

Generationsskifte av skogsbruk

- En fallstudie av skatterättsliga aspekter

Diana Ekman

Kandidatuppsats i handelsrätt
Skatterätt
HT2011

Handledare
Olof Jakobsson



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Ämne Bakgrund	1
1.2 Syfte Frågeställning.....	1
1.3 Avgränsningar	1
1.4 Metod och material	1
1.5 Disposition	2
2. Skogsbruk och generationsskifte	3
2.1 Inledning	3
2.2 Skogsbruk.....	3
2.3 Generationsskifte.....	4
3. Köp och gåva	5
3.1 Inledning	5
3.2 Skattemässig klassificering av överlåtelsen	5
3.3 Gåva	6
3.3.1 Inledning	6
3.3.2 Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond.....	7
3.3.3 Skogskonto och skogsavdrag.....	10
3.4 Köp.....	12
3.4.1 Inledning	12
3.4.2 Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond.....	13
3.4.3 Skogskonto och skogsavdrag.....	13
4. Skogsföretaget	15
4.1 Inledning	15
4.2 Presentation av Skogsföretaget	15

4.2.1	Bokföringsmässiga poster.....	16
5.	Fallstudie.....	17
5.1	Inledning	17
5.2	Gåva	17
5.3	Köp.....	19
6.	Slutsats	23
	Källförteckning	25

Sammanfattning

Titel: Generationsskifte av skogsbruk – En fallstudie av skatterättsliga aspekter.

Nyckelord: Generationsskifte, skogsbruk, gåva, köp, bokslutsdispositioner.

Problem: Hur påverkar de skatterättsliga aspekterna de bokslutmässiga posterna av ett generationsskifte som genomförs via köp, respektive via gåva?

Syfte: Syftet med denna uppsats är att med hjälp av ett caseföretag inom skogsbranschen analysera hur de bokföringsmässiga posterna påverkas av *hur* överföringen av näringsverksamheten görs, från den äldre till den yngre generationen. Denna analys görs genom att utreda gällande rätt avseende detta.

Metod: Jag använder mig av en klassisk juridisk metod för att utreda gällande rätt vid ett generationsskifte av ett skogsbruk. Jag bygger uppsatsen på analys av rättskällor och doktrin för att finna och utreda skillnaderna mellan gåva och köp.

Slutsats: Det är många faktorer som måste bedömas innan ett beslut tas om hur ett generationsskifte ska genomföras. Det finns ingen exakt sanning eller ett exakt svar på frågan huruvida skiftet ska genomföras genom köp eller gåva. Istället får en bedömning göras baserad på vad som är det mest fördelaktiga valet i varje fall. Vid ett generationsskifte via gåva är det den yngre generationen som får betalningsansvaret för den realiserade skatten för värdeökningarna på fastigheten och de gjorda bokslutsdispositionerna, som gjorts redan under den äldre generationens ägande.

Det finns flera skattemässiga fördelar med köp, den viktigaste anser jag vara att anskaffningsvärdet skrivs upp. Det kan vara en stor fördel att istället köpa näringsverksamheten för att få upp detta värde. Vid ett generationsskifte via köp är det den äldre generationen som ansvarar för att beskatta värdeökningen på fastigheterna genom kapitalskatt. Den yngre generationen beskattas genom stämpelskatt på förvärvet.

Rent skatterättsligt är ett köp att föredra eftersom det är där de största skattemässiga fördelarna finns både för näringsverksamheten och för de inblandade, som dessutom till större grad kan styra över skiftet via ett köp. Dessutom måste det tas i beaktande att lagen inte är konstant, vi vet vad lagen stadgar idag och vad konsekvenserna blir, men vi vet inte hur lagen förändras under årens gång.

Summary in English

Title: Transferring of forestry to the younger generation.

Keywords: Generational transfer, forestry, gift, purchase, year-end adjustment records.

Problem: How does the year-end adjustments affect a generational transfer that is implemented through a purchase or through a gift?

Purpose: The purpose of this paper is to show how the year-end adjustment-records gets affected by the transfer of the business, when this is done from the older to the younger generation, using a case company in the forestry industry. This is done by investigating the law off these issues.

Methodology: I use a classic legal approach to examine the law in a generational transfer of a forestry. I based the paper on the analysis of sources of law and litterature in order to find and investigate the differences between gift and purchase.

Conclusions: There are many factors to be considered before taking the decision how to implement the generational transfer. In a generational transfer through a gift; it is the younger generation who gets responsible for paying the capital transfer tax and the tax for the year-end dispositions, which were made during the older generation's ownership.

There are several tax benefits coherent with the purchase, the most important, in my opinion, is that the acquisition cost is upvalued.

It may be an advantage to buy the business in order to increase this value. When the transfer is made through a purchase, the older generation gets responsible to for the capital transfer tax.

By only taking the tax into consideration, the transfer through a purchase is to be preferred, but it must also be taken into consideration that the law isn't constant; we know what the law statutes today and what the consequences are, but we do not know how the law changes over the years.

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JB	Jordabalken 1970: 1994
RÅ	Regeringsrättens Årsbok

Definitioner

Realtillgångar: Definieras i IL 34 kap. 23 §: *”alla sådana tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond i enskild näringsverksamhet med undantag av kontanter, tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet och liknande tillgångar”*

Skogsbruk: Definieras i IL 21 kap. 22 §: *”Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.”*

Fastighet: Definieras i JB 1 kap. 1 §: *”Fast egendom är jord. Denna är indelad i fastigheter. En fastighet avgränsas antingen horisontellt eller både horisontellt och vertikalt.”*

Kontinuitetsprincipen: Definieras i IL 44 kap. 21 §: *”Om en tillgång förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation”*

1. Inledning

1.1 Ämne | Bakgrund

Generationsskifte är just nu ett aktuellt ämne. Ungefär en tredjedel av Sveriges skogsbruk, ägda av fysiska personer, har en VD som är 65 år eller äldre.¹ Dessa står inför ett generationsskifte inom en snar framtid. Ungefär hälften av Sveriges produktiva skogsmark ägs av enskilda ägare.²

1.2 Syfte | Frågeställning

Syftet med denna uppsats är att med hjälp av ett caseföretag inom skogsbranschen, analysera hur de bokföringsmässiga posterna påverkas av hur överföringen av näringsverksamheten görs, från den äldre till den yngre generationen. För att göra detta utreds vad som är gällande rätt i dessa frågor. Detta leder fram till min frågeställning:

- Hur påverkas de bokslutmässiga posterna skatterättsligt, vid köp respektive vid gåva?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar endast denna jämförelse utifrån ett skatterättsligt perspektiv samt med utgångspunkt att det aktuella företaget drivs som enskild näringsverksamhet. Jag undersöker endast planerade generationsskiften, det vill säga de som sker under givarens levnadstid, jag utesluter därmed arv och testamente som alternativ.

Läsaren förväntas vara insatt i ämnet generationsskifte och skogsbruk, samt besitta grundläggande kunskap inom ämnet beskattningsrätt.

