

Replik i anledning av Lennart Toftereds inlägg (SN 1977 s 406) ”Beskattning vid realisation av arvfången egendom m m — ett apropå”

Toftered tar upp det fallet att dödsboet fortsätter rörelsen men att viss enstaka tillgång i rörelsen genom partiellt skifte tilldelas en av dödsbodelägarna som därefter säljer tillgången i fråga. Enligt Toftered är det avgörande för beskattningsfrågan om tillgången naturligen hör hemma i förvärvsverksamhet som arvingen utövar. Om denne är sågverksägare och tillskiftas ett parti bräder skulle han alltså beskattas för inkomst av rörelse när han säljer brädpartiet. Om han däremot skulle sakna anknytning till trävarubranschen, han är t ex avdelningsdirektör i allmän tjänst, anser Toftered att arvingen skall beskattas enligt reglerna för realisationsvinst, dvs ingen beskattning i detta fall, som gällde lös egendom.

I fråga om handel eller tillverkning m fl slag av rörelser innebär Toftereds ståndpunkt att om tillgångar efter arvskifte såldes av arvinge, som inte själv bedriver liknande rörelse, denne mera sällan skulle kunna beskattas för inkomst av rörelse. Här har jag en annan uppfattning än Toftered. Det kan knappast vara realistiskt att räkna med att skiftade tillgångar i form av verkstadsinventarier eller varulager skulle kunna säljas av arvinge utan att denne drabbas av beskattning för inkomst av rörelse. Det avgörande är nämligen om ”försäljningen avser tillgångar, som vid försäljningstillfället alltjämt kunna anses hänförliga till rörelsen”. Detta framgår av riksskattenämndens majoritets skrivning i d s k antikvitetsmålet, RN I 1957 nr 4:2 b (regeringsrättens majoritet gjorde ej ändring).

Som ytterligare exempel kan nämnas det i min artikel (SN 1977 s s 331) omnämnda fallet RÅ 1970 Fi 600 angående Flora Åkesson-Sjöberg. Hon beskattades vid försäljning av inventarier och lager, som ingått i hennes avlidne faders verkstadsrörelse. Trots att hon själv inte drivit rörelse och trots att ett uppehåll i verksamheten ägt rum efter faderns frånfalle ansågs tillgångarna ha ingått i rörelsen vid försäljningen.

Det förefaller som om Toftered utgår från att min uppfattning endast har belägg då en sammanhållen rörelse tillskiftas en eller flera dödsbodelägare. Nämnas bör att man i antikvitetsmålet tog ställning till beskattningsläget bl a för det fall att varulagret skiftades mellan de två dödsbodelägarna och någon av dem därefter sålde tillskiftad egendom. Ingen av arvingarna var i antikvitets- och konsthandelsbranschen. Det är kanske säkrast att strikt hålla sig till Toftereds frågemodell nämligen ”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”.

Jag kan inte inse att exemplet kan resultera i en beskattningssituation som avviker från andra handelsfall. Det avgörande måste också här vara om tillgångarna vid försäljningen alltså kan anses hänförliga till rörelsen. Om så är fallet skall beskattning för inkomst av rörelse ske oavsett om den säljande arvingen är trävaruhandlare eller avdelningsdirektör.

Sammanfattningsvis kan man också säga att rörelsetillgångar i handelsfallen endast kan förlora sambandet med rörelsen, efter arvskifte men före försäljning, om de införlivats med privatförmögenheten.

I flertalet fall har väl dessa principer fungerat tillfredsställande i praktiken. I bland kan emellertid resultatet förefalla stötande eller åtminstone svårförståeligt. Detta framgick redan av debatten i fackpressen efter tillkomsten av de två prejudicerande rättsfallen från 1957, nämligen RN I 1957 nr 4:2 a—b. Se Svensk skattetidning 1957 s 347 och 1957 s 101 (Bratt och Ljungberg) samt SN 1959 s 178 not 9. Här nedan följer ytterligare några prov på resultat som kan förefalla diskutabla.

Om man vid arvskifte får varulagret och alla inventarier i en tandläkarrörelse — bortsett från väntrumsmöblemanget — blir man beskattad för inkomst av rörelse vid en framtida försäljning. Sådana tillgångar kan inte normalt införlivas med privatförmögenheten och kommer därför att alltså anses tillhöra rörelsen vid försäljningen. Detta gäller oavsett om säljaren driver rörelse eller inte.

Väntrumsmöblerna kan givetvis införlivas med den privata förmögenhetssfären. Har så skett torde de för all framtid anses ha förlorat sambandet med rörelsen och kunna säljas utan att detta föranleder beskattning för inkomst av rörelse. Svaret på frågan om beskattning för inkomst av rörelse skall ske eller inte måste ligga i tillgångarnas art och mängd.

Antag att den ene arvingen i antikvitetsmålet hade haft ett slott med ett 30-tal möblerade rum. Utan beskattningseffekt kunde han ha sålt hela lösöret i slottet och därefter möblerat alla rummen med ärvda antikviteter och konstföremål. Vid en framtida försäljning torde dessa tillgångar inte längre anses hänförliga till rörelsen.

Om man tillämpar gällande praxis på Toftereds exempel kan resultatet inte anses stötande eftersom principen är att beskattning för inkomst av rörelse skall ske, oavsett vem av arvingarna som tillskiftas och säljer bräderna. Antag emellertid att avdelningsdirektören tilldelas brädpartiet vid det partiella skiftet och sedan låter infoga bräderna i en villa, som skall tjäna som familjebostad för honom. Han torde undgå beskattning efter-

som man inte lär kunna beskatta honom för uttag av bräderna, se SN 1959 s 177 not 2.

När man konfronteras med sådan och liknande fall kan man ifrågasätta om det inte borde vara så att arvskifte skulle utlösa inkomstbeskattning. Detta hindras emellertid av stadgandet i 19 § KL som föreskriver skattefrihet för vad som förvärvats genom arv och gåva eller dylikt.

Man får emellertid finna sig i att systemet har brister. Detta framhöll också departementschefen i propositionen 1966:85 s 21 då han lade vissa delar av skatteflyktskommitténs förslag åt sidan för eventuellt framtida bruk. Han påpekade emellertid att de diskutabla fallen var relativt sällan förekommande.

Men det är svårt att överblicka rättsläget. I byggmästarfallen går arvingarna fria från beskattning för inkomst av rörelse vid försäljning om de inte själva drivit egen byggnadsrörelse.¹ I handelsfallen beskattas arvingarna vid försäljningen oavsett om de drivit liknande rörelse eller ej.

Hans Rysin

¹ Se SN 1967 s 414, Walberg och SOU 1977: 86 s 303. — Angående företagsskatteberedningens förslag i arvsfrågor se SOU 1977: 86 s 542—544, 546, 551.

Ringpärmar

Vi tillverkar pärmar för
kataloger och prislister.
Med tryck enligt önskemål.
I plast, konstläder och Con-Rit.

Även register för specialbehov.

Kontakta Er kontorsleverantör
eller oss direkt. Vi sänder gärna
prover och priser.

Pärmfabriken Tany

LINNERYD Tel. 0470-34350