



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Gröna generationsskiften

Särskilt om dolt samägande

Filosofie magisteruppsats inom affärsrätt (ekonomisk familjerätt)

Författare: Emma Laakkonen

Handledare: Lars-Göran Sund

Framläggningsdatum 2010-12-08

Jönköping december 2010



JÖNKÖPING INTERNATIONAL  
BUSINESS SCHOOL  
JÖNKÖPING UNIVERSITY

# **Succession of Ownership in Agriculture and Forestry Family Businesses**

Focusing on Concealed Right of Ownership

Master thesis within Commercial Law (Economic Family Law)

Author: Emma Laakkonen

Tutor: Lars-Göran Sund

Jönköping, December 2010

## Magisteruppsats inom affärsrätt (ekonomisk familjerätt)

Titel:	Gröna generationsskiftet – särskilt om dolt samägande
Författare:	Emma Laakkonen
Handledare:	Lars-Göran Sund
Datum:	2010-12-08
Ämnesord	Generationsskifte, jordbruk, skogsbruk, dolt samäganderätt

---

### Sammanfattning

Syftet med uppsatsen är att utifrån gällande rätt analysera olika metoder för att genomföra ett generationsskifte av familjeägda jord- och skogsbruk. Särskilt beaktas om en make kan ha dolt samäganderätt till en fastighet, trots att den andra maken har erhållit den i gåva med villkor om att den ska utgöra enskild egendom.

Ett generationsskifte är en process som kräver både tid och noggrann planering för att bli så lyckat som möjligt. Därför är det av stor vikt att berörda parter tillsammans planerar inför skiftet för att tillgodose allas intressen och se till att såväl de juridiska och ekonomiska som de rent emotionella aspekterna tas i beaktande. Ett generationsskifte kan vara *oplanerat*, och genomförs då på naturlig väg genom arv, eller *planerat* genom att överlåtelsen sker i form av gåva eller försäljning. De olika alternativen har både sina för- och nackdelar, vilka måste vägas in när valet av metod görs. Även den skatterättsliga aspekten är viktig att väga in i processen, eftersom den kan vara avgörande för vilken metod familjen rent ekonomiskt klarar av att genomföra. I stor utsträckning är det således förutsättningarna i det enskilda fallet som får bestämma vilken överlåtelseform som är mest lämplig.

Genom praxis har fastslagits att *dold samäganderätt* kan uppstå mellan makar. De rekvisit som ska uppfyllas är att den ena maken förvärvat en fastighet i syfte att den ska vara för makarnas gemensamma bruk, att den andre maken lämnat ett ekonomiskt tillskott och att parternas avsikt varit att äganderätten ska vara gemensam. Frågan är då om sådant äganderättsanspråk kan uppstå trots att en fastighet har mottagits i gåva med villkor om att den ska utgöra mottagarens enskilda egendom. Efter att en utredning företagits har det visat sig att så troligtvis inte kan vara fallet.

## Master's Thesis within Commercial Law (Economic Family Law)

Title:	Succession of Ownership in Agriculture and Forestry Family Businesses – with focus on concealed right of ownership
Author:	Emma Laakkonen
Tutor:	Lars-Göran Sund
Date:	2010-12-08
Subject terms:	Succession of Ownership, Agriculture, Forestry, Concealed right of Ownership

---

### **Abstract**

The purpose of this thesis is to analyze current law regarding the different options available to successfully accomplish a succession of ownership in agriculture and forestry family businesses. Special consideration will be put into the issue if a spouse could grant concealed right of ownership in a real estate, despite the fact that the other spouse has received it as a gift with the condition that it shall constitute separate property.

The process of performing a successful succession of ownership is time consuming and requires extensive planning. It is therefore important that the ones being involved comes together to make sure that all the necessary aspects are taken into consideration. This involves both economic and judicial aspects, as well as pure emotional ones. A succession of ownership can be *unplanned* through legal inheritance or *planned* through a purchase or a gift. Every option of transfer has its advantages and disadvantages, which must be taken into consideration. Another important aspect is the relevant tax legislation, since it can be determinant for what the family financially is capable of handling. It is therefore mainly the conditions in every individual case that must determine which option of transfer that is the most suitable one.

It has been stated through case law that *concealed right of ownership* between spouses can occur if certain requirements are fulfilled. These are that a real estate has been purchased by the one spouse but for the purpose of their common use, that the other spouse has contributed financially to the purchase and that the spouses intentions have been to have a joint ownership. The question is if concealed right of ownership can occur even if a real estate has been received as a gift with a condition that it must constitute separate property. An investigation has shown that it is unlikely that so would be the case.

# Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte .....	1
1.3	Metod .....	1
1.4	Avgränsningar .....	2
1.5	Disposition.....	2
<b>2</b>	<b>Generellt om generationsskiften .....</b>	<b>3</b>
2.1	Planering.....	3
2.2	Mentala aspekter.....	5
2.3	Juridiska och ekonomiska aspekter.....	7
2.4	Överlåtelsemetoder .....	7
2.5	Syskonkompensation .....	8
2.6	Sammanfattning .....	9
<b>3</b>	<b>Arv .....</b>	<b>10</b>
3.1	Inledning.....	10
3.2	Bodelning .....	10
3.2.1	Giftorättsgods och enskild egendom.....	10
3.2.2	Boutredning .....	11
3.2.3	Värdemässig andelsbestämning och lottläggning.....	12
3.3	Den legala arvsordningen .....	13
3.4	Förskott på arv och testamente .....	15
3.5	Arv och testamente som generationsskiftesmetod .....	16
3.6	Skatterättsliga effekter vid arv och testamente.....	17
3.6.1	Inledning .....	17
3.6.2	Skogsavdrag.....	17
3.6.3	Skogs- och skogsskadekonto .....	18
3.6.4	Räntefördelning .....	20
3.6.5	Expansionsfond .....	22
3.6.6	Periodiseringsfond.....	23
3.6.7	Ersättningsfond.....	24
3.7	Sammanfattning .....	24
<b>4</b>	<b>Gåva .....</b>	<b>26</b>
4.1	Inledning.....	26
4.2	Gåvobegreppet.....	26
4.3	Sakrättsliga principer .....	27
4.4	Villkor i samband med gåva .....	28
4.5	Skatterättsliga aspekter .....	30
4.5.1	Inledning .....	30
4.5.2	Huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen .....	30
4.5.3	Kontinuitetsprincipen och latent skatteskuld .....	30
4.5.4	Lagfart och stämpelskatt.....	31
4.6	Gåva som generationsskiftesalternativ.....	31
4.7	Sammanfattning .....	32
<b>5</b>	<b>Köp .....</b>	<b>34</b>

5.1	Inledning.....	34
5.2	Köp av fast egendom .....	34
5.3	Skatteeffekter vid köp.....	35
	5.3.1 Kapitalvinst .....	35
	5.3.2 Kapitalförlust.....	36
	5.3.3 Stämpelskatt.....	37
	5.3.4 Återföring av bokslutsdispositioner .....	37
5.4	Försäljning som generationsskiftesalternativ.....	38
5.5	Sammanfattning .....	39
<b>6</b>	<b>Dold samäganderätt trots enskild egendom? .....</b>	<b>40</b>
6.1	Inledning.....	40
6.2	Praxis .....	40
	6.2.1 NJA 1980 s. 705 .....	40
	6.2.2 NJA 1981 s. 693 .....	41
	6.2.3 RH 1991:23 .....	41
	6.2.4 NJA 1983 s. 550 .....	42
	6.2.5 NJA 2002 s. 142 .....	42
	6.2.6 NJA 2008 s. 826 .....	43
6.3	Dolt samägande eller enskild egendom .....	44
<b>7</b>	<b>Praktikfall .....</b>	<b>49</b>
7.1	Inledning.....	49
7.2	Exempel 1 – Arv.....	50
7.3	Exempel 2 – Gåva.....	51
7.4	Exempel 3 – Köp .....	52
<b>8</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>55</b>
8.1	Inledning.....	55
8.2	Överlåtelsemetoder .....	55
8.3	Dold samäganderätt.....	56
	<b>Referenslista .....</b>	<b>57</b>

## Förkortningslista

FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
HD	Högsta Domstolen
HovR	Hovrätten
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JB	Jordabalk (1970:994)
LRF	Lantbrukarnas Riksförbund
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
RH	Rättsfall från hovrätterna
RÅ	Regeringsrättens årsbok
TR	Tingsrätten
UB	Utsökningsbalk (1981:774)
ÄB	Ärvdabalk (1958:637)
ÄktB	Äktenskapsbalk (1987:230)

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

I Sverige finns ett stort antal småföretag och många av dessa har endast ett fåtal ägare. När det blir dags för företagen att byta ägare sker det ofta i samband med att en äldre generation vill dra sig tillbaka och är beredda att lämna ifrån sig ansvaret till den yngre generationen.<sup>1</sup> Av de småföretag som finns i landet utgörs den större delen av familjeägda företag, vilket innebär att företaget ägs av två eller flera personer som är släkt. Ett generationsskifte är således ofta en naturlig process i familjeföretagandet, varför kunskap och planering inför ett sådant krävs för att det ska bli så framgångsrikt som möjligt.<sup>2</sup> Sverige är även ett land där jordbrukskulturen är väldigt stor och det är inte ovanligt att lantbruk sköts inom familjen. Eftersom gården vanligtvis även utgör familjens bostadsplats och kan ha gått vidare i många generationer finns ofta viljan att låta den fortsätta göra det även i framtiden.

Många av småföretagen bedrivs som enskilda näringsverksamheter, vilket medför att ett generationsskifte kommer att vara ett problem av stor betydelse som de flesta småföretagare så småningom kommer att ställas inför. De parter som är inblandade i generationsskiftet påverkas på ett betydande sätt på många plan, varför det är nog så viktigt att det blir lyckat och tillfredsställer samtliga berörda parter.<sup>3</sup>

## I.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att utifrån gällande rätt utreda och analysera olika metoder för att genomföra ett generationsskifte av skogs- och jordbruk som är familjeägt. Vidare beaktas särskilt om en make kan ha dold samäganderätt till en sådan fastighet, trots att den andre maken erhållit fastigheten som gåva med villkor om att den ska utgöra enskild egendom.

## I.3 Metod

En rättsdogmatisk metod ligger till grund för att uppnå syftet med denna uppsats. Det innebär att rättskällorna lagtext, förarbeten, prejudikat och doktrin har använts i nämnd ordning för att kartlägga och analysera gällande rätt.

---

<sup>1</sup> Hydén och Wiberg, 2004, s. 9.

<sup>2</sup> Nutek, 2007, s. 11.

<sup>3</sup> Antonsson och Rydin, 2009, s. 580.



## **1.4 Avgränsningar**

Uppsatsen avgränsas till att endast omfatta svenska rättsregler som blir aktuella vid generationsskifte av jord- och skogsbruk som bedrivs som enskild näringsverksamhet. Endast fall då hela verksamheten överläts inom familjen behandlas och således inte överlåtelse av en verksamhetsgren eller överlåtelse till utomstående. Vidare berörs endast situationen då ett av flera syskon tar över verksamheten, varför öppet samägande ej behandlas. De familjerättsliga regler som blir aktuella vid äktenskap presenteras, men regler som omfattar samboskap utesluts.

Gällande fastighetsrättsliga principer så berörs endast de regler som aktualiseras i samband med ett generationsskifte kortfattat. Det gäller även andra rättsområden som måste presenteras för att ge läsaren ett helhetsperspektiv.

## **1.5 Disposition**

Kapitel två berör allmänna frågeställningar kring generationsskiften och de initiala stegen som leder fram till själva skiftet. I kapitel tre till fem behandlas sedan de överlåtelseformer som är möjliga att tillta vid ett generationsskifte. Såväl civil- som skatterättsliga aspekter presenteras och även de för- och nackdelar som följer med respektive alternativ. I kapitel sex följer sedan en presentation om rättsläget kring dold samäganderätt och en diskussion om huruvida ett sådant äganderättsanspråk kan uppkomma trots att det förskrivits att egendom ska vara enskild. För att belysa hur ett generationsskifte kan te sig i praktiken presenteras i kapitel sju exempel utifrån de olika överlåtelseformer som behandlats i tidigare kapitel. I kapitel åtta redogörs sedan för de slutsatser som kan dras av diskussionen som förts.

## 2 Generellt om generationsskiftet

### 2.1 Planering

Ett generationsskifte är en komplicerad process som de flesta familjeföretagare någon gång kommer att stöta på. Eftersom varje familj har sina egna önskemål om vad som ska uppnås med skiftet ser detta olika ut från fall till fall. Först och främst rekommenderas dock att planering inför skiftet företas, som i huvudsak bör se ut på följande sätt:

- påbörjande av planeringsprocessen
- planering av den framtida lednings- och ägarstrukturen
- kartläggning av de ekonomiska, juridiska och skattemässiga faktorerna
- upprättande av en handlingsplan där generationsskiftet även tidsmässigt planeras.<sup>4</sup>

Det är av stor vikt att planeringsprocessen inleds i ett tidigt skede då det ofta tar mer än 2-3 år att genomföra ett generationsskifte.<sup>5</sup> Även om skiftet för stunden känns avlägset är det således viktigt att börja planera i tid, eftersom plötsliga och oförutsägbara händelser såsom sjukdom och dödsfall kan tvinga fram ett ägarskifte. Om en planering har företagits kan generationsskiftet då, trots dessa oförutsägbara händelser, genomföras på ett mer önskvärt sätt.<sup>6</sup>

Vid ett generationsskifte är det många parter som påverkas och i huvudsak finns det fyra viktiga intressegrupper. Först är det den äldre och överlåtande generationen vars framtida försörjning och levnadsstandard måste tillförsäkras. Samtidigt måste den övertagande generationen kunna ta över verksamheten på villkor som passar dem utan att äventyra företagets överlevnad. Den tredje parten som måste tas i beaktande är övriga syskon som ska kompenseras på ett sätt som skapar rättvisa, utan att de övriga intressenternas krav sätts på spel. Slutligen kan staten sägas vara den sista intressentgruppen med de skattekrav som följer med skiftet.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Danielsson och Bernhardsson, 2006, s. 8.

<sup>5</sup> Nutek, 2007, s. 17.

<sup>6</sup> Nutek, 2007, s. 18.

<sup>7</sup> Antonsson och Rydin, 2009, s. 580f.

Ett misslyckat generationsskifte kan medföra en stor ekonomisk förlust. Faktum är att undersökningar som gjorts inom den Europeiska Unionen visar att dåligt planerade generationsskiften är en av de vanligaste orsakerna till konkurs. Därför är det viktigt att alla relevanta aspekter som är avgörande för generationsskiftesprocessen vägs in. Såväl psykiska faktorer som rent juridiska och skattemässiga måste beaktas.<sup>8</sup> De mentala faktorerna får extra stor betydelse när det gäller jordbruksfastigheter som fungerat både som arbetsplats och bostadsplats för familjen. Det är inte ovanligt att starka band knyts till en sådan fastighet.<sup>9</sup> Trots att generationsskiftet således kan utgöra en känslomässig process för de inblandade får inte denna faktor stå i vägen för att generationsskiftet genomförs. Det är istället av stor vikt att allas känslor tas i beaktande för att alla i slutändan ska vara nöjda med resultatet av skiftet.<sup>10</sup>

Ur ett familjerättsligt perspektiv så finns det många regler som påverkar ett generationsskifte och de ekonomiska konsekvenserna av dessa ser olika ut beroende på hur reglerna hanteras. Äktenskapets ekonomiska rättsverkningar i form av giftorätt, enskild egendom och arvsrätt spelar en betydande roll och kan påverkas genom bland annat bodelning, äktenskapsförord, testamente och arvsavstående. Vidare måste såväl gemensamma barn som särkullsbarns rättsliga ställning tas i beaktande.<sup>11</sup>

Det är även en rad skatterättsliga aspekter som aktualiseras vid ett generationsskifte. Arvs- och gåvoskatten slopades den 17 december 2004<sup>12</sup> och som motiv till detta angav regeringen bland annat att det skulle underlätta generationsskiften i onoterade företag.<sup>13</sup> Det har även gjorts en rad andra förändringar i skattelagstiftningen som har samma syfte. De skattemässiga effekterna vid genomförande av ett generationsskifte har således minskat.<sup>14</sup> Fortfarande kan dock de skatterättsliga reglerna ha stor inverkan på skiftet eftersom de till viss

---

<sup>8</sup> Danielsson och Bernhardsson, 2006, s. 7.

<sup>9</sup> Hydén och Wiberg, 2004, s. 151.

<sup>10</sup> Nutek, 2007, s. 15.

<sup>11</sup> Hydén och Wiberg, 2004, s. 16.

<sup>12</sup> Ett beslut hade först tagits om att Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skulle upphävas fr.o.m. 1 januari 2005, men till följd av tsunamikatastrofen i Sydostasien som inträffade i slutet av 2004 beslutades att lagen skulle upphävas tidigare. Se Prop. 2004/05:97 och Lag (2004:1341) om upphävande av Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

<sup>13</sup> Prop. 2004/05:24 s. 22.

<sup>14</sup> Gustafsson och Lundén, s. 153. Dessa regler behandlas vidare i kapitel 3-5.

del kan vara avgörande för vilken överlåtningsmetod som familjen rent ekonomiskt klarar av att genomföra.

