Beskattning vid realisation av arvfången egendom m m — ett apropå

Av skattekonsulten Lennart Toftered

Okvalificerade tomtrörelsen — mogen att avskaffas?

I Skattenytt nr 8—9 1977 har f d kammarrättsrådet Hans Bylin redovisat rättsläget vid avyttring av ärvda tillgångar, som ingått i en av den avlidne bedriven rörelse. I en sådan redovisning kommer man inte förbi byggmästar- och tomtrörelsefallen. Beträffande de sistnämnda säger Bylin att man i den ''muntliga debatten'' kan finna förespråkare för uppfattningen, att den okvalificerade tomtrörelsen nu är mogen att avskaffas. Eftersom jag fört om inte debatt så dock samtal med Bylin i frågan, är det kanske inte förmätet att haka på.

Frågorna rörande jordstyckningsrörelse — det hette ju så på den tiden — var riksskattenämndens och skattedomstolarnas svåra plåga fram till slutet av 60-talet. Därefter inträdde ett lugn och en stillhet, som många nog vill tillskriva det förhållandet, att vi 1967 fick en genomgripande reform av markvinstbeskattningen, varvid bl a tomtrörelsebegreppet infördes. De särskilda rekvisiten för sådan rörelse finns intagna i anvisningarna till 27 § KL punkten 2. Första stycket handlar om s k kvalificerad tomtrörelse och 2—7 styckena om okvalificerad tomtrörelse. Något förenklat kan sägas att okvalificerad tomtrörelse bedrivs av lantbrukare, som från sin jordbruksfastighet avstyckar och säljer tomter.

Kan verkligen bestämmelserna i 2—7 styckena ha skapat lugn och reda? Förvisso antyds på sedvanligt sätt i prop 1967:153 att reglerna är enkla och lättillämpliga men trots åtskilliga genomläsningar genom åren förmår jag inte uppfatta dem på det sättet.

När lagstiftaren år 1967 gjorde realisationsvinstbeskattningen evig reducerade han med 75 procent det allmännas intresse av att vidmakthålla rörelsefiktionen för de okvalificerade tomtförsäljningarna. Att det fortfarande fanns ett 25-procentigt intresse att bevaka sammanhängde givetvis med den rabatt, som vid mer än tvåårigt innehav utgick vid realisation.

Att det efter 1967 varit lugnt på tomtrörelsefronten beror alltså enligt min bedömning inte på en förträfflig lagstiftning. Anledningen torde i stället vara att styckningsverksamhet i enskild markägares egen regi så gott som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:06

helt upphörde under senare delen av 60-talet. En stegrad kostnadsnivå i förening med dels allt högre krav från planmyndigheternas sida på gemensamhetsanläggningar, dels långvariga kreditåtstramningar började helt enkelt göra det omöjligt för markägarna att själva ombesörja exploatering. Reformen genomfördes först när utvecklingen gjort den överflödig!

I de fall — sådana finns givetvis — där enskild markägare själv påbörjat (eller fortsatt) exploatering efter 1967 har tvist ofta kunnat undvikas genom en förnuftig tillämpning av oklara bestämmelser från taxeringsnämndernas sida. I de fall där tvist trots allt uppkommit kan man möta de mest skiftande tolkningar av punkten 2. Som så ofta i skattesammanhang är tolkningarna möjligen förenliga med lagtexten men omöjligen med de i förarbetena uttalade avsikterna.

15-tomtersregeln har tidigare gjort det intressant för den exploaterande lantbrukaren att hålla igen på försäljningarna, vilket ofta stridit mot kommunala intressen rörande utbyggnadstakt etc. Det främsta utbytet av en långsam exploatering har varit den nu avskaffade ”25-procentsrabatten”. Att indexeringsrätten upphört i och med övergång till okvalificerad tomtrörelse har den enskilde markägaren däremot i regel tagit med ro. Indexeringseffekten är i dessa stora och nyckfulla sammanhang negligerbar.