1.4 Metod och material

För att utreda gällande rätt vid ett generationsskifte av ett skogsbruk använder jag mig av en klassisk juridisk metod. Jag bygger uppsatsen på analys av rättkällor och doktrin för att finna och utreda skillnaderna mellan gåva och köp. Att använda sig av juridisk metod innebär att en juridisk problemlösning görs. Jag utgår ifrån verkligheten och sönderdelar problem till mindre och mer lätthanterliga delfrågor, för att sedan gå fram stegvis och

¹ Skogsstatistisk årsbok 2011, s 35

² Skogsstatistisk årsbok 2011, s 24

systematiskt för att finna den juridiska lösningen. För att göra detta skall det juridiska källmaterialet utredas; lagtext, förarbeten och praxis utreds första hand. Även den juridiska doktrinen ska kontrolleras . Vidare måste självklart dessa rättskällor tolkas på rätt sätt.³

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en kort introduktion till skogsbruk och till generationsskifte samt en kort presentation av det skatterättsliga fångesklassificeringsproblemet av gåva och köp. Vidare följer en genomgång av skillnaderna vid köp och gåva avseende olika balansposter. Efter detta följer en presentation av caseföretaget och en presentation av vad köp-, respektive gåvoalternativet innebär för caseföretaget. Avslutningsvis en slutsats baserad på frågeställningen och syftet.

³ Lehrberg, Bert (2004), s. 133f.

2. Skogsbruk och generationsskifte

2.1 Inledning

Kapitlet inleds med en beskrivning av hur skogsbruk definieras och diskuterar vidare ämnet verksamhet och verksamhetsgren. Vidare följer en introduktion till ämnet generationsskifte.

2.2 Skogsbruk

Inkomstskattelagen definierar skogsbruk med att en skattskyldig person utnyttjar skog på egen eller arrenderad lantbruksenhet. Till skogsbruk räknas även avverkning av skog på lantbruksenhet på grund av avverkningsrätt som den skattskyldige har fått vid överlåtelse av fastighet.⁴

Skogsbruk utgör alltid en näringsverksamhet. Skogsfastigheten ägs oftast av en fysisk person som då driver företaget som en enskild näringsverksamhet. Själva driften av skogsfastigheten kan även denna drivas inom den enskilda näringsverksamheten eller genom ett driftbolag. En enskild firma innebär att näringsidkaren personligen beskattas för resultatet i verksamheten. Om driften läggs i ett bolag beskattas detta bolag för driften och skogsägaren beskattas för skogsfastigheten.

Hur stor (eller liten) en näringsfastighet kan vara för att utgöra en egen verksamhetsgren, är en vanlig fråga enligt Antonsson och Rydin. Äger man en näringsfastighet så konstituerar det en näringsverksamhet, vilket tyder på att en verksamhetsgren kan vara väldigt liten.⁵ Så länge skogsfastigheten har en egen fastighetsbeteckning kan den vara en egen verksamhetsgren, oavsett fastighetens storlek. En definition finns i IL 2 kap 25-26 §§, vilka stadgar att en verksamhetsgren är en del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse stadgas en annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om dessa innehåses som ett led av rörelsen, räknas innehavet till rörelsen.

⁴ IL 21 kap. 22 §

⁵ Antonsson, Rydin (2009), s. 584

En egen fastighet utgör alltid en egen verksamhetsgren. Enligt Antonsson och Rydin finns det i Sverige ca 250 000 privatägda skogsfastigheter. Nästan 20 procent av de privatägda skogsfastigheterna i Sverige har en yta som understiger tio hektar och var och en av dessa är egna verksamheter.⁶

Skogsmark utgör en näringsfastighet. Under driften beskattas skogsmarken inom inkomstslaget näringsverksamhet, men vid försäljning beskattas skogsmark inom inkomstslaget kapital, eftersom den utgör en kapitaltillgång. De övriga tillgångarna, exempelvis skogsmaskiner, är en tillgång i näringsverksamheten och beskattas därmed i inkomstslaget näringsverksamhet.

2.3 Generationsskifte

En stor mängd faktorer påverkar ett generationsskifte. Rydin och Antonsson beskriver att det finns fyra viktiga intressentgrupper vid ett generationsskifte:⁷

- Den äldre generationen som ska försäkras fortsatt försörjning
- Den yngre generationen som ska överta företaget utan att företagets framtid äventyras
- Syskonkompensation
- Staten och dess skattekrav

Många av punkterna som är viktiga för generationsskiftet står emot varandra. Även familjerättsliga, emotionella och psykologiska faktorer spelar dessutom in i generationsskiftet. Det är viktigt att låta skiftet ta sin tid och planera det väl, processen kan ta flera år i anspråk. Initiativet bör komma från den äldre generationen, men ingen har juridisk skyldighet att sätta igång processen.⁸

⁶ Antonsson, Rydin (2009) s. 585

⁷ Antonsson, Rydin (2009), s. 580

⁸ Danielsson, Sund, (2010), s. 37

3. Köp och gåva

3.1 Inledning

Kapitlet inleds med frågan om hur överlåtelsen ska klassificeras – när det fråga om ett köp och när är det en gåva? Vidare följer en genomgång av de skattemässiga konsekvenserna av en gåva och detta följs av detsamma avseende ett köp.

3.2 Skattemässig klassificering av överlåtelsen

Det finns två principer att utgå ifrån när överlåtelsens karaktär ska avgöras - helhetsprincipen och delningsprincipen. Överlåtelsens huvudsakliga karaktär styr klassificeringen. För lös egendom används delningsprincipen; transaktionen delas då upp i två delar, en onerös och en benefik del och behandlas vidare som att den består av två oberoende transaktioner. Den delen av den lösa egendomen som anses vara ett köp redovisas som inkomst för överlåtaren. Resterande del beskattas inte.

För att avgöra om överföringen av fast egendom skatterättsligt är en gåva eller ett köp använder man sig av taxeringsvärdet. Praxis har lett till att den inkomsträttsliga klassificeringen görs genom att vid fastigheter som överlåts med gåvoavsikt⁹, jämföra tillgångens taxeringsvärde för överlåtelseåret, med ersättningen som betalas vid överlåtelsen.¹⁰ Understiger den erlagda ersättningen taxeringsvärdet är överlåtelsen att betrakta som en gåva. En överlåtelse som uppgår till eller överstiger fastighetens taxeringsvärde utgör en avyttring. Regeringsrätten fastslog i ett rättsfall 2004 att vid en överlåtelse av en fastighet till ett pris under marknadsvärdet ska transaktionens karaktär bestämmas enligt helhetsprincipen.¹¹

Rydin och Nilsson diskuterar i en artikel i Skattenytt 2005 problemen med den skattemässiga fångesklassificeringen vid överlåtelser. De anser att det finns en tydlig praxis vid överlåtelse av fastigheter – understiger vederlaget fastighetens taxeringsvärde och de allmänna villkoren för gåva är uppfyllda är överlåtelsen att betrakta som en gåva, i annat fall är det ett köp.¹² De anser att när en enskild näringsverksamhet överlåts är det naturligt att tillämpa helhetsprincipen även om en del av tillgångarna är lös egendom.¹³

⁹ För definition av gåva se följande kapitel

¹⁰ RÅ 1981 1:29

¹¹ RÅ 2004 ref. 42

¹² Rydin och Nilsson, Skattenytt nr 11, 2005

¹³ Rydin och Nilsson, Skattenytt nr 11 2005

Rydin och Nilsson skriver vidare om hur de anser att kompensationsgåvor kan anses vara vederlag. Detta kan bli aktuellt vid ett generationsskifte där ett barn får en fastighet, mot vederlag, av sin förälder och sedan ger detta barnet en annan egendom till sitt syskon. Författarna till artikeln anser att om dessa gåvor kan knytas till varandra torde det vara fråga om kompensation och endast om gåvoavsikt finns borde inkomstbeskattning kunna undvikas. Om barnet istället ger föräldern kompensationsegendomen och denna sedan ger den vidare till syskonet, utgör byteslikviden en del av vederlaget och påverkar kapitalvinstberäkningen.

