten under flera generationer och vanligtvis är den yngre generationen aktiv i verksamheten redan i tidig ålder. Vidare har flera åtgärder vidtagits de senaste åren för att underlätta generationsskiften. Den första januari 2005 avskaffades arvs- och gåvoskatten och möjligheten att överta positiv räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond vid benefik överlåtelse av enskild näringsverksamhet infördes. Sedan den 1 januari i år gäller detsamma för medel på skogskonto och skogsskadekonto.<sup>4</sup> Statistiken visar ändock att flertalet jord- och skogsbruksföretagare skjuter planeringen av ett generationsskifte på framtiden. År 2007 fanns 72 609 jordbruksföretagare, varav mer än var femte var 65 år eller äldre. Endast 22 procent var under 45 år.<sup>5</sup> De privata skogsägarna var till antalet 335 805 och utav dessa var 70 procent 50 år eller äldre.<sup>6</sup> Då ett generationsskifte är en komplex och tidskrävande process, kan en utebliven planering eller ett för sent påtänkt initiativ medföra förödande konsekvenser för verksamhetens fortsatta drift men även för familjerelationerna.<sup>7</sup> Med tanke på den gröna näringens betydelse för samhällsekonomin, miljön och vår överlevnad är lyckade generationsskiften av stor vikt.

I denna uppsats redogörs för hur valet av företagsform påverkar genomförandet av ett generationsskifte. Redogörelsen utgår från två situationer där den äldre generationen i samband med att generationsskiftesprocessen initieras antingen bedriver jord- och skogsbruksverksamheten som enskild näringsverksamhet eller som enskild näringsverksamhet i kombination med ett driftsbolag. Vad finns det för olika generationsskifteslösningar för respektive företagsform och har valet av företagsform någon betydelse för ett lyckat generationsskifte? Att en fysisk person innehar en jord- och skogsbruksfastighet och bedriver sådan rörelse, räknas som enskild näringsverksamhet i enlighet med 13 kap. 1§ 1st. IL. Enligt tredje stycket samma paragraf framgår dock att själva innehavet

---

<sup>1</sup> LRF, *Sveriges gröna näringar*.

<sup>2</sup> Prop. 2004/05:53 s. 13.

<sup>3</sup> Ydstedt (2005) s. 67.

<sup>4</sup> Lagen (2004:1341) om upphävande av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (2004:1149) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) samt lagen (2008:1066) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>5</sup> Sveriges officiella statistik, *Jordbruksföretag och företagare 2007*.

<sup>6</sup> Skogsstyrelsen, *Skogsstatistisk Årsbok 2008*, s. 34-35.

<sup>7</sup> Vikström (2005) s. 17-19.

av en sådan fastighet är tillräckligt för att utgöra enskild näringsverksamhet. Eftersom det krävs särskilt tillstånd för en juridisk person att förvärva en jord- och skogsbruksfastighet enligt 6§ JFL, förblir som regel fastigheten i den fysiska personens ägo. Därav är ett förekommande alternativ att driften av själva jord- och skogsbruket förläggs i ett aktiebolag, ett så kallat driftsbolag. På så vis uppstår, vad som i denna uppsats kallas för, företagsformen enskild näringsverksamhet i kombination med ett driftsbolag.

I syfte att uppnå en stark verklighetsanknytning, bygger analysen på förutsättningarna i ett verkligt och pågående generationsskifte. Fallet presenterades för mig av min mentor Ingemar Karlsson, jurist på LRF Konsult i Skövde. Det rör sig om en jord- och skogsbruksfastighet som idag bedrivs som enskild näringsverksamhet. Fråga har uppkommit om det inte skulle vara mer fördelaktigt med en kombination med ett driftsbolag i samband med generationsskiftet av fastigheten.

## **1.2 Syfte**

Syftet med denna uppsats är att utreda gällande rätt i samband med planerade generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter då verksamheten bedrivs som (i) enskild näringsverksamhet samt (ii) enskild näringsverksamhet i kombination med ett driftsbolag. Vidare är syftet att analysera betydelsen av ett driftsbolag i samband med generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter.

## **1.3 Metod**

För att uppnå syftet med denna uppsats används en rättsdogmatisk metod<sup>8</sup>, det vill säga att gällande rätt fastställs med utgångspunkt i de fyra etablerade rättskällorna; lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Metoden bygger på en hierarkisk ordning, varför rättskällorna studeras i den nämnda ordningen.

Då det endast i begränsad omfattning finns doktrin som behandlar problematiken kring generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter, söks kompletterande information och statistik bland skrivelser, rapporter och artiklar ifrån intresseorganisationer. Därtill kompletteras med information från min mentor Ingemar Karlsson på LRF Konsult i Skövde. Informationen kommer att inhämtas i samband med intervjuer som sker kontinuerligt under terminen. Vidare kommer Ingemar Karlsson tillhandahålla mig information om förutsättningarna i det aktuella praktikfallet.

## **1.4 Avgränsningar**

Utgångspunkten för denna uppsats är planerade generationsskiften, det vill säga generationsskiften som genomförs under den äldre generationens livstid. Därav behandlas oplanerade generationsskiften endast översiktligt för att förstå dess problematik och endast överlåtelsemetoderna gåva och köp redogörs för ingående. Därtill redogörs inte för några andra situationer än då det är någon i den yngre generationen som står som mottagare. Inte heller behandlas problematiken kring omyndiga mottagare. Vidare behandlas inte försäljning till utomstående, eftersom denna uppsats endast behandlar generationsskiften inom familjen.

---

<sup>8</sup> Lehrberg (2006) s. 178.

Därutöver redogörs endast för gällande rätt här i Sverige och i den omfattning det är relevant med hänsyn till förutsättningarna i det aktuella praktikfallet, vilket är utgångspunkten för analysen. Vidare behandlas inte gällande rätt vid överlåtelse av lös egendom i samband med generationsskiften. Med lös egendom åsyftas här sådan egendom som används i driften av en jord- och skogsbruksverksamhet. Anledningen är att en sådan överlåtelse behandlas separat från fastigheten sett ur ett skattemässigt perspektiv. Därutöver är den lösa egendomen vanligtvis av ett relativt lågt värde i förhållande till jord- och skogsbruksfastigheten och utgör en sekundär handling till själva fastighetsöverlåtelsen.

Vid ett generationsskifte är det av stor vikt att åtgärder vidtas för att förhindra oönskade förvärv i framtiden. Dock behandlas inte dessa åtgärder ingående, utan endast i vilken omfattning de kan vidtas vid själva överlåtelse tillfället. Vad gäller reglerna om fåmansföretag i 56-57 kap. IL redogörs för dessa endast i den mån det är av betydelse för att besvara uppsatsens syfte. Vidare är uppsatsen begränsad till att inte omfatta andra överlåtelsemetoder av aktier i ett fåmansföretag än de som sker till en fysisk person.

## 1.5 Disposition

I kapitel *två* redogörs allmänt om planerade generationsskiften, då särskilt vad gäller jord- och skogsbruksfastigheter. Först ges läsaren en övergripande presentation av generationsskiftesprocessens olika steg. Därefter behandlas särskilt problematiken kring syskonrättvisa och mjuka frågor.

I det *tredje* kapitlet presenteras de företagsformer vilka är utgångspunkten för analysen, det vill säga enskild näringsverksamhet och enskild näringsverksamhet i kombination med ett driftsbolag. Tanken är att ge läsaren en förståelse för hur respektive företagsform uppstår och dess innebörd i ett jord- och skogsbrukssammanhang.

Oavsett valet av företagsform, är överlåtelsen av själva jord- och skogsbruksfastigheten ett betydande inslag i samband med ett generationsskifte. För att ge läsaren förståelse för hur en fastighet kan överlåtas och vilka konsekvenser överlåtelsen medför redogörs i kapitel *fyra* för gällande rätt vid överlåtelse av jord- och skogsbruksfastighet. Redogörelsen utgår ifrån överlåtelsemetoderna gåva och köp. I de fall som verksamheten av en jord- och skogsbruksfastighet är förlagd i ett driftsbolag sker dessutom en aktieöverlåtelse i samband med generationsskiftet. Därav presenteras i det *femte* kapitlet gällande rätt i samband med att andelar i ett driftsbolag överlåts. Även i detta kapitel är utgångspunkten överlåtelsemetoderna gåva och köp.

I det *sjätte* kapitlet analyseras huruvida företagsformen har betydelse i samband med ett generationsskifte av en jord- och skogsbruksfastighet. Utgångspunkten för analysen är förutsättningarna i ett praktikfall. Slutligen i kapitel *sju* presenteras de generella slutsatser som analysen i det föregående kapitlet leder fram till.



## 2 Allmänt om planerade generationsskiften

### 2.1 Inledning

Av ovan nämnda statistik i avsnitt 1.1 framstår det som vanligt förekommande att generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter skjuts på framtiden. Inte sällan beror det på att en generationsskiftesprocess är komplex och väcker diskussioner om svåra ämnen, såsom pengar, känslor, relationer och ålderdom.<sup>9</sup> Uteblir en planering, sker generationsskiftet först vid den äldre generationens frånfälle. Det blir då fråga om ett legalt arv i enlighet med 2 kap. 1§ ÄB, där samtliga syskon i den yngre generationen ärver med lika stor del i fastigheten. Nackdelen med ett sådant så kallat *oplanerat* generationsskifte, är att det kan leda till omfattande negativa konsekvenser för jord- och skogsbrukets fortlevnad.<sup>10</sup> För det första ska familjen hantera generationsskiftesprocessen under en traumatisk tid i livet. Vidare kan det leda till finansieringsproblem för det övertagande syskonet, eftersom kompensationsyskonens<sup>11</sup> andelar i fastigheten ska lösas ut. I värsta fall blir enda utvägen att familjegården försäljs till någon utomstående, trots att potentiella efterträdare finns bland syskonskaran.<sup>12</sup> Risken är också stor att den pågående driften skadas av osäkerheten kring vem eller vilka det är som ska bedriva verksamheten vidare tills bodelning och arvsifte är avklarat.<sup>13</sup> Alternativt förblir jord- och skogsbruksfastigheten samägd av syskonen.<sup>14</sup> Ett samägande leder inte sällan till olägenheter, vilket i sin tur kan leda till att fastigheten antingen ställs under förvaltning eller att familjegården försäljs på offentlig auktion på initiativ av ett utav syskonen.<sup>15</sup>

Problem som dessa kan undvikas genom ett *planerat* generationsskifte, vilket innebär att planering och genomförande sker under den äldre generationens livstid. Emellertid uppkommer även då en rad problem och frågeställningar att hantera, men fördelen med ett planerat generationsskifte är ökade möjligheter att finna goda lösningar som samtliga inblandade är tillfreds med. Nedan redogörs allmänt för planerade generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter. Först, i avsnitt 2.2, presenteras generationsskiftesprocessens tre steg; initiativ, planering, genomförande. Därefter behandlas problematiken kring syskonrättvisa i avsnitt 2.3 och mjuka frågor i avsnitt 2.4.

---

<sup>9</sup> Melin m.fl. (2007) s. 21.

<sup>10</sup> Ibid., s. 18.

<sup>11</sup> Det vill säga de syskon i den yngre generationen som inte vill eller inte anses lämpliga att ta över.

<sup>12</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-09-18.

<sup>13</sup> Danielsson och Sund (2005) s. 33.

<sup>14</sup> 1§ och 19§ lagen (1904:48 s 1) om samäganderätt och 1§ lagen (1989:31) om förvaltning av vissa samägda jordbruksfastigheter.

<sup>15</sup> 3§ och 6§ lagen om samäganderätt, samt 13§ lagen om förvaltning av vissa samägda jordbruksfastigheter.

## 2.2 Generationsskifte i tre steg

### 2.2.1 Inledning

Generationsskiftesprocessen kan delas in i tre steg; initiativ, planering och genomförande.<sup>16</sup> Nedan redogörs för vad som kännetecknar var och ett av de olika stegen och vad som är viktigt att tänka på under de olika skeendena.

### 2.2.2 Initiativ

Det första steget i generationsskiftesprocessen är att någon, antingen jord- och skogsbruksföretagaren själv, någon annan inom familjen eller kanske någon utomstående, tar initiativet till att börja planera.<sup>17</sup> Planeringen bör inledas i god tid, eftersom ett generationsskifte är en avancerad och tidskrävande process.<sup>18</sup> Det är inte ovanligt att processen kan pågå under flera år.<sup>19</sup> Att börja i god tid innebär även att eventuella konflikter och motsättningar inom familjen kan bearbetas och hanteras på ett tillfredställande sätt. På så vis förhindras att dessa problem blir ett hot för verksamhetens fortsatta drift.<sup>20</sup>

### 2.2.3 Planering

Det andra steget är att upprätta en plan för hur generationsskiftet ska genomföras.<sup>21</sup> Många företagare har lite erfarenhet av ett generationsskifte, eftersom det vanligtvis är något som endast inträffar en gång i livet. Ett första delmoment kan därför vara att införskaffa kunskap för att kunna reflektera över olika lösningar och för att kunna förutse konsekvenser av olika tillvägagångssätt.<sup>22</sup> I det här stadiet är det även lämpligt att involvera någon utomstående, till exempel en jurist, en revisor eller någon annan kunnig på området. Fördelen är att kunna ta del av den gedigna kunskap och erfarenhet som exempelvis en jurist besitter, men även en utomståendes förmåga att ifrågasätta, ge nya infallsvinklar och att leda diskussionerna framåt. På så vis ökar chanserna till en öppen dialog, vilket är en av förutsättningarna för ett lyckat generationsskifte.<sup>23</sup>

Under planeringsstadiet ska flera frågeställningar besvaras för att komma fram till ett beslut om hur och när generationsskiftet ska ske, samt vem eller vilka som är lämpliga att ta över. Det som gör ett generationsskifte till en komplex process, är att många aspekter ska beaktas innan ett beslut kan fattas. Det gäller såväl juridiska, skattemässiga, finansiella, affärsmässiga och organisatoriska som relations- och känslomässiga.<sup>24</sup>

---

<sup>16</sup> Danielsson och Sund (2005) s. 36.

<sup>17</sup> Ibid., s. 36.

<sup>18</sup> Vikström (2005) s. 17.

<sup>19</sup> Danielsson och Sund (2005) s. 36.

<sup>20</sup> Vikström (2005) s. 19.

<sup>21</sup> Danielsson och Sund (2005) s. 36.

<sup>22</sup> Melin m.fl. (2007) s. 19.

<sup>23</sup> Ibid., s. 21.

<sup>24</sup> Ibid., s. 19.

Således är planeringen inte enbart en affärsmässig beslutsprocess, utan även en mognadsprocess där känslor och attityder samt personliga synpunkter måste beaktas.<sup>25</sup>

En central del av ett generationsskifte är att besluta hur verksamheten ska överlåtas till den yngre generationen. Vid planerade generationsskiften finns det tre överlåtelsemetoder; testamente, gåva eller köp.<sup>26</sup> Testamente är mindre vanligt förekommande och används främst då den äldre generationen vill dölja vem eller vilka som anses lämpliga att fortsätta bedriva verksamheten, samt i de situationer då det helt enkelt inte finns tillräckligt med tid att planera.<sup>27</sup> Valet mellan gåva och köp beror främst på den äldre generationens ekonomiska situation. Gåva är lämpligt om den äldre generationen inte är i behov av ersättning för sin framtida försörjning, och då det inte behövs medel för att tillgodose rättvisaspekterna gentemot de barn som inte ska ta över jord- och skogsbruksfastigheten. Om det däremot inte finns medel att tillgå, kan köp vara det enda möjliga alternativet.<sup>28</sup> Vid gåva av en jord- och skogsbruksfastighet är den så kallade huvudsaklighetsprincipen tillämplig. Därav kan den äldre generationen erhålla viss ersättning även vid gåva.<sup>29</sup>

Ett annat delmoment är att klargöra de inblandades ekonomiska situation, dels hur det ser ut innan generationsskiftesprocessen påbörjas och dels de ekonomiska konsekvenserna som följer av respektive överlåtelsemetod. Det kan till exempel gälla den äldre generationens försörjningsbehov och till vilken grad den yngre generationen kan skuldsätta sig. På grund av de kraftigt ökade markpriserna på jord- och skogsbruksfastigheter kan ett generationsskifte innebära finansieringssvårigheter, särskilt om fastigheten redan är högt belånad. Omständigheter av detta slag kan framtvinga en försäljning till någon utomstående. Initieras planeringen i god tid, ges ett större utrymme för att lösa finansieringsfrågan. På så vis ökar chanserna att bevara släktgården inom familjen.<sup>30</sup>

En grundläggande åtgärd är att värdera jord- och skogsbruksfastigheten. Det fastställda värdet ligger sedan till grund för den fortsatta planeringen av generationsskiftet. Fastighetens värde är av betydelse för beräkningen av ersättning till den äldre generationen och kompositionssystemet. Att utgå ifrån marknadsvärdet kan vara ett bra alternativ för att undvika framtida konflikter inom familjen. Det är nämligen fastighetens värde vid överlåtelsefallet som ligger till grund för bedömningen av om syskon har blivit rättvist kompenserade. Om exempelvis det övertagande syskonet överlåter fastigheten vid ett senare tillfälle och då erhåller en betydande vinst, utgör fastighetsvärderingen till marknadsvärdet en bra grund att falla tillbaka på för att bevisa att kompositionssystemet erhölet en rättvis ersättning.<sup>31</sup> I kapitel 2.3 redogörs mer ingående för syskonrättvisa.

---

<sup>25</sup> Danielson och Bernhardsson (2006) s. 7-8.

<sup>26</sup> Sund (2001) s. 241.

<sup>27</sup> Ibid., s. 283.

<sup>28</sup> Ibid., s. 283 och 241.

<sup>29</sup> Vad som särskilt gäller vid köp och gåva av jord- och skogsbruksfastigheter redogörs för nedan, se kapitel 4.

<sup>30</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-09-18.

<sup>31</sup> Ibid.

## 2.2.4 Genomförande

Det tredje steget är att genomföra generationsskiftet. Det är vid den här tidpunkten som den äldre generationen formellt överlåter verksamheten till den yngre generationen.<sup>32</sup> Beroende på vilken typ av överlåtelsemetod som har använts ska olika avtal och dokument upprättas, såsom köpehandlingar eller gåvobrev. Det formella överlåtandet sker oftast vid en specifik tidpunkt, men det faktiska överlämnandet av verksamheten kan emellertid pågå under en längre period.<sup>33</sup>

## 2.3 Syskonrättvisa

### 2.3.1 Inledning

Under livstiden kan den äldre generationen fritt disponera över sin egendom.<sup>34</sup> Det finns inga rättsregler för till vilket pris och till vem som den äldre generationen ska överlåta jord- och skogsbruksfastigheten. Den äldre generationen kan till exempel välja att skänka fastigheten till ett av sina tre barn, utan att ens rådfråga eller kompensera de andra barnen.<sup>35</sup> Vid givarens frånfälle kan dock problem uppstå om den äldre generationen under sin livstid har genom gåva, eller till ett pris under marknadsvärdet, överlåtit egendom till den yngre generationen. För att undvika framtida problem, bör därför hänsyn tas till arvsrättsliga regler vid planeringen av ett generationsskifte. Enligt min mening kan det emellertid vara en omöjlighet att uppnå total rättvisa, men huvudsaken torde vara att syskonen har vetskapen om att deras rättigheter har beaktats vid planeringen.

### 2.3.2 Förskott på arv

Vid den äldre generationens frånfälle har syskonen i den yngre generationen rätt till en lika stor del av arvsmassan enligt 2 kap. 1§ ÄB. För att upprätthålla denna rättvisa fördelning, tas vid den slutliga fördelningen av arvet även hänsyn till gåvor som den äldre generationen har gett under sin livstid till sina barn. Det föreligger nämligen en presumtion enligt 6 kap. 1§ ÄB att gåvor av detta slag ska utgöra förskott på arv. Presumtionen bygger på uppfattningen att en arvlätare torde ha som önskan att den slutliga fördelningen mellan bröstarvingar ska bli densamma som om gåvan inte hade fullbordats.<sup>36</sup> I och med istadarätten, att avkomling träder i tidigare arvinges ställe, tillämpas presumtionen även vid gåvor till bröstarvinges avkomling under förutsättning att bröstarvingen avlidit innan gåvotillfället.<sup>37</sup> Av 6 kap. 1§ 1st. ÄB framgår dock att presumtionen kan brytas genom att den äldre generationen i gåvobrevet föreskriver att gåvan inte ska anses utgöra förskott på arv, eller om så inte har skett men omständigheterna i övrigt talar där för.

I de fall när inget finns föreskrivet, eller då omständigheterna inte visar det motsatta, ska den som mottagit gåvan avräkna dess värde på sitt arv. Avräkningen sker genom att gå-

---

<sup>32</sup> Vikström (2005) s. 17.

<sup>33</sup> Melin m.fl. (2007) s. 17.

<sup>34</sup> NJA 1998 s. 534.

<sup>35</sup> Lundén (2008) s. 24.

<sup>36</sup> RH 23:82, HD har vägrat prövningstillstånd 1982-02-04.

<sup>37</sup> Se 2 kap. 1§ 2st. 2 men. ÄB och Saldeen (2006) s. 43.

van i enlighet med 6 kap. 5§ ÄB läggs till kvarlåtenskapen, vilken sedan delas upp på antal arvingar. Gåvotagaren får sedan avstå så stor del av sin lott som utgörs av gåvans värde. Av 6 kap. 3§ ÄB framgår att det är värdet på egendom vid gåvotillfället som ska avräknas, men annat kan dock gälla med hänsyn till omständigheter. Det belopp som ska avräknas på framtida arv kan exempelvis vara särskilt föreskrivet av arvlåtaren.<sup>38</sup> Utifall gåvans värde skulle överstiga gåvotagarens arvslott, är denne ändå inte skyldig enligt 6 kap. 4§ ÄB att återbära den överskjutande delen.

