Några synpunkter på arvinges inkomstbeskattning vid försäljning av tomter, som ingått i arvlåtarens jordstyckningsrörelse

Av assessor Lars Lindberg

Jordstyckningsrörelse rymmer många och svårbemästrade gränsdragningsproblem. Den som till ledning för sina bedömanden i ämnet går till lagtext eller förarbeten gör snart den erfarenheten, att där saknas vägledning. Rättsfallen på området är däremot desto fler. Begreppet jordstyckningsrörelse kan därför också sägas i huvudsak vara en produkt av rättspraxis.

Ett av de många gränsdragningsproblem, som praxis haft att ta ställning till i fråga om jordstyckningsrörelse, gäller beskattningsfrågorna i samband med avvecklingen av dödsbo efter avliden, som drivit sådan rörelse. Den intrikataste frågan har därvid närmast gällt, om och i vad mån jordstyckningsrörelse, som den avlidne eller dödsboet bedrivit, kan anses ha upphört i och med arvskiftet.

Skäl för en strikt kontinuitet i rörelsebeskattningen

Skäl torde kunna åberopas för att en strikt kontinuitet i rörelsebeskattningen borde upprätthållas mellan arvlåtare och arvinge även i fråga om jordstyckningsrörelse. Den icke avvecklade tomtstyckningsrörelsen är regelmässigt — liksom ofta annan rörelse i dylikt sammanhang — belastad med betydande icke beskattade dolda reserver i varulager. Frågeställningen kan även för dylik förvärvskälla direkt anknytas till bestämmelsen i punkt 3 b av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen angående tillgångs anskaffningsvärde i rörelse, som övertagits genom arv.

Tomtstyckningsrörelse anses enligt skattepraxis föreligga så snart en fastighetsägare avstyckat och sålt ett visst mindre antal tomter från fastigheten. Varulagret i rörelsen består i det genom försäljningsverksamheten rörelsebesmittade markområdet av fastighetsinnehavet. I denna av skattepraxis skapta primitiva form av rörelseverksamhet kan själva rörelsen identifieras med en hänvisning till det rörelsebesmittade markområdet. Överlåter rörelseidkaren den resterande delen av detta markområde, har han också därmed överlåtit sin jordstyckningsrörelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

Vid dödsfall övergår rörelsen/markområdet automatiskt till dödsboet. Vad som skulle gällt för den avlidne vid en slutförsäljning av varulagret i rörelsen borde rimligtvis också gälla dödsboet. Hade en slutförsäljning av markområdet för den avlidne medfört beskattning såsom för inkomst av rörelse, borde en liknande av dödsboet företagen slutförsäljning få motsvarande beskattningseffekt för dödsboet. En jordstyckningsrörelse borde också rimligtvis kunna övergå från arvlåtaren till arvingen på samma sätt som annan rörelse vid arvskifte. Jordstyckningsrörelsen är i dödsboets hand identisk med det rörelsebesmittade markområdet. Följaktligen borde markområdet — om det tillskiftas arvinge för att av denne avyttras i nära anslutning till skiftet — inte kunna anses ändra karaktär av omsättningstillgång i jordstyckningsrörelse enbart genom arvskiftet.

Skäl för en prövning in casu med hänsyn till förvärvskällans speciella karaktär

Åtskilliga skäl synes emellertid även kunna anföras mot det ovan utformade kravet på en strikt kontinuitet i beskattningen mellan arvlåtare och arvtagare, då rörelsebesmittat markområde tillskiftas arvinge för att av denne avyttras genom engångsförsäljning i anslutning till arvskiftet.

Rörelsebegreppet har, såvitt gäller jordstyckningsrörelse, i praxis givits en annan innebörd än vad eljest är fallet. Det karakteristiska för jordstyckningsrörelsen är att markområden styckas och säljs var för sig i viss omfattning. Den som styckar ett markområde i tomter för försäljning men avyttrar hela området på en gång till en och samme köpare torde i praxis inte anses driva jordstyckningsrörelse. Den som förvärvat ett för tomtstyckning planlagt område, på vilket tidigare ägare drivit jordstyckningsrörelse, men som i sin tur säljer hela området på en gång till en och samme köpare torde enligt praxis inte heller anses ha drivit jordstyckningsrörelse. Markområdet kan sålunda i sin helhet i den ene ägarens hand vara omsättningstillgång i jordstyckningsrörelse, men blir enbart därför inte automatiskt omsättningstillgång i nästa ägares hand, även om området inte har annat ändamål än att användas för tomtexploatering. Härtill kommer att enligt praxis vad som en gång uppenbarligen i en ägares hand varit omsättningstillgång i jordstyckningsrörelse kan i samme ägares hand ändra karaktär, under förutsättning att styckning och försäljning av mark inte förekommit under en längre tidrymd. Endast tidsfaktorn har sålunda i dylika fall ansetts kunna upplösa jordstyckningsrörelsen.