År 1993 avgjordes ett rättsfall avseende klassificeringen av en överlåtelse. Fallet behandlade A och B som avsåg att överföra ett antal hyresfastigheter, som de själva ägde som privatpersoner, till ett eget aktiebolag; alternativt ett. Om detta inte skulle vara möjligt hade de ett andra alternativ där de hade för avsikt att överföra viss förmögenhet, sammanlagt cirka sju procent, till A:s barn och B:s hustru och resten till aktiebolaget. Riksskatteverket anförde att en bedömning enligt huvudsaklighetsprincipen borde göras. Om fastigheterna ägdes till huvudsak, det vill säga 70 – 80 procent, av samma ägare, borde det innebära att överlåtelsen var att som helhet betrakta som avyttring. I det aktuella fallet ägdes aktierna av närstående endast till sju procent, vilket ledde Riksskatteverket till att anse att överlåtelseerna var att betrakta som avyttringar. Regeringsrätten yttrade att det avgörande för frågan är huruvida gåvokriterierna är uppfyllda eller inte. För det första alternativet, ansåg de inte att gåvokriteriet var uppfyllt eftersom givarens förmögenhet inte minskade utan snarare ökade genom att värdet på aktierna i bolaget måste antas ha ökat. Överlåtelsen från privatpersonerna till aktiebolaget skulle ske till ett vederlag som understeg taxeringsvärdet och det troliga var att fastigheterna hade ett högre marknadsvärde, vilket skulle leda till att aktiebolagets förmögenhet ökade. De ansåg det vidare vara tveksamt om det förelåg benefik avsikt med överföringen eller denna framförallt gjordes av affärsmässiga skäl. Regeringsrätten fann att en sådan överlåtelse skulle anses vara en avyttring. Det andra alternativet, där sju procent av aktierna överförs till barn respektive fru skiljer sig från det första alternativet på så vis att det innebär ett visst gåvomoment till dessa personer. Regeringsrätten anser dock att detta gåvomoment är så pass litet att överlåtelsen ändå ska behandlas om en avyttring.¹⁴ Mer om dessa rekvisit i följande kapitel.

3.3 Gåva

3.3.1 Inledning

Generationsskiften har underlättats de sista åren sedan arvsskatten, gåvoskatten och förmögenhetsskatten har avskaffats. Man kan numera dessutom ge bort sparad räntefördelning. Sedan 2009 kan även medel på skogskonto och skogsskadekonto ges bort tillsammans med fastigheten utan att det får omedelbara skattekonsekvenser för överlämnaren.

¹⁴ RÅ 1993 ref. 43

Gåva medför inte någon kapitalvinstbeskattning eftersom en gåva inte innebär någon avyttring, istället ska mottagaren av gåvan inträda i överlämnarens skattemässiga situation, detta enligt kontinuitetsprincipen.¹⁵ För att en överföring ska anses vara en gåva måste vissa kriterier vara uppfyllda; det måste förekomma en förmögenhetsöverföring som innebär att mottagaren berikas samtidigt som givarens förmögenhet minskar. Transaktionen ska ske frivilligt och gåvoavsikt ska föreligga.¹⁶ En gåva kan villkoras på ett helt annat sätt än vad ett köp kan. För att en gåva av fast egendom ska vara giltig måste ett gåvobrev upprättas. Gåvobrevet ska undertecknas av både givare och mottagare, det ska dessutom innehålla en överlåtelseförklaring.¹⁷ I de fall gåvan är villkorad ska detta införas i gåvobrevet. Det kan vara tal om till exempel förbud för mottagaren att sälja eller pantsätta gåvan. Det kan även vara nyttjanderätt för givaren som villkoras. Detta kan vara aktuellt om givarens privatbostad ska ingå i överlämnandet.¹⁸

Kapitalunderlaget i näringsverksamheten utgörs av tillgångarna minskat med skulderna, detta värderas enligt speciella regler som inte redovisas här då de inte är aktuella för beskattningen.

3.3.2 Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond

Det nuvarande skattesystemet ger enskilda näringsidkare tre olika möjligheter att skjuta upp delar av inkomsten och mildra beskattningen – räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond, vilka behandlas nedan i nämnda ordning.

3.3.2.1 Räntefördelning

Reglerna avseende positiv räntefördelning införde 1994 för att försöka uppnå större neutralitet i beskattning av enskilda näringsidkare jämfört med ägare av enmansaktiebolag. Positiv räntefördelning går ut på att privatpersoner som äger enskilda näringsverksamheter får göra schablonmässiga avdrag för beräknad avkastning på kapitalunderlaget.¹⁹ Detta leder till att ett belopp dras av i näringsverksamheten och istället tas upp som intäkt av kapital. Det innebär att beloppet beskattas till 30 procent jämfört med den progressiva beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet, vilken kan uppgå till drygt 60 procent.²⁰

Tidigare regler förutsatte att samtliga tillgångar övertogs och det framgick då inte av lagen vad som skulle ske med det sparade fördelningsbeloppet vid en benefik överlåtelse. I proposition 2004/05:32 föreslog regeringen att när realltillgångar i enskild näringsverksamhet överfördes till en obegränsat skattskyldig person genom arv, testamente, gåva eller bodelning fick mottagaren helt eller delvis ta över det sparade fördelningsbeloppet. Om inte samtliga realltillgångar överfördes fick den sparade räntefördelningen tas över i proportion till storleken på de övertagna tillgångarna i förhållande till samtliga tillgångar i

¹⁵ Kontinuitetsprincipen: IL 44 kap. 21 §

¹⁶ Antonsson, Rydin (2009), s. 589

¹⁷ JB 4 kap. 29 §, ref. 4 kap. 1 §

¹⁸ JB 4 kap. 29 §, ref. 4 kap. 3 §

¹⁹ Schablonavdraget är statslåneräntan + 5 % (statslåneräntan 20111130 är 1,65%)

²⁰ Lodin m. fl (2009), s. 447

den tidigare ägarens näringsverksamhet. Detta skiljer sig från tidigare regler vilka förutsatte att samtliga tillgångar övertogs. Det framgick då inte av lagen vad som skulle ske med det sparade fördelningsbeloppet vid en benefik överlåtelse.

Skälen till förändringarna var att regeringen ansåg att kontinuitetsprincipen talade för att räntefördelningen borde få tas över vid benefika fång. Genom förändringen uppnåddes en betydande effekt vid generationsskifte. Att kunna överföra den sparade räntefördelningen ledde till en större flexibilitet i samband med generationsskiften.²¹ Detta förslag ledde till en förändring av inkomstskattelagens 33 kapitel 7 a §; vilken numera stadgar att en fysisk person som övertar en enskild verksamhet eller en verksamhetsgren genom ett benefikt förvärv även får överta sparad fördelningsbelopp. I de fall samtliga reallgångar inte övergår, får sparad fördelningsbelopp tas över i proportion till de övertagna reallgångarnas andel av samtliga tillgångar i näringsverksamheten. Vid benefik överlåtelse av näringsverksamhet där sparad räntefördelning överförs tillämpas kontinuitetsprincipen, det vill säga övertagaren inträder i givarens ställning.