**Exempel:** En jord- och skogsbruksfastighet skänks till ett av tre syskon. Marknadsvärdet för fastigheten uppgår till två miljoner kronor. Vid den äldre generationens frånfalle framgår av bouppteckningen att kvarlåtenskapen värderats till en miljon kronor. Då det inte av gåvobrevet framgår att fastigheten inte ska utgöra förskott på arv, läggs gåvans värde till kvarlåtenskapen. Således uppgår vardera syskonets arvslott till en miljon kronor. Gåvotagaren får sedan avräkna fastighetens värde från sin arvslott. Trots att fastighetens värde överstiger arvsloten, blir inte gåvotagaren återbäringsskyldig. Gåvotagaren anses således ha mottagit sitt arv i och med gåvan, varför de två övriga syskonen erhåller 500 000 kronor vardera ur kvarlåtenskapen.

Reglerna om förskott på arv tillämpas på *gåvor* från den äldre till den yngre generationen. Emellertid tillämpas reglerna inte endast på ren gåva, utan kan även bli tillämpliga i de fall en försäljning sker till ett pris som uppenbart understiger marknadsvärdet, det vill säga blandade fång. Huruvida ett sådant blandat fång kan utgöra förskott på arv, får dock bedömas utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet.<sup>39</sup> Vad gäller fastighetsöverlåtelser kan ett missförhållande mellan den erlagda köpeskillingen och fastighetens värde föranleda att en gåva föreligger.<sup>40</sup> Missförhållandets storlek torde vara utgångspunkten för huruvida en fastighet som överläts till ett underpris ska klassificeras såsom en gåva, utan hänsyn till att den skatterättsliga huvudsaklighetsprincipen klassificerar en överlåtelse över taxeringsvärdet men under marknadsvärdet som ett köp.<sup>41</sup>

### 2.3.3 Förstärkta laglottsskyddet

Ett villkor om att en gåva inte ska anses utgöra förskott på arv kan dock komma att åsidosättas enligt bestämmelsen i 7 kap. 4§ ÄB om det förstärkta laglottsskyddet. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att reglerna om laglott kringgås genom att givaren överlåter egendom genom gåva, vars syfte går att likställa med testamente.<sup>42</sup> Enligt 7 kap. 1§ ÄB utgör en laglott hälften av den arvslott som skulle tillkomma en bröstarvinge enligt lag. Syftet med att tillkännage varje bröstarvinge en laglott, är dels att försäkra de närmaste arvingarna en del ur kvarlåtenskapen och dels att upprätta rättvisa dem emellan.<sup>43</sup> Det förstärkta laglottsskyddet tillämpas därför under förutsättning att avsikten med gåvan är att ordna arvsordningen, vilket är avsikten med ett testamente. Av motiven framgår att det finns främst två typfall; dels då givaren närmar sig döden

<sup>38</sup> Danielsson och Sund (2005) s. 31.

<sup>39</sup> Walin (2000) s. 145.

<sup>40</sup> NJA 1939 s. 171.

<sup>41</sup> Se nedan, avsnitt 4.2.

<sup>42</sup> NJA 1998 s. 534.

<sup>43</sup> Saldeen (2006) s. 108.

inom jämförelsevis kort tid och därför inte har samma intresse av sin egendom, och dels då givaren formellt överlåter gåvan men förbehåller sig nyttjanderätten eller dess avkastning fram till sin död.<sup>44</sup>

I samband med generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter förekommer förbehåll av sådan karaktär som anges i det andra typfallet. Inte sällan ges en gåva med förbehåll om att den äldre generationen ska få nyttja exempelvis bostaden eller erhålla avkastning från avverkad skog, samt jakt- och fiskerätter. Vidare kan gåvotagaren vara förhindrad från att överlåta fastigheten utan den äldre generationens samtycke.<sup>45</sup> Vid bedömningen av om avsikten med gåvan var att styra arvsordningen, ska i princip de fördelar som gåvogivaren erhåller i och med förbehållen vägas mot den uppoffring det innebär att överlåta äganderätten till fastigheten. I de fall då givaren väntar döden inom kort, är dels givarens hälsotillstånd vid gåvotillfället och dels den tid som faktiskt passerar till dess att givaren avlider av betydelse för bedömningen.<sup>46</sup>

Anses gåvan strida mot det förstärkta laglottsskyddet, ska gåvans värde vid tidpunkten för den aktuella tvisten läggas till arvsmassan innan laglotten beräknas. I de fall då gåvan har varit av sådant betydande värde att den återstående arvsmassan inte räcker för att täcka de övriga syskonens sammanlagda laglotter, ska gåvan nedsättas i motsvarande mån. Gåvotagaren ska då ge gåvan åter eller, om så inte kan ske, utge ersättning i sådan omfattning att laglotterna inte längre kränks.<sup>47</sup>

## 2.4 Mjuka frågor

### 2.4.1 Inledning

När ett generationsskifte planeras väcks många känslor. Många företagares obehag inför att hantera dessa personliga och känslomässiga aspekter är inte sällan anledningen till att planeringen skjuts på framtiden. I andra fall inleds planeringen, dock med den uppfattningen att diskussioner om känslor, relationer och rollförändringar inte är av lika stor betydelse som exempelvis de juridiska eller ekonomiska aspekterna. Det finns givetvis många skäl till att de mjuka frågorna hamnar i skuggan och ett utav dem kan vara svårigheten att faktiskt angripa frågorna. Till skillnad mot ekonomiska aspekter, är utfallet av olika handlingsalternativ svåra att förutse och det finns inga konkreta verktyg såsom sifferkalkyler. Vidare finns inga regelverk för hur de mjuka frågorna ska hanteras och självklara motsvarigheter till jurister och revisorer som kan ge konkreta råd saknas. Därutöver får de formella aspekterna ett definitivt slut i och med genomförandet av ett generationsskifte, medan de mjuka frågorna kan leva vidare och påverka de inblandade långt efter att processen avslutats.<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> NJA 1998 s. 534 och Walin (2000) s. 184-185.

<sup>45</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-09-18.

<sup>46</sup> NJA 1998 s. 534.

<sup>47</sup> 7 kap. 4§ ÄB. För exempel se Wallin (2000) s. 187ff.

<sup>48</sup> Melin m.fl. (2007) s. 16.

## 2.4.2 Vad är mjuka frågor?

Mjuka frågor är ofta starkt sammankopplade med känslor och relationer, men även personliga värderingar, föreställningar och åsikter.<sup>49</sup> Exempelvis kan det röra sig om vem som är lämplig att ta över, vem vill ta över och varför. Andra frågor som blir aktuella att besvara är hur generationsskiftet ska gå till, i vilken takt och hur stort inflytande ska den äldre generationen ha även i fortsättningen. Ett annat exempel är hur verksamheten ska drivas vidare, med vilken inriktning och i vilken omfattning. Vilka frågor som aktualiseras varierar från fall till fall och uppfattningen kring dessa frågor skiljer sig inte sällan åt mellan den äldre och yngre generationen. Mjuka frågor är av naturen svåra att hantera och finns det tidigare oförrätter inom familjen kan det försvåra hanteringen av dessa frågor ytterligare. För att undvika att nya konflikter uppkommer, är det viktigt att samtliga inblandade är medvetna om hur de mjuka frågorna ska hanteras.<sup>50</sup>

## 2.4.3 Medvetenhet, kommunikation och öppenhet

Inte sällan leder ett generationsskifte till konflikter och maktspel inom familjen. Relationerna utsätts ofta för tuffa påfrestningar. Generationsskiftet i sig kan ses som framgångsrikt för verksamheten men har kanske samtidigt orsakat bestående konflikter inom familjen. För att undvika oönskade resultat som dessa krävs att de mjuka frågorna lyfts fram och att alla inblandade förstår vikten av dem för ett lyckat generationsskifte. En bra grundregel är att våga prata om de mjuka frågorna och att tillåta alla inblandade att göra sin röst hörd. Vidare är det av stor vikt att de involverade undviker att relationer utnyttjas och att de noga tänker igenom hur de väljer att uttrycka sig.<sup>51</sup> För en fungerande kommunikation krävs ömsesidig öppenhet och att de involverade visar förståelse för varandra. De som har lättare att uttrycka sig kanske måste ta ett steg tillbaka och bjuda in till diskussion. Men givetvis har var och en ett ansvar för att göra sin röst hörd och att våga berätta om sina tankar och känslor. Det viktiga är att de involverade är medvetna om att planeringen av ett generationsskifte väcker starka känslor och på så vis kan de hantera processen på ett bättre sätt.<sup>52</sup> Att försöka tyda och förstå hur andras känslor påverkar deras agerande är emellertid inte enkelt, särskilt då personen i fråga själv kanske är omedveten om anledningen till sitt beteende.<sup>53</sup>

I och med att de mjuka frågorna får en central roll, kan risken för osämja under processen öka. Att de mjuka frågorna ventileras måste ändå ses som positivt, då eventuella konflikter kan lösas i tid och generationsskiftet kan styras i rätt riktning.<sup>54</sup>

## 2.4.4 Rollförändring

När ett generationsskifte äger rum sker en rollförändring. Den yngre generationen ska ta över efter den äldre, vilket kan innebära en stor utmaning för de inblandade. För den äldre generationen kan en svårighet vara att faktiskt lämna över till den yngre genera-

---

<sup>49</sup> Melin m.fl. (2007) s. 14-15.

<sup>50</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-09-18.

<sup>51</sup> Melin m.fl. (2007) s. 33.

<sup>52</sup> Ibid., s. 60-61.

<sup>53</sup> Ibid., s. 56.

<sup>54</sup> Ibid., s. 61.

tionen, då det finns en stark känslomässig koppling till verksamheten. Vidare kan oviljan att lämna över verksamheten leda till att den äldre generationen agerar på ett sätt som försvårar generationsskiftet. För den yngre generationen handlar det mer om att hantera omgivningens förväntningar, kanske inte minst den äldre generationens förväntningar. En förutsättning för att kunna hantera problematiken är att de inblandade faktiskt är medvetna om att det sker en rollförändringsprocess.<sup>55</sup>

Att den äldre generationen arbetar kvar i verksamheten kan innebära en risk om det hämmar den yngre generationens utveckling mot självständighet. För att lyckas med rollförändringen är det därför av stor betydelse att de båda generationerna är lyhörda och öppet diskuterar kring hur arbetsuppgifterna i verksamheten kommer att fördelas generationerna emellan.<sup>56</sup> Ett bra alternativ kan vara att den yngre generationen utvecklar ett område som den äldre generationen varken haft kunskap eller intresse för. Det är dock viktigt att den yngre generationen inger förtroende genom att agera ansvarsfullt.<sup>57</sup> En fungerande rollförändringsprocess är av betydelse, eftersom ett fortsatt engagemang säkerställer att gedigen kunskap och kontakter förs vidare till den yngre generationen. För att underlätta processen är det emellertid viktigt är att den äldre generationen är införstådd med att dess kontroll successivt kommer att minska samt att den äldre generationen mentalt förbereder sig på att ha en fritid och planerar hur den tiden ska användas.<sup>58</sup>

Vid generationsskiftet av jord- och skogsbruksfastigheter förekommer att den äldre generationen bor kvar på gården, vilket kan leda till att en ”generationskrock” uppstår vad gäller familjeliv och arbetsfördelning i hemmet. I dagens samhälle är det inte längre lika självklart att kvinnan tar hand om barn och hushåll, vilket förr möjliggjorde långa arbetsdagar för mannen inom jordbruket. En förutsättning för ett fungerande samspel generationerna emellan, är att de visar förståelse för varandras uppfattningar och att den yngre generationen tillåts driva jord- och skogsbruket anpassat efter sin familjesituation.<sup>59</sup>

---

<sup>55</sup> Melin m.fl. (2007) s. 44-45.

<sup>56</sup> Ibid., s. 32-34.

<sup>57</sup> Ibid., s. 49.

<sup>58</sup> Ystedt (2005) s. 71.

<sup>59</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-09-18.



## **3 Företagsformer inom jord- och skogsbruksrörelsen**

### **3.1 Inledning**

Utgångspunkten för denna uppsats är huruvida valet av företagsform har någon betydelse i samband med generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter. Näringsverksamhet som utförs på en sådan fastighet av en fysisk person kan antingen bedrivas som enskild näringsverksamhet eller vara förlagd till ett driftsbolag.<sup>60</sup> Nedan i avsnitt 3.2 redogörs först för vad som utgör en jord- och skogsbruksfastighet, eftersom näringsverksamheten är starkt kopplad till fastigheten. Därefter i avsnitt 3.3 och 3.4 presenteras innebörden av de två företagsformerna i ett jord- och skogsbrukssammanhang, dess beskattningseksekvenser samt huruvida det föreligger någon möjlighet för att åstadkomma gemensam drift mellan den äldre och den yngre generationen under generationsskiftesprocessen.

### **3.2 Jord- och skogsbruksfastighet**

Fast egendom är jord enligt 1 kap. 1§ JB. Den fasta egendomen är indelad i fastigheter i enlighet med särskilda regler i fastighetsbildningslagen (1970:988). Enligt IL särskiljs näringsfastigheter ifrån privatbostadsfastigheter. En jord- och skogsbruksfastighet består vanligtvis av en näringsfastighet och en privatbostadsfastighet. Enligt 2 kap. 13§ 1st. 3p. IL avses med en privatbostadsfastighet ett småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet under förutsättning att småhuset är en privatbostad<sup>61</sup>. Av 14§ samma kapitel framgår att resterande del, det vill säga det som inte utgör privatbostadsfastighet, betraktas som näringsfastighet.

Vid bedömningen av vad som utgör lantbruksenhet och småhus med tillhörande tomtmark är det enligt 2 kap. 15§ IL bestämmelserna i FTL som är avgörande. Av 4 kap. 5§ 1st. 7p. och 2st FTL framgår att en lantbruksenhet utgör en kombination av ekonomibyggnad, åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment samt att småhus med tillhörande tomtmark ska anses ingå i lantbruksenheten. Vad som avses med olika byggnadstyper och markslag anges i 2 kap. 2§ och 4§ FTL.

### **3.3 Enskild näringsverksamhet**

#### **3.3.1 Allmänt**

Enskild näringsverksamhet är ett skatterättsligt begrepp och innebär att en fysisk person, i enlighet med de så kallade rörelsekriterierna i 13 kap. 1§ 1st. andra meningen IL, självständigt och yrkesmässigt bedriver förvärvsverksamhet. Efter skattereformen som ägde rum år 1991, räknas även inkomster från jordbruksfastighet till inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>62</sup> En fysisk person som självständigt och yrkesmässigt bedriver verk-

---

<sup>60</sup> Övriga företagsformer kräver mer än en person vid bildandet. Handelsbolag, 1 kap. 1§ HBL. Enkelt bolag, 1 kap. 3§ HBL. Ekonomisk förening, 2 kap. 1§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

<sup>61</sup> Se 2 kap. 8-12§§ IL, särskilt 2 kap. 9§ 2-3st. IL.

<sup>62</sup> Prop. 1999/00:2 s. 161.

samhet på en jord- och skogsbruksfastighet betraktas således som en enskild näringsidkare.

En enskild näringsverksamhet är ingen juridisk person.<sup>63</sup> Därav har en enskild näringsverksamhet inte egen rättskapacitet, utan det är den fysiska personen som bedriver verksamheten som förvärvar rättigheter eller ikläder sig skyldigheter, samt för talan i domstol. Den enskilde näringsidkaren svarar således personligen för verksamheten.<sup>64</sup>

### 3.3.2 Beskattning

Enligt 13 kap. 1§ 1st. IL hör inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet till inkomstslaget näringsverksamhet. Därav ska löpande inkomster och utgifter som är hänförliga till en jord- och skogsbruksfastighet av en enskild näringsidkare tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>65</sup> Eftersom den enskilda näringsverksamheten inte utgör ett eget skattesubjekt, är det den fysiska personen som är skattskyldig för inkomst som härrör ifrån verksamheten.<sup>66</sup>

Underlaget för beräkningen av den skatt som den fysiska personen ska erlägga, utgörs av såväl överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet som överskottet i inkomstslaget tjänst. Tillsammans uppgår dessa till vad som kallas den beskattningsbara inkomsten.<sup>67</sup> Inkomster av näringsverksamhet och av tjänst utgör så kallade förvärvsinkomster för vilka progressiv skatt utgår. Med progressiv skatt menas att andelen skatt ökar med inkomstens storlek.<sup>68</sup> Beroende på inkomstens storlek, ska dels kommunal inkomstskatt och dels statlig inkomstskatt erläggas. Den kommunala inkomstskatten varierar beroende på i vilken kommun som den fysiska personen är folkbokförd,<sup>69</sup> men antas i denna uppsats uppgå till 32 procent. Statlig inkomstskatt erläggs endast utav de personer som har en beskattningsbar inkomst som överstiger de så kallade skiktgränserna. För den del av inkomsten som överstiger 367 600 kronor utgår ytterligare 20 procent i skatt. I de fall som inkomsten överstiger 526 200 kronor, ska den skattskyldige för den överskjutande delen erlägga ytterligare fem procent i skatt.<sup>70</sup> Således kan skatteuttaget komma att uppgå till omkring 57 procent beroende på inkomstens storlek. Vidare ska en enskild näringsidkare betala socialavgifter på överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>71</sup>

Emellertid ska enligt 13 kap. 6§ IL den kapitalvinst som uppstår då den enskilda näringsidkaren avyttrar en näringsfastighet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

---

<sup>63</sup> Rydin (2003) s. 44.

<sup>64</sup> Lundén (2007) s. 10.

<sup>65</sup> RÅ 2001 not. 110.

<sup>66</sup> 3 kap. 1§ 1st. IL och 6 kap. 1§ 1st. och 3§ IL.

<sup>67</sup> 1 kap. 5§ 1-2st. IL.

<sup>68</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 45.

<sup>69</sup> 65 kap. 3§ IL.

<sup>70</sup> 65 kap. 5§ IL. Angivna skiktgränser gäller för 2010 års taxering.

<sup>71</sup> Se 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) samt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

Överskottet i inkomstslaget kapital blir föremål för proportionell beskattning,<sup>72</sup> vilket innebär att oavsett inkomstens storlek sker ett skatteuttag om 30 procent.<sup>73</sup> Den kapitalvinst som är hänförlig till den del av en jord- och skogsbruksfastighet som utgör näringsfastighet ska således inte beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Av huvudregeln i 42 kap. 1§ IL framgår att den del av kapitalvinsten som är hänförlig till privatbostadsfastigheten ska tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

### 3.3.3 Gemensam drift av enskild näringsverksamhet

En enskild näringsverksamhet kan bedrivas gemensamt av två makar<sup>74</sup> enligt 60 kap. 10§ IL, om de båda har en likvärdig ställning inom företaget. Innebörden av att den enskilda näringsverksamheten bedrivs gemensamt är att resultatet av verksamheten fördelas makarna emellan utefter vad som är skäligt med hänsyn till deras arbete och övriga insatser i verksamheten. En sådan ekonomisk uppdelning är däremot inte möjlig mellan en förälder och dess barn<sup>75</sup>. Enligt 60 kap. 2§ 1st. IL kan endast den enskilde näringsidkarens barn såsom anställd utföra arbete i verksamheten mot marknadsmässig ersättning.

Däremot kan den äldre generationen gemensamt med den yngre generationen bedriva driften av jord- och skogsbruket i ett *enkelt bolag*. Av 1 kap. 3§ HBL framgår att ett enkelt bolag föreligger då två eller flera har avtalat att bedriva verksamhet i bolag. Rättsförhållandet enkelt bolag regleras i enlighet med bestämmelserna i 4 kap. HBL. Bestämmelserna är i stor utsträckning dispositiva, varför bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter samt förvaltningsfrågor kan helt regleras genom avtal efter bolagsmännens fria vilja. Det föreligger således en långtgående dispositionsrätt bolagsmännen emellan.<sup>76</sup> Därav kan den äldre och den yngre generationen avtala om att de ska fördela vinsten i verksamheten lika dem emellan, eller att var och en av dem i vart fall erhåller en betydande del, och att fastigheten får brukas i verksamheten trots att den äldre generationen har kvar äganderätten.

Ett enkelt bolag är inte en juridisk person.<sup>77</sup> En konsekvens därav är att bolagsmännen personligen svarar för rättigheter och skyldigheter i verksamheten.<sup>78</sup> Eftersom den äldre respektive den yngre generationen anses bedriva jord- och skogsbruksverksamheten gemensamt såsom enskilda näringsidkare,<sup>79</sup> aktualiseras ovan nämnda bestämmelser om enskild näringsverksamhet för respektive bolagsman.

---

<sup>72</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 45.

<sup>73</sup> 1 kap. 3§ 1st. 2p. och 6§, samt 65 kap. 7§ IL.

<sup>74</sup> För definition av make, se 2 kap. 20§ IL.

<sup>75</sup> För definition av barn, se 2 kap. 21§ IL.

<sup>76</sup> Nial och Hemström (2008) s. 352-353.

<sup>77</sup> Prop. 1992/93:137 s. 5.

<sup>78</sup> Nial och Hemström (2008) s. 347.

<sup>79</sup> Lundén (2008) s. 28.

## 3.4 Enskild näringsverksamhet i kombination med driftsbolag

### 3.4.1 Bakgrund

Kombinationen av enskild näringsverksamhet och driftsbolag kan sägas vara ett alternativ till företagsformen aktiebolag. Kombinationen är ett resultat av att det i enlighet med bestämmelsen i 4§ 1st. 3p. JFL krävs ett särskilt tillstånd för att en juridisk person ska få förvärva en lantbruksegendom<sup>80</sup> av en fysisk person eller ett dödsbo. Bestämmelsen gäller inom hela landet, oberoende av vart egendomen är belägen.<sup>81</sup> Tillstånd, vilket beviljas av Länsstyrelsen, får lämnas enligt 6§ under förutsättning att:

1. förvärvaren avstår, kan antas komma att avstå eller under de fem närmast föregående åren har avstått lantbruksegendom som i fråga om produktionsförmåga ungefär motsvarar den egendom som avses med förvärvet, och
2. avståendet sker, kan antas komma att ske eller har skett till
  - a) en fysisk person, eller
  - b) staten för naturvårdsändamål.

Eller då:

1. egendomen är avsedd för annat ändamål än jordbruk eller skogsbruk,
2. förvärvet huvudsakligen avser skogsmark och förvärvaren på orten bedriver sådan industriell verksamhet i vilken egendomens virkesavkastning behövs,
3. förvärvet sker från annan juridisk person än dödsbo, eller
4. det annars finns särskilda skäl.

