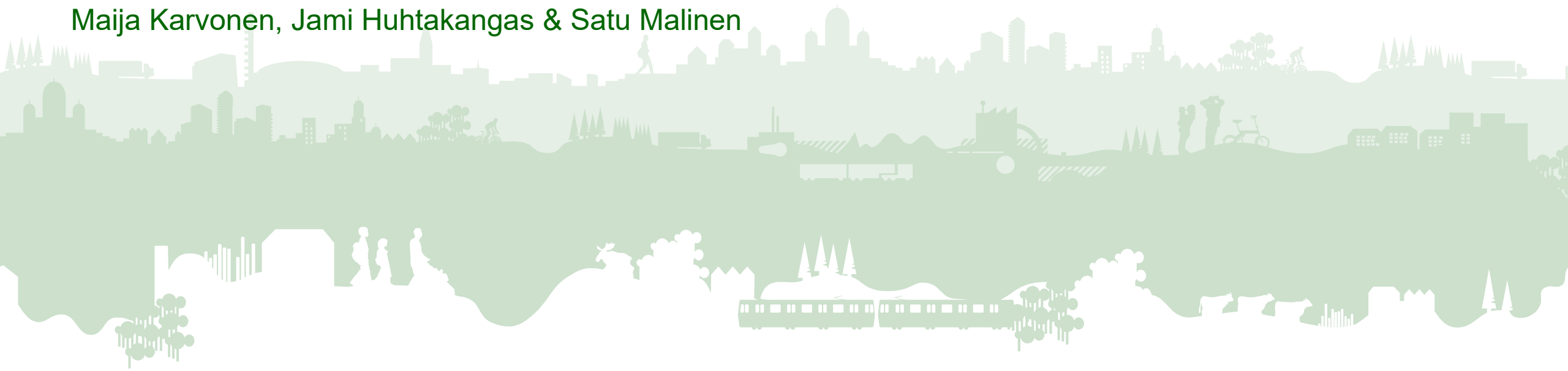




Informationsmöte om bolagisering av jordbruk

23.1.2024

Maija Karvonen, Jami Huhtakangas & Satu Malinen



Innehåll

- Allmänna ärenden (Maija Karvonen)
- Bolagisering av jordbruk (Jami Huhtakangas)
- Paus
- Bolagisering av jordbruk, fortsättning (Jami Huhtakangas)
- Paus
- Förhandsavgörande (Satu Malinen)

Allmänna ärenden

- Evenemanget spelas inte in
- Materialet skickas per e-post efter evenemanget
- Under presentationen är det inte möjligt att ställa frågor
- Förhandsfrågor har beaktats i presentationen
- En enkät görs om evenemanget

Bolagisering av jordbruk



Presentationens innehåll

Allmänt om ändrande av verksamhetsformen

- Regelverk
- Tillämpningsområde för ISkL 24 §
- Kravet på kontinuitet
- Kravet på identitet

Särskilda drag hos ändring av jordbrukets verksamhetsform

- Kontinuitet
 - Överföringsvärden på markområden
 - Övriga överföringsvärden (tillgångar och skulder)
 - Beaktande av använt skogsavdrag
 - Reserver
 - Gv-värde
- Identitet
 - Verksamheten fortsätter oförändrad
 - Överföring av tillgångar och skulder
 - Oförändrade ägarförhållanden

Regelverk

- Grundläggande bestämmelse i inkomstskattelagen (ISkL) 24 § "Ändringar av verksamhetsformen"
- Inga särskilda bestämmelser i inkomstskattelag för gårdsbruk (GårdsSkL), ISkL 24 § tillämpas
- NärSkL 51 c §, hänvisningsbestämmelse: Vid ändringar av företagsform ska ISkL 24 § iakttas
- Det finns inga bolagsrättsliga bestämmelser om ändring av verksamhetsformen för jord- eller skogsbruksidkare eller firma → ABL 2 kap.: bildande av aktiebolag
 - Den föregående bolagsformen tillgångar investeras som apport i ett aktiebolag
- I 8 kap. 3–5 § i lagen om öppna bolag och kommanditbolag (ÖKBL) föreskrivs om ändring av en sammanslutning till aktiebolag
 - Beslutet om ändring till aktiebolag ska fattas i den ordning som bolagsavtalet ändras
 - Bolaget ändras till aktiebolag när ändringen av bolagsformen antecknas i handelsregistret
- Ändring av andelslag till aktiebolag, lagen om andelslag 22 kap.
 - Ett andelslag kan ombildas till aktiebolag så att andelslagets medlemmar och andra andelsägare och aktieägare som vederlag får samtliga aktier i aktiebolaget

ISkL 24 § ändring av verksamhetsform till aktiebolag

Vid beskattningen anses det inte att en sammanslutning blir upplöst eller att en person som bedriver rörelse, utövar yrke eller bedriver jord- eller skogsbruk upphör med sin verksamhet till den del de **tillgångar och skulder** som hänför sig till den tidigare verksamheten vid en ändring av verksamhetsformen **överförs till samma värde**, i följande fall:

- 1) då en person som bedriver näring, utövar yrke eller bedriver jord- eller skogsbruk bildar ett aktiebolag som **ska fortsätta denna verksamhet** och vars **aktier hen tecknar**,
- 2) då ett aktiebolag **bildas** för att **fortsätta** sådan näringsverksamhet eller sådant jord- eller skogsbruk som ett dödsbo har bedrivit och vars **aktier tecknas av en eller flera** delägare i dödsboet,
- 3) då ett aktiebolag bildas för **fortsättande av näringsverksamhet** eller jord- eller skogsbruk som någon annan sammanslutning har bedrivit och vars **aktier tecknas av en eller flera** delägare i sammanslutningen,
- då ett öppet bolag eller kommanditbolag ombildas till aktiebolag så som avses i lagen om öppna bolag och kommanditbolag,
- 6) i andra fall som kan jämföras med de ovan nämnda.

