SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 8—9 1977

Något om beskattning vid realisation av arvfången egendom m m

Av f d kammarrättsrådet Hans Bylin

Allmänt om beskattningssituationen för rörelse i samband med dödsfall

Om dödsboet efter en rörelseidkare avvecklar rörelsen genom realisation beskattas dödsboet i allmänhet för inkomst av rörelse efter samma grunder som skulle ha gällt för den avlidne. Själva dödsfallet medför alltså i regel inte att de i rörelsen nedlagda tillgångarna förlorar karaktären av rörelsetillgångar. Vare sig dödsboet avvecklar rörelsen genom successiv utförsäljning eller genom utförsäljning på auktion beskattas dödsboet för inkomst av rörelse. Ett av *undantagen* från detta utgör emellertid dödsboet efter en konstnär. I konstnärsfallen anses nämligen rörelsen vanligen upphöra i och med den skapande konstnärens död (mera om konstnärsfallen längre fram i artikeln).

Ett annat *undantag* utgör rörelser av sådant slag att tillgångarna normalt anses kunna införlivas med privatförmögenhet. Till sådana kan man med ledning av rättspraxis räkna tomtrörelse, handel med fastigheter, byggnadsrörelse samt handel med värdepapper (jfr SN 1959 s 165 ff, SN 1960 s 197 och SOU 1963:52 s 130—137).

I motsats till konstnärsfallen anses dessa rörelser inte upphöra vid rörelseidkarens död. Dödsboet efter en byggmästare beskattas därför för inkomst av byggnadsrörelse även om boet endast skulle sälja en eller annan fastighet i samband med rörelsens avveckling.

Efter arvskifte eller bodelning *skiljer* sig däremot beskattningssitua-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

tionen i dessa fall från den som gäller för vanlig handelsrörelse eller rörelse genom fabrikation. Det blir anledning att närmare utveckla detta längre fram i artikeln.

Försäljning efter arvskifte eller bodelning av tillgångar som vid försäljningen anses ingå i rörelsen

Handels- eller tillverkningsrörelse m fl slag av rörelser

I dessa fall torde — till skillnad från tomt- och byggnadsrörelse samt handel med fastigheter och/eller värdepapper — tillgångarna i rörelsen inte efter arvskifte eller bodelning anses förlora sambandet med rörelsen. Även om dödsboet eller arvingarna inte fullföljer den avlidnes rörelse eller eljest inte driver rörelse blir följden att vinsten vid försäljning av varulager, inventarier samt goodwill beskattas som inkomst av rörelse. Principen kom klart till uttryck redan i rättsfallen RN 1955 nr 4:2 och RN 1957 nr 4:2 b. Som ytterligare belägg kan nämnas RÅ 1968 Fi 2106 (SN 1969 s 244), RÅ 1970 Fi 600 (SN 1970 s 489) och RÅ 1971 Fi 1943—1944 (SN 1972 s 465—466).

För undvikande av missförstånd bör kanske här inskjutas att försäljningen och inte skiftet utlöser beskattningen. — Vid arvskifte sker ofta avräkningen efter tillgångarnas faktiska värden. Denna värdering är emellertid en intern angelägenhet som i och för sig saknar betydelse för beskattningen. Detta kan dock förefalla som en sanning med modifikation. Eftersom kontinuitetsprincipen råder i ovan rubricerade fall får nämligen en dödsbodelägare efter skifte inte ta upp tillskiftade omsättningstillgångar i sina räkenskaper till högre värde än de hade hos arvlåtaren eller dödsboet, se t ex RÅ 1959 ref 10 och det här längre fram omnämnda fallen RÅ 1969 Fi 2162—2163.

Det kan vara av intresse att dröja något vid omständigheterna och regeringsrättens skrivsätt i 1968 och 1970 års mål. I det första fallet förekom bl a följande omständigheter.

Konditorn Ingvar M och hans hustru avled den 25 juni 1960. Vid arvskifte den 23 juli samma år tillskiftades makarna A i egenskap av dödsbodelägare 1/4 var av kvarlåtenskapen efter makarna M och sju andra arvingar var sin 1/14. Följande dag sålde arvingarna inventarierna. I anledning av ifrågasatt inkomstbeskattning invände makarna A att ingen av dem bedrivit någon rörelse. RR yttrade bl a:

Utredningen i målet visar att konditoriinventarierna vid försäljningen alltjämt var kvar i de lokaler, där Ingvar M drivit sin rörelse, och att de därefter av köparen användes i den konditoriverksamhet, som i fortsättningen utövades i samma lokaler under benämningen M:s Konditori Eftr. AB. Med hänsyn härtill får inventarierna — oaktat att varken dödsboet eller delägarna drivit konditorirörelse — anses vid försäljningen alltjämt ha ingått i den avlidnes rörelse och transaktionen utgör därför ett led i avvecklingen av samma rörelse. Vinsten vid försäljningen skall förty beskattas hos säljarna såsom inkomst av rörelse.