Negativ räntefördelning ska göras när kapitalunderlaget i verksamheten är negativt med mer än 50 000 kronor. Denna räntefördelning ska göras för att förhindra att skogsägaren drar av sina privata utgiftsräntor i näringsverksamheten för att uppnå en bättre skatteeffekt. Ett ränteavdrag flyttas då från näringsverksamheten till inkomst av kapital. Den negativa räntefördelningen är tvingande, i motsats till den positiva, vilken är frivillig.²²

3.3.2.2 Periodiseringsfond

Enligt tidigare regler skulle avdrag för avsättning till periodiseringsfond återföras hos givaren. I proposition 2004/05:32 föreslog regeringen att en obegränsat skattskyldig person som övertar enskild näringsverksamhet eller en verksamhetsgren genom ett benefikt fång under vissa förutsättningar skulle få överta periodiseringsfonden helt eller delvis.²³ Tidigare fanns en skillnad mellan periodiseringsfond och expansionsfond, då den sistnämnda redan tidigare kunde övertas om hela verksamheten övertogs. Regeringen såg i och med nämnda proposition ingen anledning till olika behandling av fonderna och ansåg därmed att det borde vara möjligt att även överta periodiseringsfonden vid benefika överlåtelser av en näringsverksamhet.

Periodiseringsfonden kan övertas om följande villkor är uppfyllda. Reallgångarna i den enskilda näringsverksamheten måste överlätas till en obegränsat skattskyldig fysisk person, detta ska ske genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Överlåtelsen ska avse hela näringsverksamheten eller en verksamhetsgren. Överlåtelsen måste ske skriftligt. Till sist måste mottagaren överta reallgångar som uppgår till minst det värde som periodiseringsfonden uppgår till.²⁴

²¹ Prop. 2004/05:32, s. 15

²² IL 33 kap 2 §

²³ Prop. 2004/05:32, s. 15

²⁴ IL 30 kap. 12 a § samt Prop. 2004/05:32, s. 19

Periodiseringsfonden får överlåtas från person till person, eller från en näringsverksamhet till en annan, utan återföring vid benefik överlåtelse. Övertagaren av periodiseringsfonden övertar överlämnarens ställning, när fonden sedan återförs beskattas den av övertagaren.

3.3.2.3 Expansionsfond

Expansionsfonden ger enskilda näringsidkare, dödsbon och fysiska personer som är delägare i handelsbolag möjlighet att fondera en del vinstmedel till en beskattning av 26,3 procent, så länge medlen återinvesteras i verksamheten. Tanken bakom expansionsfonden är att fysiska personer ska kunna investera kvarhållen vinst i sin näringsverksamhet med samma skattekonsekvenser som i ett aktiebolag. Fonden kan även användas till skuldamortering och framtida förlusttäckning. En enskild näringsidkare får göra avdrag i näringsverksamheten för det belopp som avsätts till expansionsfonden. Skattekonsekvensen blir således minskad inkomstskatt och minskade sociala avgifter, som istället ersätts med expansionsfondsskatt på 26,3 procent. Avdrag för avsättning till expansionsfond och periodiseringsfond ska återföras till beskattning när den skattskyldiges näringsverksamhet upphör.

Skogsägare som driver skogsföretaget som enskild näringsidkare får göra avsättning till expansionsfond. Skogsägaren måste då ha ett överskott i näringsverksamheten samt ha ett positivt kapital i verksamheten. Denna avsättning får inte ingå i kapitalunderlaget för räntefördelning. Avsättning till expansionsfond görs efter räntefördelningen och efter avsättningen till periodiseringsfond. Expansionsfonden får överlåtas från person till person eller från näringsverksamhet till näringsverksamhet utan återföring, vid benefik överlåtelse av verksamheten.²⁵ Övertagaren inträder då i överlåtarens ställning enligt kontinuitetsprincipen. När avsättningen återförs blir den beskattad och övertagaren gottskrivs den expansionsfondsskatt som överlämnaren erlagt. Expansionsfonden får tas över av en övertagare, om övertagaren är en obegränsat skattskyldig fysisk person, vilken övertar realtillgångar i näringsverksamheten genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Mottagaren måste skriftligt förklara att han tar över expansionsfonden. Mottagaren måste överta tillgångar av ett värde på minst 72 procent av den övertagna expansionsfonden. Värdet på fonden måste uppgå till högst så stor del av hela fonden som de övertagna realtillgångarna utgör av samtliga realtillgångar i näringsverksamheten.²⁶ Expansionsfonden kan inte föras över till mottagaren vid onerösa förvärv eftersom detta skulle skilja sig från resultatet i ett enmansaktiebolag och brista i neutralitet.²⁷

Propositionen ledde till en förändring av inkomstskattelagens 34 kapitel, i vilket det nu klargörs att det är möjligt att göra avsättning även det år som överföringen av näringsverksamheten sker, under förutsättning att expansionsfonden övertas under de uppställda villkoren.

Dessa förändringar ledde till att generationsskiftena underlättades eftersom det nu ges en möjlighet att skjuta skatten på framtiden. Möjligheten att överta positiv räntefördelning innebär att kapitalavkastningsutrymmet inte förloras, det kan överföras till nästa

²⁵ IL 34 kap. 18 §

²⁶ Prop. 2004/05:32, s. 23

²⁷ Prop. 2004/05: 32, s 21

generation och därmed skjutas på framtiden. Detta leder till en förbättring i neutralitet gentemot fåmansbolagen.²⁸

3.3.3 Skogskonto och skogsavdrag

Möjligheten att göra insättning på skogskonto kom 1954 och finns numera i inkomstskattelagens 21 kapitel. Medel som sätts in på skogskonto dras av i inkomstslaget näringsverksamhet men återförs till detta inkomstslag vid uttag. Skogskontot ger skogsägaren möjlighet att fördela beskattningen av skogsintäkterna över flera år och det är möjligt att ta upp inkomsterna i samband med att den skattskyldiga får utgifter som får dras av.²⁹

Skogskonto och skogsskadekonto ger möjlighet till viss skattemässig resultatreglering.³⁰ Den skattskyldige får göra insättning på skogskonto när inkomst från skogsbruket uppstår och får då uppskov på beskattningen av dessa pengar. Detta är en stor fördel eftersom skogsfastigheter genererar mycket oregelbundna vinster samt intäkter och kostnader och därmed en stor skillnad i beskattning från år till år.