Om tillämpningsområdet för ISkL 24 §

- Ett aktiebolag som bildas kan inga ändringssituationer få nya aktieägare
 - Om man till exempel vill ta in nya familjemedlemmar i ett aktiebolag i samband med ändring av företagsform för jordbruk (med undantag för företagarmake), kan det göras stegvis:
 - Partiell gv → jordbrukssammanslutning → Ab eller
 - Aktier ska säljas/doneras efter ändring av företagsform (gv-lättnad enligt ISkL 48.1 § 3 punkten inte tillämplig, lättnad enligt Arvsskattel 55 § kan vara tillämplig)
- Två gårdsbruk kan inte direkt ändras till ett aktiebolag (jämför med HFD 2002:35)
- Verksamheten kan inte överföras till ett befintligt aktiebolag utan skattepåföljder
- Ändring av ett aktiebolag till en annan företagsform innebär alltid upplösning av bolaget
 - Till exempel ändring av aktiebolag till andelslag HFD 2015:61, till kommanditbolag HFD 17.1.2008/55

Kravet på kontinuitet

- De beskattningsmässiga värdenas kontinuitet är en förutsättning för en skatteneutral ändring av verksamhetsform
 - Tillgångarna och skulderna i ett gårdsbruk som ändras till ett aktiebolag överförs som tillgångar och skulder för samma verksamhet i aktiebolaget som bildas och till samma belopp som i **beskattningen** av gårdsbruket som ändras till aktiebolag.
 - Oavskrivna anskaffningsutgifter i beskattningen kan således inte höjas, och nya tillgångsposter kan inte aktiveras



Kravet på identitet

- En förutsättning för att tillämpa 24 § i ISkL är att företagets/gårdsbrukets identitet bevaras, dvs. att det fortfarande kan ses som samma företag trots ändringen av verksamhetsformen.
 1. Verksamheten fortsätter oförändrad i aktiebolaget som bildas
 2. Tillgångarna och skulderna relaterade till verksamheten överförs på det stora hela till aktiebolaget som bildas
 3. Ägarförhållandena förblir oförändrade på det stora hela
- Om kraven på kontinuitet och identitet uppfylls, orsakar ändringen av verksamhetsformen inga påföljder vid inkomst- och överlåtelsebeskattningen

Skulder

- Skulder relaterade till den verksamhet och egendom som överförs ska överföras till aktiebolaget
 - Om en borgenär inte godkänner byte av gäldenär bildas ett skuldförhållande mellan den ursprungliga gäldenären och aktiebolaget som bildas

- Skulder relaterade till tillgångar som inte överförs hör inte till aktiebolaget
 - Om någon tillgångspost inte överförs till aktiebolaget men skuld som upptagits för anskaffning av den överförs till aktiebolaget, får aktieägaren förtäckt dividend till ett belopp som motsvarar lånekapitalet och de obetalda räntorna

- Fysiska personers inkomstskatteskulder relaterade till den tidigare företagsformen överförs inte till aktiebolaget
 - och inte heller arvs- eller gåvoskatteskulder även om de orsakats av förvärv av förmögenhet från företagsverksamheten
 - övriga skatteskulder relaterade till företagsverksamheten, såsom moms- och förskottsinnehållningsskulder, överförs till aktiebolaget

När ISkL 24 § inte är tillämplig

- Om förutsättningarna för kontinuitet och identitet inte uppfylls, är ISkL 24 § inte tillämplig på ändring av verksamhetsform, och det föregående företaget/gårdsbruket anses lägga ner verksamheten eller det föregående bolaget upplösas vid beskattningen
 - Bestämmelserna om privatuttag blir tillämpliga (NärSkL 51b §, GårdsSkL 4 §)
- I allmänhet betraktas överföring av tillgångar till ett aktiebolag som apport
 - Realiserar överlåtelsevinsten till gängse värde (t.ex. HFD 2009:66 och HFD 2019:50)
 - I allmänhet realiserar överföring av tillgångar till ett aktiebolag därför betydande skattepåföljder



Särskilda drag hos ändring av jordbrukets verksamhetsform



Kravet på kontinuitet

- Personer som bedriver jord- och skogsbruk är inte bokföringsskyldiga för sin verksamhet (BokfL 1 kap. 1 a §).
 - Anteckningsskyldig för beskattningen (BFL 12 §)
 - Poster som uppföljs i anteckningarna överförs till aktiebolagets beskattning med sina oavskrivna anskaffningsutgifter
 - Tillgångsposterna kan bokföras till gängse värde (KILA 1644/2001)
- Separat uppföljning krävs, om beskattnings- och bokföringsvärdena skiljer sig från varandra



Överföringsvärden

- De utgifter som inte har dragits av i beskattningen av den överförda verksamheten dras av i det aktiebolag som har bildats efter en ändring av verksamhetsformen som avses i 24 § i ISkL på samma sätt som de skulle ha dragits av om verksamhetsformen inte hade ändrats.

- Jordbruksmark
 - Skog
 - Annan mark
 - Maskiner och inventarier
 - Byggnader
 - Täckdiken, broar ...
 - Aktier och andelar
 - Produktionsdjur
 - överföringsvärde 0
 - Lager
- Faktisk anskaffningsutgift
- Utgiftsrest i den föregående verksamhetsformens senaste skattedeclaration
- Faktisk anskaffningsutgift
- Poster som dragits av som årsutgifter har ingen återstående anskaffningsutgift,

Ändring av verksamhetsform: överföringsvärden på fastigheter

- Den anskaffningsutgift som används som överföringsvärde bildas på samma sätt som anskaffningsutgiften vid beräkning av överlåtelsevinst
- Grunden kan till exempel vara
 - Det värde använts vid köpet
 - Det värde som använts vid bytet
 - Det värde som använts vid arvs- och gåvobeskattningen
 - Obs! Eventuellt nedsatt värde på förmögenheten (GV-värde)
 - Även den så kallade ettårsfristen för gåvobeskattningsvärden gäller för ändringar av verksamhetsform
 - Vid blandat förvärv (t.ex. köp av gåvokaraktär) delvis köpesumma och delvis gåvobeskattningsvärde
 - Vid förvärv genom avvitrning den föregående ägarens anskaffningsutgift
- Om anskaffningsutgiften inte kan utredas, är överföringsvärdet noll euro

Överföringsvärden på fastigheter

- Om mark har anskaffats eller fåtts som en del av en gårdsbrukshelhet eller om det i samma anskaffningsutgift annars har ingått t.ex. byggnader, täckdiken, stödrättigheter eller annan egendom ska man skilja åt deras andel för att utreda anskaffningsutgiften för marken.
- Om det har gått så lång tid från förvärvet att man inte längre vet förvärvsårets fördelningsgrund för anskaffningsutgifterna i beskattningen, bedöms andelarna enligt förvärvstidpunktens gängse värden.



Överföringsvärden på fastigheter

- Om outbrutet område av en fastighet har överlåtits, ska överlåtelsen beaktas i överföringsvärdet på fastigheten
- Från anskaffningsutgiften för fastigheten avdras inte försäljningspriset på det outbrutna området utan anskaffningsutgiften för fastigheten ska justeras genom att dra av det överlåtna outbrutna områdets andel av den ursprungliga anskaffningsutgiften.
 - I allmänhet beräknas den överlåtna arealens andel av den ursprungliga anskaffningsutgiften



Överföringsvärden på fastigheter

- Exempel: En fastighet har köpts för 87 000 euro, från fastigheten har ett outbrutet område överlåtits för 11 000 euro. Som anskaffningsutgift/överföringsvärde deklarerar 76 000 euro
 - Fastighetens areal är 12 000 m², varav 4 000 m² har överlåtits
- Anskaffningsutgiften för det överlåtna outbrutna området är $87\ 000\ \text{e} / 12\ 000\ \text{m}^2 = 7,25\ \text{e/m}^2 \times 4\ 000\ \text{m}^2 = 29\ 000\ \text{euro}$
- Fastighetens faktiska överföringsvärde är $87\ 000\ \text{e} - 29\ 000\ \text{e} = 58\ 000\ \text{euro}$