I det andra fallet, RÅ 1970 Fi 600, yttrade RR bl a följande:

Av handlingarna i målet framgår att Flora Å i september 1962 till AB Karl Josefsson & Söner

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

försålt såväl ifrågavarande maskiner, inventarier och varulager som den fastighet, vari hennes fader intill sin död den 29 november 1961 utövat verkstadsrörelsen, samt att jämväl köparen bedriver rörelse inom verkstadsbranschen. Även om Flora Å ej själv bedrivit rörelsen och ett uppehåll i verksamheten har ägt rum efter faderns frånfälle, måste tillgångarna vid försäljningen likväl anses ha ingått i rörelsen och överlåtelsen utgöra ett led i avvecklingen av denna. Den vid överlåtelsen uppkomna vinsten skall därför beskattas såsom inkomst av rörelse.

Likartat skrivsätt kan noteras i RÅ 1971 Fi 1943. — I den muntliga skatterättsliga debatten förekommer ibland kritik mot regeringsrättens skrivsätt i dessa mål. Man utgår därvid ifrån att s k omsättningstillgångar i handels- eller fabrikationsrörelse aldrig genom skifte eller bodelning kan förlora sambandet med den avlidnes rörelse. Skrivsättet kunde emellertid enligt kritikerna tolkas som om detta inte var fallet, vilket kunde locka till obefogade skatteprocesser. Enligt min mening skjuter kritiken något över målet. Regeringsrättens skrivsätt innebär inte mer än att de skattskyldiga fått svar på sina invändningar i de enskilda fallen. Man bör kanske också hålla i minnet att dessa avgöranden tillkommit innan regeringsrätten fick sin ställning som prejudikatinstans förstärkt. Kanske bör tilläggas att även om skrivsättet i dessa fall inte helt synes utesluta möjligheten av att ett arvskifte undantagsvis skulle klippa av sambandet med den avlidnes rörelse i d s k handelsfallen torde det knappast vara realistiskt att räkna med sådana fall.

Till slut några rader om rättsfallen RÅ 1969 Fi 2162—2163 (SN 1970 s 293), där omständigheterna var följande.

Ingvar Wiss och hans bror Sven-Göran Wiss hade tillsammans ett handelsbolag, som bedrev uppfödning av pälsdjur. Sedan Sven-Göran avlidit fick en tredje broder av dödsboet ett visst antal burar och djur. Ingvar Wiss tillskiftades därefter den avlidnes återstående andel i handelsbolaget. Mot utlösen av modern och andra syskon fick han därvid pälsdjur till ett skiftesvärde av 48 560 kr. I dödsboets och Ingvar Wiss' räkenskaper för rörelsen till och med dödsdagen var djuren emellertid endast upptagna till ett värde av 45 000 kr. Vid redovisningen för den av Ingvar Wiss efter dödsfallet ensam bedrivna rörelsen tillgodogörde han sig avdrag för beloppet 48 560 kr. Ingvar Wiss, som givetvis inte fick avdrag, beskattades för uppskrivningen av varulagret (jfr RÅ 1953 ref 4 och 1959 ref 10). — Vidare ansågs dödsboet efter Sven-Göran Wiss ha haft skattepliktig inkomst genom att den tredje brodern tilldelats burar och djur till visst värde.

Som synes är turerna i målen invecklade. Därför bör det kanske understrykas att dödsboet beskattades i egenskap av delägare i handelsbolaget. Genom att den tredje brodern i samband med arvskiftet fick djur och burar från handelsbolaget hade nämligen dödsboet såsom hälftendelägare i handelsbolaget förfogat över s k omsättningstillgångar i handelsbolaget. Med andra ord en vinstdisposition som medförde beskattning hos dödsboet för skillnaden mellan de uttagna tillgångarnas dagsvärde och bokförda värde.

Konstnärlig verksamhet — har en särställning

Såsom det inledningsvis nämndes anses en konstnärs rörelse upphöra vid den skapande konstnärens död. Såväl dödsboet som arvingarna efter skifte kan därför sälja efterlämnade konstverk utan att drabbas av inkomstbe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

skattning. Försäljningen får emellertid inte ske under rörelsemässiga former. Sådana former anses bl a föreligga om avyttringen eller upplåtelsen inte avser väsentliga hela det återstående värdet i rätten till respektive verk. I så fall utgör upplåtelsen eller avyttringen ett led i ett fortlöpande utnyttjande som indicerar beskattning för inkomst av rörelse.

I enlighet med det ovan anförda kunde ett dödsbo på minnesutställningar efter en avliden konstnär utan beskattningseffekt sälja tavlor, RÅ 1942 ref g[1]. Likaså blev en skulptörs änka, som själv var konstnär, inte beskattad vid försäljning av utav mannen utförda, efterlämnade konstverk. Däremot beskattades hon för inkomst av rörelse för försäljning av avgjutningar i brons och avtryck i terracotta, som hon utfört av uti mannens kvarlåtenskap ingående gipsmodeller, RÅ 1966 Fi 243—244 (SN 1966 s 315—316). En ledamot var skiljaktig och ville beskatta änkan också vid försäljning av originalen, som legat till grund för avgjutningarna respektive avtrycken. Vidare kan nämnas att Karin Strindberg-Smirnoff inte beskattades för sin andel av ersättningen för filmatiseringsrätten till Hemsöborna och Fröken Julie, RÅ 1947 Fi 1101—1102 (två ledamöter var skiljaktiga).