Några i och för sig bärande skäl, för att denna förvärvskällans speciella karaktär inte även borde beaktas vid bedömningen av skattefrågorna i samband med övergången av tillgångar i jordstyckningsrörelse vid dödsfall och arvskifte, synes knappast kunna åberopas. Mot bakgrunden av sådana bedömanden torde arvskiftet komma att sakna självständig betydelse för frågan om kontinuiteten i rörelsebeskattningen mellan arvlåtare och arvtagare. — Det kan också överhuvudtaget ifrågasättas, om det finns någon teoretisk grund för att just arvskiftet skulle kunna tillmätas dylik självständig betydelse i detta sammanhang. — Vid dylika ställningstaganden kommer problemet i stället att gälla huruvida de

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

facto det är en jordstyckningsrörelse — i detta begrepps speciella betydelse — som övergår från arvlåtaren till arvingen. Problematiken blir därvid närmast vilka faktiska omständigheter från dödsfallet fram till arvskiftet ävensom vilka omständigheter kring arvskiftet, som kan anses ha betydelse för frågan om den en gång av arvlåtaren eller dödsboet bedrivna jordstyckningsrörelsen skall anses ha övergått på arvtagaren genom arvskiftet.

Analys av några rättsfall

Regeringsrätten har haft dessa frågor under prövning bl. a. i ett par referatmål, RÅ 1961 ref 9 och RÅ 1963 ref 21, varav det sistnämnda avgjordes i plenum. Under hösten 1966 och under februari 1967 avgjordes ytterligare några mål i regeringsrätten med likartade frågor.

Då utgången i sistnämnda mål blev en annan än i referatmålen, har ifrågasatts huruvida RR med sistberörda utslag skulle kunna anses ha ändrat inställning till beskattningsfrågan sedan avgörandet i plenum 1963. Till detta må endast göras följande allmänna reflektioner. Ett i RÅ refererat pleniavgörande är ett särskilt kvalificerat prejudikat och är självfallet givet och på dylikt sätt publicerat såsom vägledning för underinstanser, skattskyldiga och taxeringsfunktionärer. Med hänsyn till den stora betydelse ett dylikt prejudikat har och skall ha för utformningen av den allmänna rättspraxis, vars syfte är att åstadkomma en för de skattskyldiga i möjligaste mån likformig och rättvis taxering, torde ställningstagandet i ett dylikt prejudikat inte frångås av RR annat än efter nytt avgörande i plenum. Något sådant nytt pleniavgörande föreligger inte. Att ändring skulle skett av praxis sådan den utformats i plenimålet 1963 måste även presumeras uteslutet med hänsyn till att detta principavgörande är av så färskt datum.

Vid en jämförelse mellan berörda rättsfall torde frågan därför närmast bli, vilken räckvidd referatmålen från 1961 och 1963 kan anses ha på liknande förhållanden. Utslagen från 1966 och 1967 synes ge viss vägledning därom. Några detaljerade domskäl till ledning för bedömande av likartade mål lämnas emellertid tyvärr regelmässigt inte. Man är därför hänvisad till jämförande analyser av omständigheterna i de enskilda fallen. Nedanstående redogörelse och kommentarer till rättsfallen är avsedda att belysa de omständigheter i de olika målen, som kan tänkas ha föranlett de olika domsluten.

RÅ ref 9/1961. I målet som gällde en hos RN gjord framställning om förhandsbesked i taxeringsfråga, var omständigheterna bl. a. följande. Under åren 1919—1950 hade A och B styckat och sålt tomter i betydande omfattning från några jordbruksfastigheter, som de ägde tillsammans. B avled år 1950. Arvskifte i dödsboet efter B förrättades år 1957, därvid tre söner tillskiftades var sin 1/6 av dödsboets hälftenandel i fastigheterna. En av dessa arvingars andelar hade genom bodelning övergått på hustrun till arvingen. Hon önskade nu sälja sin andel. Därvid avsåg hon att gå till väga så, att hon med övriga delägare träffade avtal om utbrytning av andelen genom dennas ersättande med full äganderätt till viss mark på fastigheterna, varefter den sålunda utskiftade marken skulle säljas till en tomtexploatör. Alternativt ämnade hon sälja sin andel i fastigheterna till tomtexploatören, som i anslutning därtill själv skulle träffa avtal med de övriga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

delägarna om utbrytning av marken till honom. Någon avstyckning och försäljning av mark hade inte förekommit sedan dödsfallet år 1950, sålunda varesig under dödsboets eller arvtagarnas innehavstid. *RN* fann att fastigheterna utgjorde omsättningstillgångar i jordstyckningsrörelse och att vinst vid försäljning av de utskiftade markområdena respektive andelen i fastigheterna utgjorde inkomst av rörelse. *RR* fann däremot, att vinsten vid försäljningen inte var skattepliktig inkomst av rörelse med bl. a. följande motivering: Dödsboet kan inte anses ha bedrivit tomtstyckningsrörelse och dödsboet tillhöriga fastigheter kan efter arvskiftet inte anses hänförliga till omsättningstillgångar i sådan rörelse.