Reserver

- En utjämningsreservering för ett jordbruk kan överföras till ett aktiebolag som bildas
 - Behöver inte upptas i bokföringen, eftersom det är fråga om en reservering i beskattningen
 - Med tanke på uppföljningen är dock motiverat att ta upp posten i aktiebolagets balansräkning

- Endast en fysisk person, ett dödsbo och en sammanslutning som bildats av dessa samt en samfällid förmån kan göra en utgiftsreservering för skogsbruk på sin kapitalinkomst från skogsbruket.
 - En utgiftsreservering intäktsförs alltid som inkomst för det skatteår då skogsbruket ändras till ett aktiebolag
 - Intäktsföringen görs i beskattningen för verksamhetsformen före ändringen av verksamhetsformen

- En driftsreservering för den verksamhetsform som föregått ändringen hänförs som skattepliktig inkomst till det skatteår då verksamhetsformen har ändrats.

Om anskaffningsutgifter

Hur fastställs anskaffningsutgiften för en gårdsbruksenhet när enheten har erhållits i gåva, i arv eller i en affär av gåvokaraktär, och lättnad har enligt 55 § i arvs- och gåvoskattelagen beviljats för arvs- eller gåvoskatten?



Om anskaffningsutgifter

- Ett gårdsbruk kan erhållas som gåva, genom arv eller köp av gåvokaraktär, och lättnad enligt ArvsskatteL 55 § har tillämpats på förvärvet
- Grunden för överföringsvärdet utgörs av nedsatta generationsväxlingsvärden (GV-värde)
 - Överföringsvärdet på egendom som i sin helhet erhållits som gåva är GV-värdet
 - För köp av gåvokaraktär är överföringsvärdet vederlaget + Gv-värdet på den del som erhållits som gåva
- Vid bolagisering har gv-värdet betydelse endast när överföringsvärdet fastställs för markgrund
- Anskaffningsutgiften beräknas dock utifrån gåvogivarens anskaffningsutgift om gåvomottagaren överlåter den egendom han eller hon fått innan ett år har förflutit från gåvan (ISkL 47.1 §)
 - När det gäller en gåva som bildats vid gv-köp används gåvogivarens anskaffningsutgift som överföringsvärde

Uträkning av gv-värdet 1/3

- Om arvs-/gåvobeskattningsbeslutet inklusive bilagor inte är tillgängligt uträknas överföringsvärdet på följande sätt:
- Åker:
 - Gv-värdet på en åker som erhållits i gåva eller arv före 2004 har varit åkerns beskattningsvärde **året innan**
 - Gv-värdet på en gåva som erhållits 2004 eller tidigare har varit 40 procent av beskattningsvärdet **året innan**
 - Beskattningsvärdet på åkern har varit den genomsnittliga årliga avkastningen enligt kommunen där åkern finns multiplicerad med talet 7
 - Den årliga avkastningen ges årligen i Skatteförvaltningens beslut om genomsnittlig årlig avkastning av åker och täckdikningstillägg. Beslutet finns i författningssamlingen (Finlex) samt sedan 2005 på Skatteförvaltningens webbplats.

Uträkning av gv-värdet

■ Skog:

- Gv-värdet på skog som erhållits i gåva eller arv före 2004 har varit skogens beskattningsvärde **året innan**
- Gv-värdet på skog som erhållits 2004 eller tidigare har varit 40 procent av beskattningsvärdet **året innan**

→ Beskattningsvärdet för skog har varit den genomsnittliga årliga avkastning eller nettoavkastning enligt kommunen där skogen finns multiplicerad med talet 10

Uträkning av gv-värdet

- Sedan 2006 ges den årliga avkastningen varje år i Skatteförvaltningens beslut om genomsnittlig årlig avkastning av skog. Besluten finns både på Skatteförvaltningens webbplats och i författningssamlingen (Finlex).
- Före år 2006 uträknas skogens årliga avkastning utifrån skattekubikmeter/index
 - Den årliga nettoavkastningen av skog kan beräknas genom att multiplicera antalet skattekubikmeter med penningvärdet av skogen, om man känner till antalet skattekubikmeter skog och rotprisområdet (t.ex. från en gammal 2A-blankett).
 - Före 2006 fastställdes penningvärdet av skattekubikmeter skog för varje kommun och rotprisområde varje år i Statsrådets beslut angående intäktsgrunderna vid beskattningen av inkomster som erhållits av skogsbruk.
 - Den årliga avkastningen av skog och beskattningsvärdet som grundar sig på denna i överlåtelse före 2006 kan uppskattas med hjälp av skogens beskattningsvärde det senaste skatteåret och förändringen i konsumentprisindexet, om man inte känner till antalet skattekubikmeter skog.

Uträkning av gv-värdet 2/3

- Exempel på anskaffningsutgift för köp av gåvokaraktär:
 - En fastighet har köpts i Norra Savolax (Idensalmi) 2010
 - Fastigheten består av 30 hektar åker och 15 hektar skog.
 - Köpets vederlagsbelagda andel är 55 % (åker 60 000 euro och skog 20 000 euro)
 - Vederlagsfri andel (gåva) 45 %
- Åkerns beskattningsvärde: årlig avkastning 2009 är $29,61 \text{ e/ha} \times 7 = 207,27 \text{ e} \times 30 \text{ ha} = 6\,218,10 \text{ euro}$
- **Åkerns GV-värde:** $6\,218,10 \text{ e} \times 40 \% = 2\,487,24 \text{ e}$ varav gåvans andel 45 % = **1 119,26 euro**
- Anskaffningsutgiften för åkern är vederlagets andel 60 000 e + gåvans andel 1 119,26 e = 61 119,26 euro

Uträkning av gv-värdet 3/3

- Skogens beskattningsvärde: årlig avkastning 2009 är 101,06 e/ha x 10 = 1 010,60 e x 15 ha = 15 159 euro
- **Skogens GV-värde:** 15 159 e x 40 % = 6 063,60 e varav gåvans andel 45 % = **2 728,62 euro**
- Anskaffningsutgiften för skogen är vederlagets andel 20 000 e + gåvans andel 2 728,62 e = 22 728,62 euro



Skogsavdrag

- Enbart en fysisk person, ett dödsbo och en beskattningssammanslutning som har bildats av dessa samt en samfälld förmån har rätt till skogsavdrag.
- En ändring av verksamhetsformen till ett aktiebolag leder därför till att rätten till skogsavdrag upphör i fråga om de skogar som överförs till aktiebolaget som bildas.
- Om man vill göra en ändring av verksamhetsform på det sätt som avses i 24 § i ISkL även vad gäller skogsbruket, överförs i så fall en anskaffningsutgift med avdrag för beloppet på det skogsavdrag som använts som anskaffningsutgift för skogen till den företagsform som fortsätter verksamheten.
- Om det till bolaget enbart överförs en del av skogen, dvs. att man på överföringen av skog inte tillämpar ISkL 24 § påverkar de gjorda skogsavdragen inte bolagets beskattning
 - Överföringen av skog till bolaget är då apport, och de gjorda skogsavdragen läggs till i överlåtelsevinsten