Såsom exempel på fall där avyttringen eller upplåtelsen inte avsåg väsentligen hela det återstående värdet av rätten till respektive verk kan nämnas RÅ 1958 ref 44 och RÅ 1967 ref 6. Det första fallet gällde ersättningen till Elin Wägners dödsbo för rätten att ge ut hennes valda samlade skrifter. Ersättningen beskattades eftersom det träffade avtalet inte kunde anses innebära en avhändelse av väsentligen hela det återstående värdet i rätten till de ifrågavarande litterära verken utan som ett led i ett fortlöpande utnyttjande av nämnd rätt (en ledamot var skiljaktig). I fallet RÅ 1967 ref 6 var frågan om beskattningen av ersättningen för filmatiseringsrätten till Tösen från Stormyrtorpet och Körkarlen. Upplåtelsetiden gick ut innan skyddstiden upphörde men parterna förutsatte att förhandlingar skulle kunna tas upp om förlängd tid för visning. Utgången blev densamma som i 1958 års referat. En ledamot var ense med majoriteten om utgången men hade följande skiljaktiga motivering:

> Enär filmatiseringsavtalen inte kan anses innebära avhändelse av väsentligen hela det återstående värdet av upphovsrätten till ifrågavarande litterära verk utan endast som ett led i ett fortlöpande nyttjande - - -.

Efterskrift till föregående stycke

I pressläggningsögonblicket bekantgjordes genom en rättsfallsstencil RR:s dom den 22 mars 1977 angående besvär av Eira Bäärnhielms dödsbo. Målet rör dödsboet efter Selma Lagerlöf i vilket klagandeboet var del-

[1] Se också RR:s dom den 24 mars 1977 angående Sven Erixons dödsbo. Rörelsen ansågs ha upphört vid dödsfallet. Dödsboet beskattades därför inte för försäljningar efter dödsfallet. Försäljningarna skedde genom konsthandel (en skiljaktighet).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

ägare. Utgången i målet utgör ytterligare belägg för vad ovan anförts om beskattningssituationen för konstnärlig verksamhet i samband med dödsfall.

Frågan gällde filmatiseringsrätten till Gösta Berlings saga, som dödsboet slutligt avhänt sig. Regeringsrätten ansåg följdriktigt att ersättningen inte utgjorde inkomst av rörelse. Underinstanserna hade emellertid beskattat boet för inkomst av rörelse med liknande motivering som den skiljaktige ledamoten hade i RÅ 1967 ref 6. D v s man ansåg att filmrätten endast utgjorde en del av upphovsrätten till Gösta Berlings saga som i sin tur endast var en del av Selma Lagerlöfs produktion.

Man måste emellertid skilja på de olika delrättigheterna t ex rätten till det litterära verket och filmrätten. Därefter får man se efter om upplåtelsen eller avhändelsen av delrättigheten avser begränsad tid eller inte.

En sådan uppdelning gjorde man i nyssnämnda referat mål. Där blev det beskattning för inkomst av rörelse eftersom filmatiseringsrätten i olika avseenden var tidsbegränsad och parterna förutsåg att förhandlingar skulle kunna upptas om förlängd tid för visning.

Som avslutning följer här ett utdrag av regeringsrättens dom angående filmrätten till Gösta Berlings saga

- - - Innebörden av den mellan parterna träffade överenskommelsen måste anses vara att dödsboet för angivna belopp slutligt avhänt sig hela rättigheten till filmatiseringen av Gösta Berlings saga. — Den tillgång som förevarande rättighet utgjort för dödsboet har ej varit hänförlig till omsättningstillgång i boets rörelse eller sådan tillgång likställd med patenträtt som avses i punkt 1 andra stycket anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen. Vid angivet förhållande får överlåtelsen av filmrätten anses utgöra sådan avyttring av lös egendom som omnämnes i 35 § 4 mom kommunalskattelagen. Den intäkt dödsboet erhållit genom överlåtelsen skall därför behandlas enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst. På grund härav och då rättigheten ej förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång utgör den vid avyttringen erhållna ersättningen ej skattepliktig intäkt.- - -

För det fall att avyttringen sker mot royalty beskattas den som bekant alltid som inkomst rörelse se t ex RÅ 1960 Fi 133 (SN 1960 s 229) som gällde mot royalty överlåten reproduktionsrätt till konstverk efter Kylberg. Beskattning för inkomst av rörelse skedde också i fallen RÅ 1951 Fi 7, RÅ 1964 Fi 1410—1411 men det framgår inte av redovisningen i regeringsrättens årsbok om ersättning utgått med engångsbelopp för ett fortlöpande utnyttjande av rätten till respektive verk eller om ersättningen utgått som royalty.

