SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 5 1985

Skall överlåtelse av andelsrätt i dödsbo beskattas?

Av jur kand Marcus Anttila

Inledning

Det är vanligt förekommande att dödsbodelägare överlåter sin andelsrätt i dödsboet antingen till övriga dödsbodelägare eller till någon utomstående. Det råder oklarhet om överlåtelsen är skattefri eller inte och om överlåtelsen skall beskattas, efter vilka grunder det skall ske. Med dessa synpunkter vill jag skapa debatt kring frågan. Bland skatterättsligt verksamma finns en uppfattning som gör gällande att ett dödsbo inte utgör handelsbolag i den meningen, att dess andelar kan överlåtas varvid vinsten skulle beskattas enligt 35 § 3 mom kommunalskattelagen.[1] Till stöd för uppfattningen anförs rättsfallet RÅ 1962 ref 2, där äkta makar genom köp av andelar förvärvade vardera hälften av ett dödsbo. (Det bör påpekas att dödsboet bestod av en jordbruksfastighet och att köpet av andelarna möjligen var ett försök att kringgå jordförvärvslagen.) RR uttalade: Genom att överlåta samtliga andelar i dödsboet får delägarna anses hava upplöst dödsboet såsom om det skiftats. Överlåtelserna kunna därför för förvärvarna icke anses hava inneburit annat än förvärv av dödsboets egendom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:02

KR uttalade att förvärvarna inte kunde få ställning som dödsbodelägare, då de inte tillhörde den arvsberättigade kretsen.

Enligt Skattehandbok del II är regeringsrättens utslag inte ett avståndstagande från utan ett förtydligande av KR utslag.[2]

RR anser att dödsboet skiftats när de ursprungliga delägarna överlåter hela boet till utomstående, och att överlåtelsen skall ses som avyttring av viss egendom och inte andelar.

Med hänsyn till den knappa motiveringen kan man inte dra några säkra eller långtgående slutsatser av rättsfallet utan frågan om när ett dödsbo skall anses kvarstå som beskattningssubjekt får rimligen bedömas från fall till fall. (Enmansdödsbo anses i regel skiftat och förvaltningen avslutad genom registreringen av boupptecknigen. Se härom i Skattenytt 1980 s 195.)

Dödsboet

Ett dödsbo uppkommer vid dödsfallet och betraktas civilrättsligt som en juridisk person. Dödsbodelägarna inträder omedelbart vid dödsfallet i utövningen av de rättigheter som tillkom den döde.

Vilka som är dödsbodelägare är bestämt i lag. Trots att arvfallet räknas från arvlåtarens död, har på grund av dödsbobestämmelserna delägarna, intill verkställd delning inte annat än en andelsrätt i kvarlåtenskapen.

Dödsboförvaltningens uppgift är att, med tillgodoseende av samtliga rättsägares intresse, förmedla kvarlåtenskapens överföring till dem som är den dödes successorer enligt lag eller testamente. Dödsboförvaltningen är en mer eller mindre tillfällig verksamhet som upphör när kvarlåtenskapen slutligen tillskiftas successorerna.[3]

Först genom arvskifte blir tillgångarna i ett dödsbo anknutna till de särskilda delägarna såsom individuellt berättigade rättssubjekt. Så länge tillgångarna ej varit föremål för skifte kan därför ingen delägare ensam vara ägare till något särskilt i dödsboet ingående förmögenhetsobjekt.[4]

En dödsbodelägare kan alltså inte med sakrättslig verkan överlåta vad på honom belöper eller kan komma att belöpa av någon viss boets egendom. En dödsbodelägare kan inte med sakrättslig verkan överlåta en till *visst belopp* begränsad del av sin rätt till arv.[5]

Arvskifte är en delning av de särskilda tillgångarna. Ett fastställande av hur stor var lott skall vara utan någon konkret lottläggning innebär bara en överenskommelse om blivande skifte.[6]

Ett arvskifte genom överenskommelse mellan dödsbodelägarna skall ske i skriftlig form och underskrivas av samtliga delägare med vittnen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:02

Andelsrätten

En dödsbodelägare kan således inte överlåta någon särskild egendom ur boet. Däremot kan delägare överlåta sin andel i dödsboet, hela eller till viss kvotdel.

Då en andel i dödsbo blir i sin helhet överlåten, innebär detta, såvitt angår det inre förhållandet mellan dödsbodelägarna, att den, som ursprungligen var berättigad till andelen, upphör att vara delägare, och förvärvaren i stället inträder som sådan.