Exempel på skogsavdrag

- En person som bedriver jordbruk och som planerar att ändra verksamhetsformen har fyra fastigheter. Tre av fastigheterna är sam använda (åker och skog) och en är en skogsfastighet
- De sam använda fastigheterna överförs till aktiebolaget som bildas, medan personen behåller skogsfastigheten



Exempel på skogsavdrag 1/2

- När det gäller de sam använda fastigheterna är anskaffningsutgifterna för skog:
 - Fastighet 1: 15 000 euro
 - Fastighet 2: 45 000 euro
 - Fastighet 3: 93 500 euro (totalt 153 500 euro)
- Anskaffningsutgiften för den genuina skogsfastigheten är 47 000 euro
- Anskaffningsutgiften för alla skogar är 200 500 euro
(15 000 e + 45 000 e + 93 500 e + 47 000 e)
- Förvärven av skog bildar således en skogsavdragsgrund på 120 300 euro
(200 500 e x 60 %)
- Av skogsavdragsgrunden har 70 000 euro använts

Exempel på skogsavdrag 2/2

- Anskaffningsutgiften för den skog som överförs till bolaget är 153 500 euro, varav skogsavdragsgrunden är 92 100 euro ($153\,500 \text{ e} \times 60\%$)
- Anskaffningsutgiften för den skog som personen behåller är 47 000 euro, varav skogsavdragsgrunden är 28 200 euro ($47\,000 \text{ e} \times 60\%$)
- Skogsavdragsgrunden för den andel av skogen som överförs till bolaget är 76,5 % ($92\,100 \text{ e} / 120\,300 \text{ e}$) och skogsavdragsgrunden för den andel som personen behåller är 23,5 % ($28\,200 \text{ e} / 120\,300 \text{ e}$)
- Av det använda skogsavdraget hänför sig 76,5 % till den skog som överförs till bolaget, varvid inverkan på anskaffningsutgiften för skogen är det använda skogsavdraget på $70\,000 \text{ euro} \times 76,5\% = 53\,550 \text{ euro}$
- Anskaffningsutgiften för den skog som överförs till aktiebolaget är således 99 950 euro (anskaffningsutgift 153 500 e – använt skogsavdrag 53 550 e)



PAUS



Kravet på identitet



Förutsättningar för identitet

Verksamheten fortsätter oförändrad i aktiebolaget som bildas

Tillgångarna och skulderna relaterade till verksamheten överförs på det stora hela till aktiebolaget som bildas

Ägarförhållandena förblir oförändrade på det stora hela

Verksamheten bevaras likadan

- Företagets huvudsakliga verksamhetsområde måste bevaras likadan vid ändring av verksamhetsformen för att det ska kunna anses bevara sin identitet.
- För att företagets identitet bevaras ska aktiebolaget fortsätta verksamheten som det föregående företaget tidigare bedrivit.
 - Företaget bör fortfarande till väsentliga delar ses som samma företag trots ändringen av verksamhetsformen.
 - Exempelvis om företaget som föregår aktiebolaget bedriver växtodling, anses företagsverksamheten inte ha bevarats likadan vid ändring av verksamhetsformen om aktiebolaget efter ändringen av verksamhetsformen enbart arrenderar ut åkermark till företagare som bedriver odlingsverksamhet.
 - Aktiebolaget ska fortsätta att bedriva jordbruk med samma produktionsinriktning
 - Den föregående företagsformens verksamhet ska upphöra i sin helhet, det går inte att överföra endast en del av verksamheten till det aktiebolag som bildas

Verksamheten fortsätter oförändrad i aktiebolaget som bildas

- Förutsättningarna bedöms separat enligt inkomstkälla
 - Alla inkomstkällor (jord- och skogsbruk samt näringsverksamhet) kan överföras samtidigt i samma handling till det bolag som bildas i samband med ändring av verksamhetsformen
 - Hela inkomstkällan ska överföras till aktiebolaget, jordbruksrelaterade binärningar kan inte bolagiseras separat utan jordbrukets hela inkomstkälla ska överföras
 - Till exempel maskinentreprenader inom jordbruk
 - Kan först ändras till NärSkL-inkomstkälla och därefter bolagiseras
 - Det är möjligt att till exempel ISkL 24 § tillämpas på jordbruket men inte på skogsbruket



Överföring av tillgångar och skulder

- Tillgångar som är väsentliga för verksamheten ska överföras till aktiebolaget
 - Jordbruksmark, produktionsmedel, lager etc.
- Om markområden eller byggnader har en väsentlig betydelse för verksamheten som idkas, kan det att fastigheten inte överförs även leda till att kravet på bevarad identitet inte uppfylls
 - Till exempel underlåtenhet att överföra jordbruksmark och ekonomibygnader på en mjölkboskapsgård ([HFD 30.7.1999/1927](#))
- Aktier som hör till jordbrukets tillgångar och som har en väsentlig betydelse för verksamheten ska överföras till det aktiebolag som bildas
 - I regel ska aktier som deklarerats som förmögenhet på blankett 2 överföras till det aktiebolag som bildas
- Vid bolagisering av jordbruk kan man låta bli att överföra separata skogslägenheter även om skog relaterad till vissa åkerlägenheter överförs
- Vid bolagisering av skogsbruk ska skogsbrukets alla tillgångar och skulder överföras

Överföring av tillgångar och skulder

- Kravet på identitet förutsätter också att skulder som hänför sig till företagsverksamheten överförs
- Den som ändrar verksamhetsformen kan ha skulder som delvis hänför sig till verksamhet som överförs det bolag som bildas och delvis till anskaffning av egen bostad (kombinationsskuld)
 - Det kan hända att den skattskyldige amorterar separat den andel av skulden som hänför sig till den egna bostaden, varefter den återstående skuldandelen överförs till det bolag som bildas
 - En amortering av skuldkapitalet kan undantagsvis anses hänföra sig till någon annan skuld än den som hänför sig till verksamheten som överförs vid en ändring av verksamhetsformen.
 - Enligt den allmänna uppfattningen i skattefrågor hänför sig amorteringar till hela skulden
- Den egendom som inte överförs anses ha tagits i privat bruk (NärSkL 51 b §, GårdsSkL 4 §) eller alternativt tillämpas bestämmelserna om överföring av förvärvskälla på den (NärSkL 51 a §, GårdsSkL 5–6 §, ISkL 25 §) beroende på om egendomen fortfarande används för att förvärva inkomst

Gårdsbrukets bostadsbyggnader

- Eftersom jordbruksidkarens personliga bostad inte hör till GårdsSkL-tillgångarna, tillämpas beskattningsbestämmelserna om överlåtelsevinst på överföringen till aktiebolaget, och överlåtelseskatt ska betalas på överföringen
 - Obs! Bostadsförmån eller förtäckt dividend för bostad som överförs till ett aktiebolag
 - En annan bostadsbyggnad på en gård och relaterad mark hör till jordbrukets tillgångar, då
 - över hälften av byggnaden används till exempel som bostad av en anställd eller hyrs ut som stadigvarande bostad eller fritidsbostad
- Om en bostadsbyggnad hör till jordbrukets egendom, överförs den vid ändring av verksamhetsform till aktiebolaget till ett värde som motsvarar den oavskrivna utgiftsresten utan inkomstskattekonsekvenser. Eftersom det inte är fråga om separat apport, uppstår inte heller skyldighet att betala överlåtelseskatt.