Kommentar: RN:s ståndpunkt i målet synes anknyta till den inledningsvis berörda uppfattningen att en omsättningstillgång, som förvärvas genom arv för att i nära anslutning till arvskiftet av arvtagaren "omsättas" eller försäljas — även genom engångsförsäljning — bibehåller sin karaktär av omsättningstillgång och att detta gäller även jordstyckningsrörelse. RR:s ställningstagande i frågan synes däremot i första hand helt ha grundats på konstaterandet, att dödsboet inte kunde anses ha drivit tomtstyckningsrörelse. Denna RR:s motivering till utslaget synes innebära, att domstolen ansett att den av den avlidne en gång bedrivna tomtstyckningsrörelsen upphört och följaktligen inte längre existerade vid tidpunkten för arvskiftet.[1] Av reciten till utslaget framgår också, att någon avstyckning av tomter inte skett sedan år 1950. Med hänvisning till liknande ställningstaganden av RR i mål angående tomtstyckningsrörelse kan antagas, att rörelsen ansetts ha upphört, då några försäljningar av tomter inte förekommit under en tid av mer än 10 år. Att med ledning av ifrågavarande rättsfall söka ange någon allmängiltig fix tidsgräns för liknande fall bör emellertid försiktigtvis inte ifrågakomma. Man torde endast kunna konstatera, att cirka 10 år ansetts tillfyllest i detta fall gällande dödsbo och arvtagare, där all försäljningsverksamhet upphört i och med dödsfallet och där någon försäljning inte förekommit under dödsboets sjuåriga innehav och ej heller under arvingarnas därefter mer än treåriga innehav av fastigheterna. Allmänt synes man måhända i detta sammanhang våga sig på den reflektionen, att det i fråga om jordstyckningsrörelse, som avbrutits genom dödsfall och arvskifte, inte borde behöva krävas samma långa kvalifikationstid i detta hänseende, som i fråga om en jordstyckningsrörelse med tillgångar, som alltjämt är i samme ägares hand.

Frågan huruvida rörelsen skulle kunna ansetts ha upphört även för i rättsfallet omnämnde hälftenandelägaren A — som själv en gång bedrivit rörelse på fastigheterna — var emellertid inte uppe i målet. I och för sig är det intet som hindrar, att viss andel i en fastighet är omsättningstillgång i en rörelseidkande delägares hand, under det att en annan andel av samma fastighet samtidigt inte är omsättningstillgång för ägare, som ej kan anses som rörelseidkare. Ett dylikt förhållande föreligger t. ex. inte så sällan i fråga om fastighet, som delvis ägs

[1] Följande tolkning är också tänkbar: Eftersom dödsboet inte sålt några tomter skulle arvskiftet under alla förhållanden klippa av rörelsen oavsett tidsavståndet från den avlidnes sista försäljning Hade dödsboet sålt i stället är det inte utelutet att beskattning skulle ha ägt rum vid försäljning av kvarvarande mark inom planlagt område. *Red.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

av byggmästare. Fastighet, som delvis är omsättningstillgång i jordstyckningsrörelse, kan emellertid snabbt komma att ändra karaktär även för den icke rörelseidkande delägaren. Så blir fallet om delägarna samfällt börjar stycka och sälja tomter. De ideella andelarna av fastigheten skulle därvid kunna komma att för de olika delägarna få olika ingångsvärden i rörelsen på grund av mellankommande arvskifte.

RÅ ref 21/1963. I detta mål, som också gällde framställning om förhandsbesked, var omständigheterna i huvudsak följande. X och Y förvärvade år 1950 gemensamt en fastighet för att stycka och sälja tomter från denna. Ett stort antal försäljningar av från fastigheten avstyckade tomter hade ägt rum under tidigare ägares innehav. Efter X och Y:s förvärv av fastigheten hade i ett antal fall preliminära avtal om försäljning av blivande avstyckningar träffats genom Y. Y hade emellertid avlidit innan avtalen hann fullföljas. Då X hade annan sysselsättning och ingen av dödsbodelägarna ansett sig ha möjligheter att genom positiva insatser fullfölja tanken på en yrkesmässig tomtförsäljning, hade denna kommit att stagnera genom Y:s frånfälle. Avstyckning av tomter hade dock redan begärts och fastställts av vederbörande överlantmätare under år 1955. Avstyckningarna hade omfattat 42 tomter med en sammanlagd areal av cirka 13 har. En tomt hade sålts 1952, varjämte fem av nyssnämnda avstyckade tomter sålts under åren 1955—1958. Anläggning av vatten och avloppsledningar, vägutstakningar och dylikt hade inte ägt rum på området. Ägarna till de sålda områdena hade själva fått anlägga brunnar. I X och dödsboets självdeklarationer hade redovisningen av intäkter och utgifter för fastigheten, i den mån sådana förekommit, ägt rum på rörelsebilaga. X och dödsboet hade nu för avsikt att, om ett tillfredsställande anbud kunde erhållas, i en post avyttra hela det inte sålda området, inklusive de osålda tomterna. *RN* fann, att X och Y bedrivit jordstyckningsrörelse på fastigheten, att nämnda jordstyckningsrörelse efter Y:s död fortsatts av X och dödsboet efter Y samt att den tilltänkta försäljningen av fastigheten utgjorde sista ledet i rörelsen. Köpeskillingen vid försäljningen utgjorde följaktligen inkomst av rörelse för dödsboet och X. — RN fann vidare att, om dödsboets andel av fastigheten vid bodelning och arvskifte tillskiftades en eller flera av dödsbodelägarna, nämnda andel av fastigheten inte kunde på grund av den av X och dödsboet bedrivna jordstyckningsrörelsen anses såsom lagertillgång för ifrågavarande delägare. På grund därav och då inte någon av dödsbodelägarna personligen bedrivit jordstyckningsrörelse, förklarade RN att, om fastigheten såldes i en post av X samt den eller de delägare i dödsboet, som vid bodelning och arvskifte tillskiftats dödsboets del i fastigheten, köpeskillingen vid dylik försäljning utgjorde skattepliktig intäkt för X till den del köpeskillingen belöpte på hans andel i fastigheten, men däremot inte skattepliktig intäkt för den eller de dödsbodelägare, som tillskiftats fastigheten, till den del köpeskillingen belöpte på sådan delägares andel i fastigheten. — Vederbörande taxeringsintendenter anförde besvär och yrkade beskattning för dödsbodelägarna även efter arvskifte. X och dödsboet anförde besvär och yrkade att vinst vid X och dödsboets försäljning inte skulle beskattas. — Må-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