Efter de stora stormarna i början på 2000-talet, efterfrågades möjlighet för skogsägare, som tvingats avverka stora mängder, att överföra skogskontot och skogsskadekontot till nya ägare i samband med att fastigheterna överförs via generationsskifte, eftersom detta hade varit möjligt om skogen stod kvar på rot. Möjligheten att överföra skogskontot ska underlätta generationsskiften. Avsättning till skogsskadekonto får göras när stormfällning, brand eller annan liknande händelse har lett till att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten behöver avverkas i förtid och beskattningsårets huvudsakliga skogsintäkter kommer från sådan avverkning. Avdrag för insättning till skogsskadekonto får inte göras samma år som avdrag görs till skogskonto.³¹ Medlen som överförs kan användas för att bekosta skogsvårdsåtgärder i framtiden för att bidra till kontinuiteten i dessa åtgärder.³²

Avsättning till skogskonto eller skogsskadekontofår göras med högst summan av:

- 60 procent av intäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
- 40 procent av intäkten på grund av avyttring av skogsprodukter och
- 40 procent av intäkten på grund av uttag av skogsprodukter.³³

Det är endast tillåtet att göra insättning i en och samma bank under samma beskattningsår, dock kan flera insättningar göras på samma konto under ett och samma beskattningsår.³⁴

²⁸ Prop. 2004/05:32, s 29

²⁹ Prop. 2008/09:41, s. 11

³⁰ IL 21 kap. 21 §

³¹ IL 21 kap. 23-24 §§

³² Prop. 2008/09:41, s. 14

³³ IL 21 kap. 25 §

Uttag från skogskontot tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Medlen får tas ut tidigast fyra månader efter insättningen, uttaget får bestå av hela det inestående beloppet eller en del av det.³⁵ I propositionen skrivs att överföring av medel på skogskonto och skogsskadekonto ska begränsas till när överföringen sker till någon i närståendekretsen, detta för att renodla generationsskiftesprocessen.³⁶

Skogskonto och skogsskadekonto ger skogsägaren möjlighet att periodisera avverkningsintäkterna över en tidsrymd av tio år för skogskonto, respektive 20 år för skogsskadekontot.³⁷ Vid generationsskiften, där en lantbruksenhet med skogsmark övergår till närstående person via arv, testamente, gåva eller bodelning får förvärvaren ta över medel som överlåtaren har på skogskonto utan att beskattning sker vid överlåtelsen. Övertagaren träder in i överlämnarens situation avseende skogskontot under följande förutsättningar: mottagaren ska skriftligt förklara att han tar över medlen, vidare måste parterna träffa ett skriftligt avtal angående att medlen tas över. Kontot måste föras direkt över till mottagaren eller ett konto som denna innehar, och överföringen ska ske samma beskattningsår som lantbruksenheten övergår.³⁸

Övertagarna får överta skogskontot, men det kan även behållas av överlämnaren. Om fallet är sådant att denne fortsätter driva en näringsverksamhet kan skogskontot behållas, i annat fall ska det återföras till beskattning. Regeringen anser i proposition 2008/09:41 att denna möjlighet ska finnas kvar för att medlen ska kunna användas för framtida utgifter för skogsvård.³⁹ I de fall en ägare endast blir ägare till en del av fastigheten finns en proportioneringsregel. Den närstående kan då ta över så stor del av medlen på kontot som motsvarar dennes del av den övertagna skogsmarkens värde i förhållande till värdet på all skog på lantbruksenheten. Detta kan till exempel uppstå vid ett generationsskifte där flera barn ska dela på fastigheterna.⁴⁰

Skogsbeskattning bygger på att skogsägaren ska beskattas för avverkningar som innebär att denne tillgodogör sig avkastning på skogen, den del av avverkningen som utgör kapitaluttag skall inte beskattas. Det skattefria kapitaluttaget bestäms genom att skogsägaren får ett skogsavdrag som motsvarar värdet av uttaget. **Skogsavdraget** är ett värdeminskningsskattavdrag som återförs till beskattning när fastigheten avyttras genom köp eller byte. Skogsavdraget beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymme, och avdragsgrundande skogsintäkt.⁴¹

Skogsavdraget underlättar för skogsägaren att finansiera köp av ny skogsfastighet. Antonsson och Rydin anser skogsavdraget nödvändigt för att förhindra beskattning av kapitaluttag. Skogsavdraget utgör ett avdrag som görs när skogsbrukaren får inkomst på

³⁴ IL 21 kap. 32-33 §§

³⁵ IL 21 kap. 36 §

³⁶ Prop. 2008/09:41, s. 16

³⁷ IL 21 kap. 36 §

³⁸ IL 21 kap. 41 §

³⁹ Prop. 2008/09:41, s. 15

⁴⁰ Skatteverkets handledning för beskattning 2011, del II, s. 318

⁴¹ IL 21 k ap. 5 §.

grund av avyttring av skog.⁴² Efter att skogsavdraget görs beskattas den skattepliktiga inkomsten i näringsverksamheten. För att få skogsavdrag ska skog avyttras och överlåtas oneröst. Den avyttrade skogen måste komma från en skogsfastighet i Sverige. Vidare måste fastigheten där skogen finns vara taxerad som lantbruksenhet och utgöra en kapitaltillgång.⁴³

Vid benefikt förvärv tillämpas kontinuitetsprincipen, vilket innebär att övertagaren övertar överlämnarens värden och får samma avdrag som denne skulle ha fått.⁴⁴ Detta innebär att först när förvärvaren avyttrar fastigheten återförs avdraget för beskattning.

3.4 Köp

3.4.1 Inledning

När köpeskillingen uppgår till, eller överstiger, taxeringsvärdet är överföringen ett köp. Försäljning av näringsstillgångar beskattas inom inkomstslaget näringsverksamhet. Försäljning av fastigheter beskattas däremot i inkomstslaget kapital. Kapitalvinsten vid avyttring på näringsfastigheter beskattas till 90 procent, vilket ger en effektiv skatt på 27 procent. Förlust på näringsfastighet är avdragsgill till 63 procent om ägaren är en fysisk person. Återföring av värdeminskings- och skogsavdrag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet med progressiv beskattning, vilket kan leda till ett samlat skatte- och avgiftsuttag på 60 – 65 procent.

Ett köp är formbundet, och måste uppfylla vissa krav för att vara giltigt. Köpehandlingar måste upprättas, dels ett köpekontrakt och ett köpebrev. I det förstnämnda ska detaljvillkoren för köpet specificeras. I köpebrevet ska fastighetsbeteckningen, köpeskillingen och överlåtelseförklaringen finnas med. Köpebrevet ska dessutom under-tecknas av båda parterna.⁴⁵

Kapitalvinsten för den avyttrade fastigheten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för avyttringen minskat med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet.⁴⁶ Omkostnadsbeloppet får bestå av anskaffningskostnaden ökad med direkta utgifter för förvärvet och förbättringskostnader.⁴⁷ Till förbättringskostnader räknas ny-, till- och ombyggnader som verkställda efter förvärvet. Även inköp av nya fastigheter räknas in i förbättringskostnaden. IL 26 kap. 2 § 2 st. stadgar att reparationer och underhåll anses förbättrande till den del fastigheten är i bättre skick på grund av åtgärderna vid avyttringen än vid ingången av det femte året före beskattningsåret eller senare om fastigheten förvärvats senare.

⁴² Antonsson, Rydin (2009), s. 330

⁴³ Antonsson, Rydin (2009), s. 338

⁴⁴ IL 33 kap. 2 §

⁴⁵ JB 4 kap. 1 §

⁴⁶ IL 44 kap. 13 §

⁴⁷ IL 44 kap. 14 §

3.4.2 Räntefördelning, periodiseringsfond och expansionsfond

Om en fysisk person köper en enskild näringsverksamhet motsvaras kapitalunderlaget av ersättningen som erlagts. Om överlåtelsen omfattar både fast och lös egendom delas den upp i respektive del. Det är överlåtaren som tar upp detta till beskattning.

När en enskild näringsidkare upphör att driva sin näringsverksamhet ska periodiseringsfond och expansionsfond återföras.⁴⁸ Till skillnad från när överlåtelse sker via gåva tas dessa inte över av övertagaren, denne kan istället göra nya avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond. Kvarvarande tillgångar ska anses ha tagits ur verksamheten vid utgången av räkenskapsåret.