Hur skulle en förenkling då kunna genomföras? Skulle inte något av följande alternativ kunna tänkas, båda innebärande att tomtrörelsebegreppet finns kvar men förbehålls de kvalificerade fallen?

Alternativ 1. Tomtförsäljning, som inte utgör led i en kvalificerad tomtrörelse, beskattas alltid enligt realisationsvinstreglerna.

Alternativ 2. Tomtrörelsebegreppet skall — utöver de i dag kvalificerade fallen — omsluta lantbrukares tomtförsäljningar från stads- eller byggnadsplanelagd mark. Planområdets ingångsvärde i rörelsen skall bestämmas enligt realisationsvinstreglerna varvid även de nya alternativen för delförsäljningar enligt punkt 2 a, 13 stycket av anv till 36 § KL kan komma i fråga. Beräkningen skall göras per den dag den första tomtförsäljningen sker. Vid en framtida försäljning av stamfastigheten skall överföringen till rörelsen jämställas med delförsäljning.

Beträffande alternativ 1 kan sägas att kan det allmänna acceptera realisation för 14 tomter bör det kunna acceptera realisation även för ett ytterligare antal, som endast undantagsvis torde bli särskilt stort. Bylin antyder i sista meningen, att det allmännas intresse av tomtrörelsebeskattning ligger i att indexeringen avbryts. Utbytet härav är negligerbart även för det allmänna.

Båda alternativen är enligt min mening klart överlägsna nuvarande regler i 2—7 styckena. Metod nr 1 torde dock kunna vålla större svårigheter vid en slutförsäljning av fastigheten. Fråga är därför om inte metod

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:06

nr 2 vore att föredraga, i synnerhet som planläggning numera är en ofrånkomlig förutsättning för att mer än enstaka tomtförsäljningar skall kunna komma till stånd. Valfrihet mellan de båda metoderna är också tänkbart.

Om det okvalificerade tomtrörelsebegreppet avskaffas slipper den tomtexploaterande lantbrukaren att hålla reda på sålda och utarrenderade tomter över rullande 10-årsperioder. Han behöver inte oroa sig över tomternas inbördes läge om han till äventyrs säljer tomter från skilda delar av fastigheten. Han behöver inte ens försjunka i grubbel över det meningsfulla i att han lämnade det där tomtområdet i gåva till dödsboet efter farfars far.

Några funderingar kring kontinuitetsprincipen

De frågor Bylin eljest tar upp i sin artikel är ständigt aktuella i skattedebatten. Bl a 1953 års skatteflyktskommitté diskuterade kontinuitetsprincipen i sitt betänkande ”om åtgärder mot skatteflykt” vilket ingalunda var ett hastverk — det överlämnades 1963.

Skatteflyktskommitténs betänkande ledde strängt taget bara till ett påtagligt ingrepp, nämligen handelsbolagsbeskattningen av dödsbon, en av dessa krångelreformer vars egentliga bevekelsegrund man kan undra över.

Bylins uppsats torde innehålla en heltäckande redovisning av rättsläget i det fall en sammanhållen rörelse tillskiftas en eller flera dödsbodelägare. Det vore dock intressant att få veta Bylins uppfattning om rättsläget i det fall enstaka tillgångar *i en av dödsboet fortsatt* verksamhet (annan än byggnads- och tomtrörelse etc.) genom partiellt arvskifte tillskiftas någon av dödsbodelägarna, vilken därefter säljer tillgången i fråga. Vad beträffar sistnämnda transaktion torde den vedertagna uppfattningen vara, att avgörande för beskattningsfrågan är huruvida tillgången naturligen hör hemma i en av honom bedriven förvärvsverksamhet. Är han sågverksägare och tillskiftas ett brädparti blir han rörelsebeskattad när detta säljs. Är han exempelvis avdelningsdirektör i ett statligt verk och saknar naturlig yrkesanknytning till sågverksbranschen torde realisationsvinstreglerna vara tillämpliga.