let avgjordes av *RR i plenum*. Majoriteten (8 ledamöter) fann ej skäl att göra ändring i överklagade förhandsbeskedet. Minoriteten (8 ledamöter) förenade sig om följande yttrande: I målet lämnade uppgifter ge vid handen att, redan innan X och Y år 1950 gemensamt förvärvade fastigheten, från densamma sålts och avstyckats ett stort antal tomter samt att därefter på X och Y:s initiativ avstyckning skett av ytterligare 42 tomter, tillsammans omfattande åtminstone hälften av fastighetens återstående exploateringsbara mark. Vidare har upplysts, att X och Y före den senares frånfälle försålt en tomt och träffat preliminära avtal om försäljning av ytterligare fem tomter. På grund härav får anses, att fastigheten i sin helhet utgjort varulager i en av X och Y förvärvad och därefter gemensamt bedriven jordstyckningsrörelse. — Efter Y:s frånfälle har dödsboet och X gemensamt fullföljt de preliminärt avtalade försäljningarna och uppburit köpeskillingarna, vilka sedermera redovisats till beskattning såsom inkomst av rörelse. Vad i målet upplysts ger vidare anledning till antagande, att fastighetens värde i allt väsentligt beror på dess egenskap av lämplighet som jordstyckningsrörelse. — Vid angivna förhållanden kan Y:s död och den stagnation i tomtstyckningsverksamheten som därefter inträtt inte anses ha medfört, att jordstyckningsrörelsen må anses nedlagd och att fastigheten förlorat sin karaktär av omsättningstillgång i rörelsen. Ej heller kan ett skifte av dödsboet, varigenom dess andel i fastigheten tillskiftas en eller flera dödsbodelägare, vare sig ensamt för sig eller i förening med övriga av sökanden åberopade omständigheter anses medföra dylik verkan. Minoriteten fann förty köpeskillingen utgöra skattepliktig intäkt av rörelse.

Kommentar: Utgången i målet blev alltså den, att RR liksom RN fann att en jordstyckningsrörelse väl förelåg vid tidpunkten för arvskiftet. En av dödsboet företagen försäljning förklarades skola komma att beskattas såsom för inkomst av rörelse. Rörelsen kunde sålunda inte — såsom fallet var i referatmålet RÅ 9/1961 — anses ha upphört innan arvskiftet. För X innebar försäljningen, att inkomsten skulle beskattas såsom inkomst av rörelse medan däremot så inte ansågs bli fallet för delägarna efter arvskiftet. Mot bakgrunden av den utförliga motiveringen i "domslutet" torde rättsfallet allmänt givits den tolkningen att arvskifte bryter kontinuiteten i rörelsebeskattningen om arvingen ej själv är rörelseidkare (såsom jordstyckare) och tillskiftad mark säljs genom engångsförsäljning till en och samme köpare. En dylik tolkning av prejudikatet har även ansetts kunna motiveras med en hänvisning till att "minoriteten" ansett sig föranlåten att i sitt votum särskilt framhålla att ett arvskifte inte kunde vare sig ensamt för sig eller i förening med åberopade omständigheter få dylik verkan.

Efter en genomgång av de mål med likartade frågeställningar, som RR avgjort efter plenimålet, måste emellertid ifrågasättas, om man inte med en dylik tolkning "dragit för stora växlar" på de till synes klara verba och konturerna i rättsfallet.