Brandskadeersättning för förstörda originalmanuskript

Enligt RÅ 1971 Fi 1769 beskattades inte en författare för brandskadeersättning för 14 originalmanuskript, som han redan sålt före branden. Med ledning av 19 § KL kan man av utgången dra den slutsatsen att försäljning av originalmanuskript inte anses utgöra ett led i en författares rörelse. Detta kan också utläsas av kammarrättens motivering, som lämnades utan ändring av regeringsrätten på besvär av taxeringsintendenten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

Försäljning efter arvskifte eller bodelning av tillgångar i rörelse av sådant slag att tillgångarna efter skiftet i allmänhet anses förlora sambandet med rörelsen

Allmänt om tomtstycknings- och byggnadsrörelses beskattning i samband med dödsfall

Det har redan i den allmänna inledningen framhållits att dödsbo — bortsett från konstnärsfallen — måste skatta för inkomst av rörelse om boet säljer tomter i tomtrörelse eller fastigheter i byggnadsrörelse. Detta gäller oavsett om boet driver rörelsen vidare eller endast i så måtto fortsätter denna att boet säljer i samband med avveckling av rörelsen.

I tomt- eller byggnadsrörelse kan arvskifte eller bodelning efter dödsfall emellertid medföra att den avlidnes rörelsetillgångar förlorar karaktären av omsättningstillgångar eller vulgärt uttryckt ”smittan upphör”. Så blir emellertid inte fallet om arvinge själv driver rörelse av motsvarande slag. Detsamma gäller om dödsboet skulle fortsätta rörelsen så lång tid eller i sådan omfattning att försäljningarna inte utgör ett normalt led i rörelsens avveckling. I så fall anses dödsbodelägarna genom boet ha drivit rörelse i sådan omfattning att skiftet inte klipper av sambandet med rörelsen.

Rättspraxis beträffande beskattningsåret innan 1967 års lagstiftning om tomtrörelse m m trätt i kraft

Hur ställer sig det nyss sagda i praktiken. Inom vilken gräns kan dödsbo tillåta sig att sälja utan att delägarna efter skiftet drabbas av annan inkomstbeskattning än för realisationsvinst? Ytterst kommer det an på omständigheterna i det enskilda fallet. I rättspraxis kan man dock skönja vissa huvudlinjer, som kartlagts av dåvarande regeringsrådet Sten Walberg i en artikel i Skattenytt 1967 s 412. Med hänsyn till att tidskriften sedan dess tillförts nya läsare följer här en sammanställning av rättsfallen i Walbergs artikel.

De viktigaste fallen *angående tomtrörelse* är RÅ 1961 ref 9 (SN 1961 s 185 jfr SN 1959 s 165—167), RÅ 1963 ref 21 (RN I 1963 nr 5:5 d), RÅ 1966 Fi 1490 (SN 1967 s 327), RÅ 1967 ref 8 (RN I 1967 nr 4:3 a) och RÅ 1967 FI 1172 (SN 1968 s 99—100).

Enligt rättsfallet, RÅ 1961 ref 9, kunde dödsboet fullfölja av den avlidne utfästa tomtförsäljningar samt dessutom sälja en tomt för sammanläggning utan att verksamheten medförde att fastigheterna ansågs ingå i rörelsen efter skiftet.

Nästa referatmål, RÅ 1963 ref 21, avgjordes av regeringsrätten i plenum. Omständigheterna var följande

Rörelsen stagnerade vid dödsfallet men fortsatte dock fem å sex år. I enlighet med preliminära avtal före dödsfallet sålde dödsboet fem tomter. Vidare fastställdes en före dödsfallet begärd avstyckning om 42 tomter. Fastigheterna ansågs av RR:s majoritet ”obesmittade” (åtta ledamöter var skiljaktiga).

I de tre följande målen blev det motsatt utgång. Man bör emellertid no-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

tera att omständigheterna var ganska belastande. Så t ex skiftades dödsboet i första fallet efter ca 12 år och dessförinnan hade boet sålt ett flertal tomter. I mellanfallet hade dödsboet existerat sedan 1932 och åtskilliga försäljningar hade skett. Härtill kom att vissa dödsbodelägare själva sålt några tomter. I det sista fallet hade dödsboet fortlevt i ca 14 år.

Av byggmästarfallen från Walbergs artikel kan nämnas RÅ 1962 Fi 152 (SN 1962 s 27—28), RÅ 1962 Fi 788 (RR-utslag 1962 s 43) och RÅ 1967 ref 41 (SN 1968 s 144).