3.4.3 Skogskonto och skogsavdrag

Vid avyttring genom köp får näringsidkaren behålla **skogskontot** under den fortsatta löptiden utan omedelbar beskattning, under förutsättning att han fortfarande driver en näringsverksamhet.⁴⁹ Skogskontot kan vid ett köp av skogsfastighet inte överföras till mottagaren.

Som beskrivits ovan följer **skogsavdraget** med fastigheten när denne överläts benefikt. När det istället handlar om en onerös övergång jämförs skogsavdraget med ett värdeminskningssavdrag och ska då återföras till beskattning när fastigheten säljs. De skogsavdrag som medgivits under innehavstiden återförs till inkomst av näringsverksamhet, därmed neutraliseras avdragseffekten under innehavstiden och hela avdraget för skogens anskaffningsvärde flyttas till kapitalvinstberäkningen. Skogsavdrag påverkar även underlaget för räntefördelning. En kapitalvinst vid försäljning beskattas med 27 procent. Avdragsutrymmet för fysiska personer är 50 procent av anskaffningsvärdet, för juridiska personer är motsvarande utrymme 25 procent. Skogsavdraget kan göras med 50 procent av summan för årets intäkter på avverkningsrätt plus 60 procent av övriga avyttrade och uttagna skogsprodukter.⁵⁰ Skogens anskaffningsvärde beräknas till den del av förvärvspriset som belöper på skogen inklusive marken.⁵¹

Det nya anskaffningsvärdet övertagaren får vid ett köp ger stora ekonomiska fördelar för bland annat skogsavdraget eftersom det oftast leder till att ett betydligt större avdrag kan göras. När den nya skogsägaren kan beräkna sitt skogsavdrag på sitt nya anskaffningsvärde kan han avverka skog skattefritt upp till avdragsutrymmets gräns. Detta kan vara en stor fördel jämfört med om skogsfastigheten överlåtits via gåva då övertagaren istället övertagit överlåtarens betydligt lägre anskaffningsvärde, och därmed fått ett mindre avdragsutrymme för skogsavdraget

⁴⁸ För periodiseringsfond: IL 30 kap. 9 §, för expansionsfond: IL 34 kap. 9 §.

⁴⁹ Antonsson, Rydin (2009), s. 455

⁵⁰ IL 21 kap. 6 § 3 st.

⁵¹ IL 21 kap. 12 §

4. Skogsföretaget

4.1 Inledning

Kapitlet inleds med en presentation av ett caseföretag; "Skogsföretaget" och en kort genomgång av deras önskemål. Sedan följer en kort presentation av de relevanta siffrorna i företaget.

4.2 Presentation av Skogsföretaget

Företaget som ligger till grund för utredningen är ett skogsbruksföretag i södra Sverige, i fortsättningen benämnt *Skogsföretaget*. Skogsföretaget drivs i dag som enskild firma. Inkomsterna från Skogsföretaget står för överlämnarens försörjning. Hans söner ska nu överta verksamheten, en av sönerna arbetar i nuläget inom Skogsföretaget.

Skogsföretaget äger och förvaltar anläggningstillgångar bokförda till drygt 60 miljoner kronor. Cirka 80 procent av detta utgörs av skogsfastigheter. Resterande 20 procent utgörs till största delen av andra fastigheter, skogsmaskiner samt en nyligen gjord investering i ett vindkraftverk.

Vissa fastigheter och inventarier ska stanna i överlämnarens ägo, exempelvis hans privatbostäder och personbil.

Överlämnaren ska gå i pension och företaget ska drivas vidare av sönerna, övertagarna. Ingen av övertagarna är intresserade av att ensam driva företaget vidare. Övertagare A, som arbetar inom företaget nu, sköter det praktiska skogsarbetet ute i skogen, och önskar fortsätta med detta. De andra övertagarna är inte intresserade av att avsluta sina nuvarande anställningar för att istället arbeta heltid inom Skogsföretaget. Samtliga inblandade önskar att Skogsföretaget även fortsättningsvis ska stanna inom familjen.

Familjens önskemål är att Överlämnaren även efter överlämnandet ska ha sin fortsatta försörjning från Skogsföretaget.

4.2.1 Bokföringsmässiga poster

De bokföringsmässiga poster som påverkas av om övertagandet sker via gåva eller köp är periodiseringsfond, expansionsfond, räntefördelning, skogskonto samt skogsavdrag.

Skogsföretagets poster ser ut som följer.

Marknadsvärde	70 000 000 kr
Taxeringsvärde	40 000 000 kr
Näringsfastighet – skog	36 000 000 kr
Privatbostad	4 000 000 kr
Vindkraftverk	5 000 000 kr
Maskiner – inventarier	1 750 000 kr
Skogskonto	3 500 000 kr
Lager	1 250 000 kr
Övriga omsättningstillgångar	1 500 000 kr
Periodiseringsfond	1 800 000 kr
Expansionsfond	1 500 000 kr
Skogsavdrag	Utnyttjat
Banklån (skog och vindkraftverk)	10 000 000 kr
Total areal	1 200 ha
Skogsmark	1 150 ha
Övrig mark	50 ha
Köparens anskaffningsvärde	2 500 000 kr
Varav privatbostad	300 000 kr

5. Fallstudie

5.1 Inledning

Kapitlet inleds med en genomgång av hur ett övertagande genom gåva kan gå till för Skogsföretaget och beräkningar på detta. Sedan följer det samma för köpalternativet.

5.2 Gåva

Överlämnaren kan ge skogsfastigheterna till sina barn som en ren gåva. Detta skulle innebära att fastigheten delades upp i lika delar, för vilka övertagarna sedan hade eget ansvar. Varje fastighet kan antingen delas upp i lika stora delar för vilka samtliga inblandade ansvarar tillsammans, eller delas de olika fastigheterna upp och ägs sedan av vart barn enskilt. Periodiseringsfond, expansionsfond, skogsavdrag och skogskonto *kan* då följa med fastigheterna och delas proportionerligt mellan övertagarna. Detta leder inte till någon omedelbar beskattning för varken överlämnaren eller övertagarna, men de får inte heller upp sitt underlag för skogsavdrag och räntefördelning, de tar istället över det låga anskaffningsvärdet överlämnaren haft, det vill säga; 2 200 000 kr plus aktuella förbättringskostnader.

Övertagarna har även möjligheten att skapa ett aktiebolag från vilket driften av skogen sköts. Härigenom kan byggnader, maskiner och vindkraftverk ägas, och den övertagare som arbetar heltid inom Skogsföretaget kan vara anställd i detta bolag. Skogsfastigheterna överläts genom gåva eftersom man vid fastigheter utgår ifrån taxeringsvärdet vid värderingen.