RR:s utslag den 21 sept. 1966 ang. förhandsbesked. Omständigheterna i målet var bl. a. följande. X var en av nio delägare i dödsboet efter Y, som avled år 1937. Y hade i början av 1900-talet förvärvat en fastighet från vilken under

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

åren 1931—1963 avstyckats omkring 145 tomter. Av dessa var sju tomter alltjämt i dödsboets ägo. Dödsboet hade sålt tomter i sådan omfattning att det beskattats för inkomst av jordstyckningsrörelse. Kvarvarande fastigheter omfattade områden lämpade för exploatering av ytterligare minst 100 tomter. Delägarna i dödsboet skulle nu skifta tillgångarna i dödsboet antingen på så sätt att delägarna tillskiftades envar 1/9 av tillgångarna eller också på så sätt att envar delägare tillskiftades vissa tomter i stället för ideella andelar av desamma. Delägarna skulle efter skiftet sälja sina andelar respektive tomter till ett av dem för tomtexploatering bildat aktiebolag. *RN* fann att Y under livstiden bedrivit jordstyckningsrörelse, att även dödsboet efter Y sedan ett flertal år bedrivit jordstyckningsrörelse samt att hela fastigheten ävensom de sju tomterna utgjorde omsättningstillgångar i nämnda rörelse. RN fann vidare att om envar delägare i dödsboet genom skifte av tillgångarna i boet tillskiftades antingen ideella andelar i fastigheterna eller också vissa tomter och delägarna därefter avyttrade sina andelar respektive tomter till ett aktiebolag vars aktier ägdes av delägarna och vars verksamhet skulle bestå i exploatering och försäljning av fastigheterna, delägarna genom dylik avyttring till bolaget av andelarna respektive tomterna finge anses fortsätta den av dödsboet bedrivna rörelsen. *RR* gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

Kommentar: Förklaringen till att arvskiftet inte ansågs bryta kontinuiteten i rörelsebeskattningen i detta rättsfall synes närmast kunna ha varit den av dödsbodelägarna uttalade avsikten, att de själva efter arvskiftet skulle fortsätta jordstyckningsrörelsen. Rörelsen skulle således återupptagas av delägarna i dödsboet direkt efter arvskiftet. Att de valt aktiebolagsformen i stället för "enskild firma" ansågs tydligen helt sakna betydelse för bedömningen av skattefrågan.

Att innehavet av aktier i ett bolag, som bedriver jordstyckningsrörelse, emellertid inte undantagslöst måste anses smitta aktieägaren personligen visar följande rättsfall *RR:s utslag den 7 februari 1967 ang. förhandsbesked,* där arvskifte ansågs bryta kontinuiteten i rörelsebeskattningen mellan dödsbo och arvtagare. Omständigheterna i rättsfallet var i huvudsak följande. X köpte i början av 1920-talet en egendom om cirka 800 hektar. Åren 1932—1945 sålde han tomter med en sammanlagd areal av cirka 700 hektar. Under 1950-talet såldes tomter om sammanlagt cirka 10.000 kvadratmeter. X beskattades för försäljningarna såsom för inkomst av rörelse. År 1931 förvärvade X aktiemajoriteten i ett tomtförsäljningsbolag. Bolaget exploaterade bl.a. vissa fastigheter, som X överfört till bolaget. X avled 1956 och efterlämnade en arvinge Y. Under tiden 1958—1964 såldes fem tomter från egendomen, vilka försäljningar beskattades såsom för inkomst av rörelse. Y avled 1965 och efterlämnade som dödsbodelägare A, B och C. Av egendomen kvarstod då cirka 60 hektar. Av bolagets markinnehav kvarstod cirka 300.000 kvadratmeter fördelade på 25 fastigheter. Aktierna i bolaget ägdes av dödsboet samt delägarna A och B. Delägaren C hade tidigare ägt aktier i bolaget. Dödsboet hade inte sålt någon mark. Det hade inte heller någon av delägarna gjort personligen. Förhandsbesked önskades angående beskattningskonsekvenserna enligt följande. "1. Allt säljs på en gång till en och samma köpare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