Syftet med lagstiftningen bygger på principen om att bibehålla balansen mellan olika ägarkategorier. På så vis anses jord- och skogsbruksfastigheter stanna i brukarnas ägo och därav säkerställs en långsiktig och hållbar användning av dessa fastigheter.<sup>82</sup> Principen anses vidare främja uppbyggandet av och bevara effektiva familjeföretag.<sup>83</sup>

Som en konsekvens av bestämmelserna i 4§ och 6§ JFL förhindras en enskild jordägare att försälja sin jord- och skogsbruksfastighet till ett eget startat aktiebolag, varför fastigheten i regel förblir i den fysiska personens ägo. En jord- och skogsbruksföretagare kan således inte under normala omständigheter äga sin jord- och skogsbruksfastighet via ett aktiebolag. Det finns dock en öppning om det anses föreligga särskilda skäl. Vid bedömningen ska syftet att bibehålla ägarstrukturen vägas mot vad som är skäligt i det enskilda fallet, samt det allmännas intresse. En juridisk person kan till exempel beviljas tillstånd då flera jordbruksföretagare gemensamt förvärvar en lantbruksegendom genom

---

<sup>80</sup> Definition av lantbruksegendom: en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet, 1§ JFL.

<sup>81</sup> Prop. 2004/05:53 s. 26.

<sup>82</sup> Ibid., s. 28.

<sup>83</sup> Ibid., s. 26.

ett bolag.<sup>84</sup> För den enskilde jord- och skogsbrukaren är dock detta inte ett alternativ, varför fastigheten förblir i dennes ägo.

Alternativet är att förlägga driften av jord- och skogsbruksverksamheten i ett aktiebolag, ett så kallat driftsbolag. Fastigheten förblir i den fysiska personens ägo, men arrenderas ut till ett av den fysiska personen startat aktiebolag. De tillgångar som används i driften, exempelvis maskiner och djur, överläts från markägaren till aktiebolaget.<sup>85</sup> Att vissa jord- och skogsbruksföretagare väljer att förlägga driften av jord- och skogsbruket i ett driftsbolag kan dels bero på att företagaren vill minimera det personliga risktagandet,<sup>86</sup> men dels för att uppnå såväl ekonomiska fördelar som effektivisering vad gäller behovet av arbetskraft genom samarbete i aktiebolagsform med närliggande gårdar.<sup>87</sup>

Enligt 13 kap. 1§ 3st. IL räknas innehav av en näringsfastighet alltid som näringsverksamhet. Att fastighetens karaktär som näringsfastighet är tillräckligt för att innehavaren ska anses bedriva näringsverksamhet, kommer av att fastighetsägaren kan utnyttja fastighetens naturliga beståndsdelar genom upplåtelse, såsom genom arrende.<sup>88</sup> Ett innehav av en jord- och skogsbruksfastighet<sup>89</sup> räknas således som näringsverksamhet, varför de två företagsformerna enskild näringsverksamhet och aktiebolag förenas till en kombinerad företagsform.

### 3.4.2 Konsekvenser och effekter av att bilda ett driftsbolag

I och med att den lösa egendomen överläts till driftsbolaget uppkommer frågan huruvida överlåtelsen medför några skattekonsekvenser för jordägaren. För att överlåtelsen ska kunna ske till ett värde som motsvarar bokfört värde och på så vis inte föranleda någon beskattning, krävs att överlåtelsen uppfyller villkoren i 23 kap. IL vad gäller underprisöverlåtelser. Under sådana omständigheter sker ingen uttagsbeskattning i enlighet med 22 kap. IL.<sup>90</sup> Eftersom överlåtelsen sker från en fysisk person till ett utav denne nystartat aktiebolag, är förvärvaren, i detta fall driftsbolaget, genast efter förvärvet skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare är aktierna i driftsbolaget kvalificerade i enlighet med reglerna om fåmansföretag i 56-57 kap. IL.<sup>91</sup> Eftersom driftsbolaget är nystartat finns inte heller något underskott i bolaget från året innan överlåtelseåret.<sup>92</sup> Så långt uppfyller överlåtelsen villkoren, utan några tveksamheter.

---

<sup>84</sup> Prop. 2004/05:53 s. 39.

<sup>85</sup> Lundén (2008) s. 11.

<sup>86</sup> Ibid., s. 10.

<sup>87</sup> SLF Rapport, *Ekonomiska vinster vid samverkan mellan lantbruksföretag*.

<sup>88</sup> Rydin (2003) s. 205-206.

<sup>89</sup> Anses utgöra en näringsfastighet, enligt definitionen i 2 kap. 14§ IL. En jord- och skogsbruksfastighet kan dock delvis utgöra privatbostadsfastighet, se ovan i avsnitt 3.2

<sup>90</sup> Se 22 kap. 11§ och 23 kap. 9§ IL.

<sup>91</sup> Det är färre än fyra delägare som innehar mer än 50 procent av aktierna och aktieägarens arbetsinsats är av betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Se 56 kap. 2§ 1p. och 57 kap. 4§ 1st. 1p. IL. Se nedan, avsnitt 5.4.3.

<sup>92</sup> Vad gäller överlåtelse från fysisk person till ett driftsbolag ska villkoren i 23 kap. 14§, 16§, 18§, 23§ och 27§ IL.

Det finns dock ytterligare ett villkor som behöver förklaras mer ingående. Det gäller villkoret i 23 kap. 17§ IL, att överlåtelsen måste avse hela näringsverksamheten eller en verksamhetsgren. Eftersom själva fastigheten i sig inte får överlåtas på grund av JFL, uppstår frågan om den lösa egendomen som en sammanhållen enhet<sup>93</sup> utgör en verksamhetsgren. Enligt definitionen i 2 kap. 25§ IL avses med verksamhetsgren en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Av propositionen framgår att den överlåtna egendomen i sig ska göra det möjligt för förvärvaren att bedriva näringsverksamhet på ett ändamålsenligt sätt.<sup>94</sup> Att så får anses vara fallet då lös egendom överlåts till ett driftsbolag, har bekräftats i ett förhandsbesked<sup>95</sup> från Skatteverket. Det ansågs möjligt för ett driftsbolag att efter överlåtelsen bedriva ändamålsenlig och självständig jordbruksdrift även då fastigheten i sig förblir i jordägarens ägo. Dock under förutsättning att jord- och skogsbruksfastigheten arrenderas av driftsbolaget. Eftersom samtliga villkor för en underprisöverlåtelse får anses uppfyllda, föranleder således en överlåtelse till bokfört värde ingen beskattning för jordägaren. Efter överlåtelsen finns den lösa egendomen i driftsbolaget.

Vidare ska aktieägarna enligt 1 kap. 5§ ABL tillskjuta ett aktiekapital om minst 100 000 kronor i samband med att ett aktiebolag bildas.<sup>96</sup> I och med att tillgångar som kommer att användas i driften förs över till driftsbolaget, kan aktiekapitalet finansieras med dessa tillgångar. Betalning sker då med så kallad apportegendom enligt 2 kap. 18§ ABL, som ett alternativ till kontant betalning enligt 17§. Dock krävs enligt 2 kap. 19§ ABL att en revisor skriftligen intygar att apportegendomen har tillförts driftsbolaget, att egendomen är till nytta i verksamheten och att egendomens verkliga värde motsvarar minst 100 000 kronor.

I samband med att driften av en jord- och skogsbruksfastighet förläggs i ett driftsbolag föreligger även en möjlighet för driftsbolaget, i egenskap av aktiebolag, att ta över den enskilde näringsidkarens periodiseringsfonder<sup>97</sup>, under förutsättning att villkoren i 30 kap. 11§ IL är uppfyllda. För det första får överföringen inte föranleda uttagsbeskattning. För det andra ska den enskilde näringsidkaren göra ett tillskott till aktiebolaget motsvarande den övertagna periodiseringsfonden och för det tredje ska aktiebolaget göra avsättning i räkenskaper för den övertagna periodiseringsfonden.

Vidare får ett aktiebolag enligt 2 kap. 25§ 1st. ABL egen rättskapacitet efter att bolaget registrerats. Därefter utgör driftsbolaget en egen juridisk person, vilken kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt vara part i domstol eller annan myndighet. Aktieägaren, det vill säga jordägaren, har enligt huvudregeln i 1 kap. 3§ ABL inget personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. Emellertid återfinns ett antal regler i ABL i syfte att skydda bolagets borgenärer. Framförallt är det reglerna om att det ska finnas en viss marginal mellan aktiebolagets tillgångar och skulder, vilket motsvaras av det ursprungliga satsade och därefter tillskjutna aktiekapitalet.<sup>98</sup> Vidare är en förutsätt-

<sup>93</sup> Antonsson och Rydin (2009) s. 593.

<sup>94</sup> Prop. 1998/99:15 s. 138.

<sup>95</sup> Förhandsbesked från 7 september 2000.

<sup>96</sup> Förutsätter att driftsbolaget är ett privat aktiebolag, enligt 1 kap. 2§ ABL.

<sup>97</sup> Vad gäller periodiseringsfond, se nedan avsnitt 4.4.3.

<sup>98</sup> Olaglig värdeöverföring, se 17 kap. ABL. Prop. 2004/05:85 s. 196.

ning för att aktieägaren inte ska vara personligt betalningsansvarig att personlig borgen inte föreligger, att företrädarna för aktiebolaget betalar in skatter och avgifter samt att inte andra ansvarsgenombrott sker, såsom överträdelse av låneförbudet<sup>99</sup> eller överträdelse av reglerna om likvidationsplikt<sup>100</sup> vid kapitalbrist.<sup>101</sup> Under förutsättning att jordägaren bedriver verksamheten enligt de regler som finns att följa innebär förfarandet med ett driftsbolag inte samma grad av ekonomiskt risktagande för jordägaren jämfört med att bedriva verksamheten som enskild näringsverksamhet. Den ekonomiska risk som aktieägaren tar motsvaras nämligen av det aktiekapital som denne har satsat i bolaget.<sup>102</sup> Vidare utgör driftsbolaget en egen ekonomisk enhet, varför det föreligger en klar skiljelinje mellan jordägaren och driftsbolagets ekonomi.<sup>103</sup>

### 3.4.3 Beskattning

Jordägaren såväl som driftsbolaget är skattskyldig för inkomster och utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet. För jordägarens del rör det sig om intäkter för arrende, och utgifter i form av ränta och amorteringar av de lån som finns upptagna med inteckning i fastigheten. I samband med bildandet av driftsbolaget kan övriga inkomster förekomma som likvid för överlåtna tillgångar till driftsbolaget, eller ränta på upprättad revers.<sup>104</sup> Jordägaren såsom enskild näringsidkare, beskattas för överskottet av näringsverksamhet i enlighet med de ovan nämnda bestämmelserna i avsnitt 3.3.2.

Eftersom driftsbolaget är en egen juridisk person, är det bolaget som är obegränsat skattskyldig för alla sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>105</sup> Det rör sig om inkomster hänförliga till driften av jord- och skogsbruksverksamheten. Enligt 1 kap. 3§ 2st. IL ska juridiska personer betala statlig inkomstskatt, vilken uppgår till 26,3 procent<sup>106</sup>. Skatten beräknas på den beskattningsbara inkomsten, vilken enligt 1 kap. 7§ IL bestäms till överskottet i näringsverksamheten minskat med allmänna avdrag.

### 3.4.4 Gemensamt ägande

Aktierna i driftsbolaget kan innehas av såväl jordägaren som den yngre generationen. Det är således möjligt för den äldre och den yngre generationen att gemensamt bedriva jord- och skogsbruksverksamheten, även om fastigheten i sig förblir i den äldre generationens ägo. På grund av det så kallade närståenderekvisitet i 56 kap. 5§ IL, anses dock delägarna som en enda ur ett skatterättsligt perspektiv. Därav faller ett familjeägt driftsbolag in under definitionen av ett fåmansföretag. Eventuell utdelning eller kapitalvinst blir därmed föremål för beskattning i enlighet med vad som nedan redogörs för i avsnitt 5.4.3.

---

<sup>99</sup> 21 kap. ABL.

<sup>100</sup> 25 kap. 13§ och 18§ ABL.

<sup>101</sup> Lundén (2009) s. 208ff.

<sup>102</sup> Prop. 2004/05:85 s. 196.

<sup>103</sup> Lundén (2008) s. 10.

<sup>104</sup> Ibid., s. 11.

<sup>105</sup> 6 kap. 3-4§§ och 13 kap. 2§ IL.

<sup>106</sup> 65 kap. 14§ 1st. IL.

## 4 Överlåtelse av jord- och skogsbruksfastighet

### 4.1 Inledning

Av utredningen i tredje kapitlet framgår att oavsett företagsform, förblir i regel en jord- och skogsbruksfastighet i den fysiska personens ägo. Därav är gällande rätt vid överlåtelse av näringsfastighet från en fysisk person till en annan fysisk person av stor betydelse i samband med ett generationsskifte av en jord- och skogsbruksverksamhet. Sker ett planerat generationsskifte finns tre olika överlåtelsemetoder; testamente, gåva eller köp.<sup>107</sup> Eftersom innebörden av ett planerat generationsskifte i denna uppsats är att verksamheten ska övergå till den yngre generationen under den äldre generationens livstid, faller överlåtelsemetoden testamente bort av naturliga skäl.

Nedan i avsnitt 4.2 presenteras först den så kallade huvudsaklighetsprincipen, vilken styr gränsdragningen mellan vad som anses utgöra en gåva respektive ett köp. I avsnitt 4.3 anges de formkrav som gäller vid upprättande av överlåtelsehandlingar, samt möjliga villkor att föreskriva. Därefter utreds de skattekonsekvenser som följer av respektive överlåtelsemetod, vad gäller överlåtelse genom gåva i avsnitt 4.4 och vad gäller överlåtelse genom köp i avsnitt 4.5. I avsnitt 4.6-4.8 redogörs hur underskott i näringsverksamhet hanteras i samband med överlåtelse av näringsfastighet, lagfartskostnader och slutligen huruvida det för överlåtelsen krävs förvärvstillstånd enligt JFL.

### 4.2 Huvudsaklighetsprincipen

Överlåter den äldre generationen en jord- och skogsbruksfastighet till den yngre generationen utan motprestation på frivilliga grunder föreligger en ren gåva.<sup>108</sup> Överlåtelsen föranleder inga gränsdragningsproblem vad gäller överlåtelsens karaktär. Vid blandade fång, då fastigheten överlåts mot en ersättning som understiger marknadsvärdet, är överlåtelsens karaktär inte lika självklar. Överlåtelsen består under sådana omständigheter av såväl benefika som onerösa inslag.<sup>109</sup> För att undkomma gränsdragningsproblematiken tillämpas den inom skatterätten utvecklade huvudsaklighetsprincipen vid överlåtelse av fastigheter.<sup>110</sup>

I enlighet med huvudsaklighetsprincipen är det ersättningens storlek i förhållande till fastighetens värde som avgör huruvida överlåtelsen ska behandlas som köp eller gåva. Fastighetens värde har i praxis bestämts till överlåtelseårets taxeringsvärde.<sup>111</sup> Generellt sett gäller att överlåtelsen ska behandlas som gåva i det fall ersättningen understiger fastighetens taxeringsvärde. Om ersättningen däremot motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet behandlas överlåtelsen som ett köp.<sup>112</sup> I de fall då överlåtelsen är villkorad på så vis att mottagaren ska ta över betalningsansvaret för skulder med inteckning i fastigheten, anses skuldövertagandet utgöra en ersättning i sig. Överlåtelsen behandlas så-

---

<sup>107</sup> Se ovan, avsnitt 2.2.3.

<sup>108</sup> NJA 1991 s. 748.

<sup>109</sup> Grauers (2006) s. 277.

<sup>110</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 186.

<sup>111</sup> RÅ81 1:29.

<sup>112</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 186-187.



ledes som ett köp, om skulderna uppgår till ett värde som överstiger fastighetens taxeringsvärde.<sup>113</sup> I de fall då en ersättning är förenad med ett skuldövertagande jämförs det sammanlagda värdet av dessa med taxeringsvärdet. Ersättningens storlek kan vidare påverkas av villkor, såsom den äldre generationens rätt att nyttja bostaden eller rätt till avkastning från avverkning. Villkor av detta slag kan anses utgöra ersättning med den följd att en tänkt gåva bedöms utgöra ett köp.<sup>114</sup>

En förutsättning för att en fastighetsöverlåtelse ska kunna behandlas som en gåva enligt huvudsaklighetsprincipen är att de civilrättsliga kriterierna för gåva är uppfyllda, det vill säga att en förmögenhetsöverföring sker frivilligt och med gåvoavsikt till följd att gåvogivarens förmögenhet minskas.<sup>115</sup> När rekvisiten för gåva inte är uppfyllda, kan överlåtelsen således komma att behandlas som köp, oavsett om ersättningen understiger taxeringsvärdet.<sup>116</sup> Det omvända kan gälla då parterna sinsemellan benämner överlåtelsen som köp, men av utredningen att döma föreligger gåvoavsikt.<sup>117</sup>

## **4.3 Överlåtelsehandlingar**

### **4.3.1 Allmänt**

För att en överlåtelse av fast egendom ska vara giltig krävs att gåvo- respektive köpehandlingar upprättas i enlighet med bestämmelserna i 4 kap. JB. Vid gåva av fast egendom krävs enligt 4 kap. 29§ 1st. JB att ett gåvobrev upprättas i enlighet med de formkrav som gäller vid fastighetsköp. Vid köp av fast egendom ska köpehandlingen enligt 4 kap. 1§ JB upprättas skriftligen och undertecknas av såväl säljaren som köparen. Vidare ska fastighetsbeteckning och köpeskilling samt en överlåtelseförklaring av säljaren anges i köpehandlingen. Av 4 kap. 1§ 3st. JB framgår att köpet är ogiltigt om köpehandlingen inte uppfyller det föreskrivna formkravet. Detsamma gäller vid gåva, men en brist i formkravet vad gäller köpeskillingen är troligtvis inte avgörande för gåvans bestånd.<sup>118</sup>

### **4.3.2 Villkor vid överlåtelse av jord- och skogsbruksfastighet**

Vid överlåtelse av en jord- och skogsbruksfastighet kan givaren av olika skäl vilja skriva in villkor i gåvobrevet. På så vis kan den äldre generationen försäkra sig om att gården kommer att förbli i familjens ägo, att vissa åtaganden införlivas av den yngre generationen eller att för egen del förbehålla sig rätten till att kunna nyttja bostad eller annan rättighet under sin fortsatta livstid. Vissa villkor kan dock endast göras gällande under förutsättning att villkoret har medtagits i gåvo- respektive köpehandlingen enligt 4 kap. 3§ JB. I samband med generationsskiftet av jord och skogsbruksfastigheter gäller det främst villkor som utgör en inskränkning i den yngre generationens rätt att förfoga över fastigheten.

---

<sup>113</sup> RÅ 1988 not. 710.

<sup>114</sup> RÅ 1987 ref. 118 och RÅ 1950 ref. 41.

<sup>115</sup> NJA 1991 s. 748.

<sup>116</sup> RÅ 1993 ref. 43 I och II.

<sup>117</sup> RÅ81 1:29.

<sup>118</sup> Grauers (2006) s. 273.

*För det första* kan den äldre generationen begränsa den yngre generations rätt att överlåta fastigheten, söka in-teckning eller upplåta rättigheter helt eller endast med den äldre generationens samtycke. Beträffande gåva av fastighet kan den äldre generationen däröver medta klausuler om förköpsrätt och hembud i gåvobrevet. Klausulerna har prövats i praxis såväl vid ren gåva som vid blandade fång och har accepterats på grund av att klausulerna inte anses mer inskränkande än ett överlåtelseförbud samt under förutsättning att överlåtelsen utgör en klar gåvotransaktion.<sup>119</sup> På så vis förhindras att fastigheten säljs av något av de övertagande syskonen till någon utomstående. Vidare utgör klausuler om förköp och hembud, vilka är medtagna i ett gåvobrev, ett undantag till den rätt som en delägare i en samfällad fastighet har enligt 6§ lagen om samäganderätt att begära försäljning av fastigheten på offentlig auktion.<sup>120</sup>

Om överlåtelsen däremot klassificeras som ett köp, är klausuler om förköp och hembud inte bindande. I samband med köp av fast egendom anses klausuler av detta slag utgöra avtal om förköpsrätt, vilka inte är giltiga eftersom det anses medföra ogynnsamma effekter på fastighetsomsättningen och kreditgivningen<sup>121</sup>

*För det andra* kan den äldre generationen föreskriva att fastigheten och eventuell avkastning ska utgöra mottagarens enskilda egendom. Enskild egendom utgör inte makars giftorättsgods varför fastigheten inte blir föremål för hälftindelning vid en äktenskaps-skillnad.<sup>122</sup> Emellertid är det vanligt förekommande att såväl mottagaren som dennes make är engagerade i jord- och skogsbruksverksamheten som kommer att bedrivas på fastigheten. Beträffande jord- och skogsbruksfastigheter kan det därför vara av betydelse att inte hela fastigheten utgör enskild egendom. Istället kan den äldre generationen föreskriva att exempelvis 75 procent av fastighetens marknadsvärde ska utgöra enskild egendom. På så vis motiveras även gåvotagarens make till att vara engagerad i verksamheten, samtidigt som fastigheten vid en eventuell äktenskapsskillnad förblir i gåvotagarens ägo genom att denne kan utge annan ersättning motsvarande hälften av de 25 procenten som utgör giftorättsgods.<sup>123</sup>

Dock är ett villkor om enskild egendom endast giltigt då överlåtelsen sker genom gåva, eftersom egendom i samband med köp inte kan föreskrivas utgöra enskild egendom.<sup>124</sup> Klassificeras överlåtelsen som köp är det således den yngre generationen tillsammans med sin nuvarande eller blivande make som får upprätta ett äktenskapsförord, vari fastigheten och dess avkastning föreskrivs utgöra makens (köparens) enskilda egendom.<sup>125</sup>

Av vikt att belysa är bestämmelsen i 3 kap. 1§ ÄB, att en efterlevande make ärver såväl giftorättsgods som enskild egendom före gemensamma barn. Emellertid kan en efterle-

---

<sup>119</sup> NJA 1981 s. 897 och NJA 1984 s. 673.