Ett lämpligt sätt att genomföra planeringen av ett generationsskifte kan sammanfattas enligt nedanstående figur.<sup>15</sup>



## 2.2 Mentala aspekter

När ett generationsskifte ska genomföras är det lätt att de mentala aspekterna hamnar i bakgrunden av de rent juridiska och ekonomiska frågorna. I jämförelse med de mer tekniska och styrande reglerna som gäller för de juridiska och ekonomiska delarna, finns inga riktlinjer för vilka värderingar och känslor som ska aktualiseras i samband med skiftet. Vidare finns i större utsträckning expertis att inhämta på övriga områden av skiftet än gällande de psykologiska faktorerna som främst måste lösas inom familjen.<sup>16</sup>

I Sverige anses uppnådd pensionsålder vara det främsta skälet till ägarskifte. I familjeägda företag är det mest troligt att en familjemedlem tar över rörelsen. Samtidigt är den största svårigheten för företagaren att rent känslomässigt lämna företaget eftersom denne ofta anser sig ha stor betydelse för företagets konkurrensförmåga och fortlevnad.<sup>17</sup> Likväl som det kan vara svårt för företagaren att lämna sin roll i företaget kan det vara lika svårt för den nya ägaren att axla sin nya roll. Det kan finnas förväntningar på den nya ägaren som denne helt enkelt inte är kapabel att leva upp till. Efterträdaren bör därför ges möjlighet att utveckla sin egen identitet som företagare, vilket underlättas om den tidigare ägaren lämnar sin roll i samband med skiftet.<sup>18</sup> Det kan dock vara lämpligt i vissa fall att till en början organisera en ledningsgrupp där den yngre generation successivt kan slussas in i företaget för

---

<sup>15</sup> Enligt material från LRF Konsult.

<sup>16</sup> Nutek, 2007, s. 16.

<sup>17</sup> Nutek, 2007, s. 13.

<sup>18</sup> Nutek, 2007, s. 15.

att på så sätt skapa trygghet i den nya rollen som företagsledare. På detta sätt kan även den tidigare ägaren tillgodose att affärsrelationer och kunskaper överförs till den nya ledaren.<sup>19</sup>

Som redan diskuterats är det viktigt att planeringen av generationsskiftet inleds i god tid. Eftersom det känslomässiga bandet till företaget kan vara en bidragande orsak till att planeringen förskjuts är det en anledning att desto tidigare diskutera känslorna kring skiftet. Om känslorna inte beaktas i processen kan det i slutändan visa sig att viktiga aspekter har skjutits åt sidan och skiftet kan därmed upplevas som misslyckat. Det är således viktigt att alla som är inblandade i processen får uttrycka sin vilja så det tydligt framgår vilka avsikter som ligger för handen.<sup>20</sup> Det kan exempelvis råda delade meningar om hur företaget fortsättningsvis ska skötas. Den äldre generationen kan tycka att verksamheten ska fortsätta att drivas som tidigare om detta har fungerat väl tidigare. Men den yngre generationen kan möjligtvis ha viljan att sätta sin egen prägel på arbetet och förnya och modernisera verksamheten.<sup>21</sup> Mot denna bakgrund går det inte nog att poängtera vikten av att de mentala aspekterna tas i beaktande redan i det initiala skedet av generationsskiftet.

Vidare är det av stor vikt att rättviseaspekter bland syskonen diskuteras för att undvika att generationsskiftet orsakar avundsjuka och andra olägenheter. Speciellt vid överlåtelse av en jord- eller skogsbruksverksamhet kan det uppstå en känslig situation eftersom det kan röra sig om en släktgård som gått i arv i generationer. Om ett syskon bland flera då får ta över gården kan det uppstå osämja. Det är inte alltid heller en hållbar situation att överlåta gården till samtliga syskon då det gemensamma ägandet i sig också kan skapa konflikter. Frågan är då om de övriga syskonen kan kompenseras ekonomiskt, men det är heller ingen självklarhet att denna möjlighet föreligger för föräldrarna.<sup>22</sup> Viktigt är dock att komma ihåg det förstärka laglottskyddet som föreligger för bröstarvingar, som innebär att överlåtelser som skett under livstiden i vissa fall kan komma att jämföras med testamente (se vidare avsnitt 3.4).

---

<sup>19</sup> Danielsson och Bernhardsson, 2006, s. 11.

<sup>20</sup> Nutek, 2007, s. 15.

<sup>21</sup> Jfr Hydén och Wiberg, 2004, s. 82.

<sup>22</sup> Jfr Hydén och Wiberg, 2004, s. 151.

## 2.3 Juridiska och ekonomiska aspekter

Ett generationsskifte omfattar många olika områden och det krävs således rätt specialkompetens för att lyckas med den ibland komplicerade processen. Förutom de mentala aspekterna som diskuterats i föregående avsnitt omfattar generationsskiftet även familjerättsliga, företagsekonomiska och skatterättsliga aspekter. Varje område kräver sin expertis, men om enskilda personer ska tas in för att endast sköta sin specialfråga leder det till höga kostnader, samtidigt som ingen i slutändan kommer vara villig att bära helhetsansvaret. Lämpligare är istället att en generellt skicklig person som familjen känner förtroende för sköter ärendet och, i de fall som kräver det, specialistinformation inhämtas utifrån.<sup>23</sup>

De rent ekonomiska och juridiska frågorna kan vara lättare att handskas med än de mentala faktorerna, eftersom de juridiska inte har lika stor inverkan på ett psykologiskt plan. Det är till stor del möjligt att i förväg beräkna vilka konsekvenser olika skiftesalternativ kommer att medföra och det finns klara riktlinjer för vad som får och inte får göras. Karaktären av dessa frågor är dessutom att de har ett avslut, vilket är skillnaden mot de känslomässiga aspekterna som kan komma att pågå och påverka familjen under en lång tid efter skiftet.<sup>24</sup>

## 2.4 Överlåtelsemetoder

Planeringen av generationsskiftet bör följas av att parterna överväger olika alternativ för ägarövergången. Om företaget är ämnat att stanna kvar inom familjen finns i huvudsak tre olika alternativ för genomförandet av skiftet. Det första är att företaget övergår till nästa generation genom legalt arv, varvid inga tidigare åtgärder har vidtagits. Generationsskiftet är då *oplanerat*. De andra alternativen blir aktuella om företaget ska övergå till nästa generation under den äldre generationens livstid och överlåtelsen sker då *planerat* genom antingen gåva eller försäljning.<sup>25</sup>

Ägaren har rätt att under sin livstid disponera fritt över sin egendom och kan således välja fritt vilket av dessa alternativ som är mest lämpligt och även vem som kan anses vara mest lämpad att ta över jord- eller skogsbruket. Om ägaren endast har ett barn är det till synes relativt okomplicerat om denne tar över gården. Det enda som krävs för en överlåtelse är

---

<sup>23</sup> Hydén och Wiberg, 2004, s. 17.

<sup>24</sup> Nutek, 2007, s. 16.

<sup>25</sup> Danielsson och Sund, 2005, s. 12.

makens godkännande om gården utgör den gemensamma bostaden.<sup>26</sup> Om det däremot finns mer än ett barn, men endast ett av dessa erhåller gården, kan det uppstå avundsjuka och osämja syskonen emellan. Om inte överlåtelsen sköts som den ska kan övriga syskon i framtiden hävda att transaktionen är att betrakta som ett förskott på arv.<sup>27</sup>

## 2.5 Syskonkompensation

Om det under planeringen av generationsskiftet beslutas att endast ett av flera syskon ska ta över verksamheten krävs det att övriga syskon kompenseras. Det blir dock ej aktuellt om en försäljning till marknadspriset sker.

När kompensationen till de övriga syskonen ska beräknas bör ett antal faktorer tas i beaktande, såsom vilken ekonomi föräldrarna vill ha efter överlåtelsen och vilken skuldsättning övertagaren klarar. Ett sätt att räkna ut kompensationen är följande:

### **Överenskommet värde på fastigheten**

- avdrag för latent skatteskuld
- avdrag för befintliga skulder som övertagaren ska ta över
- avdrag för föräldrarnas kapitalbehov

**Kvar återstår då det värde som föräldrarna kan fördela på *samtliga* barn.<sup>28</sup>**

Kompensationen till de övriga syskonen ska således inte endast beräknas utifrån det värde som fastigheten bedöms ha, utan påverkas av andra faktorer som också bör diskuteras inom familjen. För att rättvisa ska uppstå vid exempelvis gåva krävs alltså att vederlaget sätts till det sammanlagda värdet på syskonens andelar eller att de erhåller sin andel på ekonomisk väg. Andra tänkbara kompensationer än rent ekonomiska medel är att en fastighet avstyckas för att bilda en sommarstuga till övriga syskon. Ofta är dock den emotionella inställningen till fastigheten så stor att det skulle ta emot att dela upp den. Om flera syskon vill ta över gården, men det ändå bedöms som mest lämpligt att endast en gör det, kan det vara svårt att motivera hur komplett rättvisa kan uppstå. Det är inte säkert att den känslomässiga anknytningen till fastigheten kan kompenseras ekonomiskt. En fördel med att er hålla likvida medel kan dock vara att dessa kan realiserats och investeras på ett sätt som gör

---

<sup>26</sup> 7:5 ÄktB.

<sup>27</sup> Lundén, 2008, s. 24.

<sup>28</sup> Enligt material från LRF Konsult.

att de växer i värde. För att dessa bitar ska bli så bra som möjligt är det återigen viktigt att framhålla att familjen tillsammans bör ta de beslut som krävs för att överlåtelsen av verksamheten ska bli så framgångsrik som möjligt.<sup>29</sup>

## 2.6 Sammanfattning

Det är såväl juridiska och ekonomiska aspekter som rent emotionella som kan komma att påverka utgången av ett generationsskifte. Det krävs stor kunskap inom samtliga av dessa områden för att generationsskiftet ska lyckas. Därför är det viktigt att skiftet föregås av noggrann planering där inblandade parter tillsammans kan komma fram till en lösning som bäst lämpar sig för deras situation. Det har visat sig att dåligt genomförda generationsskiften är en av de vanligaste orsakerna till konkurs inom den Europeiska unionen, vilket ytterligare betonar vikten av att generationsskiftet planeras väl. Men de finns även situationer där generationsskiftet kan vara oplanerat, och det är om skiftet exempelvis blir en följd av ett plötsligt dödsfall. Dessa situationer kan dock undvikas, eller i alla fall förenklas, om den tidigare ägaren under sin livstid planerat för skiftet.

De psykologiska faktorerna kan lätt hamna i bakgrunden av de rent ekonomiska och juridiska, men är nog så viktiga att komma ihåg. Det är inte konstigt om det föreligger en rad oroväckande moment för såväl den nuvarande ägaren som den tänkta tillträdaren. Att på förhand diskutera dessa frågor underlättar således processen och säkerställer att samtliga parter blir tillfreds med utgången av skiftet. De ekonomiska och juridiska aspekterna kan vara lättare att hantera eftersom det på förhand är lättare att förutse resultatet av dessa. Dock handlar det om områden som kräver sin expertis och det fordras att frågorna sköts så smidigt som möjligt för att undvika att onödigt höga kostnader och förvirring uppstår för parterna.

De alternativ som ligger för handen vid genomförandet av ett generationsskifte i ett familjeägt företag är att det sker genom arv, gåva eller försäljning. Vilket alternativ som lämpar sig bäst får bedömas utifrån fall till fall och beror på vad parterna vill uppnå med skiftet. När generationsskifte av familjeägda företag sker spelar individernas förutsättningar stor roll för vilket alternativ som passar bäst. Vidare krävs att eventuella syskon kompenseras om så krävs för att rättvisa ska föreligga. Det är en rad olika faktorer som ska tas med i denna bedömning och även där spelar överlåtelsemetoden stor roll.

---

<sup>29</sup> Enligt informationsträff med LRF Konsult på Kungsporten i Huskvarna 2010-10-27.



## 3 Arv

### 3.1 Inledning

I följande avsnitt kommer generationsskifte genom arv eller testamente att behandlas. När ett generationsskifte är oplanerat som vid ett plötsligt dödsfall krävs framförallt god kännedom om den familjerättsliga regleringen som blir aktuell. Om inget testamente finns upprättat är det helt och hållet reglerna i ÄktB och ÄB som styr hur generationsskiftet kommer att se ut. Om den avlidne däremot genom ett testamente stadgat sin vilja, och således under sin livstid planerat generationsskiftet, säkerställs att skiftet genomförs på ett önskvärt sätt.

### 3.2 Bodelning

#### 3.2.1 Giftorättsgods och enskild egendom

Inom äktenskapet förekommer det olika typer av egendom. Det är viktigt att skilja dessa åt eftersom det är avgörande för vad som ska ingå i en eventuell framtida bodelning. Äktenskapet innebär inte en skyldighet för makarna att svara för den andra makens skulder och heller ingen rättighet i den andra makens tillgångar.<sup>30</sup> Det uppstår således ingen förändring varken i förhållandet till makarnas respektive borgenärer eller i makarnas inbördes förhållande. Detsamma gäller för den egendom eller de skulder som förvärfvas under äktenskapet. Det enda som uppstår är att makarna får så kallad *giftorätt* i varandras egendom. Makarnas egendom kallas därför för *giftorättsgods*.<sup>31</sup> Makarna behåller dock äganderätten över sitt giftorättsgods och kan som huvudregel fritt disponera över detta.<sup>32</sup> Giftorätten kan istället sägas innebära ett under äktenskapet latent anspråk på häften av den andre makens giftorättsgods om äktenskapet upplöses.<sup>33</sup>

Makarnas egendom presumeras vara giftorättsgods om inget annat har föreskrivits.<sup>34</sup> Reglerna om giftorätt kan således avtalas bort med hjälp av äktenskapsförord där makarna sinsemellan kan reglera vilken egendom som ska utgöra giftorättsgods och vilken egendom

---

<sup>30</sup> 1:3 ÄktB.

<sup>31</sup> 7:1 ÄktB. Jfr Grauers, 2008, s. 23.

<sup>32</sup> 1:3 ÄktB.

<sup>33</sup> Grauers, 2008, s. 24.

<sup>34</sup> 7:1 ÄktB.

som ska vara så kallad *enskild egendom*. Egendom kan även bli enskild till följd av föreskrift i samband med gåva eller arv. Huvudregeln är att även egendom som träder i stället för den enskilda egendomen ska utgöra enskild egendom. Däremot ska, om inte annat föreskrivits, avkastning av enskild egendom utgöra giftorättsgods.<sup>35</sup> Innebörden av att egendom är enskild är att den undantas från bodelning och den andre maken saknar alltså rätt att göra anspråk på egendomen.<sup>36</sup>

### 3.2.2 Boutredning

Ett äktenskap kan upplösas genom antingen äktenskapsskillnad eller dödsfall och i samband med detta ska en bodelning förrättas för att fördela makarnas egendom. Detta förutsätter dock att det finns något giftorättsgods i äktenskapet att fördela och att all egendom således ej är enskild.<sup>37</sup> Tillvägagångssättet vid en bodelning är i huvudsak följande, boutredning där egendomsförhållandena dokumenteras i en bouppteckning, värdemässig andelsbestämning och slutligen lottläggning.<sup>38</sup> Reglerna om boutredning ska behandlas i det följande och de senare två behandlas i nästa avsnitt.

När en person avlider träder dödsboet som juridisk person i den avlidnes ställe och övertar äganderätten till den avlidnes egendom.<sup>39</sup> Det är sedan dödsbodelägarna som har uppgiften att gemensamt förvalta dödsboet. Till dödsbodelägare räknas den avlidnes make eller sambo, arvingar samt universella testamentstagare.<sup>40</sup> Som universell testamentstagare räknas den som enligt den avlidnes testamente har tilldelats kvarlåtenskapen i sin helhet, en viss andel därav eller eventuellt överskott.<sup>41</sup> Uppgiften är att utreda vilka tillgångar och skulder som finns i dödsboet för att sedan kunna avveckla detsamma genom arvskifte. Som ett resultat av utredningen ska en bouppteckning upprättas inom tre månader, om inte Skatteverket finner att det med hänsyn till boets beskaffenhet finns skäl att förlänga denna tidsfrist.<sup>42</sup> Om dödsbodelägarna inte vill utreda boet eller av något annat skäl inte vill förvalta

---

<sup>35</sup> 7:2-3 ÄktB.

<sup>36</sup> Grauers, 2008, s. 25.

<sup>37</sup> 1:5 ÄktB och 9:1 ÄktB.

<sup>38</sup> Grauers, 2008, s. 70.

<sup>39</sup> Sund, 2001, s. 176.

<sup>40</sup> 18:1 ÄB.

<sup>41</sup> 11:10 2 st. ÄB.

<sup>42</sup> 20:1 ÄB.

boet kan de ansöka hos tingsrätten att en boutredningsman utses som då tar över ansvaret.<sup>43</sup> När boutredningen är färdig och alla skulder har betalats ska slutligen bodelning (om den avlidne var gift) och arvskifte ske.<sup>44</sup> Bodelningen förrättas av den efterlevande maken tillsammans med den avlidnes arvingar och universella testamentstagare.<sup>45</sup> Bodelningen ska göras med utgångspunkt i makarnas egendomsförhållanden i form av giftorättsgods och skulder räknat på dödsdagen.<sup>46</sup> När egendomen värderas ska detta göras med utgångspunkt i egendomens marknadsvärde på dagen för bodelningsförrättningen. Skulder ska däremot tas upp till värdet på dödsdagen.<sup>47</sup>

### 3.2.3 Värdemässig andelsbestämning och lottläggning

När boutredningen är färdigställd ska en *värdemässig andelsbestämning* ske. Från vardera makes andel av giftorättsgodset ska de skulder som fanns på dödsdagen avräknas. Sedan läggs andelarna samman och fördelas lika mellan makarna.<sup>48</sup> Det är alltså nettogiftorättsgodset som ska läggas samman för att sedan fördelas.<sup>49</sup> Andelsbestämningen anger värdet i kronor på hur stor del av bruttogiftorättsgodset som ska tillfalla vardera maken.<sup>50</sup> Därmed är det dock inte bestämt vem av makarna som ska erhålla vilken egendom. Fördelning av egendomen sker genom *lottläggning* som innebär att var part tilldelas egendom till utfyllnad av sin värdeandel. Denna fördelning bestäms av dödsbodelägarna, men så långt det är möjligt ska makarna tilldelas sitt eget giftorättsgods. En efterlevande make har också alltid rätt att före de andra dödsbodelägarna erhålla makarnas gemensamma bostad och bohag.<sup>51</sup> När lottläggningen är genomförd ska slutligen en bodelningshandling upprättas och undertecknas av parterna.<sup>52</sup> Men en efterlevande make har även möjligheten att begära att var sida ska behålla sitt giftorättsgods och således undanta det från hälftindelningen som sker vid bodel-

---

<sup>43</sup> 19:1 ÄB.

