En annan syn på beskattningskonsekvenserna vid överlåtelse av dödsboandel

Av professor Göran Englund

Marcus Anttila har i sin uppsats tagit upp den intressanta frågan om beskattningskonsekvenserna av försäljning av andel i dödsbo. Inledningsvis kommer han in på problemet *om* över huvud taget sådan avyttring till en dödsbodelägarkretsen utomstående person kan ske. Mot författarens jakande ståndpunkt i den frågan finns inget att invända. Motiven till ärvdabalken lämnar ett klart svar. Ett flertal avgöranden i högsta domstolen finns också, bland annat då det gäller uttagande av lagfartsstämpel och tillämpning av jordförvärvslagen. Av rättsfallen framgår med full tydlighet att avyttring av själva andelsrätten *kan* ske. Väsentlig oklarhet föreligger dock i frågan under vilka förutsättningar överlåtelsen skall anses gälla andelsrätten och när avyttringen i stället skall anses avse de särskilda tillgångar, som omfattas av dödsboförvaltningen. Det skulle leda för långt att i detta sammanhang ge sig in på en diskussion av denna komplicerade fråga.

En annan besvärlig fråga, som jag skall lämna därhän, är om efterlevande makes andel i det samlade giftorättsgodset skall bedömas på samma sätt som arvinges och testamenttagares. Om allt giftorättsgods varit den avlidne makens, kan jag inte se någon anledning att skilja mellan de olika andelarna. Har även efterlevande maken haft giftorättsgods, uppkommer emellertid den komplikationen att maken fram till bodelningen skatterättsligt likställes med ägare till denna (se fallen RÅ 1968 ref. 59, RÅ78 1:70 och RÅ81 1:89). Enligt GB 13:13 har maken inom ramen för sitt giftorättsanspråk också en rätt att taga eget gods å sin lott. Mot den bakgrunden skulle — i varje fall där värdet å makeförvaltat gods överstiger makens giftorättsanspråk — kunna hävdas att maken inte sålt en andel i ett dödsbo utan direktägd egendom. Det är svårt att uttala sig om huruvida ett sådant synsätt kan komma att anläggas av skattedomstolarna. I det följande skall jag därför begränsa mig till sådana andelsrätter, som grundas på arv eller testamente.

Inledningsvis kan konstateras att Anttila inte gör någon skillnad mellan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:59

dödsbon som vid den årliga beskattningen betraktas som juridiska personer och sådana bon som behandlas enligt handelsbolagsregeln. Han synes mena att i båda fallen skall andelsöverlåtelse beskattas enligt 35 § mom. 3 KL. Det kan nämnas att Anttila för denna uppfattning kan finna stöd i två opublicerade förhandsbesked, som riksskatteverkets rättsnämnd lämnade för några år sedan. I båda fallen var det fråga om dödsbo, som vid den årliga beskattningen skulle beskattas som juridisk person. Rättsnämnden intog den ståndpunkten att andelarna skulle anses som jämförliga med de i 35 § mom. 3 första stycket angivna rättigheterna. Inget av beskeden överklagades.

Trots att det inte är helt korrekt, då även mångåriga dödsbon kan beskattas som juridiska personer, skall jag i det följande av praktiska skäl beteckna bon, som beskattas enligt handelsbolagsregeln som äldre och övriga som yngre dödsbon. Fastän min ståndpunkt är av avyttring av andel oberoende av dödsboets ålder skall bedömas på samma sätt, kommer yngre och äldre bon att behandlas var för sig. Min uppfattning är att 35 § mom. 4 KL i båda fallen skall komma till användning och då förvärven av andelarna icke varit köp, byte eller därmed jämförligt fång skall realisationsvinstbeskattning därmed vara utesluten.

Andelar i yngre dödsbon

Enligt 35 § mom. 3 KL skall beskattning enligt där uppdragna riktlinjer ske av bl a aktier, andelar i handelsbolag och av annan rättighet, som är jämförlig med aktie eller sådan andel. Minst sagt märklig finner jag Anttilas (och förmodligen även rättsnämndens) uppfattning att dödsboet som association företer sådana likheter med handelsbolaget att dessa skulle kunna motivera en likabehandling i skatteavseende. De grundläggande skillnaderna mellan de båda associationerna lyser ju klart i ögonen. Handelsbolagsavtalet är en frivillig överenskommelse parterna emellan. Dödsboet uppkommer helt utan någon viljeyttring mellan delägarna. Syftet med handelsbolaget är att utöva näringsverksamhet. Normalt sett avses detta ske utan någon tidsbegränsning. Dödsboet däremot är en gemenskap för avveckling. Dödsboförvaltningens uppgift är — vilket Antilla själv påpekat — att med tillgodoseende av samtliga rättsägares intressen förmedla kvarlåtenskapens överföring till boets delägare. Helt olika regler gäller också beträffande delägarnas ansvarighet gentemot tredje man. Stora skiljaktigheter finns även beträffande redovisningen av årsöverskotten och hur dessa skall tillgodoföras de skilda delägarna.