<sup>120</sup> NJA 1994 s. 69.

<sup>121</sup> Prop. 1970:20 del B 1 s. 22-24.

<sup>122</sup> 7 kap. 1§, 2§ 1st. 2p. och 2st. ÄktB, samt 10 kap. 1§ ÄktB e contrario.

<sup>123</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-10-19.

<sup>124</sup> 7 kap. 2§ ÄB e contrario.

<sup>125</sup> 7 kap. 1§, 2§ 1st. 1p. och 2st., 3§ ÄktB samt 10 kap. 1§ e contrario ÄktB.

vande makes arvsrätt inskränkas genom att mottagaren av fastigheten upprättar ett testamente till förmån för föräldrar, syskon eller barn.<sup>126</sup>

*För det tredje* bör den äldre generationen föreskriva då överlåtelse sker genom gåva, att fastigheten inte ska utgöra förskott på arv, enligt 6 kap. 1§ 1st. ÄB.<sup>127</sup>

*För det fjärde* är det vanligt förekommande i samband med överlåtelse av jord- och skogsbruksfastigheter att den äldre generationen förbehåller sig nyttjanderätten till bostaden, rätten till avkastning på avverkad skog eller jakt- och fiskerätter.<sup>128</sup>

*Slutligen* kan det för den äldre generationen framstå som önskvärt med villkor vid själva överlåtelse tillfället. Alltför omfattande villkor kan dock medföra svårigheter för den yngre generationen att bedriva ett effektivt jord- och skogsbruk, då det kan innebära begränsningar i möjligheten att nyinvestera likväl som ett hinder för företagsekonomiskt motiverade nedskärningar.<sup>129</sup>

## 4.4 Beskattningskonsekvenser vid gåva

### 4.4.1 Inledning

Vid överlåtelse av en jord- och skogsbruksfastighet genom gåva tillämpas den skatterättsliga kontinuitetsprincipen vilket innebär att gåvotagaren inträder i överlåtarens skattemässiga situation. I enlighet 44 kap. 21§ IL tar gåvotagaren över givarens skattemässiga värde på fastigheten. På så vis aktualiserar överlåtelsen ingen kapitalvinstbeskattning för givaren. Beskattningen förskjuts istället på framtiden till dess att gåvotagaren avyttrar fastigheten. Vid det senare tillfället blir gåvotagaren beskattad för den värdestegring som uppstått under såväl givarens som sin egen innehavstid.<sup>130</sup>

Sedan 1 januari 2005 är det möjligt för gåvotagaren att under vissa förutsättningar ta över givarens räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond.<sup>131</sup> Från och med 1 januari i år finns även möjligheten att överta givarens inestående medel på skogskonto och skogsskadekonto.<sup>132</sup> Kontinuitetsprincipen möjliggör således för den yngre generationen att ta över dessa värden, vilka tidigare blev föremål för beskattning eller gick förlorade vid en överlåtelse. På så vis underlättar kontinuitetsprincipen i många fall genomförandet av ett generationsskifte.<sup>133</sup> Nedan redogörs för var och en av dessa poster, vad de innebär och under vilka förutsättningar som de kan tas över av den yngre generationen utan några skattekonsekvenser.

---

<sup>126</sup> En efterlevande make kan inte genom att påkalla jämkning i testamente utfå någon laglott, 7 kap. 1§ och 3§ ÄB.

<sup>127</sup> Se ovan, avsnitt 2.3.2.

<sup>128</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-10-19.

<sup>129</sup> Ibid.

<sup>130</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 186.

<sup>131</sup> Lagen (2004:1149) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>132</sup> Lagen (2008:1066) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>133</sup> Tjäder och Seth (2005) s. 26ff.

#### 4.4.2 Räntefördelning

Reglerna om räntefördelning finns i 33 kap. IL och innebär att ett schablonberäknat fördelningsbelopp utav den enskilde näringsidkarens inkomst antingen tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget kapital. Syftet med fördelningen är att en enskild näringsidkare ska kunna ta upp avkastningen av det egna satsade kapitalet i inkomstslaget kapital till en mer förmånlig beskattning än i inkomstslaget näringsverksamhet. På så vis behandlas denna avkastning på samma sätt som eget satsat kapital i enmansaktiebolag.<sup>134</sup>

För att avgöra hur räntefördelningen ska ske beräknas enligt 33 kap. 8§ IL ett kapitalunderlag, vilket i stort sett utgör verksamhetens tillgångar minus skulder. Ett positivt kapitalunderlag ger ett positivt fördelningsbelopp för vilket den enskilde näringsidkaren får göra avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta belopp är således föremål för positiv räntefördelning och beskattas till en lägre skattesats i inkomstslaget kapital om 30 procent<sup>135</sup>. I de fall som det satsade kapitalet i verksamheten inte har genererat någon avkastning, det vill säga att det föreligger ett negativt kapitalunderlag, måste den enskilde näringsidkaren ta upp det negativa fördelningsbeloppet i inkomstslaget näringsverksamhet, samtidigt som samma belopp ska dras av i inkomstslaget kapital.<sup>136</sup>

I de fall en positiv räntefördelning inte kan ske fullt ut på grund av spärregeln i 33 kap. 5§ IL, eller då den enskilde näringsidkaren helt eller delvis avstår från att göra ett avdrag enligt 6§ samma kapitel, förs den återstående delen av det positiva räntefördelningsbeloppet vidare till nästa beskattningsår såsom ett separat fördelningsbelopp. Vid en benefik överlåtelse av en enskild näringsverksamhet, eller en verksamhetsgren, får mottagaren i enlighet med 33 kap. 7a§ 1st. IL helt ta över detta sparade fördelningsbelopp. Enligt andra stycket samma paragraf begränsas dock överlåtelsemöjligheten enligt den så kallade proportioneringsregeln<sup>137</sup>. En gåvotagare får nämligen ta över det sparade fördelningsbeloppet bara till så stor del som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar.

Med reallgång menas i princip alla tillgångar i verksamheten som inte utgör kontanter och andra banktillgodohavanden, enligt 34 kap. 23§ IL.<sup>138</sup> Trots att en kapitalvinst på en näringsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital enligt 13 kap. 6§ IL, räknas näringsfastigheter som reallgångar. Anledningen är att löpande inkomster och utgifter som hör till fastigheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>139</sup> Omfattar överlåtsen hela jord- och skogsbruksfastigheten får gåvotagaren således ta över givarens sparade räntefördelning. I de fall fastigheten överförs till flera är rättsläget oklart vad gäller sparad räntefördelning men troligtvis fördelas beloppet mellan mottagarna i proportion

---

<sup>134</sup> Prop. 1993/94:50 s. 2.

<sup>135</sup> 65 kap. 7§ IL.

<sup>136</sup> 33 kap. 2§ IL.

<sup>137</sup> Nilsson och Rydin (2005) s 590.

<sup>138</sup> Begreppet reallgång återkommer även vid bedömningen av periodiseringsfond och expansionsfond. Se 30 kap. 12a§ och 34 kap. 18§ IL.

<sup>139</sup> RÅ 2001 not. 110.

till hur stor del av fastigheten de mottagit.<sup>140</sup> Vidare gäller denna möjlighet endast vid själva överlåtelse tillfället. Den sparade räntefördelningen kan därav inte överlåtas vid ett senare tillfälle.<sup>141</sup>

#### 4.4.2.1 Särskild post

Vid gåva av en jord- och skogsbruksfastighet tillämpas, som ovan nämnts, kontinuitetsprincipen, vilket får som följd att det anskaffningsvärde som tas över oftast är lågt på grund av lång innehavstid. Det är inte heller ovanligt att den yngre generationen erlägger viss ersättning. Visserligen understiger ersättningen taxeringsvärdet vid gåva, men kan ändå medföra en hög skuldsättning. Dessa omständigheter leder till ett negativt kapitalunderlag, eftersom fastighetens anskaffningsvärde är lågt och erlagd ersättning inte får beaktas samt att skuldsättningen ska beaktas i sin helhet. För att förhindra att ett generationsskifte leder till ett negativt kapitalunderlag, får en särskild post beräknas enligt 33 kap. 15§ IL. Enligt 17§ samma kapitel får den särskilda posten som högst uppgå till ett värde motsvarande det negativa kapitalunderlaget. Den särskilda posten föranleder således endast ett +/- noll resultat. Det är dock frivilligt att använda den särskilda posten. En negativ räntefördelning kan exempelvis vara mer fördelaktigt då en jord- och skogsbruksfastighet går med underskott men företagaren har överskott i inkomstslaget kapital.<sup>142</sup>

Valet att använda en särskild post kan dock medföra problem när det vid överlåtelse av fastigheten även överförs sparad räntefördelning. För det första får det som följd att den särskilda posten bestäms till ett lägre värde. Den särskilda posten beräknas nämligen med beaktande av den överförda sparade räntefördelningen. Nackdelen med detta är att ett nyttjande av den sparade räntefördelningen vid ett senare tillfälle leder till ett negativt kapitalunderlag, eftersom den särskilda posten inte räcker till för att täcka underskottet. Mer fördelaktigt hade varit om den särskilda posten beräknades utan hänsyn till överförd sparad räntefördelning. På så vis skulle den särskilda posten beräknas till ett högre värde och kunna utnyttjas successivt allt eftersom den sparade räntefördelningen utnyttjades. För det andra kan den särskilda posten helt utslockna. Överstiger den överförda sparade räntefördelningen värdet på den särskilda posten, leder det till ett positivt kapitalunderlag. Under sådana omständigheter upphör enligt 33 kap. 17§ 2st. sista meningen möjligheten att öka kapitalunderlaget med posten.<sup>143</sup>

#### 4.4.3 Periodiseringsfond

Reglerna om avsättning till periodiseringsfond finns i 30 kap. IL. Syftet med reglerna är att underlätta finansiering med eget kapital och att möjliggöra en förlustutjämning mot tidigare års vinster.<sup>144</sup> För att åstadkomma detta får en enskild näringsidkare enligt 30 kap. 6§ IL minska resultatet, genom att göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond med ett belopp som högst motsvarar 30 procent av ett justerat resultat. Varje års

---

<sup>140</sup> Se resonemang i Antonsson och Rydin (2009) s 645-646. Resonemanget bygger på dels ett ställningstagande, dnr. 131 460090-05/111, och dels ett förhandsbesked från Skatteverket den 5 dec 2000.

<sup>141</sup> Nilsson och Rydin (2005) s. 591-592.

<sup>142</sup> Antonsson och Rydin (2009) s. 637.

<sup>143</sup> Nilsson och Rydin (2005) s. 594-595.

<sup>144</sup> Prop. 2004/05:32 s. 16.

avsättning utgör en särskild fond enligt 30 kap. 4§ IL och varje sådan fond ska återföras till beskattning, med den tidigast avsatta först, inom sju år enligt 7§ första och andra stycket. Dock anges i 30 kap. 9§ IL vissa situationer då periodiseringsfonden måste återföras tidigare, exempelvis då den enskilde näringsidkaren upphör att bedriva verksamheten.

I enlighet med ovan nämnda resonemang, utgör en jord- och skogsbruksfastighet en realtillgång.<sup>145</sup> Av 30 kap. 12a§ 1st. IL framgår att periodiseringsfonden helt eller delvis får tas över av gåvotagaren då fastigheten överläts och gåvotagaren tar över hela näringsverksamheten under förutsättning att parterna träffar skriftligt avtal om övertagandet. Dock finns vissa begränsningar i andra stycket. För det första krävs att värdet på de nettotillgångar som övertas uppgår till minst ett belopp som motsvarar den övertagna periodiseringsfonden. För det andra får periodiseringsfonden tas över endast till så stor del som de övertagna realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar. Är dessa krav uppfyllda, får således den yngre generationen ta över periodiseringsfonden i sin helhet. Är det flera mottagare, ska periodiseringsfonden fördelas i proportion till hur stor del av fastigheten som var och en av gåvotagarna erhållit.<sup>146</sup>

#### 4.4.4 Expansionsfond

En enskild näringsidkare medges avdrag för avsättning till expansionsfond enligt reglerna i 34 kap. IL. I och med att avsättningen sker betalas en expansionsfondsskatt om 26,3 procent.<sup>147</sup> Förfarandet innebär således att en enskild näringsidkare kan återinvestera viss del av vinsten i verksamheten till en beskattning motsvarande den skatt som gäller för enmansaktiebolag.<sup>148</sup> När expansionsfonden återförs till beskattning, tas beloppet upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet och den tidigare erlagda skatten återbetalas.<sup>149</sup>

Vid gåva av jord- och skogsbruksfastighet, kan expansionsfond helt eller delvis överföras till mottagaren enligt 34 kap. 18§ 1st. IL. Det beror på att fastigheten utgör en realtillgång<sup>150</sup> och att gåvotagaren tar över hela näringsverksamheten. Dock krävs att parterna upprättar ett skriftligt avtal om övertagandet. Av andra stycket samma paragraf anges ytterligare villkor. För det första krävs att värdet av de tillgångar, minskat med skulder<sup>151</sup>, som tas över motsvarar minst 73,7 procent av den övertagna expansionsfonden. För det andra får den del som övertas av fonden uppgå till högst så stor del som de övertagna realtillgångarna utgör av samtliga tillgångar. Är dessa krav uppfyllda, får den yngre generationen ta över expansionsfonden i sin helhet under förutsättning att inte spärregeln i tredje stycket blir tillämplig. Expansionsfonden får nämligen inte tas över

---

<sup>145</sup> Se ovan, avsnitt 4.4.2.

<sup>146</sup> Se resonemang ovan, fotnot 140.

<sup>147</sup> 34 kap. 3§ IL.

<sup>148</sup> Prop. 2004/05:32 s. 20.

<sup>149</sup> 34 kap. 3§ och 14§ IL.

<sup>150</sup> Se ovan, avsnitt 4.4.2.

<sup>151</sup> Som skuld räknas enligt 34 kap. 18§ 3st. IL sista meningen även avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och för framtida utgifter.

till del den överstiger 185 procent av det värde som reallgångarna uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det år då överlåtelsen sker. Vidare gäller att om det finns mer än en mottagare, ska expansionsfonden fördelas mottagarna emellan efter hur stor del av fastigheten de erhållit.<sup>152</sup>

Eftersom den yngre generationen träder in i den äldre generationens skattemässiga situation, betalas ingen expansionsfondsskatt och när expansionsfonden senare återförs till beskattning utbetalas den expansionsfondsskatt som den äldre generationen tidigare betalat in till den yngre generationen.<sup>153</sup>

#### 4.4.5 Skogsavdrag, skogskonto och skogsskadekonto

Skogsfrågor behandlas i 21 kap. IL. Enligt 21 kap. 4§ IL får en enskild näringsidkare göra avdrag för intäkt på grund av avyttring av skog, så kallade *skogsavdrag*. Möjligheten till skogsavdrag innebär således att intäkten kan erhållas skattefritt. Av 21 kap. 9§ IL framgår dock att under den totala innehavstiden medges endast skogsavdrag med ett belopp som uppgår till högst 50 procent av anskaffningsvärdet. Då fastigheten överläts genom gåva tillämpas kontinuitetsprincipen, vilket får som följd enligt 21 kap. 16§ IL att gåvotagaren tar över givarens anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag i samma omfattning som givaren. En konsekvens härav är att om den avdragskvot som fastställdes i och med den äldre generationens förvärv redan fullt ut har utnyttjats föreligger ingen möjlighet för den yngre generationen att genomföra nya avdrag under sin innehavstid. Sker däremot överlåtelsen genom köp, beräknas ett nytt skogsavdrag i enlighet med 21 kap. 12§ IL. Anskaffningsvärdet för fastigheten anses då uppgå till så stor del av den ersättning som erläggs för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet.

Vidare får en enskild näringsidkare enligt 21 kap. 21§ IL göra avdrag för sådan skogsintäkt som sätts in på ett så kallat *skogskonto* eller *skogsskadekonto*. Som skogsintäkt räknas exempelvis inkomst på grund av avverkad skog. I och med att avdrag medges, förskjuts beskattningen av denna intäkt. Först då det sker ett uttag av medlen på kontot aktualiseras enligt 21 kap. 37§ IL beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet för innehavaren av kontot. På grund av kontinuitetsprincipen, som kommit till uttryck i 21 kap. 41§ IL, aktualiseras däremot ingen beskattning om medlen förs över till en närståendes konto som en följd av en gåva av lantbruksenhet<sup>154</sup>. Dock krävs att parterna upprättar ett skriftligt avtal därom, att medlen direkt förs över till ett motsvarande konto som innehas av gåvotagaren och att överföringen sker samma år som lantbruksenheten överläts.

#### 4.4.6 Alternativt kan den äldre generationen behålla posterna

Ett alternativ till att utnyttja överlåtelsemöjligheterna som kontinuitetsprincipen medför är att den äldre generationen väljer att behålla ovan nämnda poster. Det kan exempelvis vara fallet då det finns omfattande sparad räntefördelning. Den äldre generationen kan under sådana omständigheter välja att utnyttja den sparade räntefördelningen vid återföring av periodiseringsfond och expansionsfond. Således kan de återförda värdena be-

---

<sup>152</sup> Förhandsbesked från Skatteverket den 5 dec 2000.

<sup>153</sup> Antonsson och Rydin (2009) s. 577.

<sup>154</sup> För förklaring av lantbruksenhet, se avsnitt 3.2.

skattas i inkomstslaget kapital, istället för inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>155</sup> Detta framgår av 33 kap. 5§ 3st. IL, då hänsyn inte ska tas till vad som återförts av periodiseringsfond och expansionsfond vid beräkning av räntefördelning då verksamheten upphör. På så vis ges möjlighet till ett högre positivt räntefördelningsbelopp, inom vilket värdet på de återförda fonderna rymms.

## 4.5 Beskattningskonsekvenser vid köp

### 4.5.1 Inledning

Vid överlåtelse av fastighet genom köp tillämpas den skatterättsliga realisationsprincipen, vilket innebär att den värdestegring som realiseras vid avyttringen<sup>156</sup> ska tas upp till beskattning för säljaren. Värdestegringen är den vinst som uppkommer då fastigheten avyttras och betecknas kapitalvinst. Förvärvaren i den yngre generationen får i och med överlåtelsen ett nytt ingångsvärde, vilket kan innebära skattemässiga fördelar för denne. Nedan redogörs för de skattekonsekvenser som avyttringen medför för den äldre generationen samt vad en överlåtelse genom köp innebär för den yngre generationen.

### 4.5.2 Beräkning av kapitalvinst på jord- och skogsbruksfastighet

När en jord- och skogsbruksfastighet avyttras ska eventuell kapitalvinst tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.<sup>157</sup> Då fastigheten består av både en privatbostadsfastighet och en näringsfastighet,<sup>158</sup> ska dock kapitalvinsten beräknas för dem var för sig enligt 45 kap. 3§ 2st. IL. Vidare ska sådan ersättning som avser mark- eller byggnadsinventarier inte tas med vid kapitalvinstberäkningen enligt 45 kap. 10§ IL. Detsamma gäller för utgifter för sådana tillgångar.

Enligt huvudregeln i 44 kap. 13§ IL ska kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan (i) ersättningen minskat med avgifterna för avyttringen och (ii) omkostnadsbeloppet. Ersättningen utgör såväl övertagna lån som annan ersättning. Såsom avgift för avyttringen räknas till exempel mäklararvode.<sup>159</sup>

Omkostnadsbeloppet bestäms enligt 44 kap. 14§ IL till anskaffningsutgiften ökat med förbättringsutgifter. Anskaffningsutgiften är den ersättning som erlagts vid förvärvet av fastigheten. Dock kan denna anskaffningsutgift komma att justeras i de fall då den äldre generationen antingen har förvärvat jord- och skogsbruksfastigheten genom köp före 1952, eller genom gåva erhållit fastigheten och det föregående förvärvet ägde rum före 1952. Under sådana förutsättningar ska fastigheten anses förvärvad den 1 januari 1952 och anskaffningsutgiften ska bestämmas till 150 procent av 1952 års taxeringsvärde enligt 45 kap. 28§ 1-2st. IL.

Med förbättringsutgifter menas enligt 45 kap. 13§ 1st. 1p. IL sådana utgifter för förbättrande reparationer och underhåll som ska återföras till beskattning i inkomstslaget när-

---

<sup>155</sup> Prop. 2004/05:32 s 14, 16 och 31 och Antonsson och Rydin (2009) s. 543.

<sup>156</sup> Med avyttring avses enligt 44 kap. 3§ IL försäljning.

<sup>157</sup> Se ovan, avsnitt 3.3.2.

<sup>158</sup> Se ovan, avsnitt 3.2.

<sup>159</sup> Antonsson och Rydin (2009) s. 601.



ingsverksamhet enligt 26 kap. 2-7§§ IL. Av 26 kap. 2§ 1st. 5p. IL framgår att det endast gäller de förbättringsutgifter som det har gjorts avdrag för under beskattningsåret, eller något av de fem föregående beskattningsåren. Vidare anges i andra stycket samma paragraf att en sådan åtgärd endast anses som förbättrande om fastigheten får anses vara i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före överlåtelseåret. Under sådana förutsättningar får förbättringsutgiften öka anskaffningsutgiften vilket ger ett högre omkostnadsbelopp.

För den delen av fastigheten som utgör privatbostadsfastighet beräknas i stort sett kapitalvinsten på samma sätt. Vad gäller förbättringsutgifter krävs dock enligt 45 kap. 11§ 1st. IL att det sammanlagda värdet av dessa under ett år uppgår till minst 5000 kronor samt att en åtgärd räknas som en förbättrande reparation eller underhåll under förutsättning att fastigheten är i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet enligt 45 kap. 12§ 2st. IL.

Den del av kapitalvinsten som är hänförlig till näringsfastigheten ska enligt 45 kap. 33§ 1st. IL tas upp till 90 procent i inkomstslaget kapital. Kapitalvinsten kommer således att beskattas till 27 procent ( $30\% \times 0,90$ ). Den del av kapitalvinsten som däremot är hänförlig till privatbostadsfastigheten ska tas upp till 22/30, vilket ger ett skatteuttag om 22 procent ( $30\% \times 22/30$ ).