<sup>44</sup> 21:4 och 23:1 ÄB.

<sup>45</sup> 9:5 ÄktB.

<sup>46</sup> 9:2 ÄktB.

<sup>47</sup> Sund, 2001, s. 178.

<sup>48</sup> 11:1-3 ÄktB.

<sup>49</sup> Grauers, 2008, s. 63.

<sup>50</sup> Grauers, 2008, s. 82.

<sup>51</sup> 11:7-11 ÄktB. Jfr Sund, 2001, s. 178.

<sup>52</sup> 9:5 ÄktB.

ning.<sup>53</sup> Den främsta anledningen för den efterlevande maken att utnyttja denna möjlighet är om denne har mer nettogiftorättsgods än den avlidne.<sup>54</sup>

Om det i ett dödsbo ingår en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet ska boet försälja fastigheten inom fyra år efter slutet av det kalenderår då den tidigare ägaren avled.<sup>55</sup> Länsstyrelsen är tillsynsmyndighet och kan, om avvecklingen inte utförts inom föreskriven tid, vid vite förelägga dödsboet att fullgöra denna skyldighet. Avvecklingen kan ske på olika sätt men några alternativ är att genomföra en bodelning eller ett arvskifte så att fastigheten tillfaller en eller flera av dödsbodelägarna.<sup>56</sup> Genom praxis har framgått att denna skyldighet även gäller dödsbo där det bara finns en delägare.<sup>57</sup>

### 3.3 Den legala arvsordningen

De arvsrättsliga reglerna anger vem som enligt lag har rätt att arva den avlidnes kvarlåtenskap. Om en person vill att kvarlåtenskapen ska fördelas annorlunda vid sin bortgång, och att den legala arvsordningen således ska bortses ifrån, krävs att det under livstiden upprättas ett testamente som stadgar den önskade fördelningen.

Den legala arvsrätten bygger på familje- och släktgemenskap och går i första hand i nedåtgående led.<sup>58</sup> Den första arvsklassen utgörs av den avlidnes barn och deras avkomlingar (*bröstarvingar*).<sup>59</sup> Om den avlidne inte efterlämnar några bröstarvingar aktualiseras den andra arvsklassen som innebär att arvet i första hand går till föräldrarna och om dessa är avlidna till arvlåtarens syskon och deras avkomlingar.<sup>60</sup> Om det inte heller finns arvingar i den andra arvsklassen går arvet vidare till den tredje och sista arvsklassen. Denna innefattar i första hand far- och morföräldrar och i andra hand deras avkomlingar, det vill säga farbröder, fastrar, morbröder och mosttrar.<sup>61</sup> Om det slutligen inte heller finns några arvingar i

---

<sup>53</sup> 12:2 ÄktB.

<sup>54</sup> Grauers, 2008, s. 152.

<sup>55</sup> 18:7 ÄB. Jfr Lundén, 2008, s. 30.

<sup>56</sup> Lundén, 2008, s. 30.

<sup>57</sup> Se NJA 1999 s. 220.

<sup>58</sup> Grauers, 2008, s. 131f.

<sup>59</sup> 2:1 ÄB.

<sup>60</sup> 2:2 ÄB.

<sup>61</sup> 2:3 ÄB.

den tredje arvsklassen tillfaller arvet Allmänna arvsfonden,<sup>62</sup> eftersom släktingar som är mer avlägsna än de nyss nämnda inte är arvsberättigade enligt lag.<sup>63</sup> Genom en lagändring i den nya ÄktB som trädde i kraft den 1 januari 1988 skjuts dock gemensamma bröstarvingars arvsrätt upp om den avlidne efterlämnar en make. Först då båda föräldrarna har avlidit utfår de gemensamma bröstarvingarna sitt arv efter föräldrarna och är alltså inte dödsbodelägare i den först avlidne förälderns dödsbo.<sup>64</sup> Detsamma gäller om det vid den efterlevande makens död finns arvingar till den först avlidne maken som ingår i den andra arvsklassen, förutsatt att inga bröstarvingar finns.<sup>65</sup> Denna uppskjutna arvsrätt benämns som *efterarv* eller *secundosuccession*.<sup>66</sup> Den efterlevande maken ärver då kvarlåtenskapen med *fri förfoganderätt*. Det innebär att denne under sin livstid fritt får förfoga över egendomen, men saknar rätt att testamentera bort den.<sup>67</sup> Den egendom som tilldelas den efterlevande maken genom bodelning till följd av giftorätten ägs däremot med *full äganderätt*, vilket innebär både rätten att under livstiden förbruka egendomen och disponera över den genom testamente.<sup>68</sup>

När en gift person avlider och lämnar en efterlevande make uppstår således två direkta juridiska konsekvenser. För det första innebär den ena makens död att äktenskapet anses vara upplöst<sup>69</sup> och för det andra har den avlidnes arvingar eller testamentstagare rätt att arva den kvarlåtenskap som efterlämnas. I första hand tillfaller alltså kvarlåtenskapen den efterlevande maken.<sup>70</sup> Undantag från denna regel är om den avlidne efterlämnar några särkullbarn<sup>71</sup> eller om den avlidne genom ett testamente förordnat annorlunda.<sup>72</sup> Ett särkullbarn har möjlighet att få ut sitt arv direkt, men har även valmöjligheten att vänta tills även den efterlevande maken har avlidit. Särkullbarnet blir då delägare i den efterlevande

---

<sup>62</sup> 5:1 ÄB.

<sup>63</sup> 2:4 ÄB.

<sup>64</sup> Grauers, 2008, s. 131.

<sup>65</sup> 3:2 ÄB.

<sup>66</sup> Grauers, 2008, s. 142.

<sup>67</sup> 3:2 1 st. ÄB. Jfr Grauers, 2008, s. 143.

<sup>68</sup> Grauers, 2008, s. 143.

<sup>69</sup> 1:5 ÄktB.

<sup>70</sup> 2:1 och 3:1 ÄB.

<sup>71</sup> 3:1 1 st. ÄB.

<sup>72</sup> 3:1 och 9:1 ÄB.

makens dödsbo.<sup>73</sup> Makarna kan dock genom testamente begränsa eller senarelägga ett särkullbarns arv, så länge det inte inskränker det så kallade *laglottsskyddet*. Laglotten utgörs av halva arvsloten och är den del en bröstarvinge alltid har rätt till. För att utfä denna måste jämkning av testamentet begäras.<sup>74</sup>

### 3.4 Förskott på arv och testamente

I samband med ett arvsifte kan det framkomma att arvlåtaren under sin livstid gett gåvor till vissa arvingar. Frågan uppstår då hur dessa gåvor ska bedömas, om de ska anses vara *förskott på arv* eller inte. Enligt arvsordningen är grundtanken att varje gren efter arvlåtaren ska behandlas lika. En gåva som arvlåtaren gett till en bröstarvinge ska därför anses utgöra förskott på arv om inte annat uttryckligen föreskrivits. Det föreligger således en presumtion att gåvor till bröstarvingar utgör förskott på arv. Vad som getts i gåva till andra arvlåtare än bröstarvinge ska dock endast anses utgöra förskott på arv om så angivits.<sup>75</sup> Om en sådan gåva föreligger ska värdet av egendomen då den mottogs läggas ihop med värdet av den övriga kvarlåtenskapen.<sup>76</sup> Om värdet av gåvan överstiger arvsloten föreligger dock ingen skyldighet för gåvomottagaren att återbära det överstigande beloppet.<sup>77</sup> Det kan dock även föreligga en situation där givaren medvetet gett bort egendom i syfte att minska sin kvarlåtenskap. I en sådan situation, där gåvan till syftet är att likställa med ett testamente, träder *det förstärkta laglottsskyddet* in. Det innebär att gåvan kan jämkas så att den fiktivt läggs till kvarlåtenskapen varefter laglotten räknas fram.<sup>78</sup>

Som tidigare nämnts styr den legala arvsordningen hur den avlidens kvarlåtenskap ska fördelas. Detta förutsätter dock att det inte föreligger något testamente.<sup>79</sup> För upprättande av testamente gäller att vissa regler är uppfyllda för att det ska vara giltigt. Den som är minst 18 år har rätt att genom ett testamente förordna om sin kvarlåtenskap. Under vissa förutsättningar kan dock även minderåriga ha rätt att upprätta ett testamente, förutsatt att denne är eller har varit gift eller efter 16 år fyllda vill förordna om egendom som denne får råda

---

<sup>73</sup> 3:2 och 3:9 ÄB.

<sup>74</sup> 7:1 ÄB och 7:3 ÄB.

<sup>75</sup> 6:1 ÄB. Jfr Walin och Lind, 2008, s. 164.

<sup>76</sup> 6:3 och 6:5 ÄB.

<sup>77</sup> 6:4 ÄB.

<sup>78</sup> 7:4 1 st. ÄB. Jfr Grauers, 2008, s. 139.

<sup>79</sup> Danielsson och Bernhardsson, 2006, s. 17.

över.<sup>80</sup> Det förekommer även rena formkrav för att testamentet ska vara giltigt, vilket gör det till en formbunden rättshandling. Som huvudregel ska ett testamente upprättas skriftligen och sedan undertecknas i närvaro av två vittnen. Även vittnena ska sedan underteckna testamentet.<sup>81</sup> När testatorn avlidit ska testamentet delges samtliga arvingar genom överlämnande av bestyrkt kopia av testamentshandlingen. Även om den avlidne efterlämnar en make ska testamentet delges arvingarna.<sup>82</sup>

För att ett testamente ska betraktas som ogiltigt krävs att en arvinge inom en viss tidsfrist väcker klandertalan mot testamentet. Tidsfristen uppgår till sex månader från det att arvingen delgivits testamentet.<sup>83</sup> Det finns en rad olika ogiltighetsgrunder som enligt 13 kap ÄB kan åberopas av arvinge. Några av dessa är att testatorn ej varit behörig att förordna om sin kvarlåtenskap eller att testamentet upprättats under påverkan av en psykisk störning.<sup>84</sup>

### **3.5 Arv och testamente som generationsskiftesmetod**

Upprättande av ett testamente är ett direkt sätt att styra genomförandet av ett generationsskifte. Innehållet i ett testamente kan hållas hemligt, vilket i vissa fall kan vara fördelaktigt. Detta blir exempelvis relevant om det finns motsättningar inom familjen hur skiftet ska genomföras eller om beslutet att genomföra ett skifte har hållits avvaktande. Men att använda testamente som metod vid generationsskifte kan vara att föredra även i andra situationer. Om ägaren plötsligt fått besked om att denne har en kort tid kvar i livet, och att det därför är svårt att planera ett generationsskifte på ett annat sätt, kan testamente vara ett lämpligt alternativ. Vill äkta makar garantera att äganderätten i första hand tillfaller den efterlevande maken är ett inbördes testamente också att föredra.<sup>85</sup> Genom testamente kan även föreskrivas att egendomen ska utgöra mottagarens enskilda.

Om det familjeägda företaget övergår till nästa generation till följd av dödsfall och inget testamente har upprättats är det flera faktorer som kan skapa osäkerhet. För det första övergår verksamheten till den efterlevande maken med fri förfoganderätt tills även denne har avlidit

---

<sup>80</sup> 9:1 ÄB.

<sup>81</sup> 10:1 ÄB. Jfr Walin och Lind, 2008, s. 278.

<sup>82</sup> 14:4 ÄB.

<sup>83</sup> 14:5 ÄB.

<sup>84</sup> Se 13 kap ÄB.

<sup>85</sup> Sund, 2001, s. 256.

och det finns ingen garanti att den kunskap som krävs finns. Vidare är det omöjligt att i för tid veta hur delägarekretsen kommer att se ut i framtiden när äganderätten vid den efterlevande makens död går över till övriga arvingar. Verksamheten kan därför hamna i händer som inte var påtänkta från början. Vid upprättande av ett testamente under livstiden kan ägaren istället planera hur jordbruket ska skötas när denne avlider. Det kan dock vara av stor vikt att denne pratar med den nya tilltänkta ägaren för att säkerställa att intresset finns att fortsätta driva jordbruket. Ofta är det en stor uppoffring som krävs för denna typ av tunga och tidskrävande arbete. Överlåtaren kan då också genom testamentet tillse att företaget blir den nya ägarens enskilda egendom.

## **3.6 Skatterättsliga effekter vid arv och testamente**

### **3.6.1 Inledning**

Att arvs- och gåvoskatten slopats<sup>86</sup> är en faktor som bidragit till att skattekonsekvenserna vid generationsskifte har minskat drastiskt. De skatteeffekter som medföljer olika metoder för generationsskifte spelar dock fortfarande en avgörande längre denna process ska planeras. När det gäller skifte av skogs- och jordbruk finns det speciella skatterättsliga aspekter att ta hänsyn till, vilka i korthet ska presenteras nedan. Många av dessa bestämmelser blir aktuella även vid överlåtelseformerna gåva och försäljning, men kommer endast att presenteras under detta avsnitt.

### **3.6.2 Skogsavdrag**

Skogsavdrag är möjligt att göra för en skogsägare när skog avyttras på en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet och är en kapitaltillgång.<sup>87</sup> Skogsavdraget beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsgrundande skogsintäkten.<sup>88</sup> Med avdragsutrymme avses det maximala skogsavdrag en skogsägare har möjlighet till efter ett förvärv av en skogsfastighet. I en enskild näringsverksamhet får under innehavstiden skogsavdrag göras med högst 50 procent av anskaffningsvärdet. För ett beskattningsår får avdrag göras med högst ett belopp som motsvarar 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten. Om ett dödsbo har förvärvat en sådan fastighet *efter dödsfal-*

---

<sup>86</sup> Lag (2004:1341) om upphävande av Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

<sup>87</sup> 21:4 IL.

<sup>88</sup> 21:5 IL.



let gäller istället enligt reglerna för juridisk person att skogsavdrag får göras med högst 25 procent av anskaffningsvärdet och 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten för ett visst beskattningsår.<sup>89</sup> Ett exempel illustreras nedan.

En person förvärvar en skogsfastighet där anskaffningsvärdet för skogen var 2 000 000 kronor. Avdragsutrymmet är då  $2\,000\,000 \text{ kronor} \times 50\% = 1\,000\,000 \text{ kronor}$ . Under ett beskattningsår säljs sedan skog för 100 000 kronor. Skogsavdrag för då göras med  $100\,000 \text{ kronor} \times 50\% = 50\,000 \text{ kronor}$  det året.

Om en fastighet har förvärvats genom ett benefikt fång såsom arv, testamente eller gåva gäller att förvärvaren tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Detta förutsätter dock att förvärvet omfattar alla skogsmark som fanns i den tidigare ägarens näringsverksamhet. Om förvärvet omfattar mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten gäller dock att den nya ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska anses vara noll.<sup>90</sup>

Huvudregeln är alltså vid benefika fång att den nya ägaren träder i den tidigare ägarens skattemässiga situation.<sup>91</sup> Detta innebär att om den tidigare ägaren redan förbrukat sin rätt till avdrag för ett visst beskattningsår så består denna situation även om en ny ägare genom ett generationsskifte tar över verksamheten.

### **3.6.3 Skogs- och skogsskadekonto**

För att underlätta för skogsägare att jämna ut sin skattebelastning finns möjligheten att med avdragsrätt sätta in en del av årets skogsintäkter på ett skogs- eller skogsskadekonto.<sup>92</sup> Skogsägaren tar således upp sina skogsintäkter i inkomstslaget näringsverksamhet samtidigt som uppskov medges vid beskattningen för det belopp som sätts in på ett särskilt konto i bank. Beskattningen sker vid uttag från kontot<sup>93</sup> eller vid vissa tidsgränser<sup>94</sup> i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag för insättning på *skogsskadekonto* får endast göras om minst en

---

<sup>89</sup> 21:7 och 21:9 IL. Jfr Antonsson och Rydin, 2009, s. 341.

<sup>90</sup> 21:16 IL.

<sup>91</sup> 44:21 IL.

<sup>92</sup> 21:21 IL. Jfr Antonsson och Rydin, 2009, s. 431.

<sup>93</sup> 21: 37 IL.

<sup>94</sup> 21:36 IL.

tredjedel av skogen måste avverkas i förtid till följd av en skogsskada och den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.<sup>95</sup>

Avdragets storlek får högst motsvara summan av 60 procent av skogsintäkten på grund av avverkningsrätt, 40 procent av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter och 40 procent av skogsintäkten på grund av uttag av skogsprodukter.<sup>96</sup> Vidare får avdrag endast göras om avdragsbeloppet uppgår till 5 000 kronor för skogskonto eller 50 000 kronor för skogsskadekonto.<sup>97</sup> Uttag från kontot får sedan göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen av hela beloppet eller en del därav och ska då tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet samma beskattningsår. Kvarstående medel ska betalas ut efter tio år beträffande skogskonto och tjugo år för skogsskadekonto.<sup>98</sup>

Enligt den tidigare huvudregeln ska medlen på kontona tas upp till beskattning om överlåtelse av lantbruksenheten sker till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt. En förutsättning är dock att fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Från och med 1 januari 2009 är det dock möjligt att föra över skogs- och skogsskadekonto till en *närstående* i samband med ett generationsskifte. När en lantbruksenhet med skogsmark övergår till en närstående genom arv, gåva, testamente eller bodelning får den nya ägaren således ta över ett skog- eller skogsskadekonto utan att det utlöser någon direkt beskattning under förutsättning att:

- hela lantbruksenheten övergår till den nya ägaren,
- överföringen av kontot sker samma beskattningsår som lantbruksenheten övergår,
- kontot förs över direkt till mottagaren eller medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren, och
- mottagaren vid arv, testamente eller bodelning med anledning av ena makens död skriftligen förklarar att han tar över medlen eller att parterna vid gåva eller bodelning av annan anledning än ena makens död träffar skriftligt avtal om att medlen tas över.

---

<sup>95</sup> 21:23 IL.

<sup>96</sup> 21:25 IL.