2. Allt säljs men sålunda, att först säljs vissa fastigheter till en köpare och, inom loppet av sex månader eller högst ett år, återstoden till en annan köpare. 3. Försäljning sker av all mark under den i punkt 2 angivna tidsperioden men till tre eller flera köpare, som envar köper viss eller vissa fastigheter". Förhandsbesked önskades också om köpeskillingen vid en försäljning efter arvskifte, därvid de tre dödsbodelägarna tillsammans sålde envar honom tillskiftade ideella andelar i de olika fastigheterna på ettdera av de i punkterna 1—3 angivet sätt, utgjorde skattepliktig intäkt av rörelse. *RN* fann, att dödsboet skulle beskattas för inkomst av rörelse, om dödsboet sålde egendomen enligt något av alternativen 1—3. RN fann vidare, att delägarna i stor omfattning bedrivit jordstyckningsrörelse genom bolaget och att, om de enligt något av alternativen 1—3 sålde dem genom arvskifte tilldelade andelar i egendomen, de skulle beskattas för inkomst av rörelse. *RR* ej ändring såvitt avsåg dödsboets beskattningsfråga. Beträffande delägarnas försäljning av tillskiftade andelar utlät sig RR enligt följande: Om bolaget är i målet upplyst, att av bolagets 400 aktier 360 ägs av dödsboet och endast 33 av dödsbodelägare personligen, att icke någon av dödsbodelägarna aktivt deltagit i bolagets löpande verksamhet samt att bolaget efter Y:s frånfälle sålt endast cirka 2.000 kvadratmeter vägmark. Dödsbodelägarna kan därför icke genom sitt aktieinnehav i bolaget eller genom att deltaga i bolagets skötsel anses ha bedrivit jordstyckningsrörelse. För det fall, att dödsbodelägarna genom arvskifte erhåller ideella andelar i de i egendomen ingående fastigheterna och därefter samtidigt försäljer dem tillskiftade andelar, prövar Kungl. Maj:t, på grund av vad sålunda anförts och då de inte heller eljest, såvitt handlingarna utvisar, bedrivit jordstyckningsrörelse, rättvist att, med ändring av förhandsbeskedet i denna del, förklara att köpeskillingen vid en försäljning enligt något av alternativen 1 eller 2 under nu angivna förutsättningar icke skall utgöra skattepliktig inkomst för dödsbodelägarna. RR ansåg vidare förutsättningar saknas för förhandsbesked på alternativet 3. Två ledamöter utvecklade egen motivering till domslutet, därvid bl. a. framhölls att dödsbodelägarna inte kunde genom sitt aktieinnehav i bolaget eller genom att deltaga i detta bolags skötsel anses ha drivit jordstyckningsrörelse.

Kommentar: Den tomtstyckningsrörelse, som Y under tiden 1956—1965 bedrivit såsom ensam delägare i dödsboet efter den först avlidne rörelseidkaren, synes ha varit ytterst blygsam. Under denna tid såldes endast fem tomter. Om man bortser från delägarskapet i aktiebolaget synes situationen för delägarna vid en försäljning efter arvskifte likartad med den som förelåg för delägarna i plenimålet 1963. Frågan synes därför också närmast varit, huruvida just aktieinnehavet kunnat anses belastande för delägarna. Deras medverkan och delägarskap i bolaget befanns emellertid ha varit så ringa, att de inte personligen kunde anses driva jordstyckningsrörelse genom en försäljning av tillskiftade fastigheter. Att bolaget under den korta tiden från Y:s död (1965) endast sålt ett mindre markområde för vägmark synes även ansetts ha haft viss betydelse för utgången i målet. Angående bolagets vidare öde synes emellertid intet ha upplysts i målet. Det torde väl få förutsättas att dödsbo-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

delägarna inte skulle direkt i anslutning till skiftet av den fasta egendomen tillskiftas även aktierna i bolaget för att därefter omgående genom bolaget driva jordstyckningsrörelse. Skulle så komma att ske synes emellertid förhandsbeskedet såsom det utformats det oaktat bli gällande, såvitt avser försäljningen av de fastigheter som omfattades av skiftet. Dissidenterna i utslaget synes däremot ha ansett, att innehavet av aktier i ett bolag, som driver tomtstyckningsrörelse, överhuvudtaget saknar betydelse för frågan om delägarna personligen skall anses som rörelseidkare. Detta sålunda till skillnad mot vad som enligt praxis synes gälla i motsvarande situation i fråga om byggmästarrörelse.

RR:s utslag den 15 november 1966, Margareta Belin ang. inkomsttaxeringen 1957.

År 1937 köpte M B:s fader jämte tre andra personer ett fastighetskomplex i Huddinge kommun därifrån avstyckades och såldes successivt ett flertal tomter. Inkomsten av tomtförsäljningarna redovisades av delägarna — efter 1943 dödsboet efter fadern — såsom inkomst av jordstyckningsrörelse. Genom partiellt arvskifte 13 december 1955 tillskiftades Margareta B och hennes tre syskon vardera 1/4 av dödsboets fasta egendom i Huddinge kommun. Enligt ett den 10 januari 1956 dagtecknat köpekontrakt sålde Margareta B och hennes syskon den av dem i Huddinge kommun bedrivna tomtexploateringsrörelsen (köpet omfattade endast de i rörelsen ingående fastigheterna) till Huddinge kommun. *KR* ansåg försäljningen hänförlig till rörelse; Margareta B och hennes syskon ha i egenskap av delägare i dödsboet efter fadern under en följd av år bedrivit tomtstyckningsrörelse. Den omständigheten att faderns andel i förevarande fastigheter skiftats mellan förenämnda delägare kan inte anses ha medfört, att fastigheterna förlorat karaktären av varulager i tomtstyckningsrörelsen. *RR*: Enligt vad handlingarna i målet ge vid handen har tomtförsäljningsrörelse bedrivits med de av fadern jämte tre andra personer år 1937 förvärvade fastigheterna först av nyssnämnda fyra personer fram till faderns död år 1943 och därefter av faderns ursprungliga meddelägare och dödsboet efter honom till slutet av år 1955, då det partiella skiftet ägde rum. Med hänsyn till vad sålunda i målet förekommit får det anses att den år 1956 skedda försäljningen — oaktat skiftet — utgör det sista ledet i den år 1937 påbörjade tomtförsäljningsrörelsen.