#### 4.5.3 Återföring av värdeminskningssavdrag m.m

Som ovan nämnts får vid beräkningen av kapitalvinsten avdrag göras för bland annat anskaffningsutgiften och förbättringsutgifter. Emellertid medges även vissa avdrag, vilka baseras på anskaffningsutgiften, vid den löpande beskattningen under själva innehavet av fastigheten. Avdragen görs då i inkomstslaget näringsverksamhet. Då avdrag medges både under innehavet och vid en avyttring, innebär det en risk för att avdrag medges två gånger.<sup>160</sup> För att förhindra dubbla avdrag, ska därför de under innehavet medgivna avdragen återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet i enlighet med 26 kap. 2§ IL. Förutom ovan nämnda förbättringsutgifter, omfattar bestämmelsen *värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar, skogsavdrag, avdrag för substansminskning samt avdrag för avskrivningar på byggnader och markanläggningar i samband med ianspråktagande av ersättningsfond*. Återföringen av gjorda avdrag innebär att den enskilde näringsidkaren får en ökad inkomst av näringsverksamhet, varav följd effekten blir progressiv beskattning och uttag av sociala avgifter på ett belopp motsvarande inkomstökningen.<sup>161</sup>

Avdrag ska dock enligt den så kallade spärregeln i 26 kap. 5§ IL inte återföras till den del de motsvarar en verklig värdenedgång. Ett sådant avdrag motsvarar en verklig kostnad, varför avdraget i inkomstslaget näringsverksamhet ska bestå.<sup>162</sup> Situationen uppstår då ersättningen för fastigheten understiger det skattemässiga värdet, det vill säga anskaffningsutgiften minskat med gjorda värdeminskningssavdrag. Under sådana omständigheter ska det belopp som ska återföras enligt 26 kap. 2§ 1st. 1-4p. IL minskas med ett belopp motsvarande skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen. Återföringen sker istället i inkomstslaget kapital då kapitalvinsten beräknas. Av 45 kap.

<sup>160</sup> Rydin (2003) s. 281.

<sup>161</sup> Se ovan, avsnitt 3.3.2.

<sup>162</sup> Prop. 1989/90:110 s. 420-421.

16§ 2st. IL ska anskaffningsutgiften minskas med ”korrekt gjorda” värdeminskingsavdrag, vilket motsvarar antingen hela avdraget som gjorts, eller endast den del av avdraget som inte ska återföras enligt spärregeln. Avgörande för om hela beloppet, eller endast en del ska återföras, är om de gjorda avdragen helt eller delvis motsvarar en verklig värdenedgång.

Om ersättningen för fastigheten överstiger det skattemässiga värdet, anses istället de gjorda avdragen under innehavstiden såsom felaktiga. Hela avdraget ska då återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, samtidigt som anskaffningsutgiften utan hänsyn till tidigare gjorda avdrag får utnyttjas vid beräkningen av omkostnadsbeloppet.<sup>163</sup> På så vis återförs avdraget till beskattning mot den skattesats som från början undkommit genom avdraget.<sup>164</sup>

#### 4.5.4 Betydelsen av ett nytt ingångsvärde

I och med att en jord- och skogsbruksfastighet överläts genom köp får den yngre generationen ett nytt ingångsvärde på fastigheten motsvarande den köpeskillning som erlagts. Eftersom detta nya ingångsvärde ligger till grund för beräkningen av värdeminskingsavdrag,<sup>165</sup> skogsavdrag,<sup>166</sup> räntefördelningsbelopp<sup>167</sup> och expansionsfondsunderlag,<sup>168</sup> innebär en överlåtelse genom köp att samtliga dessa underlag beräknas på nytt. Eftersom den köpeskillning som den yngre generationen erlägger inte sällan överstiger den äldre generationens anskaffningsutgift, innebär överlåtelsen skattemässiga fördelar. Överlåtelsen leder till större avskrivningar på byggnader samt möjlighet till högre positiv räntefördelning och avsättning till expansionsfond. Vidare beräknas ett nytt skogsavdrag på det nya ingångsvärdet på fastigheten.

Ett nytt ingångsvärde får således störst betydelse vid generationsskiftet av jord- och skogsbruksfastigheter som till stor del består av skogsmark, eftersom ett nytt skogsavdrag medför att den yngre generationen kan erhålla intäkter från gallring och slutavverkning skattefritt.<sup>169</sup> Därutöver medför möjligheten till en högre positiv räntefördelning och avsättning till expansionsfond, en lägre beskattning på dels det egna satsade kapitalet och dels på de medel som återinvesteras i bolaget.<sup>170</sup> Ett nytt ingångsvärde kan således vara av stor betydelse för den yngre generationens fortsatta drift. Dock får ett nytt ingångsvärde mindre betydelse då generationsskiftet sker av förlusttyngd verksamhet. Under sådana förutsättningar innebär ett köp endast en högre skuldsättning för den yngre generationen. Då risken är stor att verksamheten kommer att fortsätta gå med förlust, i alla fall under en övergångsperiod, kan det uppstå svårigheter att finansiera ränta och amorteringarna av lånen. Vidare får möjligheten till att avsätta medel till expan-

---

<sup>163</sup> 45 kap. 16§ e contrario IL.

<sup>164</sup> Prop. 1989/90:110 s. 421.

<sup>165</sup> Vad gäller byggnad och markanläggningar, se 19 kap. 4§ och 9§ IL, samt 20 kap. 4§ och 11§ IL.

<sup>166</sup> Se 21 kap. 9§ och 12§ IL.

<sup>167</sup> Se 33 kap. 8§ och 12-13§§ IL.

<sup>168</sup> Se 34 kap. 7§ IL.

<sup>169</sup> Se ovan, avsnitt 4.4.5.

<sup>170</sup> Se ovan, avsnitt 4.4.2 och 4.4.4.

sionsfond, eller möjligheten till högre avskrivningar mindre betydelse, eftersom det inte finns något positivt resultat i verksamheten.<sup>171</sup>

## 4.6 Underskott i näringsverksamhet

Av huvudregeln i 40 kap. 2§ IL framgår att ett underskott som uppkommer i en näringsverksamhet får kvittas mot en eventuell vinst det närmast följande beskattningsåret. I de fall som underskottet inte kan utnyttjas nästkommande år, rullas det vidare till nästa år utan någon tidsbegränsning. Eventuellt ackumulerat underskott kan däremot inte överlåtas och utnyttjas av någon annan. Det motsatta framgår varken av någon bestämmelse i lag eller av en oreglerad generell kontinuitetsprincip.<sup>172</sup> Finns det ett ackumulerat underskott i verksamheten vid överlåtelse tillfället, får detta underskott inte föras över till den yngre generationen oavsett om överlåtelsen klassificeras som gåva eller köp. Kvittningsmöjligheten som anges i 40 kap. 2§ IL går således förlorad.

Däremot anges i 42 kap. 34§ IL att underskott i enskild näringsverksamhet ska dras av med 70 procent i inkomstslaget kapital förutsatt att den enskilde näringsidkaren upphör att bedriva näringsverksamhet. Dock anges i tredje stycket samma paragraf att underskottet i sin helhet får dras av först året efter det år då verksamheten upphört, eller fördelas på det året och de två därefter följande åren.

Sker överlåtelsen genom köp ska däremot en enskild näringsidkare enligt 45 kap. 32§ IL i inkomstslaget kapital göra avdrag från kapitalvinsten för eventuellt underskott i näringsverksamheten hänförligt till det år då fastigheten avyttras. Eftersom jord- och skogsbruksfastigheter vanligtvis består av såväl en näringsfastighet som privatbostadsfastighet, är det viktigt att notera att avdrag endast kan göras mot den del av kapitalvinsten som är hänförlig till näringsfastigheten.<sup>173</sup> Regeln utgör ett undantag från principen att underskott i en förvärvskälla endast får kvittas mot framtida underskott i samma förvärvskälla. Den äldre generationen kan således kvitta en inkomst i inkomstslaget kapital mot ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>174</sup> Bestämmelsen medför att den äldre generationen kan erhålla kapitalvinsten till så stor del som det finns underskott i verksamheten skattefritt. Avdraget får dock inte överstiga kapitalvinsten. I de fall då underskottet överstiger kapitalvinsten, tillämpas den förstnämnda bestämmelsen i 42 kap. 34§ IL på den överskjutande delen.<sup>175</sup>

## 4.7 Lagfartskostnader

Enligt 20 kap. 1§ JB ska den som förvärvar fast egendom ansöka om lagfart, det vill säga att förvärvet skrivs in i fastighetsregistret. Beviljas lagfart tar inskrivningsmyndigheten ut en stämpelskatt. Av 4§ lagen om stämpelskatt framgår att skatteplikt föreligger vid köp och byte. Dock föreligger enligt 5§ nämnda lag skatteplikt även i de fall förvärvet har betecknats som gåva, men gåvotagaren har erlagt ersättning som uppgår till minst 85 procent av fastighetens värde. Erlagd ersättning innefattar såväl kontanter som

---

<sup>171</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-10-19.

<sup>172</sup> RÅ 2008 ref. 25.

<sup>173</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-10-19.

<sup>174</sup> Sjöberg (1996) s. 468-470.

<sup>175</sup> 42 kap. 34§ 2st. 1mom. IL.

övertagande av skulder för vilka säkerhet i fastigheten har lämnats. Vad som anses utgöra fastighetens värde anges i 9§ lagen om stämpelskatt. Vid bedömningen jämförs taxeringsvärdet för året före det år då ansökan om lagfart beviljas med den erlagda ersättningen. Det högsta av dessa två belopp anses utgöra fastighetens värde. Samma bedömning utförs för att fastställa fastighetens värde vid överlåtelser genom köp. Vad som anses utgöra fastighetens värde är det belopp som ligger till grund för beräkningen av stämpelskatten vid överlåtelser genom såväl köp som gåva. Enligt 8§ lagen om stämpelskatt uttas stämpelskatten med 1,5 procent av detta värde.

Enligt 4 kap. 10§ JB ansvarar köparen i förhållande till säljaren för att stämpelskatt betalas. I förhållande till staten svarar dock de båda solidariskt enligt 27§ lagen om stämpelskatt.

#### **4.8 Förvärvstillstånd enligt JFL**

JFL har tidigare behandlats i avsnitt 3.4 i samband med att det ställs särskilda krav för att en juridisk person ska få förvärva en jord- och skogsbruksfastighet. Lagen kan även bli tillämplig då en fysisk person förvärvar en sådan fastighet, antingen genom köp eller genom gåva enligt 2§ 1p. JFL. Dock finns ett undantag i 3§ 5p. JFL som får betydelse vid generationsskiften. JFL är nämligen inte tillämplig då förvärvaren är avkomling till överlåtaren. Då den yngre generationen förvärvar en jord- och skogsbruksfastighet av den äldre generationen, faller således förvärvet utanför lagens tillämpningsområde. Därav krävs inget förvärvstillstånd, oavsett om det rör sig om gåva eller köp.

## 5 Överlåtelse av driftsbolag

### 5.1 Inledning

I kapitel tre presenterades de två företagsformer som finns att välja på för en fysisk person som bedriver jord- och skogsbruk. Ett av alternativen är enskild näringsverksamhet i kombination med ett driftsbolag. Då ett generationsskifte sker av en jord- och skogsbruksrörelse som bedrivs i en sådan kombination, överlåts fastigheten och aktierna i driftsbolaget var för sig. Överlåtelsen av fastigheten utgör således en separat transaktion och behandlas i enlighet med de regler som presenterats ovan i kapitel fyra. Överlåtelsen av aktierna i driftsbolaget kan ske såväl innan som efter överlåtelsen av fastigheten eller vid samma tidpunkt.<sup>176</sup> Nedan redogörs för de rättsregler och principer som tillämpas vid överlåtelse av aktierna i driftsbolaget.

### 5.2 Aktieöverlåtelse

#### 5.2.1 Allmänt

Enligt huvudprincipen i 4 kap. 7§ ABL är en aktie fritt överlåtbar. Överlåtelsen anses såsom fullbordad efter att aktiebrevet har överlämnats till förvärvaren.<sup>177</sup> Aktiebrevet utgör nämligen det dokument som styrker en aktieägares andel i aktiebolaget.<sup>178</sup> I enlighet med 6 kap. 8§ ABL tillämpas bestämmelserna om skuldebrev till viss man eller order i SkbrL då aktiebrevet överlåts. Därav är det den som innehar aktiebrevet som anses kunna göra gällande de rättigheter som är kopplade till innehavet,<sup>179</sup> såsom rätten att ta emot utdelning enligt 4 kap. 38§ 3p. ABL. Vidare omöjliggör innehavet av aktiebrevet överlåtelse till flera och utmätning av aktien för överlåtarens skuld.<sup>180</sup> I 3§ 1st. lagen (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva stadgas särskilt att en gåva av aktier anses som fullbordad i och med att gåvotagaren får aktiebrevet i sin besittning.

#### 5.2.2 Successiv överlåtelse

Enligt 4 kap. 2§ ABL kan i bolagsordningen föreskrivas att det ska finnas aktier av olika slag. Det kan till exempel vara på så vis att vissa aktier har ett högre röstvärde än övriga.<sup>181</sup> Av 4 kap. 5§ ABL framgår dock att ”ingen aktie får ha ett röstvärde som överstiger tio gånger röstvärdet för någon annan aktie”. Exempelvis kan aktierna i ett driftsbolag bestå av såväl röststarka A-aktier, där en aktie ger tio röster, som B-aktier med en röst per aktie. På så vis kan den äldre generationen överlåta en stor del av förmögenheten i bolaget men fortfarande inneha bestämmande inflytandet över verksamheten. Al-

---

<sup>176</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-11-16.

<sup>177</sup> Bestämmelsen gäller för kupongbolag. Kupongbolag är alla de bolag som inte är avstämningsbolag. De två typerna särskiljs genom att avstämningsbolag tillämpar kontobaserade aktiesystem, vilket används i syfte att underlätta regelbunden omsättning av aktierna. Då ett sådant system inte är aktuellt vad gäller driftsbolag, utgör dessa s.k. kupongbolag. Se 1 kap. 10§ ABL samt prop. 2004/05:85 s. 210-211.

<sup>178</sup> Prop. 2004/05:85 s. 288.

<sup>179</sup> 13§ 2st. SkbrL.

<sup>180</sup> 14§ och 22§ 1st. SkbrL.

<sup>181</sup> Prop. 1975:103 s. 311.

ternativt har samtliga aktier samma röstvärde men i ett första skede behåller den äldre generationen 51 procent av aktierna. Genom en successiv överlåtelse kan den yngre generationen skolas in utan något faktiskt bestämmande inflytande men ges ökad delaktighet och ansvar i takt med att de mognar i rollen som företagare.<sup>182</sup>

Är förutsättningarna sådana att det finns flera potentiella övertagande syskon kan förfarandet kombineras med att de övertagande syskonen erhåller sitt aktieinnehav vid olika tidpunkter. På så vis kan inskolning ske i olika skeenden, med hänsyn till livssituation, ålder eller eventuell pågående utbildning.<sup>183</sup>

### 5.3 Skydd mot oönskade förvärv

Vid överlåtelse av jord- och skogsbruksfastigheter finns en rad villkor att skriva in i gåvobrev respektive köpehandlingar. I samband med överlåtelse av aktier är det främst aktuellt med villkor som förhindrar att aktierna förvärvas av någon utomstående. För att förhindra sådana så kallade oönskade förvärv kan såväl aktiebolagsrättsliga som familjerättsliga åtgärder vidtas.<sup>184</sup>

För det första kan det i gåvobrevet föreskrivas att aktierna ska utgöra mottagarens enskilda egendom i enlighet med 7 kap. 2§ 1st. 2p. och 2st. ÄktB. Aktierna blir då undantagna från hälftindelning vid en eventuell äktenskapsskillnad.<sup>185</sup> Om aktierna överlåts genom köp, finns dock inte denna möjlighet, att föreskriva att aktierna ska utgöra förvärvarens enskilda egendom.<sup>186</sup> Under sådana omständigheter krävs för att aktierna inte ska utgöra giftorättsgods att mottagaren på eget initiativ upprättar tillsammans med sin nuvarande eller blivande make ett äktenskapsförord vari föreskrivs att aktierna ska utgöra enskild egendom.<sup>187</sup> Vidare krävs, såväl vid köp som vid gåva, att mottagaren upprättar ett testamente till fördel för sina barn, syskon eller föräldrar för att förhindra att en efterlevande make ärver aktierna vid gåvotagarens frånfälle.<sup>188</sup>

Är omständigheter sådana att fler än en person erhåller aktier i bolaget, eller att den äldre generationen tillsammans med den yngre generationen under en övergångsperiod kommer att äga andelar i driftsbolaget, finns åtgärder att vidta för att uppnå stabilitet i ägarförhållandena.<sup>189</sup> En akties fria överlåtbarhet kan nämligen begränsas genom att hembuds-, samtyckes och/eller förköpsförbehåll föreskrivs i bolagsordningen.<sup>190</sup> Hembudsförbehållet innebär att de befintliga aktieägarna har rätt att lösa in en aktie som övergått till ny ägare. Förbehållet får på så vis betydelse efter det att en aktie förvär-

---

<sup>182</sup> Danielsson och Sund (2005) s. 42.

<sup>183</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-11-16.

<sup>184</sup> Sund (2008) s. 72 och 165.

<sup>185</sup> 7 kap. 1§ ÄktB och 10 kap. 1§ e contrario ÄktB.

<sup>186</sup> 7 kap. 2§ ÄktB e contrario.

<sup>187</sup> 7 kap. 2§ 1st. 1p. ÄktB.

<sup>188</sup> Se ovan, avsnitt 4.3.2.

<sup>189</sup> Sund (2008) s. 73.

<sup>190</sup> 4 kap. 7§ ABL.

vats.<sup>191</sup> Samtycke- och förköpsförbehåll får däremot verkan redan innan en aktie överlåts. En befintlig aktieägare får nämligen inte överlåta sitt aktieinnehav utan att först få bolagets samtycke,<sup>192</sup> eller utan att först erbjuda övriga delägare att köpa aktieinnehavet.<sup>193</sup> Viktigt att belysa är att ett hembudsförbehåll gäller vid alla typer av äganderättsövergångar, om så föreskrivs i bolagsordningen. Förbehållet kan således tillämpas vid såväl köp, byte och gåva som bodelning, arv, testamente och fusion. Förbehållet kan även tillämpas på förvärv av utmäta aktier och förvärv från konkursbon.<sup>194</sup> Ett samtyckesförbehåll gäller däremot endast vid köp, byte och gåva.<sup>195</sup> Detsamma gäller för förköpsförbehåll, men det kan även tillämpas på överlåtelser av utmäta aktier eller aktier som ingår i konkursbo.<sup>196</sup>

I de fall då en aktie går över till ny ägare i strid mot ett samtyckes- eller förköpsförbehåll ogiltigförklaras förvärvet.<sup>197</sup> Prestationerna ska således gå tillbaka, vilket får som följd att aktierna ska lämnas tillbaka till överlåtaren och förvärvaren ska återfå vederlaget.<sup>198</sup> Vad gäller hembudsförbehåll, ska den som förvärvat aktien snarast anmäla detta till styrelsen. Om så inte sker, kan ett åläggande om hembud framtvingas av allmän domstol.<sup>199</sup>

Samtliga förbehåll kan även föreskrivas i ett avtal aktieägarna emellan. Förbehållen kan då formuleras utan hänsyn till de begränsningar som anges i ABL, men får endast rättsliga verkningar aktieägarna emellan. ABL reglerar nämligen inte verkan av sådana aktieägaravtal.<sup>200</sup>

## 5.4 Beskattningskonsekvenser vid överlåtelse av aktier

### 5.4.1 Allmänt

Utgör överlåtelsen en ren gåva tillämpas den skattemässiga kontinuitetsprincipen rakt av, det vill säga att mottagaren av aktierna i driftsbolaget träder in i givarens skattemässiga situation. Således uppstår ingen beskattning för den äldre generationen och den yngre generationen tar över den äldre generationens anskaffningsvärde på de överlåtna aktierna i enlighet med 44 kap. 21 § IL. I de fall då den yngre generationen förvärvar aktierna genom köp, anses aktierna ha realiserats och den äldre generationen inkomstbeskattas för den kapitalvinst som uppstår. Kapitalvinsten beräknas i enlighet med huvud-

---

<sup>191</sup> 4 kap. 27 § ABL.

<sup>192</sup> Samtycke prövas av antingen styrelsen eller bolagsstämman, beroende på vad som angetts i samtyckesklausulen enligt 4 kap. 9 § 1st. 1p. ABL.

<sup>193</sup> 4 kap. 8 § och 18 § ABL.

<sup>194</sup> Prop. 2004/05:85 s. 561.

<sup>195</sup> Ibid., s. 548.

<sup>196</sup> Ibid., s. 555.

<sup>197</sup> 4 kap. 17 § och 26 § ABL.

<sup>198</sup> Prop. 2004/05:85 s. 554 och 559.

<sup>199</sup> 4 kap. 30 § 1st. ABL och prop. 2004/05:85 s. 562.