<sup>97</sup> 21: 31 IL.

<sup>98</sup> 21:36-37 IL.

Medlen återförs sedan till beskattning hos mottagaren under samma förutsättningar som skulle ha gällt för den ursprunglige innehavaren om medlen varit kvar i dennes ägo.<sup>99</sup>

### 3.6.4 Räntefördelning

Syftet med räntefördelning är att inkomsten från näringsverksamheten justeras från effekter som egentligen är ränta på verksamhetens kapital. När den del av inkomsten som är positiv eller negativ ränta har avräknats, återstår det som verksamheten faktiskt har genererat.<sup>100</sup>

Eftersom det egna kapitalet i en enskild näringsverksamhet kan vara såväl positivt som negativt finns även möjligheten till positiv och negativ räntefördelning. *Positiv räntefördelning* innebär att en enskild näringsidkare medges göra avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad ränta (*positiv fördelningsränta*) på det egna positiva kapitalet justerat på ett visst sätt (*fördelningsunderlaget*)<sup>101</sup> vid ingången av beskattningsåret. I samband med detta ska sedan motsvarande belopp tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital.<sup>102</sup> Den positiva fördelningsräntan är statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökat med fem procentenheter.<sup>103</sup> Möjligheten till positiv räntefördelning är frivillig för näringsidkaren och det positiva fördelningsbeloppet kan även sparas till ett senare beskattningsår.<sup>104</sup> Beräkningen av positiv räntefördelning sker på följande sätt:

En enskild näringsverksamhet har vid inkomstårets början ett kapitalunderlag på **950 000 kronor**. Schablonräntan för räntefördelning för taxeringsåret är **9,16 procent**. Skatten på näringsverksamhetens inkomster blir ca 45 procent.

Räntefördelningsbeloppet blir alltså  $950\,000 \text{ kr} \times 9,16 \text{ procent} = \mathbf{87\,020 \text{ kr}}$ . Hela beloppet dras av och tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital. Utan räntefördelningsavdraget skulle skatten på näringsinkomsten bli **39 159 kr** ( $87\,020 \text{ kr} \times 45 \text{ procent}$ ), men blir nu istället en kapitalskatt om **26 106 kr**

---

<sup>99</sup> 21:41 IL. Jfr Antonsson och Rydin, 2009, s. 662f.

<sup>100</sup> Lundén, 2008, s. 195.

<sup>101</sup> 33:5 IL.

<sup>102</sup> 33:1-2 IL. Jfr Carlsson m.fl., 1999, s. 85.

<sup>103</sup> 33:3 1 st. IL.

<sup>104</sup> 33:6-7 IL.

(87 020 kr x 30 procent). Skatten har således minskat med **13 053 kronor**  
(39 159 kr – 26 106 kr).<sup>105</sup>

*Negativ räntefördelning* är motsatsen till positiv räntefördelning och innebär att näringsidkaren beskattas för en fiktiv ränta i inkomstslaget näringsverksamhet, som om pengar lånats från det egna företaget, och får sedan göra avdrag för samma belopp i inkomstslaget kapital. Den negativa fördelningsräntan är statslåneräntan vid samma tidpunkt ökat med en procentenhet. Till skillnad från positiv räntefördelningen som är frivillig så *ska* negativ räntefördelning göras då kapitalunderlaget är negativt.<sup>106</sup> Beräkningen av negativ räntefördelning görs på följande sätt:

En enskild näringsverksamhet har ett negativt kapitalunderlag på **950 000 kronor**. Schablonräntan för negativ räntefördelning är för taxeringsåret **5,16 procent**.

Det negativa räntefördelningsbeloppet blir alltså 950 000 kr x 5,16 procent = **49 020 kr**. Detta belopp måste tas upp som inkomst i företaget. Inkomstskatten inklusive socialavgifter blir ca 19 000 kronor. Det belopp som ska dras av i inkomstslaget kapital blir ca **14 700 kr** (49 020 kr x 30 procent). Den negativa räntefördelningen höjer således skatten med **4 300 kr** (19 000 kr – 14 700 kr).<sup>107</sup>

Det finns dock situationer där räntefördelning inte får göras och det är om det positiva eller negativa kapitalunderlaget inte överstiger 50 000 kronor.<sup>108</sup> En näringsidkare kan även välja att inte utnyttja räntefördelningen ett enskilt år och kan då spara hela eller delar av beloppet till ett senare beskattningsår. Det sparade beloppet kallas då för *sparat fördelningsbelopp*. Om ett sådant belopp sparats och det under senare år uppstår ett negativt fördelningsbelopp, ska de båda kvittas mot varandra.<sup>109</sup> Näringsidkaren kan alltså till stor del bestämma själv när det sparade fördelningsbeloppet ska utnyttjas och det får även tas över av en ny ägare, förutsatt att överlåtelsen sker genom arv, testamente, gåva eller bodelning.<sup>110</sup>

---

<sup>105</sup> Jfr Lundén, 2008, s. 196.

<sup>106</sup> 33:2 IL. Jfr Lundén, 2006, s.184.

<sup>107</sup> 34:1-2 IL. Jfr Lundén, 2008, s. 196.

<sup>108</sup> 33:4 IL.

<sup>109</sup> 33:7 IL.

<sup>110</sup> 33:7a IL.

### 3.6.5 Expansionsfond

Avsättning till expansionsfond är ett sätt för enskilda näringsidkare att lågbeskatta vinster som man väljer att återföra till verksamheten istället för att plocka ut för privat konsumtion.<sup>111</sup> Vid avsättningen betalas *expansionsfondskatt* som uppgår till 26,3 procent. När avdraget sedan återförs tillgodoräknas den skatteskyldige ett belopp motsvarande 26,3 procent av minskningen av expansionsfonden.<sup>112</sup> De tillgodoräknade beloppen reducerar alltså skatten i inkomstslaget näringsverksamhet och de egenavgifter som uppstår till följd av minskningen av expansionsfonden.<sup>113</sup>

Det finns dock två begränsningar av hur stora avsättningarna till expansionsfond får vara. För det första får inte avsättningen vara så stor att den medför ett underskott i verksamheten. Ökningen får således inte ske med ett större belopp än vad som motsvarar resultatet av näringsverksamheten efter vissa justeringar.<sup>114</sup> Den andra begränsningen medger endast rätt till avsättning som inte överstiger 135,69 procent av kapitalunderlaget för expansionsfond.<sup>115</sup> *Kapitalunderlaget* är det positiva egna kapitalet justerat på ett visst sätt och beräknas vid utgången av beskattningsåret.<sup>116</sup>

Vidare får en särskild post beräknas om en fastighet har förvärvats genom benefikt fång, förutsatt att förvärvaren övertar eller redan har expansionsfonder i samband med övertagandet av fastigheten. Om det visar sig att förvärvarens kapitalunderlag blir lägre än 73,7 procent ( $100/135,69$  - den maximala avsättningen räknat baklänges) ska den särskilda posten läggas till.<sup>117</sup> Den särskilda posten beräknas enligt reglerna om räntefördelning och får maximalt öka kapitalunderlaget för expansionsfonden så att denna motsvarar högst 135,69 procent av kapitalunderlaget.<sup>118</sup>

---

<sup>111</sup> Lundén, 2008, s. 215.

<sup>112</sup> 65:8 IL.

<sup>113</sup> Lodin m.fl., 2007, s. 403.

<sup>114</sup> 34:4-5 IL. Jfr Lodin m.fl., 2007, s. 403.

<sup>115</sup> 34:6 IL.

<sup>116</sup> 34:7 IL.

<sup>117</sup> 34:8 IL. Jfr Lundén, 2008, s. 218.

<sup>118</sup> 34:10 IL.

Expansionsfond får tas över om överlåtelsen sker genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Det krävs dock att mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att denne tar över expansionsfonden eller att parterna vid gåva eller bodelning träffar ett skriftligt avtal om att övertagande ska ske. Vidare krävs att de övertagna tillgångarna minskat med skulder motsvarar minst 73,7 procent av den övertagna expansionsfonden. Om endast en del av fonden övertas krävs också att delen uppgår till så stor del av hela fonden som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar.<sup>119</sup> Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som reallgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret.<sup>120</sup>

### **3.6.6 Periodiseringsfond**

Avsättning till periodiseringsfond är ett sätt att utjämna resultatet mellan olika år eller att helt enkelt skjuta upp beskattningen till kommande år, alltså en uppskjuten skatteskuld.<sup>121</sup> Enskilda näringsidkare medges att varje år göra avdrag motsvarande högst 30 procent av det positiva resultatet och varje års avsättning ska bilda en egen fond.<sup>122</sup> Återföring av beloppet måste sedan ske senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avsättningen gjordes. Det är således möjligt att ha upp till sex periodiseringsfonder samtidigt.<sup>123</sup>

Om reallgångarna i en enskild näringsverksamhet vid ett generationsskifte övertas genom ett benefikt fång får även periodiseringsfonderna övertas om:

- mottagaren i samband med överlåtelse skriftligen förklarar att denne tar över fonden eller en del av fonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning skriftligen avtalar att fonderna ska övertas

Vidare ställs för övertagande ytterligare krav, nämligen att de övertagna tillgångarna minskat med skulderna uppgår till ett belopp som motsvarar den övertagna fonden och att den

---

<sup>119</sup> 34:18 1-2 st. IL.

<sup>120</sup> 34:18 3 st. IL.

<sup>121</sup> 30:3 IL. Jfr Lundén, 2008, s. 211.

<sup>122</sup> 30:4 och 30:6 IL.

<sup>123</sup> 30:7 IL.

del av fonden som övertas inte överstiger andelen övertagna tillgångar i näringsverksamheten.<sup>124</sup>

### **3.6.7 Ersättningsfond**

Syftet med avsättning till ersättningsfond är att näringsidkaren ska ha möjlighet att skjuta upp beskattningen av inkomster som erhållits på grund av omständigheter som den skattekyldiga inte råder över, såsom engångsersättningar vid skada genom brand. Avdrag medges endast för skada på inventarier, byggnader, markanläggningar, mark och på djurlager.<sup>125</sup> Storleken på avdraget får högst uppgå till samma belopp som ersättningen.<sup>126</sup> Om ersättningsfonden inte tagits i anspråk senast det tredje taxeringsåret efter det taxeringsår avdraget gjordes, ska avdraget återföras.<sup>127</sup> Skatteverket har, om särskilda skäl föreligger, möjlighet att medge att ersättningsfond får tas över av en ny ägare om överlåtelsen sker genom arv, testamente eller bodelning.<sup>128</sup>

## **3.7 Sammanfattning**

När generationsskiftet är en följd av att den tidigare ägaren avlider styrs det oplanerade skiftet helt av de familjerättsliga reglerna i ÄktB och ÄB. Olika faktorer som kan spela roll för utgången är bland annat vilken typ av egendom som företaget utgör, det vill säga giftorättsgods eller enskild egendom, och om något testamente har upprättats.

Om den avlidne var gift och det finns giftorättsgods i äktenskapet ska en bodelning företas vid dödsfallet. Dödsboet träder i den avlidnes ställe och övertar äganderätten till egendomen. Vid bodelning sker först en boutredning för att undersöka vilka tillgångar som ska ingå. Sedan sker en värdemässig andelsbestämning för att bestämma hur stort värde som ska tillfalla vardera make. Genom lottläggning bestäms slutligen vem av makarna som ska erhålla vilken egendom, varefter en bodelningshandling upprättas för undertecknande.

Om inget testamente upprättats av den avlidne är det den legala arvsordningen som styr vem som ska ärva kvarlåtenskapen. I första hand är det den avlidnes bröstarvingar som har

---

<sup>124</sup> 30:12a IL.

<sup>125</sup> 31:4 IL. Jfr Lundén, 2008, s. 223.

<sup>126</sup> 31:7 IL.

<sup>127</sup> 31:19 IL.

<sup>128</sup> 31:24 IL.

arvsrätt, i andra hand föräldrar och syskon och i sista hand mor- och farföräldrar och deras avkomlingar. Om den avlidne var gift och har gemensamma bröstarvingar tillsammans med sin make får dock bröstarvingarna vänta på att utfå sitt arv till dess att båda föräldrarna har avlidit. Den efterlevande maken ärver egendomen med fri förfoganderätt, vilket innebär en rätt att under livstiden förfoga över egendomen men inte att testamentera bort den.

Om en arvlåtare under livstiden gett en gåva till bröstarvinge ska gåvan, om inte annat har angetts, anses utgöra förskott på arv. Värdet på gåvan ska då läggas ihop med värdet av den övriga kvarlåtenskapen innan fördelningen på samtliga arvingar görs. Viktigt i sammanhanget är även att tillägga att om arvlåtaren under sin livstid medvetet minskat sin kvarlåtenskap genom gåva och denna kan jämföras med ett testamente, träder det förstärkta laglottsskyddet in och värdet på gåvan läggs åter till kvarlåtenskapen.

Många av dessa regler kan dock undvikas genom att ett testamente upprättas. Ett testamente får som huvudregel upprättas av den som fyllt 18 år. Det ska upprättas skriftligen och undertecknas i närvaro av två vittnen som sedan ska bestyrka handlingen med sina namnteckningar. Klandertalan mot ett testamente ska föras inom sex månader räknat från den dag då arvingen delgivits testamentet.

Det finns en rad skattekonsekvenser som aktualiseras i samband med ett generationsskifte, även om arvs- och gåvoskatten har slopats. Dessa är bland annat möjlighet att göra skogsavdrag, avsättning till skogs- och skogsskadekonto, räntefördelning och möjlighet att göra avsättning till expansions- och periodiseringsfond. Generellt gäller vid benefika fång kontinuitetsprincipen, vilken innebär att förvärvaren träder i den tidigare ägarens skattemässiga situation.

Fördelen med att företa ett generationsskifte genom arv är att generationsskiftet genom upprättande av testamente kan styras samtidigt som det kan hållas hemligt om så önskas. Det kan även vara av praktiskt betydelse om ägaren får ett plötsligt besked om att denne ej har lång tid kvar i livet och snabbt vill kunna planera hur utgången av skiftet kommer att se ut. Om testamente däremot inte har upprättats kan osäkerhet uppstå på flera plan. Frågor kan då bland annat väckas om vem som i framtiden kommer att erhålla företaget och om tillräckliga kvalifikationer finns för att driva företaget vidare.



## 4 Gåva

### 4.1 Inledning

En möjlig överlåtelseform vid ett generationsskifte är att det sker genom gåva. Precis som med de övriga alternativen finns det både positiva och negativa aspekter med detta. Vid gåva finns det dock vissa regler som måste tas i beaktande som avgör om transaktionen verkligen ska betraktas som en gåva eller ej. Dessa är viktiga att ha i åtanke för att inte överlåtelsen istället ska bedömas utifrån bestämmelser som gäller vid försäljning.

Olika civil- och skatterättsliga bestämmelser som aktualiseras vid generationsskifte genom gåva behandlas i detta kapitel. Vissa skatterättsliga aspekter har dock behandlats i det föregående kapitlet (se kapitel 3) och kommer därför inte att beröras vidare här.

### 4.2 Gåvobegreppet

Utmärkande för en gåva är att en givare lämnar ifrån sig egendom till en gåvotagare utan att kräva någon ersättning. Det finns tre civilrättsliga rekvisit som ska vara uppfyllda för att transaktionen ska betraktas som en gåva. Dessa är att det ska ske en överföring av förmögenhet, att det sker frivilligt samt att en gåvoavsikt föreligger.<sup>129</sup>

En *förmögenhetsöverföring* anses föreligga när gåvotagaren berikas på givarens bekostnad. Även vid blandade fång kan en förmögenhetsöverföring anses föreligga och beräknas då som skillnaden mellan gåvans värde och vederlaget som erlagts för denna.<sup>130</sup> För att avgöra om ett gåvomoment föreligger måste således vid tiden för överlämnandet av gåvan vederlaget bedömas objektivt mot gåvans värde. Vid blandade fång kan det vara svårt att avgöra om transaktionen ska betraktas som köp eller gåva. Vid en sådan bedömning ska dock *huvudsaklighetsprincipen* tillämpas, vilken innebär att man ska bedöma transaktionen som en helhet istället för att bedömningen görs i två delar (se vidare avsnitt 4.5).<sup>131</sup>

För att bedöma huruvida *frivillighet* föreligger ska givarens prestation inte ha grundats på någon förpliktelse. Om gåvotagaren har ett rättsligt anspråk på att erhålla betalning anses överföringen således inte ha skett frivilligt. Andra exempel på när frivillighet inte föreligger

---

<sup>129</sup> Danielsson och Bernhardsson, 2006, s. 20.

<sup>130</sup> Carlsson m.fl., 1999, s. 22.

<sup>131</sup> Silverberg, 1992, s. 18f.

är om överföring sker för att fullgöra underhållsskyldighet eller om det sker till följd av en uppgörelse vid en äktenskapsskillnad eller bodelning.<sup>132</sup>

Med *gävoavsikt* menas att givarens avsikt är att berika gåvotagaren ekonomiskt. Då det kan vara svårt att avgöra huruvida en sådan avsikt föreligger läggs stor vikt vid hur avtalet uppfattas utåt sett. En bidragande faktor kan vara om överföringen sker i något som kan beskrivas som en gåvomiljö, exempelvis när en överföring sker frivilligt mellan närstående. Överföringen presumeras då innehålla en gävoavsikt, till skillnad från om en överföring sker mellan icke närstående. Den presumption som görs i det senare fallet är istället att afärsmässiga eller liknande skäl ligger till grund för överföringen.<sup>133</sup>

### 4.3 Sakrättsliga principer

Vid gåva av lös egendom gäller att gåvan inte blir bindande endast till följd av ett erbjudande eller löfte att i framtiden ge bort lös egendom. Gåvan fullbordas först i samband med att gåvan överlämnas till gåvotagaren och således kommer i dennes besittning, så kallad *tradition*. Det finns dock två undantagsfall där ett gåvolöfte anses vara obligationsrättsligt bindande för givaren. Gåvotagaren kan kräva att gåvan överlämnas om gåvolöftet är gjort i skriftlig form som undertecknats av givaren och överlämnats till gåvotagaren eller om erbjudandet gjorts vid ett offentligt tillfälle. För att gåvan ska vara sakrättsligt skyddad gentemot gåvogivarens borgenärer krävs dock fortfarande att gåvan ska ha fullbordats genom tradition.<sup>134</sup> Om gåvogivaren vill att egendomen ska utgöra gåvotagarens enskilda egendom eller inte ska anses vara förskott på arv är det ur bevissynpunkt lämpligt att upprätta ett skriftligt gåvobrev.<sup>135</sup>

Om gåva av fast egendom ska ske gäller i princip samma formkrav som enligt JB gäller vid köp av fast egendom.<sup>136</sup> Båda parterna ska underteckna en skriftlig gåvohandling som ska innehålla fastighetens registerbeteckning och en överlåtelseförklaring av givaren till gåvotagaren. Om något vederlag ska utgå för gåvan ska även detta medtagas. Först då den skriftliga gåvohandlingen upprättats och undertecknats anses gåvan som fullbordad och obliga-

---

<sup>132</sup> Silfverberg, 1992, s. 19. Jfr Carlsson m.fl., 1999, s. 22.

