Frågan om "smittans" upphörande vid byggmästares eller tomtstyckares frånfälle

av regeringsrådet Sten Walberg

Frågan om inkomstbeskattningens kontinuitet vid rörelseidkares frånfälle har under senare år livligt diskuterats i avhandlingar och facktidskrifter. Också tillhör den de mest svårlösta, i synnerhet som praxis här fått arbeta utan egentligt stöd av lagregler. Så lär det också få förbli en tid. Skatteflyktskommitténs förslag till lagstiftning på området har t. v. inte genomförts, se denna tidskrift 1967, s. 207 f[1]. I rättspraxis har frågan fått särskild aktualitet beträffande tomtstyckningsrörelser och byggnadsrörelser. Frågan har här i allmänhet gällt, om efterlevande make eller arvingar, som personligen inte driver sådan rörelse, skall kunna sälja från rörelseidkaren övertagna fastigheter utan att inkomstbeskattas (utom för ev. realisationsvinst).

Såtillvida har läget länge varit klart, att inkomstbeskattning alltid skall ske, om *dödsboet* efter den avlidne byggmästaren eller tomtstyckaren uppträder som säljare, se t. ex. RÅ 1962 not. Fi 628. Dödsboets åtgärder, inbegripet dess avveckling, anses utgöra en direkt fortsättning av den dödes verksamhet. Men hur går det, om bodelning och arvskifte sker, eventuellt i den formen att delägarna får ideella andelar i fastighet som tillhört den avlidne? Övergår fastigheter som varit omsättningstillgångar i rörelsen till att bli kapitaltillgångar eller anses även *delägaren* fortsätta rörelsen om han säljer?

Regeringsrättssekreteraren Lars Lindberg har i Skattenytt 1967 s. 215 f gjort en ingående analys av ett antal rättsfall från senare år, varvid framställningen koncentrerats till förhållandet mellan plenifallet RÅ 1963 ref. 21 och ett antal senare fall. Skifte hade skett eller skulle ske i samtliga fall, men resultatet blev skattefrihet i det förstnämnda fallet och beskattning i de senare. Syftet med detta inlägg är inte att underkasta Lindbergs analys en kritisk granskning. I mycket kan jag f. ö. instämma i vad han sagt. Avsikten är i stället att försöka peka på några huvudlinjer i de diskuterade avgörandena.

Beträffande byggnadsrörelse fastslogs redan i RÅ 1957 not. Fi 1333 (RN I 1957 nr 4:2a), att dödsbodelägare efter skifte kunde sälja en avliden byggmästares fastighet utan inkomstbeskattning. I detta fall hade rörelsen helt upphört med den avlidnes död. Utgången blev densamma i RÅ 1962 not. Fi 152 och 788, trots att i det förra fallet dödsboet hade sålt nio fastigheter och avslutat en under byggnad varande fastighet samt i det senare fallet en av dödsbodelägarna i ringa omfattning själv bedrivit verksamhet inom byggnadsbranschen.

[1] Såsom framgår av riksdagskrönikan i detta häfte framlades vid pressläggningen proposition nr 153/1967, vilken bygger på markvärdekommitténs betänkande. Frågan om beskattning vid realisation av arvfången tomtrörelsefastighet har enligt propositionen överlåtits till rättspraxis.
Red.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:48

I rättsfallet 1961 ref. 9, som angick tomtrörelse, ledde skiftet likaledes till att delägarna kunde sälja den avlidnes fastigheter, utan att bli inkomstbeskattade. Det var ostridigt, att någon försäljning av mark icke ägt rum efter tomtstyckarens frånfälle, bortsett från ett mindre område, som avstyckats för sammanläggning med annan fastighet.

Däremot hade i plenifallet 1963 ref. 21 tomtstyckningsrörelsen visserligen stagnerat vid dödsfallet men dock fortsatt i viss utsträckning under 5 à 6 år. Preliminära avtal, träffade före dödsfallet, hade fullföljts, och 6 tomter hade därvid sålts, av vilka dock en före dödsfallet. Vidare hade avstyckning av 42 tomter begärts före dödsfallet och fastställts efter detta. Frågan var alltså, om denna verksamhet skulle medföra en annan utgång än i byggmästarfallet 1962 not. Fi 152 och i tomtrörelsefallet RÅ 1961 ref. 9 och om hänsyn skulle tagas till att vad som skiftades var ett typiskt tomtlager. Det kunde också sägas att en annan bedömning kunde vara motiverad än i byggmästarfallen, där rörelsen är avhängig av byggmästarens yrkesskicklighet. Som bekant blev dessa synpunkter inte avgörande. Fastigheterna ansågs inte "smittade" i dödsbodelägarnas hand efter skiftet. Tveksamheten i utgången markerades dock av att avgörandet träffades med åtta röster mot åtta.