Av centralt intresse i detta sammanhang är även lagens förarbeten. En näraliggande fråga är hur man en gång motiverat att beskattningen av aktier, handelsbolag m m till skillnad från annan realisationsvinstbeskattning av lös egendom gjorts tidsobegränsad. Om man studerar utredningsdirektiven till ”Aktievinstutredningen” (SOU 1965:72 s. 11—13), finner man att uppmärksamheten i första hand varit inriktad på den snabba värdetillväxten på aktier

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:59

och de problem (inlåsningseffekten) som orsakades av beskattningens tidsbegränsning. Går man vidare i betänkandet (s 188—189), finner man att anledningen till att man utvidgat den tidsobegränsade beskattningen till att även gälla andelar i handelsbolag närmast var att man ville åstadkomma ''neutralitet'' mellan olika företagsformer. Mot den bakgrunden finns det inget som helst skäl att utvidga 35 § mom. 3 till att även gälla andelar i dödsbon.

Mot en beskattning enligt mom. 3 talar ej endast lagens ordalydelse och dess motiv utan även starka praktiska hänsyn. Det skulle nämligen ofta uppkomma oöverstigliga svårigheter då det gäller att bestämma ett ingångsvärde på andelen. Med avseende å personlig lösegendom, som ingår i boet, är detta uppenbart. Beträffande fastigheter och aktier kan utredningsproblemen vara mindre påtagliga och man skulle här i sista hand kunna överväga att analogivis tillämpa de hjälpregler, som finns för dessa tillgångsslag. Anttila vill gå förbi svårigheterna genom att helt vägra avdrag. Detta skulle emellertid klart strida mot en fundamental princip inom beskattningsrätten, nämligen att — med några särskilt motiverade undantag — arvingarna med avseende å ingångsvärden skall sättas in i arvlåtarens beskattningssituation. Om bestämmelserna i mom. 3 vore tillämpliga, skulle det också saknas rättslig grund för att vägra avdrag. I synnerhet om betydande kontanter och fordringar eller fastigheter och värdepapper med höga ingångsvärden skulle finnas i boet, skulle ett bortfall av avdragsrätten därtill vara direkt oskäligt. Beskattningen skulle bli väsentligt högre än om tillgångarna skiftats ut på delägarna och av dessa omsatts i kontanter.

Andelar i äldre dödsbon

De praktiska komplikationerna beträffande ingångsvärden blir desamma om avyttring av andelar i äldre bon skulle beskattas enligt mom. 3. Huruvida stöd för en sådan beskattning kan erhållas ur lagmotiven skall nedan närmare beröras. Klart står emellertid att bestämmelserna i 53 § mom. 3 kan giva viss grund för uppfattningen att beskattning skall ske. Där sägs att fjärde året efter dödsfallsåret skall ''bestämmelserna om handelsbolag'' tillämpas å dödsboet. Det sägs även att om dessa bestämmelser något år kommit till användning, skall oavsett variationer i boets inkomst och förmögenhet dödsboet därefter ''anses som sådant bolag i beskattningshänseende''.

Vid en objektiv tolkning av 53 § mom. 3 kan man emellertid inte bortse från bestämmelsens placering i kommunalskattelagen. Redigeringsmässigt upptages 53 § under rubriken skattskyldighet och i denna paragraf regleras både frågan om handelsbolag (mom. 2) och dödsbon (mom. 3). Frågan kan därför ställas om man med handelsbolagsbestämmelsen i mom. 3 syftar längre än att knyta an till vad som står att utläsa ur mom. 2, d v s att lämna en regel om *vem* som skall vara skyldig att betala skatt för vissa inkomster. Visst stöd för en sådan begränsning kan hämtas ur bestämmelserna i anv. 53 § p. 4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:59

Skulle man ge handelsbolagsregeln en mera omfattande tillämpning, vore det inte möjligt att begränsa sig enbart till reglerna om realisationsvinstbeskattning. Vid transaktioner mellan dödsbon och dödsbodelägare skulle fåmansföretagsbestämmelserna i 35 § mom. 1 a komma till användning. Arvskiftet skulle komma att bedömas som utskiftning från handelsbolag och bestämmelsen att delägarnas förvärv ej är skattepliktiga (anv. p. 4) skulle knappast hindra att detta skulle få särskilda beskattningskonsekvenser. Komplikationer skulle, där bodelning inte skett, också kunna uppkomma med avseende å makeförvaltad egendom.

En granskning av lagens förarbeten ger inget stöd för uppfattningen att en så omfattande tillämpning varit åsyftad. Bakgrunden till handelsbolagsregeln var att delägare i dödsbon genom att under obegränsad tid hålla dessa oskiftade kunde erhålla en lindring i den årliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i jämförelse med den beskattning, som skulle ha skett om tillgångarna i stället genom skifte hade fördelats på delägarna. Man ville därför sätta dessa i samma situation som om boet hade skiftats (se SOU 1963:52 s. 246 ff.). Tekniskt sett kunde detta åstadkommas genom att beskattningen på samma sätt som beträffande handelsbolag överfördes till boets delägare. Om någon förändring i övrigt har det alls inte varit tal i lagens förarbeten.

Vid ett ställningstagande i frågan om tillämpningsområdet för 53 §:ens bestämmelser bör regeringsrättens avgörande i fallet RÅ79 1:2 särskilt uppmärksammas. Frågan gällde här innebörden av den i 53 § mom 3 lämnade bestämmelsen att dödsboet under dödsfallsåret skall beskattas både för den avlidnes och egen inkomst ”och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne”. Om nu 53 § givits en tillämpning utöver vad som gäller den subjektiva skattskyldigheten och till denna relaterade frågor, skulle den enligt sin ordalydelse bort tilläggas betydelse för ingångsvärden (och även skatteplikt) vid realisationsvinstbeskattningen. Enligt regeringsrättens ovan nämnda avgörande har detta emellertid inte blivit fallet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:14:59