<sup>133</sup> Carlsson m.fl., 1999, s. 22.

<sup>134</sup> 1 § Lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva. Jfr Grauers, 2008, s. 273.

<sup>135</sup> Grauers, 2008, s. 274.

<sup>136</sup> 4:29 JB.

tionsrättsligt bindande för givaren.<sup>137</sup> Om givaren önskar att något återgångsvillkor ska gälla vid gåvan måste även detta tas med i gåvohandlingen.<sup>138</sup> Vid köp gäller att ett sådant villkor endast kan gälla i två år, men denna tidsgräns tillämpas ej vid en gåvotransaktion. Dock gäller ett villkor som sträcker sig under mer än två år endast mot gåvotagaren och inte mot någon som förvärvat fastigheten efter gåvotagaren.<sup>139</sup> För att gåvan ska vara sakrättsligt skyddad gentemot givarens borgenärer krävs enligt UB att det framgår att fastigheten tillhör gåvotagaren. Det avgörande är vem som har lagfart på den fasta egendomen.<sup>140</sup>

Vid gåva mellan makar gäller dock förutom de allmänna reglerna för gåva att den måste registreras för att anses som gällande mot givarens borgenärer. Ett undantag mot denna registrering är om gåvan utgörs av personliga presenter.<sup>141</sup> Ansökan om registrering inges till tingsrätten, varefter tingsrätten skickar underrättelse till äktenskapsregistret och kungör gåvan.<sup>142</sup>

#### **4.4 Villkor i samband med gåva**

I samband med gåva är det möjligt att föreskriva att vissa villkor ska gälla, vilket medför att givaren kan behålla viss kontroll över egendomen som bortges. Det finns en rad olika villkor som kan bli aktuella och några av dessa kräver att de regleras i gåvobrevet för att vinna giltighet. Om ett sådant villkor sträcker sig över mer än två år är det dock inte gällande mot en tredje man som förvärvat egendomen efter denna tidsperiod.<sup>143</sup>

Att föreskriva att vissa villkor ska gälla kan bli särskilt aktuellt vid gåva av fast egendom. Vanligt är att det föreskrivs att fastigheten ska utgöra gåvotagarens enskilda egendom för att på så sätt undvika att den kommer att ingå i en framtida bodelning vid äktenskapsskillnad. Det som träder i egendomens ställe utgör även det enskilda egendomen om inte annat föreskrivits i gåvobrevet. Eventuell avkastning av egendomen måste däremot föreskrivas vara

---

<sup>137</sup> 4:1 JB. Jfr Grauers, 2008, s. 275.

<sup>138</sup> 4:3 JB.

<sup>139</sup> 4:30 JB.

<sup>140</sup> 4:24 UB.

<sup>141</sup> 8:1 ÄktB.

<sup>142</sup> 16:2-3 ÄktB.

<sup>143</sup> 4:30 JB.

enskild egendom om så ska gälla.<sup>144</sup> Vidare anses som huvudregel gåva till bröstarvinge utgöra förskott på arv om inte annat har föreskrivits (se vidare avsnitt 3.4). Därför är det av stor vikt att detta regleras i gåvobrevet om givaren önskar annorlunda. Det är dock viktigt att komma ihåg det förstärkta laglottskyddet för bröstarvinge som medför att en gåvotagare i vissa fall kan bli skyldig att återbära gåva som inskränker bröstarvinges rätt till sin laglott.<sup>145</sup>

Om givaren önskar bibehålla viss kontroll över vem som i framtiden kommer att förfoga över egendomen har denne möjlighet att inskränka gåvotagarens rätt genom ett villkor om att överlåtelse av fastigheten eller belastning av fastigheten med pantbrev endast får ske med givarens samtycke.<sup>146</sup> Sådant överlåtelseförbud måste tas in i gåvobrevet för att vinna giltighet.<sup>147</sup> Genom praxis har även fastslagits att fastigheten inte kan bli föremål för utmätning om den är belagd med överlåtelseförbud.<sup>148</sup>

Ett annat vanligt förbehåll vid gåva av fastighet är att gåvotagaren till följd av åter- eller förköpsrätt är skyldig att hembjuda fastigheten till övriga syskon eller någon annan inom familjen innan den försäljs. Ofta önskar givaren att fastigheten stannar inom släkten, varvid ett sådant förbehåll är lämpligt att knyta till gåvan.<sup>149</sup> Det är även möjligt att ha ett förbehåll om att givaren behåller nyttjanderätten till fastigheten eller bostaden för viss tid om så önskas.<sup>150</sup> Det kan tänkas vara en vanlig företeelse när föräldrar under livstiden överlåter exempelvis ett jordbruk till sina barn och ändå önskar att bo kvar på gården till sin bortgång.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns en rad olika villkor som kan kombineras med gåvan för att givaren ska känna sig trygg med att överlåtelsen sker på ett tillfredsställande sätt. De villkor som har presenteras är endast förslag på villkor som är vanligt förekommande vid gåva av fastigheter och många av dessa kan vara lämpliga att överväga i samband med ett generationsskifte.

---

<sup>144</sup> 7:2 ÄktB.

<sup>145</sup> 7:4 1 st ÄB.

<sup>146</sup> Hydén och Wiberg, 2004, s. 104.

<sup>147</sup> 4:3 3 p JB.

<sup>148</sup> Se NJA 1986 s. 16.

<sup>149</sup> Hydén och Wiberg, 2004, s. 104.

<sup>150</sup> Seth och Tjäder, 2005, s. 31.

## 4.5 Skatterättsliga aspekter

### 4.5.1 Inledning

För att avgöra hur en transaktion med blandat fång ska behandlas vid beskattningen krävs att överföring definieras som antingen ett köp eller en gåva. Denna bedömning görs utifrån en av två principer, *huvudsaklighetsprincipen* eller *delningsprincipen*.<sup>151</sup>

Det finns även andra skatterättsliga principer som aktualiseras i samband med gåva. I följande avsnitt kommer förutom dessa även andra relevanta skatteaspekter i korthet att behandlas.

### 4.5.2 Huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen

Vid överlåtelse av fast egendom har genom praxis konstaterats att det är *huvudsaklighetsprincipen* som ska tillämpas. Denna innebär att det vid blandade fång är överlåtelsens huvudsakliga karaktär som avgör om den ska hänföras till köp eller gåva och ska då i sin helhet behandlas som någon av dessa. För att göra denna bedömning görs vid förvärvstidpunkten en jämförelse mellan vederlaget för fastigheten och fastighetens taxeringsvärde. I det fall vederlaget för fastigheten överstiger taxeringsvärdet ska överlåtelsen i sin helhet betraktas som ett köp och i motsatt fall som gåva.<sup>152</sup>

Vid överlåtelse av lös egendom tillämpas däremot som regel *delningsprincipen*. Denna aktualiseras vid gåva mot vederlag och innebär att överlåtelsen innehåller både en köpdel och en gåvodel. En sådan gåva är således att benämnas som ett blandat fång och kan därmed komma att bli föremål för inkomstbeskattning.<sup>153</sup>

### 4.5.3 Kontinuitetsprincipen och latent skatteskuld

Vid överlåtelse genom benefika fång, såsom arv, testamente eller gåva, träder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation.<sup>154</sup> Denna princip benämns som *kontinuitetsprincipen* och innebär alltså att beskattningen skjuts upp och ett annat skattesubjekt tar över det

---

<sup>151</sup> Carlsson m.fl., 1999, s. 36.

<sup>152</sup> Se RÅ81 1:29 och RÅ83 1:34.

<sup>153</sup> Danielsson och Bernhardsson, 2006, s. 26.

<sup>154</sup> 44:21 IL.

obeskattade värdet.<sup>155</sup> Denna skiljer sig från *realisationsprincipen* som är huvudregeln vid beskattning och innebär att realiserade vinster ska tas upp till beskattning först när de realiserar.<sup>156</sup> Tillämpningen av kontinuitetsprincipen medför att om förvärvaren i framtiden avyttrar den mottagna egendomen kommer kapitalvinsten att omfatta den värdestegring som uppstått under såväl den tidigare ägarens som den nya ägarens innehavstid.<sup>157</sup>

Med *latent skatteskuld* avses den skatt som i framtiden uppstår vid försäljningen av en tillgång på grund av att tillgången med skatterättslig verkan har bokförts till ett lägre värde än sitt verkliga värde.<sup>158</sup> Det innebär i generationsskiftessammanhang att vid överlåtelsen till gåvotagaren räknas den latent skatten som den skatt som skulle uppstå om fastigheten skulle säljas på den öppna marknaden för det värde som fastigheten anses vara värd.<sup>159</sup>

#### **4.5.4 Lagfart och stämpelskatt**

Som ovan stadgats tillämpas huvudsaklighetsprincipen vid överlåtelse av fast egendom. Detta gäller även vid erläggande av stämpelskatt som vanligtvis utgår när lagfart beviljas för fast egendom (se vidare avsnitt 5.3.3). Stämpelskatt utgår dock inte vid benefika överlåtelser, såsom vid gåva. Vid gåva mot vederlag gäller att överlåtelsen i sin helhet ska klassificeras som gåva om vederlaget understiger 85 procent av fastighetens taxeringsvärde året närmast före lagfart har beviljats. Vid inkomstbeskattningen görs dock som tidigare nämnts en jämförelse mot hela taxeringsvärdet (se avsnitt 4.5.2), vilket kan medföra att samma överlåtelse kan vara att betrakta som försäljning gällande inkomstbeskattningen och gåva i samband med stämpelskatten.<sup>160</sup> En lantbruksenhets taxeringsvärde utgörs av 75 procent av fastighetens marknadsvärde.<sup>161</sup>

### **4.6 Gåva som generationsskiftesalternativ**

Det finns både för- och nackdelar med att genomföra ett generationsskifte som gåva. Att generationsskiftet sker under livstiden innebär en fördel eftersom ägaren själv kan styra

---

<sup>155</sup> Sund, 2001, s. 75.

<sup>156</sup> Sund, 2001, s. 94.

<sup>157</sup> Lodin m.fl., 2009, s. 186.

<sup>158</sup> Lodin m.fl., 2009, s. 251.

<sup>159</sup> Enligt material från LRF Konsult.

<sup>160</sup> Danielsson och Bernhardsson, 2006, s. 26f.

<sup>161</sup> 5:2 FTL.

över vad som händer med företaget och avgöra vem som är bäst lämpad att driva rörelsen vidare. Eftersom generationsskiftet sker under livstiden finns även möjlighet för den yngre generationen att under en inskolningsperiod förbereda och lära sig hur företaget fungerar.<sup>162</sup> Vidare är gåva ett lämpligt alternativ om den äldre generationen inte är i behov av ersättning för att trygga sin framtida försörjning eller behöver kompensera syskon som inte ska ha något ägande i företaget.<sup>163</sup>

Det viktiga är dock generellt sett att titta på omständigheterna i det enskilda fallet. Klart är att skuldsättningen blir lägre när gåvoalternativet används, vid en jämförelse mot försäljning. Det uppstår inte heller några transaktionsskatter för givaren, såsom stämpelskatt.<sup>164</sup> En aspekt som kan vara negativ är att gåvotagaren övertar givarens skattemässiga ingångsvärden och omkostnadsbelopp. Detta får betydelse om gåvotagaren i framtiden bestämmer sig för att sälja fastigheten. Denne har dock möjlighet att överta sparad räntefördelning, expansions- och periodiseringsfonder samt skogskonto från säljaren.<sup>165</sup>

Om lönsamheten på gården är relativt låg, och den nya ägaren inte har något behov av att fastigheten ska utgöra levebrödet för familjen, är gåva också att överväga som ett lämpligt alternativ. Detsamma gäller om den nya ägaren inte har några direkta planer på att expandera verksamheten, och verksamheten inte ska fungera som den huvudsakliga inkomstkällan.<sup>166</sup>

## **4.7 Sammanfattning**

Vid gåva av fast egendom gäller i princip samma formkrav som gäller vid köp av fast egendom, varför en skriftlig gåvohandling ska upprättas och undertecknas av inblandade parter. Handlingen ska även innehålla fastighetens beteckning och en överlåtelseförklaring från givaren till mottagaren. Först när handlingen upprättats anses gåvan som fullbordad och bindande gentemot givaren. Vid gåva mellan makar gäller dock även att gåvan måste registreras om den ska anses vara bindande gentemot givarens borgenärer.

---

<sup>162</sup> Sund, 2001, s. 258.

<sup>163</sup> Danielsson och Sund, 2005, s. 40.

<sup>164</sup> Enligt material från LRF Konsult.

<sup>165</sup> Enligt informationsträff med LRF Konsult på Kungsporten i Huskvarna 2010-10-27.

<sup>166</sup> Enligt informationsträff med LRF Konsult på Kungsporten i Huskvarna 2010-10-27.

Att genomföra ett generationsskifte med gåva som överlåtelseform har båda sina för- och nackdelar. Som alltid gäller att individernas förutsättningar sätts i fokus när valet ska göras. Dock är det viktigt att se till att reglerna för gåva uppfylls för att överlåtelsen ska betraktas som en gåva. Det finns tre civilrättsliga rekvisit som ska vara uppfyllda för att en gåva ska anses föreligga, nämligen att en överföring av förmögenhet sker, att det sker frivilligt samt att en gåvoavsikt föreligger.

En fördel med att genomföra ett generationsskifte genom gåva är att gåvan kan villkoras. Vanliga villkor är att egendomen ska vara mottagarens enskilda, att den inte får överlåtas utan givarens samtycke, att den måste hembjudas till eventuella syskon innan den överlåts och att nyttjanderätt fortfarande ska föreligga för givaren.

Om en överlåtelse sker genom ett blandat fång används skatterättsliga principer för att avgöra om överlåtelsen ska vara att betrakta som ett köp eller gåva. Vid överlåtelse av fast egendom gäller huvudsaklighetsprincipen, som innebär att överlåtelsens huvudsakliga karaktär avgör hur den ska betraktas. Om ett vederlag utbetalats som är lägre än fastighetens taxeringsvärde ska överlåtelsen betraktas som en gåva och i annat fall som ett köp. Vid överlåtelse av lös egendom tillämpas istället delningsprincipen som innebär att överlåtelsen bedöms innehålla såväl en gåvodel som en köpdel. Huvudsaklighetsprincipen tillämpas även för att avgöra om stämpelskatt ska utgå vid en överlåtelse eller ej. Då gäller dock att stämpelskatt ska betalas av mottagaren om vederlaget för fastigheten överstiger 85 procent av fastighetens taxeringsvärde. En annan skatterättslig princip som tillämpas på benefika fång är kontinuitetsprincipen som innebär att mottagaren träder i den tidigare ägarens skattemässiga situation gällande exempelvis fastighetens anskaffningsvärde.



# 5 Köp

## 5.1 Inledning

Ett ytterligare alternativ till att genomföra ett generationsskifte är slutligen en ren försäljning av verksamheten. Försäljning kan vara ett lämpligt alternativ om den äldre generationen är i behov av pengar och den yngre generationen har den ekonomiska möjligheten att lösa ut sina föräldrar. Dock är det ovanligt att försäljningen sker till marknadsvärdet, främst på grund av de skatterättsliga konsekvenserna.<sup>167</sup>

Som diskuterats i föregående kapitel är det dock viktigt att vid prissättningen ha i åtanke att vederlaget ändå är tillräckligt för att överlåtelsen inte ska klassas som en gåva. I detta kapitel kommer de viktigaste frågorna som blir aktuella i samband med en försäljning att behandlas.

## 5.2 Köp av fast egendom

Vid köp av fast egendom aktualiseras reglerna och formkraven i 4 kap JB som måste uppfyllas för att köpet ska anses vara giltigt. För att köpet ska vinna giltighet ska två skriftliga köpehandlingar upprättas och dessa är ett *köpekontrakt* och ett *köpebrev*. I köpehandlingarna ska följande uppgifter finnas med:

- Fastighetsbeteckning
- Köpeskillingen
- Överlåtelseförklaring
- Parternas underskrifter.<sup>168</sup>

*Köpekontraktet* är det fullständiga kontraktet och innehåller de villkor som måste ges skriftlig form eller som parterna har velat ge sådan form. *Köpebrevet* brukar endast uppta minimikraven för att köpet ska uppfylla formkraven och används vid lagfartsansökan.<sup>169</sup> Kravet på skriftlighet fyller till stor del funktionen att vara underlag för Inskrivningsmyndigheten vid anteckning i inskrivningsregistret, varvid även ett visst skydd erhålls för tredje man.<sup>170</sup> Ut-

---

<sup>167</sup> Sund, 2001, s. 283.

<sup>168</sup> 4:1 JB.

<sup>169</sup> Victorin och Hager, 2008, s.85f.