Sam använda fastigheter (fastigheter med både åker och skog)

- Både jord- och skogsbruk eller endast någondera av dessa verksamheter kan överföras till ett aktiebolag som bildas vid en ändring av en jord- och skogsbruksidkares verksamhetsform.
- Förutsättningen för att tillämpa 24 § i ISkL är att de tillgångar som hänför sig till verksamheten som överförs huvudsakligen överförs till aktiebolaget som bildas.
- De tillgångar som vid bolagiseringen av endast ett jordbruk överförs till aktiebolaget som bildas kan omfatta fastigheter som delvis används av jordbruket och delvis av skogsbruket.
- Tillämpningen av 24 § i ISkL hindras inte av att dessa sam använda fastigheter överförs i sin helhet till aktiebolaget vid en ändring av verksamhetsformen, även om inte några andra delar av skogsbruket överförs till aktiebolaget. I denna situation tillämpas 24 § i ISkL på överlåtelsen av fastigheten i sin helhet.

Samanvända fastigheter

- Om hela skogsbruket inte överförs till aktiebolaget vid ändringen av verksamhetsformen, tillämpas ISkL 24 § endast på överföringen av de sam använda fastigheterna
- Till exempel en överföring av separata skogsfastigheter vid en bolagisering av ett jordbruk uppfyller inte kravet på identitet, om man vid bolagiseringen av verksamhetsformen inte bolagiserar hela skogsbruksdriften, inklusive tillgångar och skulder
 - Tillämpningen av ISkL 24 § förhindras inte i fråga om ändringen av jordbrukets verksamhetsform
 - Skogsbrukets tillgångar betraktas som separat apport, som beskattas enligt reglerna för överlåtelsevinst
 - ISkL 24 § är dock tillämplig på överföring av sam använda fastigheters skog

Fastigheter som hör till samma beräkningsenhet och bolagisering

- På bolagisering av jord- eller skogsbruk kan ISkL 24 § i regel tillämpas endast när de tillgångar som överförs till ett aktiebolag som bildas hör till samma beräkningsenhet
- Beräkningsenhet används för beräkningen av beskattningsbar inkomst av verksamhet som flera personer utövar gemensamt och de tillgångar som hör till verksamheten (beskattningssammanslutning).

Exempel:

En jordbrukssammanslutning har 3 delägare. Alla åker- och skogsfastigheter som överförs till ett bolag som bildas ägs tillsammans (1/3, 1/3, 1/3)

- ISkL 24 § är tillämplig



Fastigheter som hör till olika beräkningsenheter och bolagisering

- Om man vid bolagisering av jord- eller skogsbruk överför tillgångar från flera beräkningsenheter, anses det vara fråga om fusion av två eller flera verksamheter till ett aktiebolag
 - ISkL 24 § är inte tillämplig(HFD 2002:35)
 - Bolagisering av jordbruk som bedrivs i form av en jordbrukssammanslutning är ett typiskt exempel på detta. Sammanslutningens tillgångar kan omfatta ett åkerområde som är en del av en så kallad sam använd fastighet. Den sam använda fastighetens skog hör dock inte till samma beräkningsenhet, eftersom jordbrukssammanslutningens alla delägare inte äger den sam använda fastigheten.

Fastigheter som hör till olika beräkningsenheter och bolagisering 1/3

Exempel:

En jordbrukssammanslutning har 3 delägare. Varje delägare äger ensam de fastigheter som överförs till det bolag som bildas, och till varje fastighet hör utöver åkermark **en hel del** skog (samanvända fastigheter). Avsikten är att överföra alla fastigheter till bolaget som bildas

- ISkL 24 § är till inga delar tillämplig på ändringen av verksamhetsformen, eftersom fastigheternas skogar inte hör till jordbrukssammanslutningens beräkningsenhet utan till varje delägars personliga skogsbruk (delägarnas skogar hör inte till jordbrukssammanslutningens beräkningsenhet)

Fastigheter som hör till olika beräkningsenheter och bolagisering 2/3

- Om man i samband med en ändring av verksamhetsform överför rena skogsfastigheter, som inte hör till samma beräkningsenhet som jordbruket som bolagiseras, anses det vara fråga om fusion av två separata rörelser
 - ISkL 24 § är inte tillämplig

Exempel:

En jordbrukssammanslutning har 3 delägare. Alla sam använda fastigheter som överförs till ett bolag som bildas ägs tillsammans (1/3, 1/3, 1/3) Dessutom äger två delägare tillsammans (1/2, 1/2) rena skogsfastigheter, som även ska överföras till aktiebolaget som bildas.

- ISkL 24 § är inte tillämplig

Fastigheter som hör till olika beräkningsenheter och bolagisering 3/3

- Om de tillgångar som överförs även omfattar en sam använd fastighet, vars **ringa** mängd skog hör till en separat beräkningsenhet, är det en tolkningsfråga huruvida ISkL 24 § är tillämplig på bolagiseringen av jordbruket
 - Ansökan om förhandsavgörande eller
 - fastighetsarrangemang före bolagiseringen bör prövas
- För skogens del uppstår i vilket fall som helst separat skattebelagd apport

Oförändrade ägarförhållanden

- Ett aktiebolag som bildas i en ändringssituation kan inte få nya aktieägare, den föregående företagsformens ägare ska teckna aktierna

- Om makar tillsammans har bedrivit näringsverksamhet eller jordbruk, kan bägge (företagar)makarna teckna aktier i aktiebolaget (jämför med ISkL 14 §)
 - Fördelningen av innehavet i aktiebolaget mellan makarna saknar betydelse med tanke på tillämpningen av ISkL 24 §

- Vid ändring av verksamhetsform för ett dödsbo eller en sammanslutning räcker det med att en delägare tecknar aktierna
 - Ingen annan än en delägare till den föregående företagsformen kan teckna aktier när bolaget bildas

Oförändrade ägarförhållanden

- Aktierna i bolaget som bildas kan fördelas mellan företagarna, delägarna i dödsboet eller delägarna i sammanslutningen även på något annat sätt än i förhållande till ägarandelarna i nettoförmögenheten som överförs.
 - Maken eller delägaren i dödsboet och sammanslutningen kan beskattas för en gåva, om hens förmögenhet ökar utan vederlag till följd av ändringen av verksamhetsformen på bekostnad av den andra maken eller maken, bolagsmannen eller delägaren
 - Som gåva betraktas aktierna i det aktiebolag som bildas, inte den föregående verksamhetens tillgångar
 - Gåvans storlek bedöms utifrån förhållandet mellan de gängse värdena av tillgångarna och skulderna i verksamheten som överförs.