I det första fallet hade byggmästaren dött 1955 och efterlämnat ett 20-tal fastigheter. Boet sålde nio fastigheter och färdigställde en. Skifte skedde 1961 därvid änkan fick elva fastigheter av vilka hon ämnade sälja en. Kommunen ansåg att försäljningen utgjorde första ledet i yrkesmässig handel med fastigheter men vann inte gehör hos regeringsrätten (en ledamot ansåg dock att förhandsbesked inte bort meddelas). Tilläggas bör att änkan uppgivit att hon inte ämnade sälja de övriga fastigheterna. Den till försäljning avsedda fastigheten var en saneringsfastighet.

Även i det andra fallet ansågs skiftet klippa av sambandet med rörelsen trots att den ene dödsbodelägaren, en son, verkat i byggnadsbranschen. Denna verksamhet var dock både av ringa omfattning och speciell natur. Sonen hade nämligen efter schism med fadern ägnat sig åt egen, mindre reparationsverksamhet och därtill kom att han saknade byggmästarrättigheter.

Det sista byggmästarfallet, RÅ 1967 ref 41, utgör också exempel på normala avvecklingsåtgärder. Regeringsrätten lämnade där TI:s besvär angående en änka efter en byggmästare utan bifall. RR yttrade

Av utredningen framgår visserligen att fastigheten utgjort omsättningstillgång i en av X bedriven byggnadsrörelse. Fru X har emellertid tillika upplyst, att dödsboet avsett att under en tid av 2 till 3 år avveckla byggnadsrörelsen samt att hon själv icke bedriver byggnadsrörelse. Vid nu angivna förhållanden — varvid förutsättes att dödsboet icke företager andra affärstransaktioner än som kan anses förenliga med en normal avveckling av byggnadsrörelsen — finner RR, oberoende av den av dödsboet verkställda uppskrivningen av fastighetens värde, att den ideella del av fastigheten, som tillskiftats fru X vid bodelningen, därefter icke utgör omsättningstillgång i rörelse.

Rättsfallet utgör exempel på svårigheterna att se alla fallgropar i beskattningsförfarandet. Dödsboet uppgav nämligen att man före skiftet skrivit upp fastigheten till taxeringsvärdet som utgjorde skiftesvärdet. Detta medförde att boet fick skatta för skillnaden mellan detta värde och det lägre bokförda värdet. Man hade förmodligen sammanblandat dödsboets situation med den som är för handen då tillgång efter skifte fortfarande skall anses ha karaktär av omsättningstillgång. Såsom tidigare nämnts får arvinge i sådant fall inte ta upp tillgången till högre värde än den hade i dödsboets räkenskaper. Genom detta missförstånd drabbades dödsboet av en onödig beskattning (jfr RR:s skrivsätt ”oberoende av den av dödsboet verkställda uppskrivningen”.)

Följande omständigheter är av intresse från en annan synvinkel. X hade i regel utfört byggnadsarbete på entreprenad. Ifrågavarande fastighet hade han emellertid byggt åt sig själv. Den omfattade två bostadslägenheter av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

vilka den ena var uthyrd. Den andra hade utgjort X:s familjebostad och fru X bodde där nu. Dessutom innehöll byggnaden en mindre lägenhet, som användes till kontor. I den skatterättsliga debatten påstås det inte sällan att en byggmästare skall kunna sälja sin egen bostadsfastighet om han i övrigt endast byggt på entreprenad. Som framgår av domskälen ansåg dock regeringsrätten att fastigheten före bodelningen utgjort omsättningstillgång i den avlidnes rörelse. — För att en av en byggmästare uppförd byggnad inte skall anses som omsättningstillgång torde man kräva att han bebyggt fastigheten innan han de facto börjat driva rörelse i byggnadsbranschen.

Sammanfattningsvis kan det vara lämpligt att ta del av följande avslutningsord i Walbergs artikel

> 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.

Ytterligare rättsfall angående tomtstyckningsrörelse i samband med dödsfall

Då det gäller att avgöra om ett dödsbos tomtförsäljningar haft sådan omfattning att dödsbodelägarna därigenom skall anses ha fortsatt den avlidnes rörelse blir en bedömning av alla omständigheter sedda tillsammans. Ett förhållande som tyvärr ofta medför olika bedömning av likartade fall. Man får vara nöjd om man kan skönja huvudlinjerna. Som exempel kan RÅ 1971 ref 53 tjäna. Här hade dödsboet under ca fyra år sålt ett 20-tal tomter. Beträffande övervägande antalet av försäljningarna förelåg antingen utfästelse av den avlidne eller expropriationstillstånd för kommunen där fastigheterna var belägna. Av praktiska skäl förvärvade kommunen inte den mark till vilken expropriationstillstånd givits utan dödsboet sålde direkt till byggherrarna. Arvingarna (universella testamentstagare) ansågs inte ha fortsatt den avlidnes rörelse. — Ett annat indiciefall utgör RÅ 1967 Fi 771 (SN 1967 s 478) där rörelse inte ansågs föreligga.

I övrigt har det från tidigare beskattningsår än 1968 inte förekommit fall av särskild principiell betydelse för beskattningssituationen vid realisation av arvfången egendom i tomtstycknings- eller byggnadsrörelse.