<sup>170</sup> 20:5 JB. Jfr Victorin och Hager, 2008, s.23.

färdandet av köpebrevet sker vanligtvis i samband med att köpeskillingen blivit betald och kan betraktas som ett fullbordande av förvärvet. Det är därför köparen inte kan få lagfart på fastigheten innan köpebrevet har undertecknats.<sup>171</sup> I 4 kap JB ställs även krav på skriftlighet när vissa avtalsvillkor ska gälla, nämligen om säljaren inte ska bära hemulsansvar (ansvara för att han är rätt ägare) eller om köparens rätt att överlåta fastigheten, söka inteckning eller upplåta rättighet i fastigheten inskränks.<sup>172</sup>

Den som förvärvat en fastighet ska inom tre månader från upprättandet av köpehandlingarna söka lagfart på fastigheten hos Inskrivningsmyndigheten. Dödsbon undantas dock från denna regel, så länge fastigheten inte överlåts på någon annan.<sup>173</sup>

## **5.3 Skatteeffekter vid köp**

### **5.3.1 Kapitalvinst**

Kapitalvinster och kapitalförluster som uppstår för enskilda näringsidkare på näringsfastigheter ska inte tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, utan beskattas i inkomstslaget kapital.<sup>174</sup> Beskattningstidpunkten för kapitalvinster är det beskattningsår då tillgången avyttras.<sup>175</sup> Kapitalvinst ska erläggas av den tidigare ägaren när dennes fastighet säljs och ersättningen för fastigheten överstiger omkostnadsbeloppet.<sup>176</sup> Omkostnadsbeloppet innefattar anskaffningsutgifter ökat med förbättringsutgifter. I anskaffningsutgiften ingår som regel den erlagda ersättningen tillsammans med stämpelskatten. Till förbättringsutgifter räknas utgifter för ny-, till- eller ombyggnad, men även utgifter för reparationer som varit förbättrande och underhåll på fastigheten.<sup>177</sup> Vidare gäller att om fastigheten utgör såväl en privatbostadsfastighet som en näringsfastighet ska kapitalvinsten beräknas för dem var för sig.<sup>178</sup> Kapitalvinsten på näringsfastighet ska tas upp till 90 procent, medan kapitalvinsten på pri-

---

<sup>171</sup> 4:5 JB. Jfr Victorin och Hager, 2008, s. 86.

<sup>172</sup> 4:3 JB. Jfr Victorin och Hager, 2008, s. 21.

<sup>173</sup> 20:1-2 JB.

<sup>174</sup> 13:6 IL.

<sup>175</sup> 44:26 IL.

<sup>176</sup> 44:13 IL.

<sup>177</sup> 44:14 JB. Jfr Tivéus, 2008, s. 249.

<sup>178</sup> 45:3 2 st IL.

vatbostadsfastighet ska tas upp till 22/30 i inkomstslaget kapital.<sup>179</sup> Skattesatsen på överskottet i inkomstslaget kapital uppgår till 30 procent.<sup>180</sup> Det innebär att 22 procent (22/30 x 30 procent) av vinsten för privatbostadsfastighet ska beskattas och 27 procent (90 procent x 30 procent) blir motsvarande för vinstbeskattning av näringsfastighet.

I vissa fall kan uppskov med kapitalvinstbeskattningen vid försäljning av privatbostadsfastighet medges genom ett särskilt avdrag för uppskovsbelopp. Det påverkar inte vinstberäkningen utan är ett avdrag som sedan görs i inkomstslaget kapital.<sup>181</sup> De förutsättningar som ska vara uppfyllda för att avdraget ska medges är att den skatteskyldige har avyttrat en permanentbostad (*ursprungsbostad*) och har förvärvat eller tänker förvärva en ersättningsbostad och har bosatt eller tänker bosätta sig där.<sup>182</sup> Avdrag medges dock endast om uppskovsbeloppet uppgår till minst 50 000 kronor.<sup>183</sup>

### 5.3.2 Kapitalförlust

Likväl som kapitalvinster ska tas upp till beskattning är verkliga kapitalförluster avdragsgilla i inkomstslaget kapital.<sup>184</sup> För att förlusten ska anses vara verklig krävs att tillgången inte sålts till underpris eftersom förlusten i sådant fall är frivilligt framkallad. Det krävs således att säljaren vid en sådan underprisöverlåtelse kan visa att avsikten med försäljningen inte har varit att öka köparens förmögenhet.<sup>185</sup> Om underprisöverlåtelse skett till närstående eller till någon som är i intressegemenskap med säljaren, eller om någon närstående genom avyttringen erhåller någon förmån som kan antas ha ett ekonomiskt värde, anses ingen kapitalförlust ha uppstått.<sup>186</sup>

Kapitalförluster ska dras av som kostnad det beskattningsår då förlusten är definitiv.<sup>187</sup> Huvudregeln ger att 70 procent av kapitalförlusten är avdragsgill.<sup>188</sup> Vid kapitalförlust till följd

---

<sup>179</sup> 45:33 II.

<sup>180</sup> 65:7 II.

<sup>181</sup> 47:1 II. Jfr Tivéus, 2008, s. 257.

<sup>182</sup> 47:2 II.

<sup>183</sup> 47:6 II.

<sup>184</sup> 44:23 II.

<sup>185</sup> 44:24 II. Jfr Tivéus, 2008, s. 200.

<sup>186</sup> 44:25 II. Jfr Tivéus, 2008, s. 200.

<sup>187</sup> 44:26 II.

av avyttring av en privatbostadsfastighet medges att 50 procent av förlusten får dras av. För näringsfastighet gäller istället att 63 procent av förlusten får dras av.<sup>189</sup>

### 5.3.3 Stämpelskatt

Vid köp av fast egendom utgår vid beviljande av lagfart så kallad *stämpelskatt* som utgörs av 1,5 procent av egendomens värde.<sup>190</sup> Värdet av egendomen beräknas genom att köpeskillingen jämförs med fastighetens taxeringsvärde året innan lagfart beviljades. Det högsta av dessa värden ska sedan ligga till grund för skatteberäkningen. Parterna emellan är det köparen som ska erlägga stämpelskatten vid lagfartsansökan, men gentemot staten är parterna solidariskt ansvariga för att den erläggs.<sup>191</sup> Utöver stämpelskatten utgår även vid lagfartsansökan en expeditionsavgift<sup>192</sup> som tillsammans med stämpelskatten utgör den så kallade *lagfartskostnaden*. Denna kostnad är inte avdragsgill i deklarationen, men får påföras anskaffningsvärdet vid beräkning av kapitalvinst vid eventuell försäljning (se vidare avsnitt 5.3.1).<sup>193</sup>

### 5.3.4 Återföring av bokslutsdispositioner

I 26 kap II finns regler om att värdeminskingsavdrag som gjorts under överlåtarens tid ska återföras vid avyttring av näringsfastighet. De avdrag som ska återföras är:

- värdeminskingsavdrag på byggnader och markanläggningar,
- skogsavdrag,
- avdrag för substansminskning,
- avdrag för avskrivningar till följd av att en ersättningsfond eller liknande fond tagits i anspråk, och

---

<sup>188</sup> 48:24 II.

<sup>189</sup> 45:33 II.

<sup>190</sup> 1 § och 8 § Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

<sup>191</sup> 27 § Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

<sup>192</sup> Uppgår år 2010 till 825 kronor.

<sup>193</sup> Hydén och Wiberg, 2004, s. 155.

- avdrag för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar som avser beskattningsåret och de fem senaste beskattningsåren.<sup>194</sup>

Om en kapitalförlust har uppstått i samband med försäljningen ska endast de avdrag som gjorts för förbättrande reparationer och underhåll återföras till fullt belopp. Om ersättningen för fastigheten understiger säljarens omkostnadsbelopp ska övriga avdrag således inte tas upp.<sup>195</sup>

## 5.4 Försäljning som generationsskiftesalternativ

Ett köp föreligger om vederlaget för fastigheten uppgår till minst taxeringsvärdet. Om överlåtelsen är att klassificera som en försäljning medför det såväl nackdelar som fördelar i en jämförelse med gåvoalternativet. En viktig faktor att ha i åtanke är att köpet i regel innebär en högre skuldsättning för den nya ägaren än vad som skulle skett vid gåva. Å andra sidan aktualiseras inte i samma utsträckning kompensation till övriga syskon, vilket medför att kontanta medel inte behöver skaffas fram.<sup>196</sup>

Vad gäller skatterättsliga aspekter så är en fördel att köparen får nya anskaffningsvärden och underlag för värdeminskningssavdrag på byggnader och skogsavdrag. Däremot finns en överhängande risk att säljaren kommer att bli kapitalvinstbeskattad. Köparen blir belastad med stämpelskatt som utgörs av 1,5 procent av fastighetens värde.

Försäljning som överlåtelsemetod är lämpligt om lönsamheten i företaget förväntas vara hög och verksamheten ska fungera som den huvudsakliga inkomstkällan i familjen. Vidare är det fördelaktigt om de merkostnader som uppstår i samband med köpet kompenseras av framtida skattelättnader inom en snar överskådlig framtid. Exempelvis innebär köpet ett bättre utgångsläge för beräkning av räntefördelning, som kan sägas vara det billigaste sättet att skatta ut vinster från företaget.<sup>197</sup>

---

<sup>194</sup> 26:2 IL.

<sup>195</sup> 26:5 IL. Jfr Tivéus, 2008, s. 272.

<sup>196</sup> Enligt informationsträff med LRF Konsult på Kungsposten i Huskvarna 2010-10-27.

<sup>197</sup> Enligt material från LRF Konsult.

## 5.5 Sammanfattning

Vid försäljning som generationsskiftesalternativ gäller i stort sett samma regler som vid en vanlig avyttring av fast egendom och reglerna i 4 kap JB blir tillämpliga. De två viktigaste handlingarna som måste upprättas är köpekontraktet och köpebrevet. Viktigt är dock även att känna till fastighetens taxeringsvärde för att kunna bedöma vad köpeskillingen ska sättas till. Vederlagets storlek i förhållande till taxeringsvärdet blir nämligen avgörande för om överlåtelsen ska klassificeras som ett köp.

Vid avyttring av fast egendom så kan det uppstå kapitalvinst eller kapitalförlust för säljaren. Denna bedömning görs genom en jämförelse mellan ersättningen för fastigheten och säljarens omkostnadsbelopp (anskaffningsutgifter ökat med förbättringsutgifter). En kapitalvinst på näringsfastighet ska tas upp till 90 procent och till 22/30 gällande privatbostadsfastighet. En verklig kapitalförlust får dras av till 63 procent gällande näringsfastighet och 50 procent för privatbostadsfastighet. Avdraget görs som kostnad det beskattningsår som förlusten är definitiv. En annan skatt som uppstår vid försäljning av fast egendom är stämpel-skatt som utgör 1,5 procent av egendomens värde. Egendomens värde anses vara det högsta av köpeskillingen och fastighetens taxeringsvärde året innan lagfart beviljades.

Fördelar med att genomföra ett generationsskifte genom försäljning är att köparen får nya anskaffningsvärden och underlag för värdeminskningsskatt istället för att överta säljarens. Vidare är det ett bra alternativ om föräldrarna är i behov av kapital för sin framtida försörjning. Nackdelen med försäljningsalternativet är att skuldsättningen för köparen blir högre och säljaren löper risk att bli kapitalvinstbeskattad.

## 6 Dold samäganderätt trots enskild egendom?

### 6.1 Inledning

Generellt sett gäller vid äktenskap att den part som köpt något i sitt eget namn och för egna ekonomiska medel blir egendomens ägare. Dock kan i vissa fall samäganderätt uppstå. Vid förvärv av fast egendom är huvudregeln att den som i köpehandlingarna är angiven som förvärvare också är ägare till fastigheten. Genom praxis har dock visats att samägande mellan makar och sambor under vissa förutsättningar kan uppstå.<sup>198</sup> Det talas då om *dold samäganderätt* eller *samäganderättsanspråk*.<sup>199</sup> Som tidigare diskuterats kan egendom genom olika metoder göras till enskild (se avsnitt 3.2.1). Frågan som uppstår är då om ett sådant förbehåll alltid utesluter att dold samäganderätt kan uppstå. Den andra maken skulle i annat fall, trots en sådan föreskrift, kunna göra anspråk på en del av egendomen. För att belysa detta problem kommer i det följande ett antal rättsfall att presenteras, varefter även en diskussion följer. Samtliga av dessa rättsfall berör förhållandet då frågan om dold samäganderätt till fast egendom uppkommit.

### 6.2 Praxis

#### 6.2.1 NJA 1980 s. 705

Rättsfallet berörde förhållandet mellan två sambor där mannen i sitt eget namn köpt en bostadsfastighet. Vid parternas separation gjorde kvinnan samäganderättsanspråk på fastigheten eftersom hon enligt hennes utsago hjälpt till med ekonomiska medel vid förvärvet och även med betalningar hänförliga till fastigheten regelbundet. Mannen bestred dessa påståenden och menade att han var lagfaren ägare och kvinnan därför inte kunde göra något anspråk på fastigheten. De ekonomiska medel som tillskjutits från kvinnans sida var snarare att betrakta som lån.

HD beslutade att samäganderätt skulle anses föreligga med hänsyn till att fastigheten måste anses ha förvärvats för parternas gemensamma räkning. Under de förutsättningar som förelåg i fallet skulle således samäganderättslagen tillämpas.

---

<sup>198</sup> Agell, 1985, s. 12f.

<sup>199</sup> Walin, 2000, s. 54.

### **6.2.2 NJA 1981 s. 693**

I rättsfallet hade mellan två makar ett äktenskapsförord upprättats, som stadgade att vardera makes egendom skulle vara dennes enskilda. En tomt köptes i mannens namn av kvinnans far, för ett pris som avsevärt understeg marknadsvärdet. Med hjälp av båda parterna uppfördes ett hus på tomten som var avsett att fungera som familjens gemensamma bostad. Finansieringen skedde i huvudsak av lån som mannen svarade för. När äktenskapskillnad blev aktuell hävdade kvinnan att denne hade samäganderätt till fastigheten, vilket mannen mot bakgrund av äktenskapsförordet motsatte sig.

Samtliga instanser kom till slutsatsen att kvinnan skulle bedömas ha samäganderätt till fastigheten. Skälen därtill var att det var uppenbart syftet med förvärvet var att det skulle utgöra gemensam bostad för familjen. Kvinnan ansågs genom sin hushållning ha bidragit till fastigheten, men bedömdes framförallt ha möjliggjort affären till följd av att säljaren var hennes far. Att äktenskapet förordnat att all egendom skulle vara enskild lämnades således utan beaktande.

### **6.2.3 RH 1991:23**

Två makar hade upprättat ett äktenskapsförord som föreskrev att all egendom och substitut därav skulle utgöra enskild egendom. Makarna förvärvade sedan en fast egendom där kvinnan stod som ensam ägare. Efter en tid såldes fastigheten och en ny förvärvades, även denna i kvinnans namn. Köpet hade delvis möjliggjorts till följd av att kvinnans mor lämnat ett ekonomiskt bidrag i tron om att fastigheten skulle vara dotterns enskilda egendom. När äktenskapskillnad uppstod hävdade mannen att han hade samäganderätt i fastigheten, vilket kvinnan bestred. Mannen hävdade att fastighetens skrivits i kvinnans namn endast för att skydda denna mot mannens borgenärer och mannens utomäktenskapliga son. Han talade dock ofta om fastigheten som att det var kvinnans. Kvinnan hävdade att det aldrig varit på tal att fastigheten skulle vara för gemensamt bruk och att hon ekonomiskt möjliggjort förvärvet.

Såväl TR som HovR framhöll vikten av att en person inte med framgång först gentemot tredje man ska kunna hävda att han inte är ägare till egendomen, för att sedan kunna göra gällande att han är delägare. HovR la även viss vikt vid att dotterns mor hade möjliggjort förvärvet i syfte att fastigheten skulle ägas fullt ut av dottern. Att parternas syfte varit att fastigheten skulle ägas av makarna gemensamt var därför inte att bedöma som sannolikt. Mannen tilldelades således ingen samäganderätt till fastigheten.



#### **6.2.4 NJA 1983 s. 550**

Rättsfallet behandlade situationen mellan två sambor där den ena förvärvat en fastighet i sitt eget namn. Den andra sambon hävdade dock att samäganderätt förelåg, vilket den förstnämnda bestred med hänsyn till att endast dennes underskrift fanns med på köpehandlingarna. Samäganderättsanspråket skulle alltså bedömas som ogiltigt med hänsyn till formkraven uppställda i 4:1 JB.

HD anförde i sin dom att det under vissa förutsättningar, bortsett från köpehandlingarna, kan uppkomma dold samäganderätt. Vidare anförde domstolen att de av den öppna ägaren åberopade formkraven i 4:1 JB knappast kunde användas av denne som grund för ogiltighet med hänsyn till att regeln ska användas i syfte är att trygga köpets tillkomst och inget annat. Ett dolt samäganderättsförhållande skulle således oberoende av detta kunna föreligga. HD fastslog i sin dom att dold samäganderätt skulle anses föreligga med hänsyn till parternas inbördes förhållanden.

#### **6.2.5 NJA 2002 s. 142**

I rättsfallet uppstod frågan om dold samäganderätt kan uppstå mellan två bostadsrättsföreningar. Omständigheterna i fallet är ej direkt relevanta för framställningen och ska således inte presenteras närmare, men HD tog tillfället i akt att utförligt presentera vad som krävs för att dold samäganderätt ska uppstå. HD stadgade att dold samäganderätt kan uppstå ”*genom ett uttryckligt uppdragsavtal, varigenom en mellanman får i uppdrag att köpa viss egendom i eget namn, men för huvudmannens räkning (kommission)*”. Vidare fastställdes vilka familjerättsliga krav som ska vara uppfyllda för att dold samäganderätt ska föreligga, nämligen att egendomen köpts för gemensamt bruk, den make eller sambo som utåt sett inte är ägare lämnat ett ekonomiskt bidrag till köpet samt att båda parterna haft för avsikt att äganderätten ska vara gemensam. För att avgöra den gemensamma partsavsikten måste utrönas om någon tyst överenskommelse förelåg i samband med förvärvet.