Annat om bolagisering

- När jord- och skogsbruk överförs till ett aktiebolag på det sätt som avses i ISkL 24 § avbryts det föregående företags skatteår när aktiebolaget införs i handelsregistret

- Den föregående företagsformens förluster överförs i allmänhet till aktiebolaget som bildas
 - Ett undantag är beskattningssammanslutningar (delägarna tar över förlusterna)
- Förluster inom kapitalinkomstslaget som leder till att skogsbruk som bedrivs av en fysisk person blir förlustbärande överförs inte till aktiebolaget som bildas vid en ändring av verksamhetsformen

Avdragningsbara avskrivningar

- Under skatteåret då verksamhetsformen ändras får ett aktiebolags avskrivningar uppgå högst till ett belopp som motsvarar de maximala avskrivningarna med avdrag för den överförda verksamhetens godtagbara avskrivningar för skatteåret
- Det avgörande med tanke på beloppet av avskrivningarna är således huruvida skatteåren för företaget som ändras till aktiebolag och aktiebolaget avslutas under samma kalenderår.
- Om skatteåren för det föregående företaget och aktiebolaget går ut under olika kalenderår, påverkas inte maximibeloppet av de avdragsgilla avskrivningarna för aktiebolaget av de avskrivningar som har gjorts under verksamhetstiden för den föregående företagsformen.

Mer information

- Ändring av verksamhetsformen till aktiebolag
- Bolagisering av en gårdsbruksenhet
- Inverkan av generationsväxlingslättnad på anskaffningsutgiften för en gårdsbruksen
- Beskattning av generationsväxlingar vid gårdsbruksenheter
- Beskattning av en beskattningssammanslutning
- Skogsavdrag
- Generationsväxling i aktiebolag i beskattningen (avsnitt 7.4)
- Samlingssida för anvisningarna om värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen



PAUS



Förfarande för förhandsavgörande

I synnerhet ansökningar som gäller bolagisering av gårdsbruk



Presentationens innehåll

- Vad är ett förhandsavgörande?
 - Hur och vem kan ansöka om förhandsavgörande?
 - När kan man ansöka om förhandsavgörande?
 - Uppgifter i ansökan
 - Fråga om förhandsavgörande
 - Utredning som ska fogas till ansökan om förhandsavgörande
- Ansökan som gäller bolagisering av gårdsbruk
 - Bilagor till ansökan vid bolagisering
 - Begäran om tilläggsutredning
 - Förutsättningar för att meddela ett avgörande i sakfrågan
 - Avgift för förhandsavgörande
 - Beslutets bindande verkan
 - Sökande av ändring
 - Om handläggningstider

Vad är ett förhandsavgörande?

- Ett förhandsavgörande är ett bindande beslut om hur Skatteförvaltningen kommer att avgöra ett enskilt skatteärende



I vilka skatteslag kan man ansöka om förhandsavgörande?

Förhandsavgörande kan ansökas i alla skatteslag

I allmänhet gäller ansökningarna om förhandsavgörande

- inkomstskatt
- arvs- och gåvoskatt
- förskottsuppbörd
- mervärdesskatt
- överlåtelseskatt

Hur och vem kan ansöka om förhandsavgörande?



I MinSkatt eller på papper

- I ansökan på papper ska man använda följebrev

Informell ansökan

- Ska göras skriftligen
- Ska undertecknas

Ett förhandsavgörande kan i regel endast sökas av den vars beskattning den fråga som ställs i ansökan gäller

- Avgörandet ska ha en omedelbar inverkan på den skatt som sökanden påförs
- Ett förhandsavgörande som gäller gåvoskatt får sökas av både gåvogivaren och gåvotagaren

När kan man ansöka om förhandsavgörande?

- För ansökan om förhandsavgörande som gäller inkomstbeskattningen har en uttrycklig tidsfrist föreskrivits
 - Ansökan om förhandsavgörande som gäller inkomstbeskattningen ska göras före utgången av den tid inom vilken skattedeklarationen ska lämnas in
 - Deklarationsuppskov som beviljats påverkar inte den utsatta tiden för ansökan om förhandsavgörande
- Förhandsavgörande som gäller gåvobeskattning kan endast meddelas om gåvan ännu inte har getts. Ansökan om förhandsavgörande i arvsbeskattningen kan sökas först efter arvlåtarens frånfälle innan arvsbeskattningen verkställs.
- I fråga om övriga skatteslag är utgångspunkten att förhandsavgörande kan sökas innan den skatt som ärendet i ansökan gäller skulle vara deklarerad eller betald eller förskottsinnehållningen skulle vara verkställd

Vilka uppgifter ska ingå i ansökan?

Allmänna krav på innehållet

- sökandens namn och person- eller FO-nummer
- kontaktuppgifter om sökanden/den som lämnar ytterligare information
- fullmakt, om ombud anlitas
- uppgifter om de skatteår för vilka förhandsavgörande söks (inkomstbeskattning)
- specificerad fråga om sökandens beskattning
- tillräcklig utredning av arrangemangen som kompletteras av bilagorna till ansökan

Fråga om förhandsavgörande

- I ansökan ska man framställa en specifik fråga om beskattningen.
 - Exempelvis frågor om en planerad åtgärd medför skattepåföljder eller vilka skattepåföljder ett i ansökan beskrivet arrangemang kan få är inte specificerade beskattningsfrågor.
 - Förhandsavgöranden meddelas inte för generella eller teoretiska frågor

- En fråga som gäller bolagisering av jordbruk kan till exempel vara:
 - Tillämpas bestämmelserna i 24 § i inkomstskattelagen, om ändringen av gårdsbrukets verksamhetsform görs enligt ansökan om förhandsavgörande och dess bilagor?



Utredning som ska fogas till ansökan om förhandsavgörande

- I ansökan ska ges en utredning av allt som behövs för att kunna avgöra ärendet.
 - I ansökan ska man således ange all väsentlig information som anknyter till den planerade åtgärden och komplettera den i bilagorna
 - Till skillnad från andra skatteärenden **ansvarar kunden för utredningen** i förfarandet för förhandsavgörande. Kunden ska ange alla fakta som behövs för att avgöra ärendet
- Förhandsavgörandet grundar sig på fakta som den skattskyldige lagt fram till stöd för sin ansökan och det är i princip inte nödvändigt att utreda omständigheternas riktighet.
- Om det senare visar sig att de omständigheter och fakta som har framlagts i ansökan inte motsvarar det som faktiskt har inträffat leder detta till att förhandsavgörandet inte är bindande men det betyder inte att förhandsavgörandet i sig skulle vara felaktigt

Ansökan som gäller bolagisering av gårdsbruk

Ställning till skattekonsekvenserna av bolagisering av jordbruk kan endast tas, om det av ansökan framgår de tillgångar och skulder som ska överföras till det bolag som bildas.