<sup>200</sup> Prop. 2004/05:85 s. 547.

regeln i 44 kap. 13§ IL till ersättningen minskat med omkostnadsbeloppet. Vid försäljning av aktier bestäms omkostnadsbeloppet till det genomsnittliga för samtliga aktier av samma slag och sort i enlighet med 48 kap. 7§ IL. Vid ett generationsskifte av ett driftsbolag är de aktier som är föremål för överlåtelse vanligtvis anskaffade vid en och samma tidpunkt. Under sådana förutsättningar utgör omkostnadsbeloppet den bokförda anskaffningsutgiften för aktierna, det vill säga 100 000 kronor då samtliga aktier avyttras.<sup>201</sup>

#### 5.4.2 Delningsprincipen

I de fall som ersättningen för aktierna bestäms till ett pris som understiger marknadsvärdet behandlas överlåtelsen som ett blandat fång. En del av överlåtelsen utgör då gåva och en del köp. Som ovan redogjorts för tillämpas huvudsaklighetsprincipen på blandade fång av fastigheter. Vid överlåtelse av annan tillgång, såsom aktier, tillämpas istället delningsprincipen.<sup>202</sup> Principen innebär, till skillnad mot huvudsaklighetsprincipen, att överlåtelsen delas upp i en onerös och en benefik del.<sup>203</sup> Överlåtelsen behandlas således som två separata transaktioner, där kontinuitetsprincipen tillämpas på den del som utgör gåva och realisationsprincipen tillämpas på den del som utgör köp. Vid beräkningen av kapitalvinsten på köpedelen av aktierna ska noteras att det omkostnadsbelopp, som den äldre generationen hade kunnat använda vid ett ”rent” köp, endast får användas till viss del. Omkostnadsbeloppet sätts nämligen ned till att motsvara vad den ersättning som den yngre generationen erlagger utgör av marknadsvärdet på aktierna vid överlåtelse tillfället.<sup>204</sup>

**Ett exempel får illustrera proportioneringen.** Den yngre generationen erlagger en ersättning om 500 000 kronor för samtliga aktier i ett driftsbolag, vars marknadsvärde uppgår till 2,5 miljoner kronor. Den äldre generationens anskaffningsvärde för aktierna är 100 000 kronor. Ersättningen för aktierna utgör 20 procent av marknadsvärdet (500 000 / 2 500 000), varför anskaffningsvärdet ska sättas ned till 20 000 kronor (20% x 100 000). Kapitalvinsten uppgår således till 480 000 kronor (500 000-20 000), vilken beskattas enligt reglerna om fåmansföretag, se nedan i avsnitt 5.4.3. Anskaffningsvärdet för den yngre generationen uppgår till det sammanlagda värdet av (i) ersättningen och (ii) den del av den äldre generationens anskaffningsvärde som härrör från gåvodelen, vilket i detta exempel blir 580 000 kronor (500 000+80 000).

#### 5.4.3 Beskattning enligt reglerna om fåmansföretag

Utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade i aktiebolag ska enligt bestämmelsen i 42 kap. 15a§ IL tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital, vilket ger ett skatteuttag på 25 procent (30% x 5/6). Emellertid tillämpas inte denna regel enligt andra stycket samma paragraf då andelen är kvalificerad. Under sådana omständigheter tillämpas istället bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i 57 kap. IL.

---

<sup>201</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 199.

<sup>202</sup> RÅ 1983 Ba. 14.

<sup>203</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 188.

<sup>204</sup> Danielsson och Sund (2005) s. 47.



Ett fåmansföretag är ett aktiebolag där fyra eller färre delägare innehar mer än hälften av rösterna i enlighet med 56 kap. 2§ 1p. IL. Som ovan framgår av redogörelsen i avsnitt 3.4.4 anses delägarna i ett driftsbolag såsom en enda på grund av det så kallade närstående rekvisitet i 56 kap. 5§ IL, under antagandet att delägarna utgörs av den äldre och den yngre generationen inom en och samma familj. Ett familjeägt driftsbolag anses således utgöra ett så kallat fåmansföretag.

Emellertid krävs att andelen i bolaget är kvalificerad. Av 57 kap. 4§ IL framgår att andelarna i bolaget är kvalificerade om andelsägaren under beskattningsåret, eller något av de fem föregående, har varit verksam i betydande omfattning i bolaget. Uttrycket *betydande omfattning* innebär att delägarens arbetsinsats ska ha haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget.<sup>205</sup> Under sådana omständigheter ska inkomster i form av utdelning eller kapitalvinst på andelarna till viss del tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. 2§ 1st. IL. Anledningen är att det upparbetade kapitalet i bolaget till stor del anses bero på delägarens egen arbetsinsats och anses utgöra förvärvsinkomst.<sup>206</sup> Till hur stor del inkomsten ska tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst bestäms av ett så kallat gränsbelopp. Den del av inkomsten som överstiger gränsbeloppet ska tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst. Om vinsten däremot understiger gränsbeloppet ska den tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital.<sup>207</sup>

Gränsbeloppet uppgår till summan av (i) årets gränsbelopp och (ii) sparad utdelningsutrymme. Av 57 kap. 11§ 1st. IL framgår att det finns två metoder för att beräkna årets gränsbelopp; förenklingsregeln och en normalmetod.<sup>208</sup> Normalmetoden är framtagen för de företag som är för stora för att tjäna på förenklingsregeln och betalar ut kontant ersättning till anställda i sådan omfattning att det tyder på att det mervärde som uppstår i bolaget inte får anses bero på delägarens egen arbetsinsats.<sup>209</sup> Eftersom förutsättningarna vad gäller ett driftsbolag inte är av detta slag, utreds endast förenklingsregeln i det följande. I enlighet med förenklingsregeln beräknas årets gränsbelopp till ett schablonbelopp uppräknat med statslåneräntan i enlighet med den 57 kap. 11§ 1st. 1p. IL. Schablonbeloppet uppgår till två och ett halvt inkomstbasbelopp.<sup>210</sup> Årets gränsbelopp ska därefter ökas med eventuellt sparad utdelningsutrymme, vilket utgör det sammanlagda värdet av vad som inte utnyttjats av tidigare års beräknade gränsbelopp enligt 57 kap. 13§ IL. Det kan exempelvis vara så att det inte skett någon utdelning under ett år. Då förs hela gränsbeloppet vidare för att kunna utnyttjas nästkommande år. Det sammanlagda värdet av årets gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme motsvarar således vad en delägars gränsbelopp uppgår till vid ingången av året.<sup>211</sup>

---

<sup>205</sup> Prop. 1989/90:110 s. 468.

<sup>206</sup> Prop. 2005/06:40 s. 35-36.

<sup>207</sup> 57 kap. 20§ och 21§ IL.

<sup>208</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 427.

<sup>209</sup> Ibid., s. 426.

<sup>210</sup> 2009 års inkomstbasbelopp uppgår till 50 900 kronor, vilket ger ett årets gränsbelopp om 127 250 kronor.

<sup>211</sup> 57 kap. 11§ 3st. IL.

I samband med ett generationsskifte av ett driftsbolag är det av betydelse för den äldre generationen vad gränsbeloppet uppgår till vid överlåtelse tillfället. Är förutsättningarna sådana att den kapitalvinst som beräknas överstiger gränsbeloppet blir den överskjutande delen föremål för progressiv beskattning<sup>212</sup> i inkomstslaget tjänst. Överstiger den äldre generationens beskattningsbara förvärvsinkomst i övrigt något av de så kallade skiktgränserna får det som följd att inkomstökningen, det vill säga kapitalvinsten, blir föremål för ett skatteuttag om 50-55 procent skatt i sin helhet eller till den del som inkomsten överstiger skiktgränsen. Om kapitalvinsten däremot ryms inom gränsbeloppet sker ett skatteuttag om 20 procent ( $30\% \times 2/3$ ) i inkomstslaget kapital.<sup>213</sup>

Vid en avyttring av andelarna till den yngre generationen bestäms gränsbeloppet till sparade utdelningsutrymme enligt 57 kap. 13§ 1st. sista meningen II. Med sparade utdelningsutrymme avses vid överlåtelse tillfället den del som kvarstår, efter eventuell utdelning, av det gränsbelopp som beräknades vid årets ingång. Genom att avstå från utdelning under en period kan således den äldre generationen bygga upp ett sparade utdelningsutrymme för att utnyttja då aktierna avyttras till den yngre generationen. Vidare kan den vinst som uppstår i bolaget, under den tidsperiod som den äldre generationen väljer att inte erhålla någon utdelning, fonderas för att exempelvis finansiera nyinvestering.<sup>214</sup> Samma möjlighet att bygga upp ett sparade utdelningsutrymme föreligger för den yngre generationen under en eventuell övergångsperiod då samarbete generationerna emellan pågår. Under förutsättning att det finns utdelningsbara medel i driftsbolaget, kan den yngre generationen utnyttja sitt sparade utdelningsutrymme till att ta ut lågbeskattade medel för att delvis finansiera fastighetsförvärvet.<sup>215</sup>

Om överlåtelsen däremot sker genom ren gåva, tar gåvotagaren över givarens sparade utdelningsutrymme enligt 57 kap. 14§ II. Vidare inträder den yngre generationen i den äldre generationens situation vad gäller beräkning av årets gränsbelopp enligt 57 kap. 11§ 3st. II.

---

<sup>212</sup> Se ovan, avsnitt 3.3.2.

<sup>213</sup> 57 kap. 21§ II och 65 kap. 7§ II.

<sup>214</sup> Lodin m.fl. (2009) s. 429.

<sup>215</sup> Intervju med Ingemar Karlsson, 2009-11-16.

## 6 Tillämpning av gällande rätt

### 6.1 Inledning

För att uppnå verklighetsanknytning är utgångspunkten för denna analys ett verkligt och initierat generationsskifte. På grund av förutsättningarna i fallet, vilka presenteras ingående nedan i avsnitt 6.2, har fråga uppkommit huruvida valet av företagsform har någon betydelse i samband med generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter. Som ovan har redogjorts för i kapitel 3 finns för en fysisk person två alternativa sätt att bedriva jord- och skogsbruksverksamhet; enskild näringsverksamhet eller en kombination av enskild näringsverksamhet och driftsbolag. Vad gäller praktikfallet bedrivs verksamheten för närvarande som enskild näringsverksamhet av den äldre generationen. Fråga har därför uppstått huruvida en kombination med ett driftsbolag erbjuder ytterligare möjligheter, eller begränsningar, i samband med generationsskiftet.

Nedan i avsnitt 6.2 presenteras förutsättningarna som föreligger inför generationsskiftet av fastigheten Ed. Därefter i avsnitt 6.3 analyseras vad en överlåtelse av fastigheten enligt nuvarande förutsättningar skulle innebära för Familjen Wiberg. I avsnitt 6.4 analyseras frågan huruvida ett driftsbolag får betydelse i samband med ett generationsskifte. Vad gäller avsnitt 6.4.1-6.4.4 sker analysen utifrån ett generellt perspektiv. Därefter i avsnitt 6.4.5 avslutas kapitlet med en redogörelse för i vilken omfattning ett driftsbolag får betydelse vad gäller generationsskiftet av Ed.

### 6.2 Förutsättningar i praktikfall

Fastigheten Ed är belägen i Kristinehamns Kommun i Värmland och ägs för närvarande av Kristina Wiberg, 48 år gammal. Fastigheten förvärvades år 1988 av Kristina tillsammans med hennes dåvarande make, Lars. Sedan Lars frånfalle år 2000 har Kristina som enskild näringsidkare bedrivit verksamheten på gården med hjälp av sina två söner Rikard och Jonas, 20 respektive 18 år gamla.

#### **Fastighetsfakta:**

Marknadsvärde:	20 miljoner kronor.
Taxeringsvärde:	10 miljoner kronor.
Varav:	8,9 miljoner kronor utgör näringsfastighet. 1,1 miljoner kronor utgör privatbostadsfastighet.
	5,4 miljoner kronor utav näringsfastighetsdelen utgör skogsmark.
Totalareal:	515 hektar.
Varav:	366 hektar skogsmark. 19 hektar skogsimpediment 50 hektar åkermark. 72 hektar betesmark. 8 hektar övrig mark.

Fastigheten är belånad till 5,5 miljoner kronor.

### **Verksamhetsfakta, enskild näringsverksamhet:**

Årets resultat, 2008:	-184 000 kronor.
Ack. underskott:	601 000 kronor.
Ack. värdeminskningssavdrag:	483 000 kronor.
Sparad räntefördelning:	2 163 000 kronor.
Periodiseringsfond:	0 kronor.
Expansionsfond:	0 kronor.
Skogsavdrag:	Utnyttjat.

Vidare har min mentor, Ingemar Karlsson, informerat mig om följande förutsättningar:

Verksamheten på gården har för närvarande ingen klar verksamhetsinriktning utan det pågår såväl nötköttproduktion och hästavel som får- och lammproduktion. Därutöver brukar Familjen Wiberg fastighetens 50 hektar åkermark. Vidare består fastigheten till stor del av skogsmark. I dagsläget är dock skötseln av skogen kraftigt eftersatt. För att inte tillväxten av skogen ska hämmas, krävs att omfattande gallring och avverkning utförs. Av beräkningar framgår, att nödvändig gallring av skogen skulle ta för en skogsmaskin på heltid omkring ett och ett halvt till två år att genomföra.

För att komma till rätta med underskottet, krävs att verksamheten effektiviseras. Ett alternativ som har kommit upp till diskussion är att skära ned på verksamhetsinriktningar till att endast omfatta skogsbruk och bruk av åkermark. Kristina har dock som önskemål att fortsätta med hästavel, men i mindre omfattning.

Vidare har det i samtal med sönerna framkommit att de båda har ett gediget intresse för jord- och skogsbruk samt att de är villiga att gemensamt ta över fastigheten. Alternativet att inrikta verksamheten mot i huvudsak skogsbruk ligger även i linje med vad de båda sönerna är intresserade av att vidareutveckla. Den äldsta sonen, Rikard, ska inom en tvåårsperiod påbörja en vidareutbildning med lantbruksinriktning medan den yngre sonen, Jonas, för närvarande går sista år på gymnasiet.

## **6.3 En direkt överlåtelse av jord- och skogsbruksfastigheten**

### **6.3.1 Inledning**

Ett generationsskifte av en jord- och skogsbruksfastighet får enligt min mening anses som genomfört först då äganderätten till fastigheten övergår till den yngre generationen. Innan genomförandet sker ska dock en grundläggande plan arbetas fram, vari det fastställs hur, när och till vem eller vilka fastigheten ska överlätas, samt vad de olika alternativen får för konsekvenser för de inblandade.

Nedan i 6.3.2-6.3.3 analyseras utifrån frågorna *hur?*, *när?* och *till vem eller vilka?* vad en direkt överlåtelse med utgångspunkt i nuvarande förutsättningar skulle innebära för familjen Wiberg, det vill säga då jord- och skogsbruksverksamheten bedrivs som enskild näringsverksamhet.

### 6.3.2 Hur?

Frågan *hur?* syftar till att besvara vilken överlåtelsemetod som ger mest fördelaktigt resultat, det vill säga huruvida överlåtelsen av fastigheten ska ske genom gåva eller köp. Eftersom huvudsaklighetsprincipen tillämpas på fastighetsöverlåtelser, klassificeras en överlåtelse till en ersättning under taxeringsvärdet som gåva. En ersättning som motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet leder till att överlåtelsen klassificeras som köp. Vid bedömningen av vilken överlåtelsemetod som är den mest fördelaktiga har jag valt att utgå ifrån att överlåtelsemetoden ska tillgodose den äldre generationens behov av medel för sin framtida försörjning, samtidigt som metoden ska ge fördelar för den yngre generationen i den fortsatta driften, samt leda till en möjlig finansieringskostnad.

#### 6.3.2.1 Gåva

För att en överlåtelse av Ed ska klassificeras som gåva krävs, förutom att de civilrättsliga gåvorekvisiten är uppfyllda, att ersättningen som den yngre generationen erlägger understiger taxeringsvärdet. Taxeringsvärdet uppgår för närvarande till omkring tio miljoner kronor. Vidare finns lån med in-teckning i fastigheten om 5,5 miljoner kronor. Övertar den yngre generationen samtliga lån, anses en ersättning motsvarande vad lånen uppgår till vara erlagd. Under sådana omständigheter finns ett utrymme för att erlagga ytterligare ersättning om upp till 4,49 miljoner kronor<sup>216</sup> utan att ersättningen motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet. Anledningen till att detta ytterligare utrymme är av betydelse, är att Kristina även vid en överlåtelse genom gåva är i behov av ersättning för sin framtida försörjning. Emellertid utgår stämpelskatt om ersättningen uppgår till minst 85 procent av taxeringsvärdet året innan gåvan genomförs. Under förutsättning att taxeringsvärdet är oförändrat, innebär det att ersättningen måste understiga 8,5 miljon kronor (10 000 000x0,85). På grund av att fastigheten är relativt lågt belånad, i förhållande till taxeringsvärdet, kan Kristina således erhålla en ersättning om upp till 2,9 miljoner kronor (8 499 999 - 5 500 000) utan att varken skatt på kapitalvinst eller stämpelskatt utgår. Vad som får anses som en lämplig ersättning är för denna analys av mindre värde. Av betydelse är dock att det finns utrymme för att erlagga en ersättning tillräckligt stor för att täcka såväl skulderna som Kristinas behov av medel för sin framtida försörjning.

En överlåtelse genom gåva innebär således att Kristina kan erhålla ersättningen skattefritt i enlighet med kontinuitetsprincipen, samt att det med beaktande av huvudsaklighetsprincipen även finns utrymme för den yngre generationen att överta befintliga lån. Emellertid kvarstår frågan huruvida en överlåtelse genom gåva gör det möjligt för den yngre generationen att bedriva verksamheten vidare under lönsamma förhållanden, med tanke på såväl skattemässiga konsekvenser som finansieringskostnader. På grund av att den skatterättsliga kontinuitetsprincipen tillämpas vid överlåtelser genom gåva, träder den yngre generationen in i den äldre generationens skattemässiga situation. Beträffande en överlåtelse av Ed får kontinuitetsprincipen såväl positiva som negativa effekter.

För närvarande uppgår sparad räntefördelning till omkring två miljoner kronor. Eftersom Kristina varken har avsatt medel till periodiseringsfond eller expansionsfond, finns ingen möjlighet för Kristina att utnyttja den sparade räntefördelningen för egen del. Förutsättningarna talar således för att den sparade räntefördelningen överlåts till den yngre generationen. Om så inte sker går den förlorad.

---

<sup>216</sup> Ersättningen måste understiga taxeringsvärdet, se ovan avsnitt 4.2. Här: 9 999 999 - 5 500 000 = 4 499 999 kronor.

Eftersom sönerna erhåller en lika stor del var av fastigheten, fördelas beloppet lika sönerna emellan. Att den yngre generationen erhåller positiv räntefördelning som uppgår till drygt en miljon vardera innebär att de framöver, när vinst uppstår i verksamheten, kan välja att dra av ett belopp motsvarande vinsten inom ramen för vad den sparade räntefördelningen uppgår till i inkomstslaget näringsverksamhet. Motsvarande belopp tas istället upp i inkomstslaget kapital, vilket ger en proportionell beskattning istället för progressiv. Att Kristina sparat ihop ett relativt omfattande räntefördelningsbelopp, kan således innebära skattemässiga fördelar för den yngre generationen.

En negativ konsekvens av att kontinuitetsprincipen tillämpas är att den yngre generationen inte får ett nytt ingångsvärde på fastigheten. Därav beräknas inte något nytt skogsavdrag då en överlåtelse sker genom gåva. Istället träder den yngre generationen in i den äldre generationens skattemässiga situation och antas ha utnyttjat skogsavdrag i samma utsträckning som den äldre generationen. Beträffande Ed, är skogsavdraget utnyttjat i sin helhet. Då fastigheten huvudsakligen utgörs av skogsmark och då det föreligger ett omfattande behov av avverkning och gallring, innebär avsaknaden av ett skogsavdrag en begränsning för en lönsam drift av den yngre generationen. Sker överlåtelsen genom gåva finns således ingen möjlighet för den yngre generationen att erhålla viss skogsinläst skattefritt.

Vidare följer med överlåtelsemetoden gåva att Kristina och sönerna kan åtnjuta de fördelar som följer av att i gåvobrevet föreskriva att fastigheten ska utgöra sönernas enskilda egendom. Fastigheten förblir således i den yngre generationens ägo, även om de i framtiden skulle genomgå äktenskapsskillnad.

### **6.3.2.2 Köp**

Beträffande generationsskiftet av Ed, är en förutsättning för att överlåtelsen ska klassificeras som köp att ersättningen, det vill säga köpeskillingen, motsvarar eller överstiger taxeringsvärdet om 10 miljoner kronor. I resonemanget nedan är köpeskillingen bestämd till att precis motsvara taxeringsvärdet. I och med att fastigheten är belånad till 5,5 miljoner kronor, innebär en överlåtelse genom köp att ytterligare 4,5 miljoner kronor ska erläggas som ersättning förutom att den yngre generationen tar över de befintliga lånen.

Då realisationsprincipen innebär att överlåtaren ska beskattas för den värdestegring som skett från det att fastigheten förvärvades till det att den avyttras, uppstår frågan vad en överlåtelse genom köp medför för skattekonsekvenser för den äldre generationen. Beträffande generationsskiftet av Ed, har Kristina ett omkostnadsbelopp om 4,6 miljoner kronor för hela fastigheten, varav 4,1 miljoner kronor är hänförliga till näringsfastigheten och 500 000 kronor är hänförliga till privatbostadsfastigheten.

Erläggs en ersättning om 10 miljoner kronor beräknas den skatt som ska erläggas enligt följande:

**Näringsfastighet:** Utgör 89 procent av taxeringsvärdet, vilket medför att 8,9 miljoner kronor av den totala ersättningen är hänförlig till näringsfastigheten.

$8\,900\,000 - 4\,100\,000 = 4\,800\,000$  kronor.

Kvotering i inkomstslaget kapital: 90 procent

Att erlägga i skatt:  $1\,296\,000$  kronor ( $4\,800\,000 \times 90\% \times 30\%$ ).

**Privatbostadsfastighet:** Utgör 11 procent av taxeringsvärdet, vilket medför att 1,1 miljon kronor av den totala ersättningen är hänförlig till privatbostadsfastigheten.

$1\ 100\ 000 - 500\ 000 = 600\ 000$  kronor.

Kvotering i inkomstslaget kapital: 22/30

Att erlägga i skatt: 132 000 kronor ( $600\ 000 \times (22/30) \times 30\%$ ).

**Totalt:** 1 428 000 kronor.

Vidare har fastighetens värde ökat under innehavstiden, varför de gjorda värdeminskingsavdragen m.m. anses som ”felaktiga”. Således ska de återföras till beskattning i sin helhet.<sup>217</sup> För Kristinas del innebär det att värdeminskingsavdraget på byggnader om 447 000 kronor samt gjorda skogsavdrag om 774 000 kronor, totalt 1,2 miljoner kronor, ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom det finns ett underskott i verksamheten om 600 000 kronor, innebär det att beloppet om 1,2 miljoner kronor reduceras i motsvarande mån. Vidare har Kristina sparad räntefördelning om drygt två miljoner kronor. Det överskjutande beloppet om 600 000 kronor blir således föremål för positiv räntefördelning. På så vis ska beloppet dras av i inkomstslaget näringsverksamhet för att istället tas upp i inkomstslaget kapital, vilket ger ett skatteuttag om 30 procent jämfört med den progressiva beskattning som annars sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Därav blir det återförda beloppet om 1,2 miljoner kronor inte heller föremål för uttag av egenavgifter, vilket annars är fallet då det förekommer ett överskott i inkomstslaget näringsverksamhet.