HD diskuterade även rättspolitiska skäl som motiverar dold samäganderätt, vilket främst är det ekonomiska skyddet för den dolda ägaren. Med hänsyn till den gemenskap som uppstår i ett make/sambo-förhållande, där formlösa och underförstådda överenskommelser är vanligt förekommande, kan det anses som en naturlig utgångspunkt att det som förvärvats för gemensamt bruk av den ena parten, med bidrag från den andra, ska ägas gemensamt.

Slutligen konstaterade HD att dold samäganderätt inte kan uppstå mellan juridiska personer. Detta med hänsyn till avsaknaden av den familjerättsliga karaktär som annars motiverar det dolda samäganderättsanspråket. Det framhölls dock att principerna för dold samäganderätt skulle kunna tänkas vara tillämpliga mellan exempelvis syskon eller ett par vänner i ett enkelt bolag eller i en liknande situation av mer familjär natur. Om önskemål om gemensamt ägande mellan juridiska personer föreligger krävs således att verkligt avtal föreligger mellan parterna.

### **6.2.6 NJA 2008 s. 826**

En kvinna förvärvade en fritidsfastighet, vilken hennes sambo vid deras separation ansåg sig ha dold samäganderätt i. Mannen hävdade att parterna gemensamt finansierat fastigheten, medan kvinnan ansåg att mannen inte alls lämnat något ekonomiskt bidrag vid förvärvet. TR angav i sitt utlåtande de allmänna utgångspunkterna för att dold samäganderätt ska anses föreligga och räknade mot bakgrund av föregående praxis upp de rekvisit som krävs, nämligen:

- att egendomen inköpts för gemensamt bruk,
- att den make eller sambo som inte utåt sett framträder som ägare har lämnat ett ekonomiskt bidrag till köpet, samt
- att båda parterna avsett att äganderätten ska vara gemensam.

För bedömningen är förhållandena vid tidpunkten för förvärvet avgörande, även om omständigheter som inträffar senare kan ha ett bevisvärde. Den gemensamma partsavsikten om samäganderätt har ansetts kunna uppfyllas genom att en tyst överenskommelse har tolkats in i omständigheterna vid köpet. Det räcker med att den en make som bidragit till den andra makens förvärv tagit för givet att äganderätten ska vara gemensamt, och att den andra maken också måste antas ha utgått från detsamma.

Samtliga instanser ansåg att det vid tidpunkten för förvärvet var klart att den gemensamma avsikten måste ha varit att fastigheten skulle ägas av dem gemensamt. Att fastigheten inte utgjorde parets åretruntbostad lämnades alltså utan större hänseende.

### 6.3 Dolt samägande eller enskild egendom

Som tidigare diskuterats kan egendom göras till enskild genom äktenskapsförord, testamente eller föreskift i samband med gåva (se vidare avsnitt 3.2.1). Att egendom kan göras till enskild genom annat än äktenskapsförord är en av de fördelar som följer med att överlåta en verksamhet benefikt. Frågan är då hur dessa villkor står sig mot de rättsfall som presenterats ovan. I ett flertal fall har HD nämligen ansett att *dold samäganderätt* föreligger trots att det förskrivits av makarna att all egendom ska vara enskild. Det har medfört att en make vid bodelning i anledning av skilsmässa har kunnat göra anspråk på en andel i en fastighet som denne enligt köpehandlingarna inte är ägare till. Det är viktigt att mot bakgrund av de kriterier som genom praxis har fastställts för att dold samäganderätt ska anses föreligga titta på de regler som gäller för att egendom ska anses vara enskild, men även undersöka vad som gäller för gåva.

De faktorer som varit avgörande för om dold samäganderätt har ansetts föreligga är de rådande omständigheterna vid förvärvet. Som HD har sammanfattat det är de kriterier som måste vara uppfyllda att egendomen inköpts för gemensamt bruk, att den make som utåt sett inte framstår som ägare lämnat ett ekonomiskt bidrag till köpet samt att båda parterna avsett att äganderätt ska vara gemensam. Frågan är hur dessa kriterier förhåller sig till en gåva som villkorats som enskild egendom.

Det första kriteriet är alltså att *egendomen inköpts för gemensamt bruk*. I de tidigare rättsfallen från HD stadgades att ett *förvärv* av egendom skulle ha ägt rum. Genom att senare ändra formuleringen till *inköpts* har omfattningen smalnats av. En gåva är en benefik rättshandling, vilket innebär att inget krav på motprestation föreligger. Att en egendom har *inköpts* tyder på att ett ekonomiskt vederlag har lämnats för denna, vilket generellt sett innebär att ett köp föreligger. Vid gåva av fast egendom gäller dock huvudsaklighetsprincipen, som innebär att om ett vederlag har lämnats för gåvan så är det den huvudsakliga karaktären av överlåtelsen som är avgörande för hur den ska klassificeras. Om vederlaget för fastigheten understiger dess taxeringsvärde ska transaktionen i sin helhet behandlas som en gåva. Förutsatt att fastigheten är att anse som en gåva, torde det dock vara rimligt att anta att denna samtidigt ej kan anses vara inköpt. Då samtliga tre kriterier måste vara uppfyllda för att dold samäganderätt ska anses föreligga, är det således inte troligt att så kan bli fallet om det är fråga om en gåva. För det fall någon skulle vara av en annan åsikt ska dock även övriga kriterier diskuteras.

Nästa fråga blir om egendomen kan anses ha förvärvats för makarnas gemensamma bruk. Det är möjligt att fastigheten kommer att utgöra makarnas gemensamma bostad, men frågan är vad som egentligen har avsetts med gåvan. Om en givare i samband med att egendom överlåts som gåva särskilt väljer att föreskriva att egendomen ska utgöra mottagarens enskilda, är det självklart att i alla fall givaren har haft för avsikt att inte göra egendomen till parternas gemensamma. Frågan är vems avsikt som ska vara avgörande. Först och främst är det viktigt att framhålla att det är högst troligt att egendomen inte hade överlåts till mottagaren om givaren varit medveten om att en eventuell make senare kunde göra äganderättsanspråk på egendomen. Vad givaren har för avsikt måste således bedömas vara en initial förutsättning för att överföringen ska äga rum. I rättsfallet RH 1991:23 hade en mor lämnat ett ekonomiskt bidrag till sin dotter i samband med ett fastighetsförvärv i tron om att fastigheten till följd av ett äktenskapsförord skulle ägas till fullo av dottern. I sin dom framhöll HovR vikten av att köpet möjliggjorts av modern under förutsättning att dottern skulle äga hela fastigheten. Modern hade varit en av initiativtagarna till äktenskapsförordet och ansåg det vara en trygghet för att hon skulle få tillbaks sina pengar så småningom. I rättsfallet har således givarens avsikt vägts in i bedömningen för att avgöra om dold samäganderätt föreligger eller ej. Mot bakgrund av vad nu anförts måste även mottagarens avsikt beaktas. En annan aspekt är nämligen om mottagaren utgett något vederlag för gåvan och ett blandat fång således föreligger. Mottagaren har då inte helt villkorslöst tagit emot gåvan utan faktiskt lämnat en motprestation. Frågan är då om gåvotagarens avsikt ska lämnas helt utan avseende.

Ytterligare problematik kan aktualiseras om den andra maken möjliggjort mottagandet av gåvan genom att bidra till ett eventuellt vederlag. Då gäller det att bedöma om det andra kriteriet uppställt av HD för att dold samäganderätt ska föreligga är uppfyllt, nämligen om den andra maken lämnat ett *ekonomiskt bidrag* till köpet. Såsom Agell har diskuterat är det rimligt att anta att en make som lämnar ett ekonomiskt tillskott till ett förvärv som är lika stort som den andra makens, har som avsikt att erhålla samäganderätt till egendomen. Frågan är dock om den make som utåt sett framstår som ägare har insett att den andre maken utgått ifrån att det ekonomiska bidraget ska förenas med samäganderätt. Agell talar vidare om att på grund av att bedömningen endast görs utifrån hypotetiska resonemang, kan det talas om att det är typförutsättningar med hänsyn till omständigheterna som bör vara avgörande. Med detta uttryck avses vad som normalt skulle vara fallet vid ett visst typ av avtal.<sup>200</sup>

---

<sup>200</sup> Se Agell, 1985, s. 31f.

Genom att diskutera såväl om egendomen förvärvats för gemensamt bruk som om den andra maken underlättat förvärvet rent ekonomiskt, måste alltså rimligen också diskussionen om den *gemensamma partsviljan* föras. Det är alltså troligt att en make som i samband med gåvan lämnar ett ekonomiskt bidrag har som avsikt att få samäganderätt i egendomen. Men den make som erhåller egendomen med villkoret att denna ska utgöra enskild egendom kan vara av åsikten att så ska förbli och att således ingen samäganderätt ska aktualiseras.

Frågan är vidare vad som gäller vid överlåtelse av kommersiella enheter, som en jord- eller skogsbruksfastighet faktiskt är. I rättsfallet NJA 2002 s. 142 konstaterade HD att samäganderätt mellan juridiska personer inte kan uppstå till följd av avsaknaden av de familjerättsliga förhållanden som annars motiverar det dolda äganderättsanspråket. Det stadgades dock även att det i vissa fall torde kunna uppstå när företagandet är av mer familjär karaktär, såsom vid förhållandet i ett enkelt bolag. Även Agell är av åsikten att dold samäganderätt kan uppstå mellan två bolagsmän i ett enkelt bolag och konstaterar att det är en form av kommissionsköp, det vill säga att köparen har förvärvat fastigheten i sitt eget namn men på annans uppdrag och för hans räkning. Dock kan egendomen även förvärvats i syfte att den andre bolagsmannen ska vara delägare.<sup>201</sup> Nial har också diskuterat frågan och resonerar liknande. Om en bolagsman köper en fastighet i sitt eget namn, men det av omständigheterna framgår att köpet sker för bolagsmännens gemensamma räkning, blir den andre bolagsmannen dold ägare till en andel i fastigheten med motsvarande verkningar som gäller beträffande makar eller samboende.<sup>202</sup> Om det på en fastighet som utgör familjens bostadsplats även bedrivs en enskild näringsverksamhet bör verksamheten i sig således inte vara ett hinder för att dolt samägande kan uppkomma. I det som diskuterats ovan av Agell och Nial har dock frågan behandlat förhållandet mellan två bolagsmän i ett enkelt bolag. I fallet där två makar bor gemensamt på en gård, men där verksamheten i huvudsak ägs och drivs av den ena maken, uppstår däremot en kollision av två intressen. Fastigheten utgör ju både familjens bostadsplats och platsen för näringsverksamheten, utan att den andre maken är delägare. Mot bakgrund av bostadssituationen finns det uppenbara sociala intressen att skydda för den andre maken. Intresset härrör sig ju dock inte från näringsverksamheten utan från rent familjära grunder. Det kan således inte uteslutas att dold samäganderätt skul-

---

<sup>201</sup> Se Agell, 1985, s. 10.

<sup>202</sup> Se Nial, 1992, s. 383.

le kunna uppstå till bostadshuset, även om det troligtvis inte skulle uppstå till själva näringsverksamheten.

Frågan som återkommer är då vad som gäller när fast egendom överlåts som en gåva och det särskilt föreskrivits att fastigheten ska utgöra enskild egendom. Det har genom praxis framkommit att dold samäganderätt kan uppkomma trots att egendom gjorts till enskild genom äktenskapsförord. När två makar genom äktenskapsförord föreskriver att egendom ska vara enskild är det ett beslut de tagit gemensamt och konstigt är då inte heller att det kan te sig annorlunda om makarna genom de kriterier som uppställts genom praxis uppträder som att gemensam äganderätt till viss egendom föreligger. Skillnad är när en utomstående tredje part har föreskrivit att en överlåtelse endast kommer att ske om den villkoras som enskild egendom. Överlåtaren kan ha som motiv att fastigheten bör stanna inom familjen. Dock har ju mottagaren fortfarande möjlighet att överlåta egendomen till någon annan, så länge inte gåvan även är behäftad med ett överlåtelseförbud. Om makarnas vilja är att fastigheten ska vara deras gemensamma så har ju mottagaren av gåvan möjlighet att i sin tur ge bort halva fastigheten i gåva till sin make. Frågan är då hur stor vikt som ska läggas vid att givarens avsikter skyddas när egendomen trots allt kan överföras vidare. Det dolda samägandet aktualiseras ju dock främst då makarna bestämmer sig för att gå skilda vägar och den öppna ägaren förnekar att den andre maken har rätt att göra äganderättsanspråk på fastigheten. Det är således snarare mottagarens intressen som bör skyddas och diskussionen torde rimligtvis istället föras utifrån dennes perspektiv.

Det står klart att samtliga de kriterier som uppställts genom praxis för dolt samägande måste vara uppfyllda för att en make ska kunna göra anspråk på egendom. I den följande diskussionen utesluts dock frågan om fastigheten kan anses vara inköpt eller ej. Om en fastighet överlåts som gåva till en bröstarvinge torde det vara vanligt att denna kommer att fungera som familjens gemensamma bostad. Att ett vederlag lämnats i samband med gåvan och den andre maken bidragit till detta ekonomiska tillskott kan också tänkas vara ett möjligt scenario. Den avgörande bedömningen torde således föras utifrån det sista kriteriet, att den ömsesidiga partsviljan har varit att fastigheten ska ägas av makarna gemensamt. HD har konstaterat att det inte krävs något uttryckligt samtycke utan att en tyst överenskommelse är tillräckligt. Som tidigare har anförts är det dock troligt att en make som erhåller en gåva med villkoret att den ska utgöra dennes enskilda har som avsikt att den andre maken inte ska kunna göra anspråk på egendomen. Då en gåva lämnats med förbehållet att den ska utgöra enskild egendom går mottagaren indirekt med på att så ska vara fallet när gåvan

tas emot. Det är således skäligt att anta att mottagarens avsikt i det avseendet är att gemensamt ägande inte ska föreligga. Oavsett vad den andre maken har haft för avsikter är det alltså troligt att kriteriet om den gemensamma partsviljan inte blir uppfyllt.

Vid en samlad bedömning talar en övervägande del för att dold samägenderätt inte kan uppkomma vid en gåva. Då det genom praxis visats att samägenderättsanspråket kan göras gällande trots att äktenskapsförord föreligger torde det avgörande dock inte vara hur gåvan är villkorad, utan om transaktionen är att betrakta som en benefik överlåtelse. Att gåvan villkorats som enskild egendom kan möjligtvis påverka granskningen av parternas avsikter. En sådan bedömning är dock överflödigt så länge egendomen ändå inte kan anses vara inköpt. Samtliga kriterier måste nämligen vara uppfyllda för att det dolda äganderättsanspråket ska aktualiseras. Det enda kriteriet som egentligen skulle kunna uppfyllas utan vidare diskussioner är om ett ekonomiskt vederlag har lämnats i samband med överlåtelsen och den andre maken har bidragit till detta. I övrigt torde det vara stora svårigheter med att påvisa att dold samägenderätt vid gåva kan föreligga.

## 7Praktikfall

### 7.1 Inledning

För att illustrera hur ett generationsskifte kan se ut i praktiken ska i detta kapitel tre exempel presenteras. De tre överlåtelsemetoderna arv, gåva och försäljning behandlas var för sig. Samma allmänna förutsättningar används dock i samtliga exempel och presenteras i detta avsnitt. I övrigt är de fristående från varandra.

Makarna Pierre och Maja bor på en gård i Småland sedan 1960 då han ärvde gården av sina föräldrar. När den förvärvades av Pierres föräldrar en gång i tiden erlades en köpeskilling om 20 000 kronor. Pierre slutade sitt arbete som arbetare heltid med det skogsbruk som även hans far bedrev på gården. Han har utfört förbättringsarbeten på bostaden till ett värde av 60 000 kronor och på den övriga fastigheten för 50 000 kronor. Det totala omkostnadsbeloppet för Pierre uppgår således till 130 000 kronor. Förutom fastigheten som är Pierres enskilda egendom, så utgör all annan egendom giftorätts gods. Värdet av detta uppgår till 400 000 kronor.

Makarna har under sitt lyckliga äktenskap hunnit skaffa tre gemensamma barn som alla kommit upp i vuxen ålder. Den förstfödda Selma har visserligen alltid trivts bra med naturen och det idylliska livet på landet, men har hunnit utbilda sig till kemist och satsar på att gå långt i sin karriär som cancerforskare. Vilma är mest intresserad av mode och kläder och har hela livet längtat efter storstadspulsen i vår fina huvudstad. Släktgården besöker hon så fort hon har tid för att träffa familjen, men undviker helst att få någon smuts under naglarna. Henning är den som alltid varit mest intresserad av verksamheten på gården. Han har många gånger hjälpt sin far på gården, med allt från plantering till avverkning, och är den som är mest villig att fortsätta bedriva skogsbruket när det är dags för föräldrarna att lämna ifrån sig ansvaret.

Fastigheten är på 120 Ha och år 2009 uppgick taxeringsvärdet till 2 500 000 kronor. Övriga värden är följande:

	<b>Ha</b>	<b>Värde</b>
<b>Tomtmark</b>		60 000
<b>Bostadsbyggnad</b>		230 000
<b>Skogsmark</b>	100	2 100 000
<b>Åkermark</b>	20	60 000
<b>Ekonomibyggnader</b>		50 000
		<hr/>
		<b>2 500 000</b>

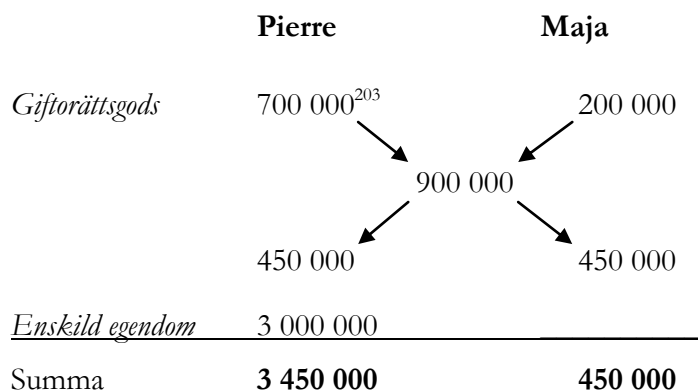


<b>Belåning</b>	1 000 000
<b>Skogskonto</b>	500 000
<b>Sparad räntefördelning</b>	170 000
<b>Bokfört värde av maskiner och inventarier</b>	120 000

## 7.2 Exempel I – Arv

Ingen planering för framtiden har skett, eftersom familjen anser att ett generationsskifte är avlägset. Allt ställs på sin spets när Pierre plötsligt avlider i en skidolycka. Familjen tar såklart dödsfallet med stor sorg men måste ändå tillse att begravning och bouppteckning utförs så snart som möjligt. Eftersom Pierre inte har upprättat något testamente och makarna endast har gemensamma barn, ärver Maja all Pierres egendom med fri förfoganderätt till dess att även hon går bort. Barnen får sedan ut sitt arv efter båda föräldrarna när Maja avlider. Familjen har efter hjälp utifrån fått fram marknadsvärdet på fastigheten som uppgår till 3 000 000 kronor.