Till skillnad från tomtrörelse utgör beskattningsåret 1968 inte någon särskilt markerad gräns i byggnadsrörelse (se prop 1967:53 s 160—162). I denna artikel kommer jag emellertid inte att gå in på några fall angående byggnadsrörelse för tid fr o m beskattningsåret 1968. Under hösten kommer nämligen en annan författare att i tidskriften behandla ämnet beskattning av byggnadsrörelse.

Tomtrörelse

Som antytts trädde de nya reglerna för beskattning av tomtrörelse i kraft

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

den 1 januari 1968. Äldre bestämmelser gäller dock i fråga om avyttring, som skett under 1967 eller tidigare.

I fråga om beskattningsläget efter skifte av dödsbo infördes emellertid inte några särskilda bestämmelser. Liksom dittills fick det enligt departementschefen ankomma på praxis att lösa uppkommande problem med beaktande av de särskilda omständigheterna (prop 1967: 163 s 157). För att kunna tolka senare rättsfall angående beskattningsfrågan vid realisation av arvfången egendom i tomtrörelse måste man emellertid känna till de nya bestämmelserna, som finns i punkt 2 anvisningarna till 27 § KL.

De nya beskattningsreglerna i huvuddrag

Man skiljer mellan kvalificerad tomtrörelse och annan tomtrörelse.

Med *kvalificerad tomtrörelse* förstås verksamhet som huvudsakligen avser försäljning av mark för bebyggelse (byggnadstomt) från fastighet, som uppenbarligen förvärvats för att ingå i yrkesmässig markförsäljning, såsom när fastighet köpts av tomtbolag eller dylikt eller när förvärvet avsett mark som enligt fastställd stadsplan eller byggnadsplan är avsedd för bebyggelse (st 1 p 2 anv 27 §).

Med *annan tomtrörelse* avses annan försäljning av byggnadstomt om den skattskyldige under tio kalenderår avyttrat minst femton byggnadstomter. Tvångsförsäljning enligt 35 § 2 mom 2 st KL skall dock inte inräknas i kvalifikationstalet. Däremot skall man beakta upplåtelse av byggnadstomt på vilken nyttjanderättshavaren kan uppföra byggnad t ex en fritidsstuga (2 st nämnda anvisningspunkt).

Om skattskyldig skulle avyttra återstoden av lagret i annan tomtrörelse skall endast sådan vinst inräknas i rörelsen, som belöper på mark som omfattas av fastställd stads- eller byggnadsplan.

Kvalificerad tomtrörelse i samband med arvfall

Fortsatt rörelse

Oavsett om dödsboet inte sålt några tomter eller om boet inte avyttrat fler tomter än som kan anses utgöra ett normalt led i avveckling av boet kan omständigheterna vara sådana att dödsbodelägarna efter skifte ändå beskattas för inkomst av tomtrörelse. Så sker om delägarna fortsätter rörelsen dvs inte realiserar den arvfångna egendomen utan efter skiftet fortsätter att sälja enstaka tomter. Se t ex RSV Dt 1974:38.

Här hade X och hennes två bröder vid arvskifte 1970 efter fadern fått en tredjedel var av ett fastighetskomplex, som fadern uppenbarligen köpt för att bedriva yrkesmässig försäljning av byggnadstomter. Syskonen hade tillsammans sålt en tomt 1971 och två tomter under 1972. RSV:s rättsnämnd förklarade att X och hennes bröder fick anses ha fortsatt rörelsen samt att ingångsvärdet skulle beräknas med ledning av faderns köpeskillingar (två ledamöter var skiljaktiga). Regeringsrätten gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

Arvskifte kan om vissa förutsättningar är uppfyllda klippa av sambandet med arvlåtarens kvalificerade tomtrörelse.

Efter skifte kan arvingarna realisera den arvfångna egendomen utan annan beskattning än för realisationsvinst. De har ju inte förvärvat fastigheten eller fastigheterna i syfte att driva yrkesmässig försäljning av byggnadstomter. En förutsättning är dock att såsom tidigare nämnts, dödsboet inte sålt fastigheter i annan omfattning än som varit erforderligt för avveckling av boet. Dödsbodelägarna får inte heller personligen ha drivit yrkesmässig handel med fastigheter. Vidare måste fastigheterna säljas på en gång till utomstående köpare. Detta framgår av nämndens skrivning i ett förhandsbeskedsärende. Regeringsrätten gjorde ej ändring i förhandsbeskedet på besvär av taxeringsintendenten, RSV 1976 Dt:21.

Det kan hända att en skattskyldig köpt en fastighet eller ett fastighetskomplex i syfte att yrkesmässigt sälja tomter. Antag att hela komplexet inte är planlagt samt *en del av ej planlagd mark* inte går att parcellera i byggnadstomter. Skall i så fall sistnämnda del anses ingå i tomtlagret? — Frågan var delvis också uppe i fallet RSV Dt:21 1976.