Således ska följande information framgå av ansökan:

- gårdsbrukets verksamhet som ska bolagiseras
- tillgångar och skulder som ska överföras till det bolag som bildas
- bilagor om anskaffningsutgifterna för åker, skog och övriga mark som överför enligt kontinuitetsprincipen →
- nedsatta värden som tillämpats i arvs- och gåvobeskattningen, om gårdsbruket delvis eller helt har erhållits som gåva eller arv och på vilket skattelättnad vid generationsväxling tillämpats i arvs- och gåvobeskattningen

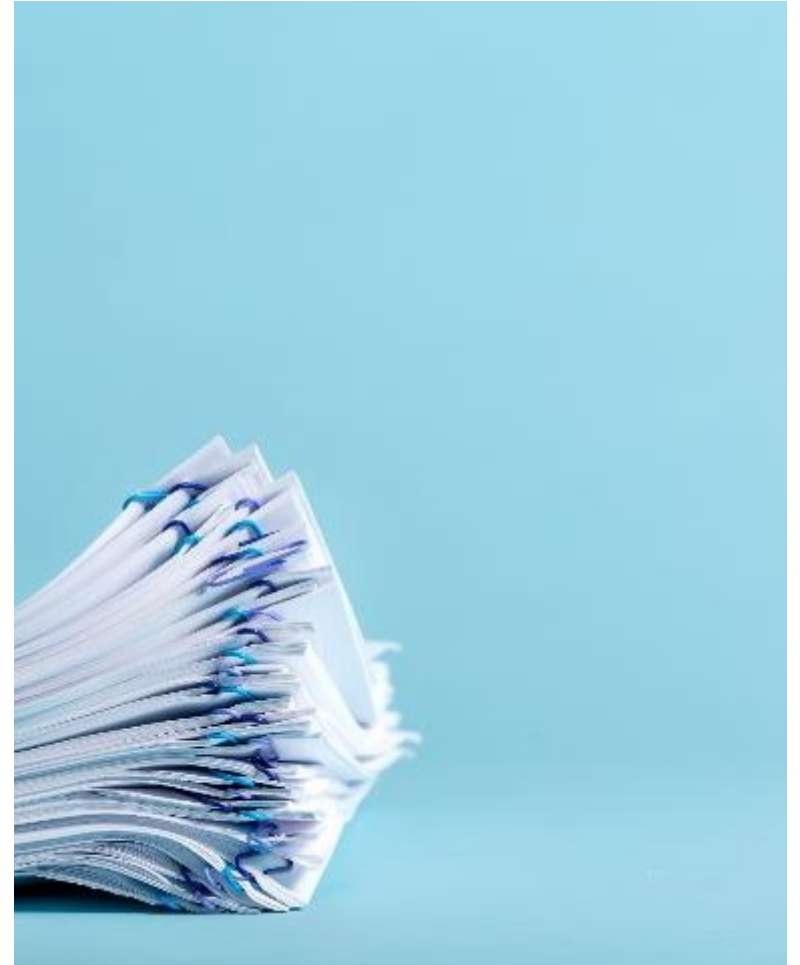


Ansökan som gäller bolagisering av gårdsbruk

- överföringsvärden på avskrivningsbar egendom i beskattningen (oavskriven utgiftsrest)
- användning av skogsavdrag, om skog för vilket rätt till skogsavdrag bildats överförs till bolaget
- beloppet av röjningskostnader, om skogsmark har röjts till åker
- skuldernas fördelning enligt användningsändamål mellan jordbruk, skogsbruk och privat ekonomi
- hur aktierna tecknas samt grunder varför aktiefördelningen avviker från förmögenheten
→ **dvs. motivering av uppfyllandet av kravet på kontinuitet och identitet vid den planerade bolagiseringen av gårdsbruket**

Bilagor till ansökan vid bolagisering

- Utkast till avtal om bolagsbildning
- Utkast till apportbrev
 - specificera den apportegendom som överförs från gårdsbruket till aktiebolaget
- Utkast till bolagsordning
- Kopior av anskaffningshandlingar om fastigheterna och lagfartsbevisen
 - köpe-, bytes-, gåvo- och övriga anskaffningshandlingar på vilka anskaffningsutgifterna/överföringsvärdena baserar sig
 - utredning av gv-värdena



Bilagor till ansökan vid bolagisering

- Kopior av skuldsaldointyg
- Eventuella uträkningar av vilka fördelningen av överlåtelsepriset framgår och som gjorts när gårdsbruket anskaffats
- **Numrera bilagorna med löpande nummer!**



Begäran om tilläggsutredning

- Skatteförvaltningen kan be sökanden specificera frågan om förhandsavgörande eller uppgifterna i ansökan eller lämna utredningar eller information som saknas
- I regel ber Skatteförvaltningen utredningar skriftligt så att den också får svaret skriftligt

Till exempel om det vid handläggningen av förhandsavgörandet framgår att de angivna överföringsvärdena står i strid med bilagorna → begärs tilläggsutredningar

- om överföringsvärdena ännu efter tilläggsutredningen är felaktiga eller oklara kan ett nekande beslut meddelas ELLER inget beslut ges

Förutsättningar för att meddela ett avgörande i sakfrågan

Ärendet avgörs när:

- En specificerad fråga om sökandens beskattning har ställts,
- Det (senast efter begäran om tilläggsutredning) har framlagts en tillräckligt detaljerad och konsekvent utredning av den planerade åtgärden,
- Beskattningen av åtgärden är oklar,
- Ärendet skulle bli föremål för avgörande senast vid beskattningen.