Skogskontot kan behållas av överlämnaren av fastigheten, även om överföringen sker genom gåva. Innehavaren beskattas då vid uttag eller utbetalning av detta. Kontomedlen får behållas under förutsättning att det är den skattskyldige som självt gjort avdragen.⁵²

Ponera att överlämnaren behåller en eller två fastigheter och därmed fortfarande driver näringsverksamhet, resten av fastigheterna ges i gåva till sönerna. Även vid onerös överlåtelse kan skogskontomedel behållas, det finns ingen bestämmelse som kräver att pengarna ska tas upp för omedelbar beskattning.⁵³ Periodiseringsfond och expansionsfond

⁵² Antonsson, Rydin (2009). s. 457

⁵³ Antonsson, Rydin (2009). s. 458

kan således stanna kvar i överlämnarens ägo och upplösas med tiden under förutsättning att han fortsätter driva sin näringsverksamhet, annars ska de upplösas vid upphörandet av denna. Delar av periodiseringsfonden kan följa med i överföringen och resten stanna kvar i överlämnarens näringsverksamhet. Dessa fonder kan då stå för överlämnarens inkomster under de närmaste åren. Åren före generationsskiftet kan insättningar på dessa konton göras till maximalt belopp. Periodiseringsfonden som finns vid överlämnandet kan sedan användas i sex år, förutsatt att insättningar gjorts. Expansionsfonden minskar successivt för varje år. Skogskontot finns kvar i tio år och när dessa medel tas ut finns möjlighet att placera dem i periodiseringsfonden, som då kan utnyttjas i ytterligare ett antal år. Överlämnaren äger dessutom fortfarande sin fastighet och kan få inkomster från denna genom avyttring samt göra nya avsättningar till de olika fonderna. Överlämnaren behåller även de övriga omsättningstillgångarna, förutom skogskontot, som finns vid överföringen. Han har då även ett eventuellt lager att sälja.

Övertagarna har då genom gåva övertagit tillgångarna. De har även övertagit överlämnarens anskaffningsvärden på fastigheterna. Detta gör att de kan göra betydligt lägre avskrivningar och avsättningar till periodiseringsfonden och lägre skogsavdrag jämfört med om de istället köper fastigheten, men de har ingen skuld som ska återbetalas.

Övertagaren har sedan han köpte näringsverksamheten gjort investeringar i ytterligare skogsfastigheter till ett anskaffningsvärde av 12 000 000 kr.

Övertagarna har kvar överlämnarens anskaffningsbelopp på

$$2\,200\,000 + 12\,000\,000 = 14\,200\,000 \text{ kr}$$

Periodiseringsfond: 1 800 000 kr

Expansionsfond: 1 500 000 kr

Skogskonto: 3 500 000 kr

De har ingen möjlighet till skogsavdrag eftersom detta redan är utnyttjat.

Övertagarna övertar de banklån som finns, detta kan anses vara en betalning, men den understiger både marknadsvärde, taxeringsvärde och skattemässigt restvärde för fastigheten, så överföringen är fortfarande benefik.

Överföringen leder inte till någon omedelbar beskattning för överlämnaren, men det höjer övertagarnas långsiktiga beskattning. De beskattas när bokslutsdispositionerna upplöses och har mindre möjligheter att göra avdrag och avsättningar, dessutom baseras dessa på ett betydligt lägre anskaffningsvärde.

Överlämnaren kan även skänka hela sin verksamhet till sina barn, han driver då inte längre någon näringsverksamhet och måste då antingen låta bokslutsdispositionerna följa med fastigheterna eller behålla dem och återföra dem för omedelbar beskattning. Detta beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Skogsavdraget återförs som inkomst av näringsverksamhet.

En av fördelarna med gåva är att överlämnaren lättare kan villkora överlämnandet. Han kan kräva att det ska vara enskild egendom, att han ska ha fortsatt nyttjanderätt etcetera, detta är betydligt svårare att göra vid köp eftersom köpet måste uppfylla vissa formkrav.⁵⁴

5.3 Köp

Det finns skattemässiga fördelar med ett köp. Förvärvaren får en ny anskaffningskostnad och kan göra nya, högre, avskrivningar och avsättningar. Anskaffningskostnaden för skogen som följer med överlåtelsen, om denna görs benefikt, kan vara mycket låg. Det kan då vara bättre att skriva upp denna genom ett köp. Säljaren kommer dock att inkomstbeskattas för försäljningskostnaden. Säljaren behåller skogskonto, periodiseringsfond och expansionsfond. Skogsavdraget måste återföras när fastigheten avyttras. Om säljaren fortsätter att ha kvar sin näringsverksamhet kan periodiseringsfonden och expansionsfonden lösas upp under de närmaste åren och behöver därmed inte tas upp för omedelbar beskattning vilket blir fallet om näringsverksamheten upphör.

Antag att övertagarna köper verksamheten för 50 miljoner, vilket är över taxeringsvärdet och betraktas som en onerös överlåtelse. Denna summa blir då deras anskaffningsvärde. De tar inte över några ingående värde på varken periodiseringsfond, expansionsfond eller skogskonto, utan börjar om och kan göra nya avsättningar beräknade på det höjda anskaffningsvärdet på tillgångarna. Privatbostadsfastigheten kommer för mitt casefall stanna kvar i överlämnarens ägo för att så småningom säljas utanför familjen. Näringsverksamheten utgör 91 procent av taxeringsvärdet för den totala fastigheten.⁵⁵ Överlämnaren kapitalbeskattas för vinsten som uppkommer vid försäljningen.

$$50\,000\,000 - (2\,200\,000 + 12\,000\,000)^{56} = 35\,800\,000 \text{ kr}$$

$$35\,800\,000 * 0,27^{57} = 9\,666\,000 \text{ kr}$$

Skatteskulden för försäljningen uppgår hittills till 12 906 000 kr, dessutom ska eventuella värdeminskningsskattavdrag återföras för beskattning, i mitt case finns dock inga sådana. Däremot ska periodiseringsfond och expansionsfond återföras för beskattning när fastigheten avyttras. Dessa kan kvittas mot den sparade räntefördelningen. Skogskontot kan överlämnaren behålla trots att han inte äger fastigheten längre.⁵⁸

⁵⁴Se kap 4.4.1

⁵⁵ $36\,500\,000/40\,000\,000 = 0,9125 \approx 91\%$

⁵⁶ Anskaffningsvärdet för näringsfastigheten, resterande 300 000 är hänförliga till privatbostaden, plus nyinvesteringarna i skogsfastigheter.

⁵⁷ Kapitalskatten $0,9 * 0,30$

⁵⁸ Antonsson, Rydin (2009), s. 455

$(1\,800\,000 + 1\,500\,000) - 1\,000\,000 = 2\,300\,000$ kr.

$2\,200\,000 * 0,5^{59} = 1\,100\,000$ kr

Stämpelskatt måste dessutom betalas av övertagarna eftersom köpeskillingen överstiger 85 procent av taxeringsvärdet.

$0,015 * 50\,000\,000 = 750\,000$ kr

Den totala latent skulden för fastigheterna uppgår då till:

$9\,666\,000 + 690\,000 + 750\,000 = 11\,106\,000$ kr

Maskiner, inventarier, vindkraftverk samt lager och andra omsättningstillgångar kan antingen behållas av överlämnaren eller föras över till den andra generationen. De involverade i Skogsföretaget önskar att maskiner, inventarier och vindkraftverk ska följa med överlåtelsen, resten ska stanna i överlämnarens ägo.

Investeringen i vindkraftverket är nyligen gjord och inte avskriven, det bokförda värdet överensstämmer således med marknadsvärdet. Maskiner och inventarier har ett skattemässigt värde på 1 750 000 kr och ett marknadsvärde på 2 500 000 kr. Skillnaden här emellan ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta skulle ge en skattebelastning på ytterligare cirka 400 000 kr, vilket gör att vi har en total skatteskuld på drygt 11,5 miljoner kronor.