I ett antal senare avgjorda mål har däremot tomtstyckares dödsbodelägare ansetts böra beskattas för vinst på fastigheter som de ärvt av honom och tillskiftats före försäljningen. Början skedde med RÅ 1966 not. Fi 1490 (Margareta Belin). Utgången blev densamma i ett utslag den 7 februari 1967 (RN I 1967 nr 4:3a), som kommer att refereras, och i ett den 20 september 1967 avgjort mål angående förhandsbesked.

I samtliga dessa fall framgick av utredningen, att dödsboen under längre tid och i tämligen betydande omfattning fortsatt den avlidnes rörelse genom tomtförsäljning. Det dödsbo, vari Margareta Belin varit delägare, skiftades sålunda inte förrän efter omkring 12 år och därunder hade ett flertal tomter försålts. På samma sätt hade i målet RN I 1967 nr 4:3 a dödsboet existerat länge, ända sedan 1932, och fastigheterna hade ännu vid tidpunkten för ansökningen inte slutgiltigt avskilts (delskiften 1964 och 1965). Åtskilliga tomtförsäljningar hade ägt rum, varjämte vissa delägare själv sålt några tomter. I det sist nämnda fallet slutligen hade dödsboet inte sålt mer än 6 tomter men hållits oskiftat omkring 14 år.

Det konstaterades i RegR:s motivering till utslaget i målet RN I 1967 nr 4:3a, att dödsboet bedrivit tomtstyckningsrörelse under avsevärt längre tid och i större omfattning än som är normalt vid en avveckling av dödsbo. Detsamma torde i stort sett kunna sägas även om de övriga fallen.

Situationen har alltså blivit en annan än om dödsboet, såsom i plenifallet RÅ 1963 ref. 21, inskränkt sig till normala avvecklingsåtgärder. Delägarna har funnit med sin fördel förenligt att låta dödsboet bestå och utnyttja de förtjänstmöjligheter, som funnits i den avlidnes rörelse, och tillfört denna ny aktivitet. Delägarna har med andra ord själva bedrivit tomtstyckningsrörelse genom dödsboet på samma sätt som delägare i ett handelsbolag ansetts driva sådan rörelse, om handelsbolaget ägnat sig åt tomtförsäljning, se RÅ 1965 not Fi 2261 (RN I 1966 nr

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:48

4:6). Villkoret att delägarna icke själva bedrivit rörelse har ej uppfyllts.

Huvudprincipen är nu liksom tidigare, att bodelning och arvsskifte efter avliden byggmästare eller tomtstyckare tar bort "smittan" från fastigheter, som tillhört den avlidne, om mottagaren inte själv bedriver byggnadsrörelse eller tomtrörelse. Så anses ej vara fallet, om dödsboet efter den avlidne fortsätter dennes rörelse, så långt detta är förenligt med en normal avveckling av ett dödsbo. Härvidlag kan ytterligare hänvisas till RegR:s utslag den 27 september 1967 i ett mål om förhandsbesked. Dödsboet efter en byggmästare uppgav, att det skulle avveckla den avlidnes entreprenadverksamhet under 2 à 3 år. Delägarna frågade, om en fastighet, som tillhört den avlidne och skiftats mellan dem i ideella andelar, kunde säljas utan inkomstbeskattning. Svaret blev jakande. Även detta mål kommer att refereras.

Men fortsätter dödsboet rörelsen under längre tid eller i större omfattning än som kan anses förenligt med en normal avveckling, anses delägarna själva som rörelseidkare; bodelning och arvsskifte kan då inte längre medföra att en ärvd fastighet mister sin karaktär av omsättningstillgång i rörelse.

Det kan givetvis vara vanskligt — inte minst för de skattskyldiga — att i enskilda fall bedöma, om denna gräns överskridits. De hittills avgjorda fallen synes emellertid tyda på att dödsbodelägarna inte behöver känna sig föranlåtna att avveckla på ett brådstörtat sätt eller att avstå från tomtförsäljningar, som kan bli aktuella under en normal avvecklingsperiod och som inte innebär att rörelsen aktiveras på nytt. Att man här inte begränsat sig till den period av tre år, dödsåret oräknat, som gäller enligt de nya reglerna om dödsbons inkomstbeskattning torde likaledes framgå av det förut sagda.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:48