Kommentar: Det är svårt, att vid en jämförande analys av referatmålet från 1963 och sistnämnda rättsfall få någon klarhet i anledningen till de olika utgångarna. I referatmålet fann RR — som gjorde ej ändring i RN:s förhandsbesked — att den avlidne bedrivit jordstyckningsrörelse, att jordstyckningsrörelsen fortsatts av dödsboet, att en av dödsboet företagen slutförsäljning av marken för dödsboets del betydde beskattning såsom för inkomst av rörelse, men att en motsvarande av dödsbodelägarna direkt efter arvskifte företagen försäljning inte skulle innebära någon rörelsebeskattning för deras del.

En fingranskning av omständigheterna i de båda rättsfallen ger vid handen, att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

enda belastningen för en rörelsebeskattning för delägarnas del i det sist avgjorda målet skulle kunna tänkas vara att i köpekontraktet angivits, att man sålde den i kommunen bedrivna tomtstyckningsrörelsen samt att dödsboet varit med om att driva jordstyckningsrörelse ända fram till tidpunkten för arvskiftet. Några andra för beskattningsfrågans bedömande eventuellt betydelsefulla sakliga skillnader synes inte föreligga mellan de båda rättsfallen. Den angivna formuleringen i köpekontraktet torde emellertid knappast kunna ha haft någon avgörande betydelse för beskattningsfrågan för Margareta Belin. Köpekontraktet var nämligen gemensamt för delägarna i fastigheterna, därav ostridigt vissa själva bedrev jordstyckningsrörelse. Att man vid utformandet av det för delägarna gemensamma köpekontraktet inte för alla eventualiteters skull även finknäckte skattefrågan för Margareta Belins del, torde knappast haft betydelse för bedömningen av beskattningsfrågan i hennes taxeringsmål. De skilda utgångarna i de båda rättsfallen synes inte kunna ges annan förklaring än att i plenimålet rörelseverksamheten ansetts så uttunnad — den hade ju knappast påbörjats — att jordstyckningsrörelsen måste anses upplöst även vid en äganderättsövergång i form av arvskifte. Någon kvalifikationstid för att rörelsen skulle anses upplöst även i samme ägares hand ansågs däremot inte föreligga i plenimålet. I det sist avgjorda rättsfallet skulle däremot kunna tänkas, att rörelseaktiviteten från dödsboets sida ansågs vara sådan ända fram till arvskiftet, att rörelsen inte kunde anses ha upphört endast genom arvskiftet.

Med en dylik tolkning skulle plenimålet få ytterst begränsad räckvidd till ledning för bedömande av likartade mål. Att det från 1963 refererade plenimålet kanske inte heller bör tillmätas alltför stort allmänt prejudikatvärde synes även bekräftas av följande avgörande i RR.

RR:s utslag den 7 februari 1967 ang. förhandsbesked.

X avled 1932. Han hade sedan år 1926 bedrivit jordstyckningsrörelse på vissa fastigheter. Dödsboet hade fortsatt rörelsen. Nu återstod cirka 30 tomter och ett grönområde till tomtmarken. Ifrågavarande tomtmark och grönområde skulle nu skiftas mellan dödsbodelägarna antingen så att var och en fick en ideell andel av hela markinnehavet eller också på så sätt att envar tillskiftades sju tomter. De tillskiftade andelarna respektive tomterna skulle säljas på en gång till en och samme köpare. Eventuellt skulle — efter skifte av sju tomter till envar av delägarna — de tillskiftade tomterna säljas var för sig. Försäljningen skulle äga rum under 1966 eller 1967. RN fann att en engångsförsäljning efter arvskifte inte utgjorde tomtstyckningsrörelse men att däremot en styckevis försäljning av sju tomter för envar delägare skulle innebära beskattning såsom för inkomst av rörelse. RR däremot fann rörelse föreligga för sökandena även vid engångsförsäljning och motiverade utslaget enligt följande: Av handlingarna framgår, att dödsboet bedrivit tomtstyckningsrörelse under avsevärd längre tid och i större omfattning än som är normalt vid en avveckling av dödsbo. Dödsbodelägarna — som därjämte i viss utsträckning sålt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

egna tomter — får under sådana förhållanden anses ha själva bedrivit sådan rörelse genom dödsboet. Om detta skiftas enligt något av de i ansökningen angivna alternativen, utgör därför den fasta egendomen alltjämt omsättningstillgångar i sådan rörelse.

Kommentar: Rörelse ansågs sålunda föreligga för delägarna även efter arvskiftet och detta även för det fall envar delägare sålde hela sitt innehav av endast sju tomter. Att ett så ringa antal tomter kunde anses konstituera jordstyckningsrörelse synes innebära, att man ansett strikt kontinuitet i rörelsebeskattningen påkallad i detta fall. I konsekvens därmed borde rörelsebeskattning även ifrågakomma, om ett dödsbos hela tomtinnehav kan uppdelas på delägarna med en tomt på envar delägare. Förutsättningar i övrigt bör därvid vara att dödsboet bedrivit jordstyckningsrörelse mer än vad som är normalt vid avvecklingen av dödsboet ävensom att en försäljning av den tillskiftade tomten sker i anslutning till arvskiftet. Härtill kom i rättsfallet även den omständigheten att delägarna själva i viss utsträckning sålt egna tomter, en omständighet som RR inskjutit i sin domsmotivering.