Vad händer i brädpartifallet i fråga om dödsboets taxering? En allmänt accepterad uppfattning tycks vara, att arvskiftet inte kan föranleda någon inkomstbeskattning. I GRS (8:e uppl sid 53, 56 f, 246) åberopas bl a RÅ 1953 ref 4 som stöd härför. Men nog måste väl utskiftningen av brädpartiet, även om det inte föranleder någon inkomstbeskattning, ändå få beskattningseffekter! Vid inventeringen av dödsboets varulager måste virkespartiet rimligen utelämnas. Och vad händer om det utskiftade föremålet varit ett inventarium, säg en personbil? Skall dödsboet erhålla något slags utrangeringsavdrag?

Varför anknytning till stämpelvärdet?

Det mest flagranta avsteget från kontinuitetsprincipen drabbar sådana

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:06

skattskyldiga, som blir offer för ett undantagsstadgande i KL 29 § anv punkt 3 b sista stycket. Har rörelse förvärvats genom arv skall såsom anskaffningsvärde för inventarierna anses det belopp som kvarstår i beskattningsavseende oavskrivet för överlåtaren såvida inte arvsskatten beräknats efter ett lägre belopp; om så skett skall detta lägre belopp anses som anskaffningsvärde.

Denna regel är i materiellt hänseende djupt orättvis och dessutom praktiskt omöjlig att tillämpa, vilket gång efter annan påpekats för riksdag och finansdepartementet. Den står fortfarande kvar! Hoppet står nu till det förslag som lagts av företagsskatteberedningen i promemorian ''Särskilda skattelättnader för familjeföretag'' (Ds Fi 1976:10).

Särskilt märklig ter sig bestämmelsen sedan vi år 1974 fick särskilda värderingsregler vid bl a arvsbeskattningen för vissa tillgångar, nedlagda i familjeföretag. Utnyttjar man dessa förmånliga värderingsregler straffas man härför vid ett efterföljande arvskifte!

Efterlevande makes giftorättsgods — vem är skattskyldig?

Av stort intresse är också en annan fråga som aktualiseras i sammanhanget, nämligen den om skattskyldigheten för efterlevande makes giftorättsgods.

Jag nämnde tidigare att vi 1966 fick en reform innebärande att oskifta dödsbon under vissa förhållanden skall skattemässigt hanteras enligt reglerna för handelsbolag. Enligt punkten 4 av anv till 53 § KL skall därvid dödsboets inkomst hänföras till de särskilda delägarna med belopp som för varje delägare motsvarar hans andel i boets inkomst. Om annat inte följer av arvsavsägelse eller avtal om sammanlevnad i oskiftat dödsbo, anses därvid delägares andel i boets inkomst motsvara hans andel i boets behållning enligt lag och testamente. Motsvarande gäller vid förmögenhetsbeskattningen.

Frågan om skattskyldigheten för efterlevande makes giftorättsgods har ingalunda varit försummad i skattedebatten. Bl a i denna tidskrift har den ägnats stor uppmärksamhet. Åren 1965—1968 inflöt uppsatser i ämnet signerade av Per Anclow, K G A Sandström och Göran Englund, alltså i tiden sammanfallande med framläggandet av prop 1966:85. I propositionen har jag dock inte kunnat finna ens en antydan om hur den efterlevande makens giftorättsgods skall hanteras i systemet med handelsbolagsbeskattning. Har lagstiftaren utgått från att allt giftorättsgods alltid är samlat hos den ene maken (mannen?) och att det är denne som avlider först?