**Skatt att erlägga på återförda värdeminskingsavdrag:** 180 000 kronor ( $600\ 000 \times 30\%$ ).

Sker överlåtelsen av fastigheten Ed genom köp mot en köpeskilling om 10 miljoner kronor innebär det för Kristinas del att 5,5 miljoner kronor utgör de lån som den yngre generationen tagit över och att 1 608 000 kronor ( $1\ 428\ 000 + 180\ 000$ ) utgör vad hon ska erlägga i skatt. Vidare tillkommer stämpelskatt med 1,5 procent av den erlagda ersättning, vilket utgör 150 000 kronor. Resterande del av ersättningen, det vill säga 2 742 000 kronor ( $10\ 000\ 000 - (5\ 500\ 000 + 1\ 608\ 000 + 150\ 000)$ ), är vad som utgör det netto som Kristina erhåller för sin framtida försörjning.

I och med att realisationsprincipen tillämpas vid överlåtelser genom köp innebär det att en eventuell värdestegring förr eller senare kommer att realiseras, antingen nu eller för nästkommande generation. Visserligen innebär en överlåtelse genom köp beskattningskonsekvenser för den äldre generationen, men sker en realisering i dagsläget av värdestegringen innebär det ett mer fördelaktigt utgångsläge för den yngre generationen vid en framtida försäljning. Under förutsättning att det ur ett finansieringsperspektiv är genomförbart, anser jag att beskattningskonsekvenserna för Kristina är godtagbara. Hon erhåller en ersättning om 2,7 miljoner kronor, samtidigt som den yngre generationen kan förvärva fastigheten mot en ersättning motsvarande hälften av marknadsvärdet.

Sker en överlåtelse genom köp, krävs emellertid en högre skuldsättning för den yngre generationen med omkring 4,65 miljoner kronor ( $4\ 500\ 000 + 150\ 000$ ). Dock ger en överlåtelse genom köp ett nytt ingångsvärde på fastigheten motsvarande den ersättning

---

<sup>217</sup> Se ovan, avsnitt 4.5.3.

som erläggs, vilken uppgår till 10 miljoner kronor. Ett nytt, och högre, ingångsvärde innebär skattemässiga fördelar för den yngre generationen. Dels beräknas ett nytt skogsavdrag<sup>218</sup> och dels beräknas nya underlag för såväl avskrivningar och räntefördelning som avsättning till expansionsfond. Fråga som uppstår är huruvida dessa skattemässiga fördelar är av sådan betydelse att de kommer att "betala av" den extra finansieringskostnad som en överlåtelse genom köp medför.

Emellertid kan ifrågasättas huruvida ett nytt ingångsvärde får en positiv effekt, i vart fall på kort sikt, då den verksamhet som den yngre generationen tar över är förlustdrabbad. Är omständigheterna av sådant slag att verksamheten även efter generationsskiftet fortsätter gå med förlust, kommer den yngre generationen inte kunna åtnjuta de skattemässiga fördelarna som ett nytt ingångsvärde medför. Det är först när verksamheten uppvisar vinst som fördelarna med högre underlag för avskrivningar, avsättningar och räntefördelning får betydelse. Vidare kan det framstå som onödigt att ytterligare belasta en redan förlustdrabbad verksamhet med högre räntekostnader och amorteringar.

Om den yngre generationen däremot, vilket är troligt, effektiviserar driften genom att dra ner på verksamhetsinriktningar och i huvudsak satsar på skogsbruket, är det mycket troligt med tanke på behovet av avverkning och gallring att verksamheten kommer att generera större intäkter än i dagsläget. Under sådana förutsättningar är däremot ett nytt ingångsvärde av stor betydelse för den yngre generationens möjlighet till att bedriva lönsam verksamhet. Framförallt då ett nytt ingångsvärde på fastigheten ger ett nytt skogsavdrag. Då 54 procent av taxeringsvärdet utgör skogsmark, ger det ett anskaffningsvärde för skogen om 5,4 miljoner kronor. Det totala skogsavdraget för hela innehavstiden beräknas till 50 procent av anskaffningsvärdet, det vill säga 2,7 miljoner kronor. Under den yngre generationens totala innehavstid kan således intäkter motsvarande skogsavdraget erhållas skattefritt. Den ej skattepliktiga skogsintäkten kan med fördel utnyttjas till att betala ränta och amortering på lånet. Emellertid är avdragsmöjligheten per år begränsad. Den eventuellt överskjutande intäkten som inte blir föremål för avdrag kan istället sättas in på ett skogskonto, vilket medför möjlighet till resultatutjämning.

För att kunna fastställa ett korrekt beslut i frågan krävs grundläggande beräkningar av skogsbeståndet och i vilken omfattning verksamheten kommer att inbringa skogsintäkter. Då en sådan beräkning faller utanför ramen för vad som är möjligt i denna analys, kommer inte frågan att utredas vidare här. Jag nöjer mig med att konstatera att möjligheten finns och att om den yngre generationen förvaltar den väl, det vill säga genom att effektivisera verksamhetsinriktningen, behöver inte högre finansieringskostnader innebära ett hot för den fortsatta driften.

Slutligen är det av betydelse att beakta att sparad räntefördelning inte kan överlåtas till den yngre generationen då överlåtelsen sker genom köp. Emellertid behöver det inte innebära någon nackdel. I vissa fall kan det vara fördelaktigt för den äldre generationen att istället återföra eventuell periodiseringsfond och expansionsfond mot den sparade räntefördelningen. Beträffande förutsättningarna i praktikkallet, finns dock inte denna möjlighet, då det inte finns några fonder att återföra till beskattning. En konsekvens av detta är att möjligheten till positiv räntefördelning om drygt 1,5 miljoner kronor<sup>219</sup>

---

<sup>218</sup> Hur ett nytt skogsavdrag beräknas, se ovan avsnitt 4.4.5.

<sup>219</sup> I dagsläget uppgår sparad räntefördelning till 2 163 000 kronor. Då detta belopp till viss del utnyttjas när värdepappersskogsavdragen m.m återförs till beskattning, kvarstår 1 563 000 kronor.



kommer att gå förlorad om överlåtelsen av Ed sker genom köp. Fråga är huruvida de fördelar som en överlåtelse genom köp innebär väger tyngre än möjligheten till att utnyttja den sparade räntefördelningen. Eftersom ett köp ger en skattefri intäkt med upp till 2,7 miljoner kronor i form av skogsavdrag, anser jag att möjligheten till skogsavdrag utgör en större skattemässig fördel än den behållning om drygt en miljon kronor<sup>220</sup> som kvarstår efter att den positiva räntefördelningen utnyttjats.

### 6.3.3 När, och till vem eller vilka?

Precis som frågorna *när?* och *till vem eller vilka?* antyder, är svaret av betydelse för ett lyckat generationsskifte. Eftersom frågor som dessa är av mer mjuk karaktär, är det av stor vikt att de lyfts fram och ges utrymme i generationsskiftesprocessen. Det är inte alltid självklart att bara för att syskonskaran består av tre personer, ska samtliga erhålla varsin del i fastigheten. Trots att samtliga har ett starkt intresse, är det i vissa situationer inte tillräckligt då kunskapen om att driva en jord- och skogsbruksverksamhet saknas. Frågorna *när?* och *till vem eller vilka?* är således starkt förknippade till varandra eftersom en person som för närvarande inte kan anses som lämplig efterträdare, kanske visar på god potential att inom en nära framtid faktiskt kunna vara rätt person att överlåta fastigheten till. Däremot kanske det krävs en längre inskolningsperiod, vilket gör det möjligt att överföra kunskap, erfarenhet och kontakter till den yngre generationen.

Som ovan utretts är ett generationsskifte en mycket tidskrävande process, som kan ta flera år. Är förutsättningarna sådana att det kanske inte är självklart vem som ska ta över, eller om det finns flera övertagande syskon med potential, anser jag att det är av än större vikt att processen initieras på ett tidigt stadium. På så vis kan problematiken kring frågorna *när?* och *till vem eller vilka?* ges en ordentlig utredning vilket möjliggör att samtliga inblandade i slutändan är tillfreds med hur generationsskiftet genomfördes.

Det kan tyckas vara en självklarhet att jord- och skogsbruksfastigheter ska gå i arv till den yngre generationen. Så har det varit i alla tider och enligt min uppfattning har det nog inte funnits något alternativ än att ta över, främst vad gäller sönerna i en syskonskara. I dagsläget har det emellertid blivit en mycket tuffare marknad med höga inköspri- ser och dåligt betalt för det som produceras. Jord- och skogsbruksföretagare måste agera som riktiga företagare, det vill säga vara kreativa och utveckla en lönsam inriktning samt vara konkurrenskraftiga. Det är därför än viktigare att fastigheten överlåts till någon som besitter dessa kunskaper för att generationsskiftet ska bli lyckat. Med anledning av detta anser jag att det är av stor betydelse att frågorna *när?* och *till vem eller vilka?* tas på största allvar. Emellertid kan det vara en svårighet att förutse när rätt läge infinner sig, samt vem som är lämplig. Dels för att det kan vara en känslig fråga att diskutera inom familjen, men även då det föreligger förutfattade meningar om vad som är ”rätt”.

Beträffande generationsskiftet av Ed framstår det av förutsättningarna som relativt klart att de båda sönerna har ett djupgående intresse för jord- och skogsbruksverksamhet samt att de har som önskan att tillsammans ta över fastigheten. Emellertid är de båda vid tidpunkten för initiativtagandet mycket unga, 18 respektive 20 år. De har visserligen gått (går) gymnasieutbildningar med speciell inriktning mot jord- och skogsbruk men det uppstår ändå frågetecken kring huruvida de i dagsläget har den kunskap och erfa-

---

<sup>220</sup> Det sker ett skatteuttag om 30% på det belopp som blir föremål för positiv räntefördelning, vilket här ger  $1\,500\,000 \times 70\% = 1\,050\,000$ . För förklaring, se ovan avsnitt 4.4.2.

renhet som krävs. Det finns enligt min mening inte något självklart svar på frågorna *när?* och *till vem eller vilka?*.

Med beaktande av deras livssituation, att de är unga och har som önskan att utbilda sig vidare anser jag att det inte är lämpligt att i dagsläget överlåta fastigheten till dem. Vidare kan ifrågasättas huruvida det är praktiskt möjligt med tanke på finansiering och även med bankens godkännande, om de ens bör med tanke på deras ålder skuldsätta sig till den grad som en överlåtelse av fastigheten skulle innebära. Ytterligare en aspekt att beakta är om de som 18 och 20 år gamla verkligen har kommit tillräckligt långt i sin mognad att de är medvetna om vad de vill sysselsätta sig med i framtiden.

En sammantagen bedömning av frågorna *hur?*, *när?* och *till vem eller vilka?* talar för en överlåtelse genom köp. Med utgångspunkt i de förutsättningar som för närvarande föreligger bör emellertid överlåtelsen av fastigheten äga rum först när det finns ett mer självklart svar på när och huruvida de båda, eller kanske endast en utav dem, bör eller vill ta över fastigheten.

## **6.4 Betydelsen av att bilda ett driftsbolag**

### **6.4.1 Inledning**

Beträffande generationsskiftet av Ed, är det på grund av de förutsättningar som föreligger till viss del oklart när fastighetsöverlåtelsen ska ske och vem eller vilka som ska överta äganderätten. Vidare krävs mer ingående beräkningar för att med säkerhet kunna fastställa huruvida det är mer förmånligt med överlåtelsemetoden köp. Som ett nästa steg i denna uppsats är att analysera huruvida bildandet av ett driftsbolag får betydelse i samband med generationsskiftet. Med betydelse menar jag om driftsbolaget utgör ett verktyg vilket ger större klarhet i frågorna *hur?*, *när?* och *till vem eller vilka?*.

Att bilda ett driftsbolag under generationsskiftesprocessen ger enligt min mening möjlighet till en övergångsperiod, det vill säga en tidsperiod då den äldre och den yngre generationen bedriver verksamheten gemensamt. Det är under denna övergångsperiod som de inblandade ges möjlighet till att reflektera kring hur, när och till vem eller vilka som fastigheten ska överlåtas. Denna så kallade övergångsperiod äger således rum under själva planeringsstadiet av generationsskiftesprocessen. Beroende på hur lång tid som behövs för att planera, det vill säga att komma fram till bra och genomtänkta beslut, kan övergångsperioden komma att pågå under såväl en kortare som en längre period. Nedan i avsnitt 6.4.2-6.4.4 presenteras med utgångspunkt i den övergångsperiod som driftsbolaget möjliggör, i vilken omfattning driftsbolaget får betydelse i samband med att frågorna *hur?*, *när?* och *till vem eller vilka?* som fastigheten ska överlåtas samt huruvida det finns andra alternativ för att uppnå ett likartat resultat. Därefter i avsnitt 6.4.5 redogörs för i vilken omfattning ett driftsbolag får betydelse beträffande generationsskiftet av Ed.

### **6.4.2 Hur?**

Att bilda ett driftsbolag innebär inte någon förändring i ägarförhållandena vad gäller fastigheten. Den förblir i den äldre generationens ägo. Därav kommer generationsskiftet att bestå av två separata överlåtelser; dels fastighetsöverlåtelsen och dels överlåtelsen av aktierna i driftsbolaget. På så vis ska frågan *hur?* besvaras beträffande de båda överlåtelserna. Emellertid behandlas fastighetsöverlåtelsen enligt de rättsregler och principer som gäller då verksamheten bedrivs av den äldre generationen i enskild näringsverk-

samhet. Därav behandlas valet av överlåtelsemetod i enlighet med vad som ovan redogjorts för i avsnitt 6.3.2. Däremot uppstår frågan huruvida bildandet av ett driftsbolag kan få betydelse i samband med att beslut om överlåtelsemetod för fastighetsöverlåtelsen ska fattas. Nedan presenteras i avsnitt 6.4.2.1 själva aktieöverlåtelsen i sig och därefter i avsnitt 6.4.2.2 huruvida ett driftsbolag kan få betydelse för hur fastigheten ska överlåtas, det vill säga genom gåva eller köp.

#### **6.4.2.1 Aktieöverlåtelse**

Vad gäller valet av överlåtelsemetod för aktieöverlåtelsen finns alternativen gåva och köp men eftersom delningsprincipen tillämpas kan överlåtelsen komma att klassificeras som en del gåva och en del köp. En konsekvens av att delningsprincipen tillämpas är att om ersättningen för aktierna understiger dess marknadsvärde kan den äldre generationen endast utnyttja omkostnadsbeloppet till den del det motsvarar köpedelen av överlåtelsen.

Eftersom en avyttring av aktierna i ett driftsbolag beskattas enligt reglerna om fåmansföretag, är det vid en försäljning lämpligt att bestämma ersättningen till ett belopp som motsvarar omkostnadsbeloppet plus sparad utdelningsutrymme. På så vis uppnås effekten att vinsten uppgår till vad som utgör sparad utdelningsutrymme och därav sker beskattning av kapitalvinsten endast i inkomstslaget kapital. En överlåtelse som sker på detta vis kan emellertid bli föremål för delningsprincipen, eftersom en sådan ersättning sällan överstiger marknadsvärdet på aktierna. Under sådana omständigheter kan inte omkostnadsbeloppet i sin helhet avräknas från ersättningen, vilket ger en kapitalvinst som överstiger sparad utdelningsutrymme och beskattning i inkomstslaget tjänst aktualiseras för den överskjutande delen.<sup>221</sup>

Enligt min mening behöver dock inte aktieöverlåtelsen i samband med generationsskiftet av en jord- och skogsbruksfastighet där verksamheten är förlagd i ett driftsbolag medföra några skattemässiga konsekvenser. Generellt sett, är anledningen till att en överlåtelse av aktier bestäms till ett köp att den äldre generationen är i behov av medel för sin framtida försörjning. Vad gäller generationsskifte av jord- och skogsbruksfastigheter där verksamheten är förlagd i ett driftsbolag sker emellertid såsom ovan redogjorts för två överlåtelser. En vad gäller fastigheten och en vad gäller aktierna. Vidare finns det stora värden i fastigheten och inte i driftsbolaget, i vart fall i förhållande till varandra. Vad jag menar är att eftersom den äldre generationen kan få sitt behov av medel för sin framtida försörjning tillgodosett i och med överlåtelsen av fastigheten, kan aktierna med fördel överlåtas genom ren gåva, det vill säga utan någon motprestation av den yngre generationen. Under förutsättning att fastighetsöverlåtelsen klassificeras som gåva, kan ersättningen för den framtida försörjningen till och med erhållas skattefritt för den äldre generationen. Vidare går inte det sparade utdelningsutrymmet som den äldre generationen arbetat upp i driftsbolaget förlorat, utan den yngre generationen tar över detta i enlighet med kontinuitetsprincipen.<sup>222</sup>

---

<sup>221</sup> Se ovan, avsnitt 5.4.2-5.4.3.

<sup>222</sup> Se ovan, avsnitt 5.4.2.

#### 6.4.2.2 Betydelsen av ett driftsbolag i valet av överlåtelsemetod för fastighetsöverlåtelse

Att bilda ett driftsbolag föranleder inte i sig en direkt förändring av de förutsättningar som ligger till grund för bedömningen av vilken överlåtelsemetod som ger ett mest fördelaktigt resultat. Driftsbolaget har koppling endast till verksamheten och inte till ägandet av fastigheten. Visserligen kan periodiseringsfonden i den enskilda näringsverksamheten tas över av driftsbolaget i samband med att det bildas, eftersom det utgör ett aktiebolag. Förfarandet kan givetvis få betydelse i samband med den kommande fastighetsöverlåtelsen, eftersom den yngre generationen i samband med gåva kan ta över periodiseringsfonden medan detta inte är möjligt då fastigheten överläts genom köp. Om periodiseringsfonden däremot redan är överförd till driftsbolaget, och det inte av någon annan anledning framstår som fördelaktigt att överlåta fastigheten genom gåva, kan fastigheten med fördel överlåtas genom köp. På så vis kan den yngre generationen åtnjuta fördelarna med ett nytt ingångsvärde på fastigheten. För övrigt ser inte jag hur bildandet av ett driftsbolag kan komma att direkt påverka de förutsättningar som ligger till grund för valet av överlåtelsemetod.

Enligt min mening kan dock bildandet av ett driftsbolag få betydelse under förutsättning att det finns möjlighet till en övergångsperiod mellan det att driftsbolaget bildas tills att fastigheten överläts. Med en övergångsperiod menas här att den äldre generationen under en tidsperiod bedriver verksamheten i driftsbolaget gemensamt med den yngre generationen. Under sådana förutsättningar kan utgångsläget *inför* den kommande överlåtelsen av fastigheten att förbättras.

**Ett exempel:** Eftersom driftsbolaget faller in under definitionen av vad som utgör ett fåmansföretag, kan den yngre generationen som aktieägare i driftsbolaget bygga upp ett sparutrymme. På så vis kan den yngre generationen i samband med att fastigheten vid ett senare tillfälle ska förvärfvas erhålla ett belopp motsvarande det sparade utrymmet för att finansiera förvärvet med lågbeskattade medel. Emellertid får det som störst betydelse om den äldre generationen skänker hela sitt aktieinnehav i driftsbolaget innan fastighetsöverlåtelsen sker, eftersom den utdelning som annars beslutas om sker till såväl den yngre som den äldre generationen. Vidare är det givetvis en förutsättning att det finns utdelningsbara medel i driftsbolaget. Det jag vill belysa är att möjligheten finns, det vill säga att den yngre generationen kan i samband med förvärvet av fastigheten bidra med en större del eget kapital.

#### 6.4.3 När, och till vem eller vilka?

Ett driftsbolag medför, till skillnad mot en fortsatt drift i enskild näringsverksamhet, att jord- och skogsbruksverksamheten separeras ifrån ägandet av fastigheten. I samband med ett generationsskifte innebär det att fastigheten kan överlåtas vid ett tillfälle och aktierna i driftsbolaget vid en annan tidpunkt. Att generationsskiftet består av två separata överlåtelser medför enligt min mening en högre grad av flexibilitet, vad gäller svaret på frågan *när?* såväl som på frågan *till vem eller vilka?* Flexibiliteten ligger i aktiernas natur av att vara fritt överlåtbara. För att överlåtelser föräldrar respektive övertagande syskon emellan inte ska innebära en risk för ägarpositionerna i driftsbolaget, är det viktigt att poängtera betydelsen av avyttringsbegränsningar i form av hembuds-, förköps-, eller samtyckesklausuler i bolagsordningen eller i aktieägaravtal.

Den äldre generationen kan exempelvis välja att överlåta såväl fastigheten som aktierna vid ett och samma tillfälle till ett övertagande syskon eller med lika stor andel till re-

spektive syskon. Ett annat tillvägagångssätt är att 49 procent av aktierna (en aktie, en röst) överläts i ett första skede. På så vis behåller den äldre generationen bestämmande inflytandet över verksamheten, såväl som äganderätten till fastigheten. En annan möjlighet är att fastigheten överläts till den yngre generationen, men den äldre generationen väljer att under en period behålla aktier i sådan omfattning att kontrollen av verksamheten inte övergår till den yngre generationen.

Vad som avgör vilket tillvägagångssätt som blir aktuellt är troligtvis förknippat med såväl den äldre som den yngre generationens förutsättningar vad gäller hälsotillstånd, ålder, ekonomiska förutsättningar, familjeförhållanden eller livssituation i övrigt. Det som jag däremot vill betona är att valmöjligheten, vilken beror på att verksamheten är separerad från ägandet i fastigheten, möjliggör att generationsskiftet kan ske i den takt som är lämpligt med tanke på förutsättningarna. Överlåtelsen av fastigheten kan således föregås av en övergångsperiod, då den äldre och den yngre generationen bedriver verksamheten gemensamt. Är situationen sådan att den yngre generationen visar på ett stort intresse och på god potential, men inte har tillräckligt med kunskap eller erfarenhet, är således den övergångsperioden som förfarandet med ett driftsbolag medför av betydelse från det att generationsskiftesprocessen initieras till det att den genomförs. Vidare innebär den flexibilitet som är kopplad till överlåtelse av aktier att var och ett av de övertagande syskonen kan erhålla sin del av aktieinnehavet vid olika tidpunkter, beroende på när det får anses lämpligt med hänsyn till livssituation, ålder eller eventuell pågående utbildning. De övertagande syskonen kan således skolas in successivt.