Här gällde det ett komplex med flera fastigheter, varav en delvis låg inom planlagt område medan en annan inte var planlagd. Sökandena begärde besked om de skulle beskattas för inkomst av rörelse för det fall att de efter skifte sålde all planlagd mark men behöll den ej planlagda. Nämnden konstaterade att detta innebar att sökandena behöll del av tomtlagret. Med hänsyn härtill och enär det inte visats att tomtförsäljning framdeles inte skulle kunna komma ifråga från sistnämnda del av lagret fick dödsbodelägarna anses fortsätta den avlidnes rörelse. — RR gjorde ej ändring i beskedet på besvär av sökandena.

Av skrivningen att döma ansåg åtminstone nämnden att det kan finnas markområde på fastighet i kvalificerad tomtrörelse, vilket ej ingår i fastighetslagret. Med hänsyn till bevisläget var emellertid så inte fallet här.

Slutligen kom också följande fråga upp i samma mål. Sökandena övervägde nämligen också att skifta fastigheterna på så sätt att varje delägare skulle få vissa registerfastigheter. Varje delägare skulle därefter under tio år sälja högst 14 tomter. Sökandena hävdade att beskattning skulle ske enligt reglerna för realisationsvinst. Nämnden förklarade emellertid att sökandena även i detta fall fick anses fortsätta arvlåtarens rörelse. Regeringsrätten gjorde ej ändring i förhandsbeskedet.

För att undvika ”tomtsmitta” från mark, som ingått i arvlåtarens kvalificerade tomtrörelse, bör man alltså iaktta följande

Låt inte dödsboet sälja fler tomter än som kan anses erforderligt för avveckling av boet

Drag inte ut på tiden med skifte

Sälj inte några enstaka tomter efter skiftet

Realisera tomterna på en gång genom att sälja utomstående köpare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

Kvalificerad tomtrörelse utan samband med arvfall

Kan tomt förlora sin karaktär av omsättningstillgång?

Beskattning för inkomst av tomtrörelse sker alltid då man säljer eller byter bort en tomt som ingår i tomtlagret. Vidare inkomstbeskattas man om man ger bort enstaka tomter. Vid gåva av hela tomtrörelsen beskattas däremot inte givaren för inkomst av rörelse utan gåvotagaren träder in i givarens beskattningssituation.

Om en person, som driver tomtrörelse, använder en tomt för eget bruk t ex låter uppföra en byggnad för sig anses tomten fortfarande ingå i tomtlagret. Förfogandet räknas inte som uttag. Detsamma gäller om han på motsvarande sätt förfogar över en bebyggd fastighet. Detta vinner belägg av RRK 1976 R 1:27.

I det fallet bedrev två syskon tillsammans kvalificerad tomtrörelse. Genom ett avtal mellan dem upplöstes samäganderätten beträffande två tomter varefter ägarna tillträdde respektive tomt för eget bruk. Tomterna ansågs ej härigenom förlora karaktär av lagertillgång.

Vilken betydelse har det att fastighet blivit planlagd under tiden för ägarens innehav?

I prop 1967: 153 s 148 uttalade departementschefen bl a följande

Jag är alltså inte benägen att, som man på många håll förordat, utan vidare tillmäta det förhållandet, att en fastighet eller del därav under tiden för ägarens innehav blivit planlagd, den betydelsen att tomtrörelse skall anses föreligga så snart en försäljning sker av tomtmark i enlighet med planen. — — — Den omständigheten att ett område på fastigheten planlagts behöver f ö inte alltid betyda att ägaren har för avsikt att omedelbart driva tomtrörelse på sin fastighet.

— — —

I ett fall hade ett dödsbo vidtagit förberedande åtgärder för att avstycka och i framtiden sälja tomter från en fastighet. Varken den avlidne eller dödsboet hade förut vidtagit några sådana åtgärder med fastigheten. Dödsboet avsåg att sälja fastigheten till ett tomtbolag vilket skulle ägas av dödsbodelägarna. Några tomter hade ännu ej sålts. — RSV:s rättsnämnd förklarade i förhandsbesked att dödsboet kunde sälja fastigheten till bolaget utan annan beskattning än för realisationsvinst. Taxeringsintendenten yrkade hos regeringsrätten bl a att dödsboet skulle anses ha börjat kvalificerad tomtrörelse i och med att de förberedande åtgärderna vidtagits. RR lämnade besvären utan bifall (dom 2/6 -76). Utgången täcks av departementschefens uttalande.

Annan tomtrörelse

Slutförsäljning

Om man säljer återstoden av lagret i annan tomtrörelse skall man enligt st 5 punkt 2 anvisningarna till 27 § KL beskattas för inkomst av tomtrörelse endast för den del av vinsten, som avser mark inom fastställd stads- eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

byggnadsplan. Den övriga vinsten beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Detta exemplifieras av utgången i RÅ 1973 A 189.