Eftersom arvsskatten slopats och skogskonto numera får tas över av närstående så uppstår ingen direkt beskattning vid arvskiftet. Även den sparade räntefördelningen får tas över av Maja utan att det medföljer några skatterättsliga effekter. Bodelningen kommer alltså att se ut som följer nedan:



Från bodelningen erhåller Maja 450 000 kronor med full äganderätt och Pierres 3 450 000 kronor med fri förfoganderätt. För att beräkna det efterarv som barnen får av fadern när Maja dör, bestäms hur stor kvotdel av det totala som kommer från honom. Detta görs genom att ta faderns del (3 450 000) delat med det totala värdet från bodelningen (3 450 000+450 000), vilket visar att cirka 88,5 procent kommer från Pierre.

<sup>203</sup> Skogskonto 500 000+200 000. Skogskonto ska enligt LRF Konsult tas upp till 50 procent av värdet vid normal beskattning eller till 70 procent om den avlidne hade sparad räntefördelning att utnyttja. I exemplet har dock för tydlighetens skull hela värdet upptagits.

### 7.3 Exempel 2 – Gåva

Maja och Pierre har börjat komma till åren och beslutat sig för att det är dags att lämna över familjeverksamheten till nästa generation. Henning är egentligen den enda som är intresserad av att fortsätta bedriva skogsbruket, men både Selma och Vilma har stor emotionell anknytning till gården. Föräldrarnas gård har alltid varit en plats för andrum när vardagens påfrestningar blivit för stora. Familjen enas dock till slut att Henning ska få ta över gården, men att föräldrarna ska bo kvar så länge. Maja och Pierre känner även att de behöver erhålla en viss penningssumma för gården för att klara av sin försörjning de kommande åren. För att rättvisa ska uppstå ska även Selma och Vilma kompenseras ekonomiskt. När familjen samlas beslutar de tillsammans att gården ska värderas till marknadsvärdet som är 3 000 000 kronor. Med de maskiner och inventarier som finns på gården och således också ska övertas av Henning, blir det sammanlagda värdet på den erhållna egendomen 3 120 000 kronor.

När den latent skatten ska beräknas krävs en uppdelning i syfte att avgöra hur stor del av fastighetens värde som utgör näringsdel respektive privatbostadsdel. Bostadsdelen med mangårdsbyggnaden utgör 9,2 procent (230 000/2 500 000) av fastigheten och näringsdelen är således resterande 90,8 procent (2 270 000/2 500 000).

Den latent skatteskulden beräknas enligt följande:

<b>Bostadsdelen</b>	Marknadsvärdet	270 000
	Omkostnadsbeloppet	<u>- 61 840</u>
		<b>208 160</b>
		<u>x 22 %</u>
	<b>Kapitalvinstskatt</b>	<b>45 795</b>

Pierres omkostnadsbelopp utgörs av 9,2 procent av hans anskaffningsvärde tillsammans med de förbättringsarbeten som utförts på bostaden. För en privatbostadsfastighet gäller att kapitalvinst ska beskattas till 22 procent i inkomstslaget kapital, vilket ger en skatt på **45 795 kronor**.

<b>Näringsdelen</b>	Marknadsvärdet	2 730 000
	Omkostnadsbeloppet	<u>- 68 160</u>
		<b>2 661 840</b>
		<u>x 27 %</u>
	<b>Kapitalvinstskatt</b>	<b>718 697</b>

Pierres omkostnadsbelopp utgörs av resterande 90,8 procent av hans anskaffningsvärde tillsammans med de förbättringsarbeten som utförts på den övriga fastigheten. En näringsfastighet ska beskattas till 27 procent i inkomstslaget kapital, vilket ger en skatt på **718 697 kronor**.

Den totala skatten blir således **764 492** (45 795+718 697) **kronor**. För att avgöra hur stor kompensation som ska tillfalla de övriga syskonen måste detta värde avräknas på egendomen. Beräkningen görs således enligt följande:

<b>Fastighetens värde</b>	3 120 000
<b>Lån</b>	- 1 000 000
<b>Latent skatt</b>	- 764 492
<b>Föräldrarnas kapitalbehov</b>	<u>- 500 000</u>
	<b>855 508</b>

Det totala beloppet på 855 508 kronor ska delas på samtliga tre barn, vilket ger att varje person ska erhålla 285 169 kronor. För att rättvisa ska uppstå måste således Henning betala minst 570 228 kronor (syskonens ekonomiska kompensation, 285 195 x 2) för fastigheten. Eftersom vederlaget understiger fastighetens taxeringsvärde så är överlåtelsen ändå att betrakta som en gåva. Vederlaget uppgår ej till 85 procent av föregående års taxeringsvärde, vilket medför att inte heller någon stämpelskatt utlöses.

*Fördelar* som följer med att överlåta fastigheten som gåva är att skuldsättningen blir betydligt lägre för Henning än om en försäljning hade vidtagits. Likväl slipper han att betala någon stämpelskatt vid förvärvet. Gåvan kan ju även villkoras så att Pierre och Maja kan bo kvar på gården tills vidare. Vidare kan den sparade räntefördelningen tas över av Henning. De nya reglerna för skogs- och skogsskadekonto medför även att dessa konton kan tas över utan att det utlöser någon direkt beskattning.

De *nackdelar* som uppstår är att Henning tar över föräldrarnas skattemässiga värden, vilket medför att han i framtiden kan tvingas betala en hög kapitalvinstskatt om han säljer fastigheten. I och med att inget nytt värde på fastigheten uppkommer, minskar även utrymmet för att göra skogsavdrag.

## **7.4 Exempel 3 – Köp**

Pierre och Maja känner att de inte är i någon position där de rent ekonomiskt har råd att ge bort gården till något av sina barn. Men eftersom hela familjen ändå är mån om att gården ska stanna inom familjen beslutar sig Henning för att köpa fastigheten av sina föräldrar.

För att minska skattebördan för föräldrarna och skuldsättningen för Henning beslutar de gemensamt att köpeskillingen ska sättas något lägre än marknadsvärdet. Vederlaget sätts således till 2 600 000 kronor så att det ändå överstiger fastighetens taxeringsvärde.

När kapitalvinstbeskattningen ska göras krävs en uppdelning i syfte att avgöra hur stor del av fastighetens värde som utgör näringsdel respektive privatbostadsdel. Bostadsdelen med mangårdsbyggnaden utgör 9,2 procent (230 000/2 500 000) av fastigheten och näringsdelen är således resterande 90,8 procent (2 270 000/2 500 000). Dessa värden används för att vid kapitalvinstberäkningen veta hur stor del av köpeskillingen som ska hänföra sig till respektive del. Bostadsdelens värde är alltså 239 200 kronor och näringsdelens värde är 2 360 800 kronor.

Kapitalvinstberäkningen för Pierre blir följande:

<b>Bostadsdelen</b>	Köpeskillingen	239 200
	Omkostnadsbeloppet	<u>- 61 840</u>
		<b>177 360</b>
		<u>x 22 %</u>
	<b>Kapitalvinstskatt</b>	<b>39 019</b>

Pierres omkostnadsbelopp utgörs av 9,2 procent av hans anskaffningsvärde tillsammans med de förbättringsarbeten som utförts på bostaden. En privatbostadsfastighet ska beskattas till 22 procent i inkomstslaget kapital. Kapitalvinstskatten på bostadsdelen blir således **39 019 kronor**.

<b>Näringsdelen</b>	Köpeskillingen	2 360 800
	Omkostnadsbeloppet	<u>- 68 160</u>
		<b>2 292 640</b>
		<u>x 27 %</u>
	<b>Kapitalvinstskatt</b>	<b>619 013</b>

Pierres omkostnadsbelopp utgörs av resterande 90,8 procent av hans anskaffningsvärde tillsammans med de förbättringsarbeten som utförts på den övriga fastigheten. En näringsfastighet ska beskattas till 27 procent i inkomstslaget kapital. Kapitalvinstskatten på näringsdelen blir således **619 013 kronor**.

Den totala kapitalvinstskatten som måste betalas av Pierre blir **658 032 kronor**. Av köpeskillingen på 2 600 000 kronor så kan han alltså tillgodoräkna sig **1 941 968 kronor**. Övriga utgifter i samband med försäljningen är stämpelskatten som ska erläggas av Henning. Skatten utgår med 1,5 procent på det högsta av den erlagda köpeskillingen och fastighetens

taxeringsvärde, i det här fallet köpeskillingen å 2 600 000 kronor. Hennings utlägg blir således totalt  $2\,600\,000 + 39\,000 (2\,600\,000 \times 1,5\%) = \mathbf{2\,639\,000\text{ kronor}}$ .

De *fördelar* som följer med försäljningsalternativet är att Henning får nya anskaffningsvärden vilket kommer lindra hans skattebelastning om han så småningom bestämmer sig för att sälja fastigheten vidare. Det är även gynnsamt eftersom han kan utnyttja fördelarna med ett nytt räntefördelningsunderlag, möjlighet till skogsavdrag och avsättning till expansionsfond. Pierre och Maja erhåller en stor kontantsumma som de kan förvärva en ny bostad för och även använda till sin försörjning.

En *nackdel* för Pierre och Maja är att de inte kan villkora köpet så att de får bo kvar på fastigheten. Med försäljning följer även en stor skattebörd för Pierre och en stor skuldsättning för Henning för att han ska kunna finansiera köpet.

## **8 Slutsats**

### **8.1 Inledning**

Ett generationsskifte är ett viktigt led i ett familjeföretags fortsatta överlevnad. Det är således viktigt att planera inför skiftets genomförande i god tid för att det ska bli så lyckat som möjligt. Under de senaste åren har även ett antal lagförändringar skett för att underlätta flera aspekter av generationsskiftet.

Syftet med denna uppsats har varit att utifrån gällande rätt utreda och analysera de olika överlåtelsemetoder som är möjliga för genomförandet av ett generationsskifte av familjeägda jord- och skogsbruk. En utredning har företagits för att undersöka vilka för- och nackdelar som följer med respektive alternativ, ur såväl juridiska, skatterättsliga som emotionella hänseenden. Vidare har utifrån i praxis uppställda rekvisit undersökts om dold samäganderätt kan uppstå till en fastighet som den ena maken erhållit i gåva med villkoret om att den ska utgöra enskild egendom.

### **8.2 Överlåtelsemetoder**

De överlåtelsealternativ som är möjliga för ett generationsskifte är att det sker oplanerat genom styrning av de arvsrättsliga bestämmelserna, eller planerat genom gåva eller köp. Valet av överlåtelsemetod är av stor vikt ur flera hänseenden eftersom det har stor inverkan på de inblandande parternas liv. Vilket alternativ som är mest lämpligt bör avgöras utifrån familjens individuella förutsättningar och avsikter med skiftet. Det är således viktigt att denna fråga diskuteras inom familjen för att allas behov ska tillgodoses så långt det är möjligt. Det finns både positiva och negativa aspekter med samtliga alternativ, så för att generationsskiftet ska bli så lyckat som möjligt krävs att familjen gemensamt kommer fram till vad som ska uppnås. De emotionella aspekterna av skiftet är minst lika viktiga som de juridiska och ekonomiska för att se till att ingen osämja uppstår, varken under skiftets gång eller i framtiden. Om det finns fler än ett barn i familjen, men endast ett av dem ska ta över verksamheten, krävs även att de andra syskonen får göra sina röster hörda. Kompensationen till dem är således också en fråga som måste tas i beaktande. Förutom att hänsyn tas till syskonens önskemål krävs också att överlåtarens och mottagarens förutsättningar diskuteras. Vilka ekonomiska möjligheter som finns att bära den skattebörda som följer med överlåtelsen och vem är bäst lämpad att bära den tyngsta delen är viktiga aspekter. Vidare måste föräldrarnas framtida kapitalbehov vägas mot hur hög skuldsättning den nya ägaren klarar av. Vid överlåtelse genom arv eller gåva så träder mottagaren enligt kontinuitetsprincipen i

överlåtarens skattemässiga situation. Det kan då vara lämpligt att genom beräkning av den latent skatten avgöra om mottagaren kan bära den skattebördan, eller om det är bättre att företa en försäljning så att helt nya ingångsvärden blir gällande.

### **8.3 Dold samäganderätt**

Det har i en rad rättsfall fastslagits av HD att dold samäganderätt kan uppstå mellan makar, förutsatt att en rad rekvisit är uppfyllda. De kriterier som samtliga ska vara uppfyllda är att egendomen förvärvats för makarnas gemensamma bruk, att den andra maken har lämnat ett ekonomiskt bidrag till förvärvet och att makarna haft för avsikt äganderätten ska vara gemensam. Trots att egendom gjorts till enskild genom äktenskapsförord har det visats att en make kunnat göra anspråk på denna. Frågan som analyserats i denna uppsats har varit om samma rekvisit kan användas när en fastighet givits i gåva till den ena maken med villkoret att den ska utgöra enskild egendom. Det har visat sig vara svårt att påvisa att dessa kriterier skulle kunna anses uppfyllda i en sådan situation. För det första är frågan om ett sådant förvärv som avses ens kan anses ha ägt rum. Vidare har fastigheten givits i villkorad gåva till den ena maken, vilket talar för att givarens avsikt varit att den inte ska vara parternas gemensamma. Det kan dock vara möjligt att den andre maken bidragit ekonomiskt till överlåtelsen om ett vederlag har lämnats i samband med gåvan. Sista kriteriet blir dock även det svårt att visa att det skulle vara uppfyllt. Om en gåva lämnats till den ena maken är det högst troligt att båda parterna insett att äganderätten inte ska vara gemensam, speciellt om den är villkorad som den ena makens enskilda egendom. Sammanfattningsvis måste det således kunna fastslås att dold samäganderätt inte kan uppstå under de förutsättningar som nu har angivits.

## Referenslista

### Författningar

Fastighetstaxeringslag (1979:1152)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Jordabalk (1970:994)

Lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva

Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Lag (2004:1341) om upphävande av Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Utsökningsbalk (1981:774)

Äktenskapsbalk (1987:230)

Ärvdabalk (1958:637)

### Förarbeten

Proposition 2004/05:25 Slopad arvsskatt och gåvoskatt

Proposition 2004/05:97 Undantag från arvsskatt och gåvoskatt

### Praxis

NJA 1980 s. 705 s. 44

NJA 1981 s. 693 s. 45

NJA 1983 s. 550 s. 46

NJA 1986 s. 16 s. 31

NJA 2002 s. 142 s. 46

NJA 2008 s. 826 s. 47

RH 1991:23 s. 45

RÅ81 1:29 s. 33



RÅ83 1:34

s. 33

### Litteratur

Agell, Anders, *Äganderätten till fastighet för makar och samboende*, Studentlitteratur, 1985, Lund.

Antonsson, Jan; Rydin, Urban, *Skatt på skog – enskild näringsverksamhet*, Tholin & Larssons förlag, 2009, Falun

Carlsson, Magnus; Silfverberg, Christer, Stenman, Olle, *Generations-skiften och blandade fäng*, 3 uppl., Norstedts Juridik AB, 1999, Angered

Danielsson, Hans; Bernhardsson, Anders, *Generations-skifte – skördetid*, Studentlitteratur, 2006, Stockholm

Grauers, Folke, *Ekonomisk familjerätt*, 7 uppl., Thomson Förlag AB, 2008, Stockholm

Hydén, Sverker; Wiberg, Lars, *Generations-skifte i familjeföretag*, Björn Lundén Information AB, 2004, Näsviken

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 11 uppl., Studentlitteratur, 2007, Lund

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 12 uppl., Studentlitteratur, 2009, Lund

Lundén, Björn, *Lantbrukarboken*, 8 uppl., Björn Lundén Information AB, 2006, Näsviken

Lundén, Björn, *Lantbrukarboken*, 9 uppl., Björn Lundén Information AB, 2008, Näsviken

Nial, Håkan, *Om handelsbolag och enkla bolag*, 3 uppl., Norstedts Juridik AB, 1982, Stockholm

Nutek, *Ägarskiften med förnuft och känsla*, Lenanders Grafiska AB, 2007, Stockholm

Seth, Staffan; Tjäder, Clas, *Slopad arvs- och gåvoskatt*, 2005, Raster Förlag, Riga

Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, Juristförlaget, 1992, Stockholm

Sund, Lars-Göran, *Generations-skifte av små och medelstora familjeägda aktieföretag*, Iustus Förlag AB, 2001, Uppsala

Tivéus, Ulf, *Skatt på kapital*, 12 uppl., Norstedts Juridik AB, 2008, Vällingby

## Referenslista

Victorin, Anders; Hager, Richard, *Allmän fastighetsrätt*, 5 uppl., Iustus Förlag AB, 2008, Uppsala

Walín, Gösta; Lind, Göran, *Kommentar till Ärvdabalken Del 1 (1-17 kap.) Arv och testamente*, 6 uppl., Norstedts Juridik AB, 2008, Vällingby

Walín, Gösta, *Samäganderätt*, Upplaga 2:1, Norstedts Juridik AB, 2000, Göteborg