I den praktiska tillämpningen har handelsbolagsreglerna i det längsta tillämpats så att dödsboet redovisat båda makarnas giftorättsgods, varefter detsamma i normalfallet fördelats med hälften till efterlevande maken och den återstående hälften till barnen. Samma fördelningsgrund har tillämpats i fråga om avkastningen, givetvis med beaktande av eventuella löneutbetalningar till dödsbodelägarna. Förfaringssättet, innebärande att man fingerar

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:06

bodelning och ett schematiskt arvskifte, måste vara det av lagstiftaren avsedda. En fördelning av skattskyldigheten med beaktande av vem som faktiskt ägt giftorättsgodset skulle leda till kaos, i vart fall om förfaringssättet skulle tillämpas konsekvent och över hela linjen.

Nu har man på sistone förmärkt vissa fiskala aktiviteter som gått ut på att efterlevande maken själv skall beskattas för sitt giftorättsgods såväl till inkomstskatt som förmögenhetsskatt. Samtidigt skall den efterlevande givetvis beskattas enligt bestämmelsen i anvisningspunkten 4 för sin andel i dödsboets inkomst! Som grund för ställningstagandet brukar åberopas referatmålet RÅ 1968 ref 59.

Rubriktexten till referatet har följande lydelse:

"Ett äktenskap, ingånget år 1931, upplöstes genom hustruns död år 1953. Fråga huruvida tandläkarpraktik, som öppnats av mannen år 1940, ingått i dödsboet efter hustrun och om skattskyldighet för inkomst av praktiken åvilat mannen eller dödsboet."

RR:s ledamöter förenade sig om följande yttrande i fråga om mannens taxeringar:

"Sven B ingick äktenskap med Karin B år 1931 och öppnade egen tandläkarpraktik år 1940. Äktenskapet upplöstes genom hustruns död år 1953.

Karin B har såvitt visats ej varit verksam i mannens rörelse eller ägt del i denna. Oaktat i bouppteckningen efter hustrun åtskillnad ej gjorts mellan mannens och hustruns giftorättsgods, måste därför antagas att i bouppteckningen förtecknade inventarier i tandläkarpraktiken samt övriga till denna hörande tillgångar — i den mån de ej varit att anse som Sven B:s enskilda egendom — utgjort hans giftorättsgods. Vid sådant förhållande saknas stöd för att anse tandläkarpraktiken såsom ingående i dödsboet efter Karin B.

Med hänsyn till sålunda och i övrigt föreliggande omständigheter — särskilt att avkastningen av tandläkarpraktiken till allt övervägande del får antagas härröra från Sven B:s personliga arbetsinsats — kan avkastningen icke anses utgöra intäkt för dödsboet utan är i sin helhet att betrakta som rörelseinkomst för Sven B. Han bör följaktligen beskattas såsom för inkomst av rörelse för 80 295 kr, motsvarande summan av dödsboets uppgivna inkomst, 35 720 kr, och det i Sven B:s deklaration såsom intäkt av tjänst upptagna beloppet 45 000 kr efter avdrag med 425 kr."

Noteras bör att i den "samfällda egendomen" ingick även en villafastighet. Inkomsten därav har utan några kommentarer beskattats hos dödsboet. Härav kan man dock inte dra några alltför långtgående slutsatser eftersom ingendera parten ställt något yrkande rörande fastigheten.

Målet gällde 1965 års taxering, då oskiftat dödsbo fortfarande alltid utgjorde skattesubjekt.

Mot utgången i referatmålet kan ställas åtminstone tre notismål.

RÅ 1944 not Fi 968

P förvärvade år 1935 en fastighet. Genom köpebrev 1941 sålde P och hans omyndiga son fastigheten i egenskap av dödsbodelägare efter P:s år 1939 avlidna hustru. Dödsboet skiftades 1941. Prövningsnämnden ansåg P skattskyldig för den uppkomna realisationsvinsten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:06

KR: "Enär ifrågav. till beskattning upptagna belopp 18 958 kr, enligt vad handlingarna utmärka, hänför sig till avyttring av en dödsboet efter P:s avlidna hustru tillhörig fastighet, förty och då P alltså blivit taxerad för intäkt, vilken icke utgjort skattepliktig inkomst, finner KammarR skäligt på det sätt ändra prövn:ndns beslut, att taxeringen för statlig inkomst- och förmögenhetsskatt i Boden nedsättes till 17 610 kr, taxerat belopp, med beskattningsbart belopp av 15 120 kr och taxeringen för kommunal inkomstskatt i Älvsby s:n till 1 470 kr, uppskattad, taxerad och beskattningsbar inkomst."