Detta gäller både delägarskapets innehåll och dess mer formella sida, d v s förvaltningsbefogenheterna. Förvärvaren äger rätt att påkalla skifte, deltaga i arvskifte samt utbekomma vad därvid belöper på den av honom förvärvade lotten. Han äger även göra ansökan om förordnande av boutredningsman och utöva de övriga befogenheter som tillkommer dödsbodelägare.[7]

Andel i dödsbo kan således gå i handel dödsbodelägare emellan men även försäljas till utomstående.

Den till vilken en arvinge överlåter sin rätt till arv förvärvar successionsrättsligt sett vad som tillskiftas honom vid arvskifte direkt från den avlidne genom förmedling av dödsboet som juridisk person.[8]

Beskattning av överlåtelsen

Dödsboet som association företer sådana likheter med handelsbolaget att de båda associationsformerna i förevarande fall bör kunna likställas i beskattningshänseende.[9]

Så skall också vissa dödsbon från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår, då dödsfallet inträffade, taxeras enligt bestämmelserna om handelsbolag.

Huvudsyftet med att dödsbo skall taxeras som handelsbolag är att förhindra skatteundandragande och att skapa likformighet i beskattningshänseende mellan dödsbodelägare och andra skattskyldiga. Den avsedda beskattningseffekten är att träffa dödsboets inkomster och förmögenhet med samma skatt som skulle träffat dess delägare om dödsboförvaltningen avvecklats.[10]

Att ett dödsbo inte omedelbart taxeras som ett handelsbolag torde bero på praktiska skäl — att tid skall ges för utredning av boet.[11].

En överlåtelse av ideell andel i dödsbo bör i beskattningshänseende behandlas enligt sin civilrättsliga innebörd. Beskattning bör ske enligt 35 § 3 mom KL (annan rättighet som är jämförlig med andel i handelsbolag). Något avdragsgillt ingångsvärde torde inte kunna beräknas, utan vederlaget får tas till beskattning fullt ut enligt bestämmelserna i 35 § 3 mom nämnda lag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:02

Sammanfattning

Arvinge kan överlåta sin rätt till arv (den ideella andelen i dödsboet), förvärvaren inträder då som dödsbodelägare med samma rättigheter som den ursprunglige delägaren. Överlåtelsen av rättigheten bör beskattas enligt 35 § 3 mom KL. När arvskifte väl skett och förvärvaren tilldelats viss särskild egendom har han förvärvat denna egendom genom arv, inte genom köp. Civilrättsligt synes dödsboet kvarstå som juridisk person så länge det faktiskt inte skiftats och oavsett om alla ursprungliga delägare överlåtit sina andelar.

Se vidare artikel på s 184.

Noter

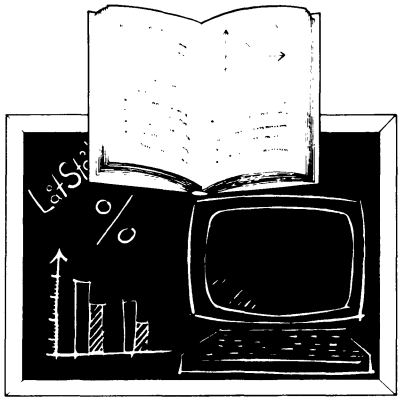
[1] Welinder. Beskattning av inkomst och förmögenhet, femte uppl. Del 2 s 223 not 1. Jfr också s 225 uppgift 10 och svar s 228.
[2] G.R.S. Skattehandbok del II 7:e uppl s 257 anmärkning till RÅ 1966 ref 38.
[3] Walin. Kommentar till Ärvdabalken Del II s 21.
[4] Beckman. Svensk Familjerättspraxis femte uppl 1975 s 309.
[5] NJA 1954 s 177. NJA 1963 s 192.
[6] NJA 1947 s 369.
[7] NJA II 1933 s 167 ff.
[8] Beckman. Svensk Familjerättspraxis femte uppl 1975 s 223.
[9] SOU 1963:52 s 247.
[10] Prop 1966:85 s 90 f.
[11] SOU 1963:52 s 248.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:02

IREV INSTITUTET FÖR REVISORSUTBILDNING

erbjuder utbildning inom områdena

revision · redovisning
ekonomisk styrning/analys · skatter
data · personlig utveckling



Vill Du veta mer om IREVs utbildning?

Beställ IREVs utbildningsprogram 1985/86
genom att skicka in talongen

Ja tack, jag vill gärna ha IREVs utbildningsprogram

Namn _____

Företag _____

Adress _____

Postnummer _____ Postadress _____

Insändes till IREV, Box 6417, 113 82 STOCKHOLM