X hade från sin jordbruksfastighet under de tio senaste åren sålt 22 tomter varav 18 tomter 1970 och fyra under 1972. Härefter hade han endast kvar en fastighet inom tomtområdet på vilken han för ca tjugo år sedan låtit uppföra en sommarbostad för eget bruk. Enligt ett av regeringsrätten fastställt förhandsbesked skulle ifrågasatt försäljning av fastigheten beskattas som inkomst av tomtrörelse.

Övergångsbestämmelserna

Reglerna om tomtrörelse i p 2 anvisningarna 27 § KL trädde i kraft den 1 januari 1968 och tillämpades första gången vid 1969 års taxering. Äldre bestämmelser gällde dock för avyttring av fastighet som ägt rum 1967 eller tidigare. Detta framgår av de två första punkterna i övergångsbestämmelserna och föranleder i och för sig inga direkta problem. Svårigheterna uppkommer vid tillämpning av p 4 i övergångsbestämmelserna, som kännetecknas av ett onödigt invecklat skrivsätt. Jag föredrar därför att återge följande, i Skattetidningens rättsfallshäfte 1969 s 35 intagna, framställning som enligt min mening är adekvat: P 4 av övergångsbestämmelserna avser skattskydliga, som före de nya bestämmelsernas ikraftträdande ansetts bedriva jordstyckningsrörelse och efter ikraftträdandet som ett led i samma verksamhet avyttrar fastighet i tomtrörelse. Dessa får som ingångsvärde för de fastigheter som finns kvar i rörelsen räkna fastigheternas taxeringsmässiga restvärde vid utgången av det beskattningsår som ligger till grund för 1968 års taxering.

I RN I 1970 nr 4:3 hävdade dåvarande riksskattenämnden att p 4 endast kunde tillämpas beträffande sådan rörelse, där man hade bokföringsmässig redovisning.

Regeringsrätten har emellertid, RÅ 1973 ref 105, gått ifrån RN:s meddelande och tillämpat p 4 även i fall då ingångsvärdet — i avsaknad av bokfört restvärde — fastställts till visst belopp per kvadratmeter tomtmark.

Lennart Toftered kritiserade riksskattenämndens meddelande i Skattenytt 1971 s 30—32. Han hävdade där samma mening som numera fastslagits genom RÅ 1973 ref 105. Man saknar en hänvisning till Toftereds artikel i referatet. — Det kan tilläggas att Toftered också understrukit att det i detta sammanhang ofta använda skrivsättet ”summarisk redovisning” är inadekvat.

Om skattskyldig före de nya reglernas ikraftträdande bedrivit sådan verksamhet, som enligt de äldre bestämmelserna utgjort jordstyckningsrörelse, kan han enligt *p 5* övergångsbestämmelserna under vissa förutsättningar få avyttring av fastighet efter ikraftträdandet behandlad antingen efter de äldre bestämmelserna eller efter de nya reglerna. Förutsättningarna är att avyttringen inte är att hänföra till tomtrörelse enligt de nya reglerna men att den enligt de äldre bestämmelserna kan anses innebära en fort-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08

sättning av den tidigare bedrivna rörelsen. Angående tillämpningen se RSV Dt 1974:42 och RÅ 1974 A 980. Jämför också nämnda artikel av Toftered. Han har också framhållit kopplingen mellan punkterna 4 och 5.

Äldre bestämmelser kan alltså — om än mer undantagsvis — fortfarande komma att tillämpas. Detta rättfärdigar emellertid inte att här gå in på äldre rättspraxis utöver vad som varit påkallat i avsnittet om beskattning vid realisation av arvfången egendom. Den principiella sidan har nämligen Leif Mutén utförligt behandlat i sin doktorsavhandling. Se också Skattenytt 1959 s 182, s 379—381 och 1960 s 199—202.

Visst intresse har dock rättsfallet RÅ 1971 Fi 853, där frågan gällde ingångsvärdet för ett område inom en senare tillkommen byggnadsplan. Utgången innebär att detta område ansågs ha tillförts rörelsen senare än ett annat område. Såvitt jag kan förstå är detta en uppmjukning av den snäva praxis som rådde under senare delen av 1960-talet, jämför t ex RÅ 1966 Fi 1154. Detsamma kan kanske sägas om utgången i det tidigare omnämnda RÅ 1971 ref 53 fastän omständigheterna där var rätt speciella. Vidare kan nämnas att principen från d s k Essingefallet (jfr SN 1959 s 380—381) har stått sig, RÅ 1964 Fi 320.

Den okvalificerade tomtrörelsen — mogen för att avskaffas?

Sedan den ''25-procentiga rabatten'' vid beskattning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet numera avskaffats påstås det stundom i den muntliga debatten att man borde förenkla systemet. Förespråkarna för detta anser att det räcker med att bibehålla reglerna för den kvalificerade tomtrörelsen och i övrigt beskatta tomtförsäljningar enligt reglerna för realisationsvinst. Det bör emellertid tilläggas att en sådan förenkling skulle möjliggöra en indexering av anskaffningskostnaden ända fram till försäljningen vilket inte är fallet vid nuvarande beskattning för inkomst av annan tomtrörelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:17:08