RR: "Ej ändring."

RÅ 1959 not Fi 90

Två makar hade år 1947 var och en lämnat gåvoreverser om 15 000 kronor till ettvart av sina tre barn, inalles alltså sex reverser om sammanlagt 90 000 kronor. Mannen avled 2/6 1952. I dödsboets deklaration 1953 yrkade dödsboet avdrag för kapitalbeloppen såsom skuld med tillhopa 90 000 kronor. RR fann avdragsrätt föreligga för hela kapitalskulden, således även för de av efterlevande makan utfärdade reverserna.

Man erinre sig att vid den tiden sambeskattning inte kom i fråga om make avlidit under första halvåret.

RÅ 1970 not Fi 1410

Ingeborg L avled 1960. Bland tillgångarna i boet ingick en jordbruksfastighet. Vid arvskifte 1961 tillskiftades efterlevande maken Olof L fastigheten. TN taxerade år 1962 dödsboet för inkomsten av fastigheten, därvid till beskattning upptogs innestående skogskontomedel med 14 663 kronor.

Hos PN anförde dödsboet besvär och yrkade att inte bli beskattat för beloppet 14 663 kronor. Dödsboet anförde:

"Ingeborg L finge på grund av giftorätt anses ha ägt halva fastigheten, å vilken Olof L ensam hade lagfart. Den andra hälften, som således ägdes av Olof L, kunde icke anses ha ingått i skiftet. Den på dödsboet belöpande andelen av å skogskonto innestående medel, 7 326 kr, hade tillskiftats makarnas barn, vilka upptagit dem tillskiftade belopp till beskattning."

RR: "Av handlingarna i målet framgår att fastigheten H 3:14 tillhört Olof L:s giftorättsgods och att Olof L vid bodelning erhållit den honom förut tillhöriga fastigheten. Jäml grunderna för 9 § 3 st KF om taxering för inkomst av medel, som insatts på skogskonto, skall bodelningen därför icke föranleda beskattning av de å skogskonto insatta medlen."

Jag är medveten om att i detta mål inte ställts något yrkande att skattskyldigheten för fastigheten i stället skulle åvila efterlevande maken. Ingen av parterna — eller domstolarna — tycks dock ha funnit det anmärkningsvärt att efterlevande makes giftorättsgods redovisats i dödsboets deklaration.

— — — — —

Nu invänder någon att samtliga de återgivna notisfallen avser tiden före handelsbolagsreglernas ikraftträdande. De civilrättsliga reglerna var dock desamma då som nu.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:06

Om efterlevande maken själv skall beskattas för sitt giftorättsgods kan fyra olika situationer tänkas.

1. Den avlidne ägde allt giftorättsgods.
2. Den efterlevande ägde allt giftorättsgods.
3. Den avlidne ägde merparten av giftorättsgodset.
4. Den efterlevande ägde merparten av giftorättsgodset.

Att klara av fallen 1 och 2 är kanske inte så svårt. Hur man skall bemästra fallen 3 och 4 överlåter jag åt läsarna att fundera över. Jag vill dock skicka med en erinran om att förmögenhetsfördelningen enligt förmögenhetsbilagorna inte behöver motsvara den faktiska. All förmögenhet är inte skattepliktig och dessutom gäller andra värderingsnormer vid bodelning än vid förmögenhetsbeskattning. Har man riktigt stor otur kan rentav vederlag enligt exempelvis giftermålsbalken 13:6 ifrågakomma.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:06