En sådan hög skatt är självklart svår att motivera, men här måste även tas i beräkning vad man faktiskt får i gengäld. Övertagarna kan göra nya avsättningar till skogskonto och periodiseringsfond baserat på detta nya, betydligt högre, anskaffningsvärde. De kan även göra skogsavdrag med 50 procent på detta nya anskaffningsvärde, det vill säga de har ökat sitt underlag för skogsavdraget till 25 miljoner kronor. Även underlaget för räntefördelning har ökat markant. Räntefördelning får göras med 7,84 procent.⁶⁰ En skatt på 11,5 miljoner kan då ge en positiv räntefördelning på drygt 900 000 kronor varje år. Detta innebär att dessa 900 000 kronor kan flyttas från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital och beskattas där till en skattenivå på 30 procent istället för en skattesats som kan uppgå till 50 – 60 procent med hänsyn till progressiv beskattning och sociala avgifter.

Detta alternativ innebär en mycket hög skuldsättning för övertagarna, men medför samtidigt skattemässiga fördelar. Detta är ett steg som förr eller senare måste tas, det är mest en fråga om vilken generation som måste göra det.

Det uppkommer även en hög kapitalvinstbeskattning för överlämnaren, vid beräkning är det viktigt att se till att denna skatt täcks av vederlaget. För att finansiera ett köp skulle övertagarna bli tvungna att avverka en stor del av skogen inom en kort framtid från övertagandet för att kunna betala de banklån som tas för att kunna genomföra köpet.

⁵⁹ Antagen skattesats, kommunal inkomstskatt + statlig inkomstskatt

⁶⁰ Inkomståret 2011

Ett alternativ till banklån är att övertagaren lämnar en revers till sina söner på anskaffningskostnaden. Övertagarna kan då betala en summa till överlämnaren varje år som kan täcka dennes levnadskostnader. Överlämnaren kan sedan efter hand efterskänka reversen som gåva till övertagarna. Dock måste fortfarande skatteskulden som uppkommer vid överföringen betalas omedelbart.

Ytterligare ett alternativ är att överlämnaren ger sina söner näringsverksamheten i gåva och med tiden kan sönerna bilda ett bolag, en egen juridisk person, som köper fastigheter av sönerna. På så sätt får de upp anskaffningsvärdet på fastigheterna och ett högre kapitalunderlag. Fastigheterna kan då säljas och köpas i valfri takt.

En kombination av gåva och köp direkt vid skiftet är förstås också möjlig. De fastigheter som är köpta under de senaste åren, och då har ett relativt högt anskaffningsvärde kan överföras via gåva. De fastigheter som är äldre och har ett lägre anskaffningsvärde kan övertas genom ett köp för att få upp detta kapitalunderlag.

6. Slutsats

Här presenteras mina slutsatser med utgångspunkt från min frågeställning och mitt syfte.

Syftet med denna uppsats var att genom att utreda gällande rätt ta reda på vad som sker med de bokföringsmässiga posterna vid ett generationsskifte via gåva, respektive via köp. Det är många faktorer som måste bedömas innan ett beslut tas om hur ett generationsskifte ska genomföras. Det finns ingen exakt sanning eller ett exakt svar på frågan huruvida skiftet ska genomföras genom köp eller gåva, istället får en bedömning göras baserad på vad som är det mest fördelaktiga valet i varje fall. Man måste även göra en noggrann utredning av hur överlåtelsen ska klassificeras skattemässigt. Man måste ställa sig frågorna; *Vilka kriterier är avgörande för gåva, respektive för köp?* samt *Är dessa kriterier uppfyllda?*

Vid en första tanke kan gåva kännas som det självklara valet för det planerade generationsskifte. Den övertagande generationen behöver då inte belastas med stora krävande banklån för att finansiera köpet. Samtidigt måste hänsyn tas till överlämnarens fortsatta inkomster, var ska de komma ifrån? En gåva kan även villkoras mer vilket många i den överlämnande generationen ser som en stor fördel. Vid ett generationsskifte via gåva är det den yngre generationen som får betalningsansvaret för den realiserade skatten för värdeökningarna på fastigheten och de gjorda bokslutsdispositionerna som gjorts redan under den äldre generationens ägande.

Det finns flera skattemässiga fördelar med köp, den viktigaste anser jag vara att anskaffningsvärdet skrivs upp. I många fall där skogsfastigheterna tagits över i generation efter generation, måste den drivande generationen grunda sina avsättningar på den första generationens anskaffningskostnader, vilka idag är jämförelsevis mycket låga. Det kan i ett sådant fall vara en stor fördel att istället köpa näringsverksamheten för att få upp detta värde. Det är dessutom troligen fyrtio, femtio år tills nästa generationsskifte, förr eller senare bör någon generation ta steget och göra ett köp av skogsfastigheterna. Efter cirka 20 år har man tagit igen de 14 miljonerna i skatt, men man har fortfarande kvar kapitalunderlaget för räntefördelning. 20 år kan tyckas vara en lång tidsperiod, men inom skogsbruk finns ett långsiktigt perspektiv. Skogen som planteras nu, avverkas om 70-80 år.

Vid ett generationsskifte via köp är det den äldre generationen som ansvarar för att beskatta värdeökningen på fastigheterna genom kapitalskatt. Den yngre generationen beskattas genom stämpelskatt på förvärvet.

Rent skatterättsligt är ett köp att föredra eftersom det är där de största skattemässiga fördelarna finns både för näringsverksamheten och för de inblandade, som dessutom till större grad kan styra över skiftet via ett köp. Dessutom måste det tas i beaktande att lagen inte är konstant, vi vet vad lagen stadgar idag och vad konsekvenserna blir, men vi vet inte hur lagen förändras under årens gång.

Källförteckning

Offentligt tryck

Författningar

Inkomstskattelagen (2009:1229)

Jordabalken (1970:994)

Förarbeten

Proposition 2004/05:32 Utökade möjligheter till överföring av periodiseringsfonder och expansionsfond mm.

Proposition 2008/09:41 Övertagande av skogskonto och skogsskadekonto vid generationsskifte.

Rättsfall

Regeringsrätten

RÅ 1981 1:29

RÅ 1993 ref. 43

RÅ 2004 ref. 42

Litteratur

Antonsson, Jan, *Skogen och skatten, reglerna från 2006*. (2006) Tholin & Larsson

Antonsson, Jan, Rydin, Urban, *Skatt på skog. Enskild näringsverksamhet*, (2009), Tholin & Larsson

Danielsson, Hans, Sund, Lars-Göran, *Familjeägda aktieföretag och generationsskiften – En översikt med empiriska data*. (2010) Iustus Förlag, Upplaga 3

Kindlund, Bo, Svensby, Bo, Drej, Olof, *Skatte och deklarationshandboken*. (2009) Tholin & Larsson. Trettiotredje Upplagen.

Lehrberg, Bert *Praktisk Juridisk Metod*. (2004), Iustus Förlag

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. (2009) Studentlitteratur. Tofte upplagan.

Skogsstatistisk årsbok 2011, (2011) Skogsstyrelsen

Artiklar

Rydin, Urban, Nilsson, Peter *Generationsskifte i enskild näringsverksamhet – fångesklassificering med inriktning på överföring av sparas räntefördelning och fonder* Skattenytt nr 11, 2005

Handledning

Skatteverkets handledning för beskattning 2011, del II.