Som jag ovan nämnt i avsnitt 6.3.3 kan det i samband med att besvara frågan *till vem eller vilka?* uppstå svårigheter, eftersom frågan är av mjuk karaktär. Är förutsättningarna sådana att det inte finns något självklart svar utan flera syskon är intresserade men endast en av dem har potential kan obehag inför att väcka en diskussion leda till att generationsskiftesfrågan förskjuts på framtiden. Givetvis försvåras situationen av att det inom familjen råder skiljaktiga meningar om huruvida vem, eller vilka, som ska ta över. Det är i samband med svårigheter som dessa som ett driftsbolag kan vara en lösning, på grund av att den övergångsperiod som förfarandet medför.

Det är under en sådan period som kunskap, erfarenhet och kontakter kan föras över till den yngre generationen, men en övergångsperiod kan även leda till att de inblandade får klarhet i vem eller vilka som är ”rätt” person(er) att överlåta fastigheten till. Givetvis kan en sådan övergångsperiod åstadkommas även under ett vanligt anställningsförhållande, det vill säga då den äldre generationen fortsätter att bedriva verksamheten som enskild näringsverksamhet och den yngre generationen endast arbetar i verksamheten. Dock uppnås inte samma grad av delaktighet och inflytande under sådana omständigheter. Erhåller den yngre generationen däremot en ägarandel i verksamheten utgör det enligt min mening en starkare motivation att faktiskt investera tid och arbete i verksamheten. Prestationen, förutsatt att den är värdehöjande i verksamheten, ger belöning i form av utdelning från driftsbolaget.

Kombinationen med ett driftsbolag kan även innebära fördelar för den framtida driften. Även om det av övergångsperioden framstår som klart att endast ett av de från början intresserade syskonen ska ta över fastigheten, kan syskonen gemensamt vara aktiva som delägare i driften. På så vis uppnås även en av fördelarna med att genomföra ett planerat generationsskifte; att undkomma ett samägande. Vidare kan den yngre generationen vara med och påverka verksamhetsinriktning i större grad. Ges den yngre generationen möjlighet till att utveckla verksamheten efter eget intresse och egen kunskap, talar det

för att den yngre generationen kommer att kunna bedriva en lönsam verksamhet även efter att generationsskiftet har genomförts.

Emellertid är en förutsättning för att ett driftsbolag ska få den positiva betydelse som jag här argumenterar för, att generationsskiftesprocessen initieras på ett relativt tidigt stadium. Dessvärre talar statistiken för det motsatta, varför det kan ifrågasättas huruvida det är "värt besväret" att bilda ett driftsbolag. Är omständigheterna sådana att den yngre generationen (45-50 år gamla!) redan under en längre tidsperiod har arbetat i verksamheten framstår det nog som självklart vem eller vilka som är lämpliga att överlåta fastigheten till, frågan är bara när. Däremot kan ett driftsbolag ändå vara till en fördel sett till omständigheterna att ett generationsskifte vad gäller nästkommande yngre generation bör redan i samband med det aktuella generationsskiftet initieras.

#### **6.4.4 Andra tillvägagångssätt för att uppnå fördelarna med en övergångsperiod**

Fråga som uppstår är givetvis om det inte finns andra tillvägagångssätt att beakta för att komma fram till bra och lämpliga svar på frågorna *när?* och *till vem eller vilka?*. Resonemanget kring huruvida ett driftsbolag får någon betydelse i samband med generationsskiftet av jord- och skogsbruksfastigheter, bygger till stor del på fördelarna med en övergångsperiod. Fråga uppstår därför om fördelarna med denna övergångsperiod kan uppnås även utan ett driftsbolag. En sådan situation innebär att den äldre generationen fortsätter att bedriva jord- och skogsbruksverksamheten som enskild näringsidkare. Eftersom den äldre och den yngre generationen inte kan bedriva enskild näringsverksamhet gemensamt, är situationen den att ett anställningsförhållande uppstår. Fråga blir således huruvida ett anställningsförhållande erbjuder en övergångsperiod med jämförbara fördelar.

Ett anställningsförhållande innebär precis som ett driftsbolag en möjlighet till en övergångsperiod, då den äldre och den yngre generationen arbetar gemensamt i verksamheten. Inskolningsperioden kan med tiden gå över till att den yngre generationen är den som faktiskt innehar såväl kontrollen som inflytandet över hur verksamheten ska bedrivas. Dock är det den äldre generationen som utåt sett är den som anses bedriva verksamheten. Det blir således inte fråga om något reellt bestämmande inflytande enligt min mening. Vidare föranleder ett anställningsförhållande inte den flexibilitet i ägarpositionerna som ett driftsbolag möjliggör, eftersom ägandet i verksamheten inte separeras från ägandet i fastigheten. En successiv överlåtelse av en verksamhet som bedrivs som enskild näringsverksamhet, innebär egentligen en successiv överlåtelse av fastigheten. Vidare kan inte den yngre generationen arbeta upp ett eget kapital i verksamheten att bidra med inför den kommande fastighetsöverlåtelsen. Visserligen kan den yngre generationen erhålla lön men ett stort löneuttag innebär omfattande kostnader i form av arbetsgivaravgifter för den äldre generationen, samt föranleder progressivt skatteuttag för den yngre generationen i inkomstslaget tjänst.

Som jag ser det erbjuder företagsformen enskild näringsverksamhet emellertid ett annat alternativ, nämligen att den äldre och den yngre generationen väljer att gemensamt bedriva jord- och skogsbruksverksamheten genom ett enkelt bolag. Själva förfarandet påminner om upplägget med ett driftsbolag, då den äldre generationen kan behålla ägarretten till fastigheten, men att den arrenderas ut till det enkla bolaget. Visserligen innebär den dispositionsfrihet som föreligger i samband med enkla bolag att bolagsmännen kan i bolagsavtalet i princip efter egna önskemål föreskriva hur deras inbördes rättsför-

hållande, samt förvaltningsfrågor ska regleras. På så vis kan den äldre generationen behålla kontrollen över verksamheten. Dock anses varje bolagsman var för sig bedriva enskild näringsverksamhet, då det enkla bolaget inte utgör någon juridisk person. De är således var för sig skyldiga att deklarerar sin del av överskottet och är var för sig personligt betalningsansvariga. Bolagsmän i ett enkelt bolag arbetar således för sin egen sak men mot ett gemensamt mål, vilket enligt min mening inte medför samma fördelar som om verksamheten bedrivs gemensamt i ett driftsbolag.

#### 6.4.5 Beträffande generationsskiftet av Ed

Slutligen ska frågan besvaras huruvida ett driftsbolag får betydelse i samband med generationsskiftet av fastigheten Ed. Redogörelsen nedan bygger på vad som ovan behandlats i avsnitten 6.4-6.4.4.

Till att börja med kan det tyckas som en extra åtgärd att bilda ett driftsbolag. Enligt min mening är det därför av betydande vikt att bildandet av ett driftsbolag även medför fördelar för familjen Wiberg som inte har med själva generationsskiftesprocessen att göra. För det första innebär det inga extra skattemässiga konsekvenser av att bilda driftsbolaget, eftersom den lösa egendomen kan överlåtas utan att beskattning aktualiseras. Vidare kan viss del av egendomen motsvarande 100 000 kronor tillföras bolaget i form av apportegendom, varför det inte krävs ytterligare medel för att finansiera aktiekapitalet. Därutöver utgör driftsbolaget en juridisk person, varför Familjen Wiberg inte kan förlora mer än vad som motsvarar aktiekapitalet under förutsättning att inte personligt betalningsansvar föranleds av exempelvis personlig borgen eller något regelbrott.<sup>223</sup> En konsekvens av att fastigheten förblir i Karins ägo är att hon ändock är personligt betalningsansvarig för de lån som upptas med in-teckning i fastigheten. Vidare utgör driftsbolaget en egen ekonomisk enhet, varför det ger en tydligare skiljelinje mellan familjens privata ekonomi och företagens. Enligt min mening kan det vara till stor fördel för familjen Wiberg för att komma till rätta med verksamhetens ekonomi.

Beträffande fastighetsöverlåtelsen får inte ett driftsbolag någon större betydelse för svaret på frågan *hur?*. Frågan kvarstår således huruvida den ytterligare finansieringskostnad som ett köp innebär kan betalas av med hjälp av det nya ingångsvärdet på fastigheten som ett köp medför. Enligt min mening kan emellertid en övergångsperiod då verksamheten bedrivs gemensamt i driftsbolaget möjliggöra att den yngre generationen kan frigöra lågbeskattat kapital inför själva fastighetsöverlåtelsen. Vidare medför inte överlåtelsen av aktierna i driftsbolaget till den yngre generationen några beskattningseksekvenser då överlåtelsen med fördel kan ske genom ren gåva.<sup>224</sup>

Som störst betydelse får ett driftsbolag i samband med att frågorna *när?* och *till vem eller vilka?* ska besvaras. Eftersom sönerna är unga då generationsskiftesprocessen initieras, föreligger viss osäkerhet kring huruvida de har tillräckligt med kunskap och erfarenhet, ett bestående intresse samt huruvida de i dagsläget är medvetna om vad de i framtiden vill sysselsätta sig med. Fördelen med att bilda ett driftbolag är för det första den övergångsperiod som ett bildande medför. Under denna övergångsperiod kan sönerna, vid olika tidpunkter, skolas in men även få ett verkligt deltagande. Genom sitt aktieinnehav äger de en del av verksamheten och arbetar således för sin egen vinning. Vi-

---

<sup>223</sup> Se ovan, avsnitt 3.4.2.

<sup>224</sup> Se ovan, avsnitt 6.4.2.1.

dare kan övergångsperioden bidra till reflektion kring och insikt i huruvida de båda är "rätt" personer att överlåta fastigheten till. Samtidigt ger överlåtelsemöjligheten av aktierna flexibilitet, om förutsättningarna är sådana att en överlåtelse av fastigheten endast blir aktuellt till en av sönerna. Därutöver kan Kristina successivt lämna över kontrollen till den yngre generationen, genom att själv till en början behålla aktier motsvarande mer än hälften av rösterna.

Enligt min mening är ett enkelt bolag inte ett lämpligt alternativ, då det innebär en högre grad av ansvar för den yngre generationen såsom enskilda näringsidkare. Däremot är det möjligt att sönerna fortsätter som anställda i Karins verksamhet ytterligare en tid. Emellertid anser jag att bildandet av ett driftsbolag medför fördelar som delaktighet, reellt inflytande via aktiekapitalet och det successiva överlåtandet av verksamheten, varför jag förespråkar driftsbolag framför ett fortsatt anställningsförhållande under generationsskiftesprocessen.

Att den yngre generationen ges möjlighet till delaktighet och inflytande får också betydelse i samband med den ändring av verksamhetsinriktning som den nuvarande verksamheten är av behov av. Den yngre generationen ges således möjligheten att dels påverka hur verksamheten ska utvecklas och dels utveckla en egen självständighet i verksamheten. På så vis blir det även enklare för familjen att hantera den pågående rollförändringsprocessen.

Enligt min mening får ett driftsbolag definitivt betydelse i samband med generationsskiftet av fastigheten Ed.



## 7 Slutsats

### 7.1 Inledning

Syftet med denna uppsats är att utreda gällande rätt i samband med planerade generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter då verksamheten bedrivs som (i) enskild näringsverksamhet samt (ii) enskild näringsverksamhet i kombination med ett driftsbolag. Av gällande rätt framgår att fastigheten förblir i den äldre generationens ägo oavsett valet av företagsform, men att bildandet av ett driftsbolag leder till att ägandet av fastigheten separeras från kontrollen över verksamheten. En överlåtelse av en jord- och skogsbruksfastighet där verksamheten är förlagd i ett driftsbolag innebär således inte bara en överlåtelse av fastigheten utan även en överlåtelse av aktierna i driftsbolaget.

Vidare är syftet att analysera betydelsen av att verksamheten är förlagd i ett driftsbolag i samband med ett generationsskifte av en jord- och skogsbruksfastighet. I kapitel sex ovan analyseras valet av företagsform utifrån förutsättningarna i ett ”verkligt” generationsskifte och på grund av de omständigheter som föreligger är min mening att det är mer fördelaktigt för familjen Wiberg att bilda ett driftsbolag inför den kommande fastighetsöverlåtelsen. Nedan i avsnitt 7.2 ges en generell sammanställning av de slutsatser som går att utläsa av analysen vad gäller ett driftsbolags betydelse i samband med generationsskiften.

### 7.2 Betydelsen av ett driftsbolag i samband med generationsskiften av jord- och skogsbruksfastigheter

Valet av företagsform innebär i denna uppsats valet mellan att den äldre generationen bedriver en jord- och skogsbruksverksamhet som enskild näringsverksamhet eller att driften av verksamheten förläggs i ett driftsbolag. Enligt min mening får företagsformen ingen egentlig betydelse vid valet av överlåtelsemetod vad gäller fastigheten. Däremot kan företagsformen vara av betydelse från det att generationsskiftesprocessen initieras tills att den genomförs men samtidigt är det upp till de inblandade att förvalta dessa möjligheter väl. Generationsskiftesprocessen består inte endast av att bestämma hur fastigheten ska överlåtas, utan det föreligger ett flertal andra aspekter att beakta. Det är i beaktandet av dessa övriga aspekter, såsom vem som är lämplig att överlåta fastigheten till och när fastighetsöverlåtelsen ska ske, som företagsformen kan få betydelse. Exempelvis kan förutsättningarna vara sådana att generationsskiftesprocessen initieras medan den yngre generationen är ung, eller att den yngre generationen inte för närvarande har den kunskap eller erfarenhet som krävs för att bedriva jord- och skogsbruksverksamhet. I vissa situationer kan det vidare vara på så vis att det råder olika meningar om vem som är rätt person att överlåta fastigheten till, då det finns flera syskon som har potential att ta över men ett samägande vill undvikas.

Det är under sådana omständigheter beslutet att förlägga driften av en jord- och skogsbruksverksamhet i ett driftsbolag kan få betydelse. Anledningen är de fördelar som ett driftsbolag medför under en övergångsperiod då den äldre och den yngre generationen bedriver verksamheten gemensamt. Enligt min mening kan ett driftsbolag leda till positiva effekter och skapa möjligheter som inte går att uppnå i samma utsträckning under generationsskiftesprocessen om den äldre generationen bedriver verksamheten som enskild näringsverksamhet.

Anledningen till de positiva effekterna och möjligheterna är att ägandet till fastigheten separeras från kontrollen över verksamheten i och med att ett driftsbolag bildas. Därav möjliggörs att kontrollen över driften av jord- och skogsbruksverksamheten överläts till den yngre generationen som ett steg i riktningen mot att fastigheten överläts. Effekten blir att den yngre generationen får ett reellt ägande i verksamheten under generationsskiftesprocessen. Vidare leder det till flexibilitet vad gäller ägarpositioner i verksamheten. Aktierna kan med fördel överlåtas inom familjen successivt och vid olika tidpunkter till olika övertagande syskon. Att aktier överläts istället för en andel i fastigheten möjliggör även att samtliga syskon med potential till att ta över kan under övergångsperioden arbeta som jord- och skogsbruksföretagare genom sitt aktieinnehav. Fastigheten kan däremot överlåtas först då de inblandade fått klarhet i vem eller vilka som fastigheten ska överlåtas till. På så vis kan även ett eventuellt samägande syskonen emellan undvikas.

Däremot får företagsformen mindre betydelse då inte några tveksamheter föreligger. Under sådana omständigheter kan det tyckas vara ineffektivt att bilda ett driftsbolag. Om generationsskiftet ska ske omgående, föreligger inget behov av de fördelar som ett driftsbolag medför i samband med ett generationsskifte. Det kan exempelvis vara fallet då den yngre generationen har uppnått en ålder om 40-50 år. Under sådana omständigheter har troligtvis inskolningen redan ägt rum och det är den yngre generationen som informellt ansvarar för såväl driften av jord- och skogsbruksverksamheten som förvaltningen av fastigheten. En övergångsperiod spelar då mindre roll i samband med ett generationsskifte. Emellertid är min mening att företagsformen ändå kan få betydelse under sådana omständigheter, eftersom det vid denna tidpunkt får anses som lämpligt att skola in den nästkommande yngre generationen.

Sammantaget ger inte bildandet av ett driftsbolag någon direkt inverkan på hur fastigheten ska överlåtas. Ett driftsbolag kan däremot utgöra ett verktyg för att på ett effektivt sätt genomgå generationsskiftesprocessen och komma fram till ett lämpligt svar på när och till vem eller vilka fastigheten ska överlåtas. Emellertid är det förutsättningarna i det enskilda fallet som avgör i vilken omfattning företagsformen är av betydelse.

## Referenslista

### Offentligt tryck

Proposition 1970:20 med förslag till jordabalk

Proposition 1975:103 om förslag till ny aktiebolagslag, m.m.

Proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Proposition 1992/93:137 om gränsdragningen mellan handelsbolag och enkla bolag

Proposition 1993/94:50 om fortsatt reformering av företagsbeskattningen

Proposition 1998/99:15 Omstruktureringar och beskattning

Proposition 1999/00:2 Inkomstskattelagen

Proposition 2004/05:32 om utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond, m.m.

Proposition 2004/05:53 Ändringar i jordförvärvslagen (1979:230)

Proposition 2004/05:85 Ny aktiebolagslag

Proposition 2005/06:40 Reformerade beskattningsregler för ägare i fåmansföretag

### Rättsfall

#### Hösta domstolen

NJA 1939 s. 171	s. 8
NJA 1981 s. 897	s. 21
NJA 1984 s. 673	s. 21
NJA 1991 s. 748	s. 19, 20
NJA 1994 s. 69	s. 21
NJA 1998 s. 534	s. 7, 8, 9

#### Regeringsrätten

RÅ 1950 ref. 41	s. 20
RÅ81 1:29	s. 19, 20
RÅ 1983 Ba. 14	s. 35
RÅ 1987 ref. 118	s. 20

RÅ 1988 not. 710	s. 20
RÅ 1993 ref. 43 I och II	s. 20
RÅ 2001 not. 110	s. 13, 23
RÅ 2008 ref. 25	s. 30

### **Hovrätterna**

RH 23:82	s. 7
----------	------

### **Litteratur**

Antonsson, J, Rydin, U, *Skatt på skog*, Tholin & Larssons Förlag, 2009

Danielsson, H, Bernhardsson, A, *Generationsskifte – Skördetid*, Studentlitteratur, 2006

Danielsson, H, Sund, L-G, *Familjeägda aktiebolag och generationsskiften – En översikt*, Iustus, 2005

Grauers, F, *Fastighetsköp*, 17:e upplagan, Juristförlaget, 2006

Lehrberg, B, *Praktisk juridisk metod*, 5:e upplagan, Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), 2006

Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C, *Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt*, 12:e upplagan, Studentlitteratur, 2009

Lundén, B, *Aktiebolag – skatt, ekonomi och juridik*, 17:e upplagan, Björn Lundén Information, 2009

Lundén, B, *Enskild firma – skatt, deklaration, ekonomi, juridik*, 15:e upplagan, Björn Lundén Information, 2007

Lundén, B, *Lantbrukarboken – Skatt och ekonomi för dig som arbetar med jord och skog*, 9:e uppl, Björn Lundén Information, 2008

Melin, L, Brundin, E, Haag, K, Hall, A, Nordqvist, M, Wigren, C, *Ägarskiften med förnuft och känsla – Vägledning inför ägar- och ledarskiften i företag*, Lenanders Grafiska, 2007

Nial, H Hemström, C, *Om handelsbolag och enkla bolag*, 4:e upplagan, Norstedts Juridik, 2008

Rydin, U, *Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet - Arbetsinkomst eller kapitalinkomst*, Juristförlaget, 2003

Saldeen, Å, *Arvsrätt – En lärobok om arv, boutredning och arvskifte*, 3:e upplagan, Iustus, 2006

Sund, L-G, *Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag: en studie i ekonomisk familjerätt, associations- och skatterätt samt rättsekonomi*, Iustus, 2001

Sund, L-G, *Skydd av ägarpositioner i familjeägda små och medelstora aktiebolag – En studie i familje- och associationsrätt*, Iustus, 2008

Tjäder, C, Seth, S, *Skog*, Raster förlag, 2005

Vikström, A, *Generationsskiften i mindre familjeföretag*, 2005

Walin, G, *Kommentar till Ärvdabalken, Del 1 (1-17 kap.) Arv och testamente*, 5:e upplagan, Norstedts juridik, 2000

Ydstedt, A, *Generation Ä, som i ägarskifte - Så planerar familjeföretagen för framtiden*, Svenskt näringsliv, 2005

### **Artiklar**

Nilsson, P, Rydin, U, *Generationsskifte i enskild näringsverksamhet – särskilt om överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond m.m.*, Skattenytt, 2005, s. 588-600

Sjöberg, G, *Kvittning av underskott vid försäljning av näringsfastighet*, Skattenytt, 1996, s. 468-470

### **Material från Skatteverket**

Förhandsbesked från Skatteverket den 7 september 2000. Se rättsfallsprotokoll 29/00

Förhandsbesked från Skatteverket den 5 december 2000. Se rättsfallsprotokoll nr 36/00

Ställningstagande från Skatteverket, dnr. 131 460090-05/111

### **Intervju**

Intervjuer med Ingemar Karlsson, 2009-09-18, 2009-10-19 och 2009-11-16

### **Övrigt**

SLF Rapport, *Ekonomiska vinster vid samverkan mellan lantbruksföretag*, År 2004 nr 68. Utgiven av Sveriges lantbruksuniversitet, Stiftelsen lantbruksforskning och Jordbruksverket

LRF, *Sveriges gröna näringar*, Fakta 2009

Skogsstyrelsen, *Skogsstatistisk Årsbok 2008*, nr 02 fastighets- och ägarstruktur

Sveriges officiella statistik, *Jordbruksföretag och företagare 2007*, JO 34 SM 0801