Slutord

Konturerna kring begreppet jordstyckningsrörelse är flytande. De oftast återkommande frågorna gäller: när skall rörelse anses ha börjats, hur stor del av fastighetsinnehavet är rörelsebesmittat ävensom när kan en tidigare bedriven rörelse anses ha upphört eller självdött. Rörelseidkarens död och arvskifte efter honom kan merendels komma att innebära att rörelsen upplöses. Redogörelsen för ovanstående rättsfall gör inte anspråk på att vara en uttömmande rättsfallsredogörelse inom området. Innehållet i de redovisade rättsfallen visar emellertid att de avväganden, som sammanhänger med frågan huruvida och i vad mån jordstyckningsrörelse skall anses föreligga och fortbestå i samband med arvskifte, kan vara ytterst besvärliga. En bedömning in casu från skattemyndigheters och domstolars sida med hänsyn till förvärvskällans speciella karaktär i enlighet med vad som synes varit fallet i de återgivna rättsfallen torde innebära för de skattskyldiga, att de kommer att i huvudsak sakna möjlighet att själva kunna förutse beskattningskonsekvenserna av sina rättshandlingar i samband med arvskiftet. Att den omständigheten att dödsboet sålt tomtmark och därmed också drivit rörelse kan få avgörande beskattningskonsekvenser för arvinge, som efter arvskifte säljer sig tillskiftad mark, synes kunna utläsas av rättsfallen. Att tillmäta den omständigheten, att dödsboet sålunda sålt tomtmark, någon i och för sig självständig betydelse för beskattningsfrågan för arvingen synes emellertid vara en alltför lättköpt teori och skulle i vissa fall leda till materiellt orimliga resultat olika dödsbon emellan. Frågan huruvida ett dödsbo kan avvecklas snabbt eller inte med eller utan försäljning av tomtmark dessförinnan kan bero på ett flertal omständigheter, som kan tänkas tillmätas olika betydelse vid bedömande av frågan om en jordstyckningsrörelse skall anses ha övergått genom arvskiftet. I referatmålet från 1963 var fråga t. ex. för dödsboets rörelseverksamhet endast om ett fullföljande av ett fåtal tidigare av den avlidne gjorda utfästelser om försäljning av tomter. Rörelse ansågs i dylikt fall

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21

väl föreligga för dödsboet men inte för arvingarna efter arvskifte. Ett par andra omständigheter, som enligt författarens mening skulle kunna tänkas ha motsvarande valör är en engångsförsäljning till täckande av arvskatten, ett expropriationsförfarande mot dödsboet varigenom det — innan arvskifte kunnat ske — tvingats att sälja visst markområde etc.

Ovanstående spörsmål är endast en detaljfråga såvitt avser förvärvskällan jordstyckningsrörelse. Vad ovan anförts belyser emellertid än en gång hur angelägen en lagstiftning ter sig inom detta specialområde, där gränserna för skattskyldighet för i allmänhet betydande köpeskillingar är synnerligen flytande med ty åtföljande rättsosäkerhet.

Anm.: Rättsläget beträffande beskattning vid realisation av arvfången egendom kan såsom framgår av Lindbergs artikel inte anses såsom fullt stadgat under förra delen av 1960-talet. Men såsom detta kommit till uttryck i utslaget från den 15 november 1966 angående Margareta Belin överensstämmer det enligt min mening med rättsläget vid slutet av 1950-talet. D. v. s. att dödsbodelägarna inte kunde undgå beskattning vid tomtförsäljning efter skifte om dödsboet frivilligt fortsatt den avlidnes rörelse. Så t. ex. har RR kommit till samma resultat i ett den 22 oktober 1957 avgjort mål angående förhandsbesked, men tyvärr återgavs målet varken i RN:s meddelanden eller i fackpressen. I den skatterättsliga debatten har det tidigare understundom hävdats att rättsläget svängt 1962. Detta ansågs ha kommit till uttryck i ett förhandsbeskedsärende, som är återgivet i RN I 1962 nr 6: 6 d). I det fallet hade ett dödsbo sålt tomter, men dödsbodelägarna som sedan sålde under rörelsemässiga former ansågs dock böra få ett nytt ingångsvärde. Den tankegången kommer dock inte klart till uttryck i den officiella redovisningen av rättsfallet. Riktigheten av den tolkningen har också ifrågasatts i den muntliga skatterättsliga debatten. Kritikerna har därvid framhållit att även om man kunde tolka rättsfallet på antytt sätt torde ett sådant rättsläge inte kunna upprätthållas i längden. Kritikerna har fått rätt och det förefaller som om det nuvarande rättsläget överensstämmer med utgången i det förhandsbeskedsärende, vilket RR avgjorde den 3 december 1958. — Jfr Bylin, Skattenytt 1959 s. 178 not 4.

Red.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:21