Ett förhandsavgörande behöver inte meddelas till exempel om

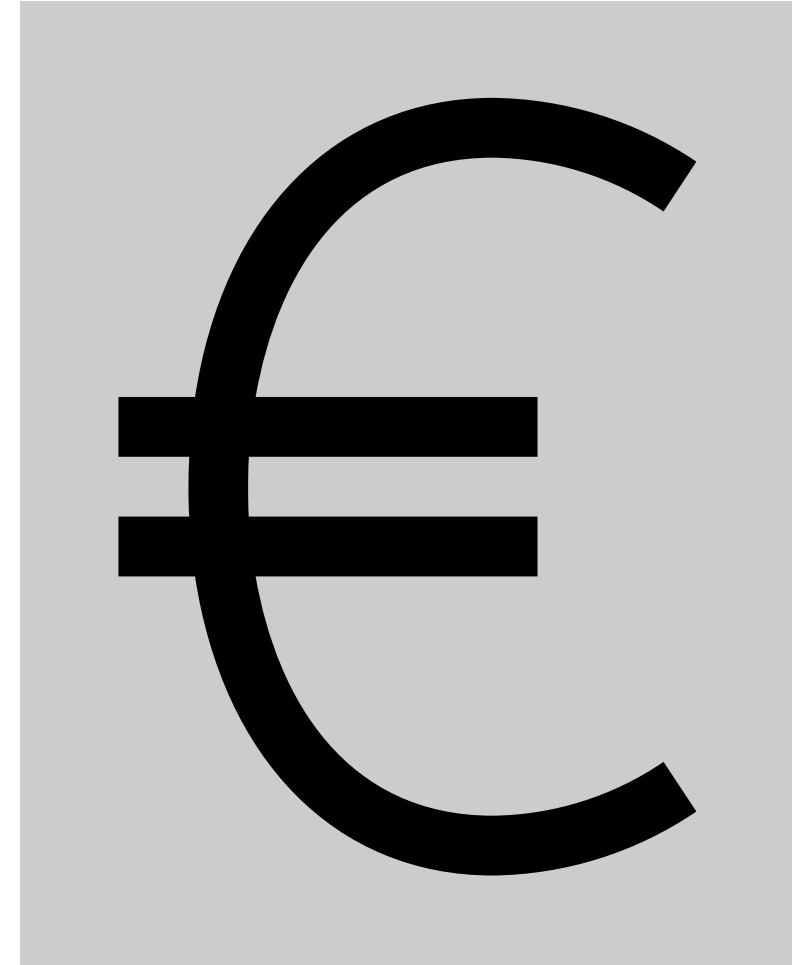
- Uppgifterna i ansökan är för allmänna eller oklara och motstridiga, och uppgifterna förblir bristfälliga även efter tilläggsutredningar

Beslutets bindande verkan

- Skatteförvaltningen ska iaktta ett lagakraftvunnet förhandsavgörande
 - om den skattskyldige yrkar det, och
 - om de faktiska omständigheterna motsvarar beskrivningen i ansökan, och
 - om lagstiftningen inte har ändrats efter meddelandet av förhandsavgörandet

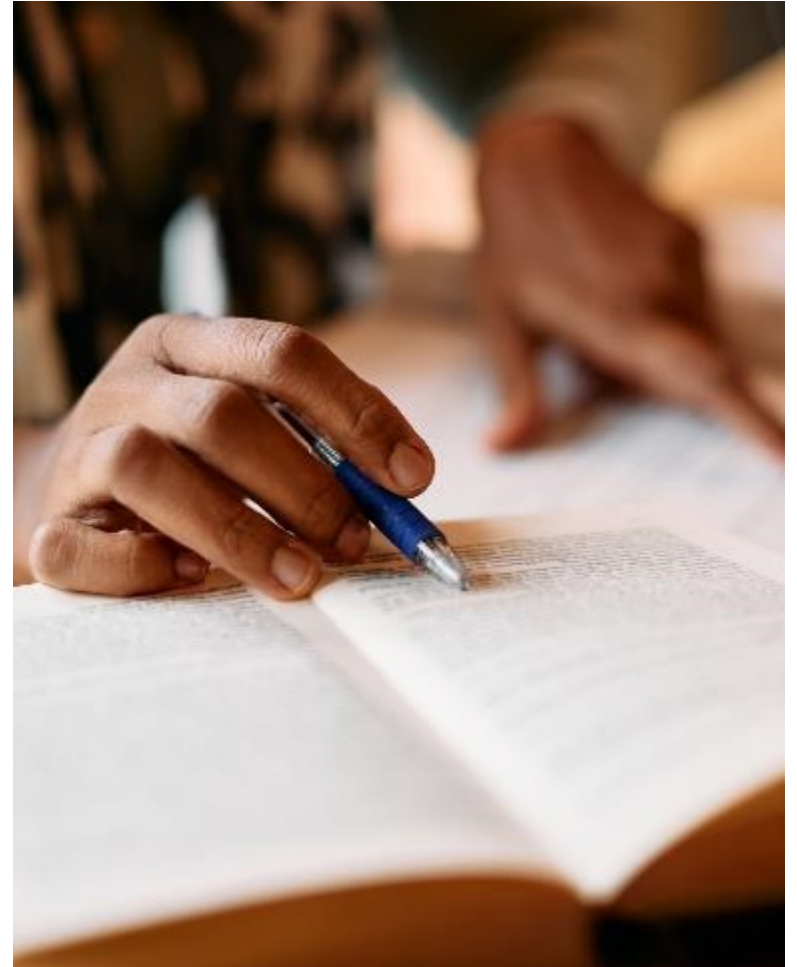
Avgift för förhandsavgörande

- Skatteförvaltningens beslut på ansökan om förhandsavgörande är avgiftsbelagt
- Avgiften fastställs i Finansministeriets förordning om Skatteförvaltningens avgiftsbelagda prestationer.
- Avgiften för förhandsavgörande av bolagisering av gårdsbruk är 1 260 euro
 - Om Skatteförvaltningen ber sökanden om mer tilläggsutredning än i ringa omfattning därför att ansökan inte har preciserats tillräckligt eller om den inte innehåller tillräcklig utredning för avgörande av ärendet, tas utöver en beslutsavgift också ut en behandlingsavgift (120 euro)
 - Om avgörandet av ärendet kräver särskilt omfattande utredningar kan en avgift på 2 520 euro tas ut



Sökande av ändring

- Det går att överklaga beslut om förhandsavgöranden och beslut att lämna ansökan oprövad till en behörig förvaltningsdomstol.
 - Även Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har rätt att söka ändring
- Däremot kan man inte överklaga beslut om att inte meddela förhandsavgörande.



Om ansökningarnas handläggningstider

- Ansökningarna om förhandsavgörande behandlas som brådskande, men ärendets art och omfattning påverkar alltid handläggningstiden.
- Sökanden kan också se hur handläggningen framskrider i MinSkatt



Kom ihåg följande

- Eftersom bilagorna till ansökan nästan alltid är omfattande, ska du numrera bilagorna med löpande nummer
 - när du i ansökan om förhandsavgörande hänvisar till en bilaga, ska du specificera det i texten (till exempel "se bilaga 5").
- Förklara hur överföringsvärdena har uträknats
- Bevara logiken i alla handlingar när du lämnar ytterligare utredningar till ansökan och bilagorna
- Exakta tilläggsutredningar

Var kan jag få mer information?

- Att göra en ansökan om förhandsavgörande och att meddela beslut i ärendet
- Bolagisering av en gårdsbruksenhet
- Ansökan om förhandsavgörande
- Ansökan om förhandsavgörande – generationsväxling på jordbruksenheter
- Skatteförvaltningens avgiftsbelagda prestationer
- Prislista över Skatteförvaltningens avgiftsbelagda tjänster

För dig.

