

Uttagsbeskattning vid bodelning efter dödsfall — ett förhandsbesked

Av civilekonom Stig Olsson

Byggmästare som vid bodelning i anledning av hustrus död lägger fastigheter utgörande omsättningstillgångar i rörelsen på arvingarnas lott, har ansetts bli skattskyldig såsom för uttag ur rörelsen.

Detta framgår av ett förhandsbesked RSV/Fb Dt 1982:11, som regeringsrätten prövat. Utgången i regeringsrätten blev densamma som den riksskatteverkets rättsnämnd kommit fram till.

Det är nog ingen överdrift att påstå att detta förhandsbesked är mycket överraskande. För att något motivera påståendet behövs en viss bakgrundsbeskrivning. Utrymmet som är tillgängligt för denna uppsats möjliggör ingen fylig sådan beskrivning, men för de läsare som yrkesmässigt sysslar med beskattningsfrågor, lär den vara tillfyllest. Följande litteratur är lämplig för den läsare som önskar fördjupa sig mera i ämnet, och som inte redan läste dessa alster.

”Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv”. Så tituleras professor Göran Englunds doktorsavhandling från 1960. Ett par andra forskare, nämligen professor Carsten Welinder och professor Åke Hellner, kommenterade vissa slutsatser från Englund i Svensk Skattetidning, 1960 sid 449 ff och 1961 sid 209 ff (Welinder) samt 1960 sid 473 ff (Hellner).

För oss som är praktiskt verksamma inom beskattningsområdet, antingen vi arbetar inom skatteadministrationen eller såsom rådgivare åt de skattskyldiga, torde ”standardverket” inom det aktuella området utgöras av SOU 1963:52, ”Om åtgärder mot skatteflykt”, avgivet av 1953 års skatteflyktskommitté, i viss mån kompletterat med SOU 1977:86, ”Beskattning av företag”, avgivet av företagsskatteberedningen såsom dess slutbetänkande.

Vissa kontinuitetsfrågor i samband med dödsfall har behandlats även i denna tidskrift. Här tänker jag då närmast på Hans Bylins artikel ”Något om beskattning vid realisation av arvfången egendom m m”, SN 1977 s 329 ff. Lars Lindberg skrev ”Några synpunkter på arvinges inkomstbeskattning vid försäljning av tomter, som ingått i arvlåtarens jordstyckningsrörelse”, SN 1967 sid 215 ff, och Sten Wahlberg kompletterade samma år med ”Frågan om smittans upphörande vid byggmästares eller tomtstyckares frånfälle”, SN 1967 sid 412 ff.

Samtliga i föregående stycke nämnda skribenter har diskuterat arvingens

beskattning vid avyttring av tillgångar som ärvts ur rörelse. Har jag fel om jag tycker mig tolka deras utgångsuppfattning vara den, att kontinuiteten i inkomstbeskattningen bryts i de fall arvingen inte inkomstbeskattas, då han avyttrar tillskiftad (ärvd) tillgång som utgjort tillgång i rörelse före skiftet?

Bylin har i sin artikel med utgångspunkt från ett antal rättsfall kommit till den slutsatsen att ett arvskifte inte kan klippa av sambandet med den avlidnes rörelse i handels- och fabriktionsrörelsefallen. Det torde knappast vara realistiskt att räkna med att sambandet kan klippas av i sådana fall, anser Bylin. Lenart Toftered har i ett bemötande, SN 1977 sid 408, ifrågasatte detta påstående.

Bylin finner å andra sidan två typfall där motsatsen gäller. Det ena är då konstnär avlider. Redan i och med dödsfallet anses vanligen rörelsen upphöra. Det andra är då de ärvda rörelsetillgångarna normalt anses kunna införlivas med privatförmögenhet. Här finner man främst fastigheter och värdepapper. (Det är också om fastigheter som Lindbergs och Wahlbergs artiklar handlar.)

Som kommentar till Bylins slutsats beträffande handels- och fabriktionsrörelse skulle jag vilja anta att den arvinge som ur en sådan rörelse tillskiftas exempelvis ett skrivbord som han tillför sitt hem, inte blir rörelsebeskattad, om han efter några år säljer detta. Jag tror alltså att undantag kan finnas.

En fråga som skulle kunna utgöra en intressant fortsättning på Bylins artikel är arvingens rörelsebeskattning vid avyttring av arvfängen egendom — inte p g a att han kan anses fortsätta någon ärvd rörelse eller del därav, utan p g a att han själv driver liknande rörelse. Denna distinktion blir av betydelse när det gäller att bestämma ingångsvärdet för arvingen. Anses hans avyttring av den ärvda tillgången utgöra en fortsättning på den avlidnes rörelse, övertar arvingen även ingångsvärdet. Om han inte anses fortsätta rörelsen men ändå driver liknande rörelse, skall hans ingångsvärde utgöras av tillgångens allmänna saluvärde, då den tillförs arvingens rörelse, d v s normalt i och med skiftet, i de fall arvingen redan då driver rörelse av ifrågavarande slag.

Ovanstående spørsmål har stor betydelse just i de fall som — förutom av Bylin — behandlats av Lindberg och Wahlberg, d v s beträffande tomtrörelse, byggnadsrörelse och handel med fastigheter.

Vid läsningen av Bylins artikel kan man möjligen bibringas uppfattningen att om arvinge rörelsebeskattas då han säljer ärvd rörelsefastighet, så innebär det automatiskt att han anses fortsätta övertagen rörelse eller del därav. Författaren säger att smittan inte upphör om arvingen själv driver rörelse av motsvarande slag.

Det kan naturligtvis förhålla sig på det sättet att den övertagna rörelsen måste anses fortsatt av arvingen. Det är förmodligen t o m vanligast.

Om en byggmästarson tillskiftas faderns hela byggnadsrörelse eller vissa omsättningsfastigheter tillsammans med ”produktionsapparaten” (inventarier, pågående uppdrag etc), så är svaret naturligtvis givet. Han fortsätter rörelsen eller del därav.

Men tag exempelvis det fallet att en arvinge, som redan driver egen byggnadsrörelse specialiserad på villaproduktion, ur ett byggmästardödsbo tillskiftas endast en enstaka obebyggd villatomt, som han bebygger i sin rörelse och därefter säljer. Rörelsebeskattad blir han vid försäljningen men knappast p g a att det är fråga om realisation av någon ärvd rörelse eller del av rörelse, utan p g a att tillgången tillförts hans egen rörelse. Hans anskaffningsvärde för den ärvda tomten bör rimligtvis anses vara det allmänna saluvärdet vid skiftestillfället.

Nu åter till förhandsbeskedet angående uttag ur byggnadsrörelse p g a bodelning i samband med arvskifte.

I tidigare praxis har uttag ur rörelse ansetts böra ske vid gåva men även vid bodelning under makarnas livstid. En klar skiljelinje har antagits gå mellan benefika förfoganden i samband med dödsfall respektive utan detta samband. Detta har bl a legat till grund för det förslag till lagändring som framlades av 1963 års skatteflyktskommitté, SOU 1963:52. Genom ett (aldrig genomfört) förslag till komplettering av 19 § kommunalskattelagen ville man föreskriva uttagsbeskattning vid bodelning eller eljest p g a giftorätt, genom arv, testamente eller gåva. I motiven har kommittén konstaterat den skillnad som ansågs föreligga mellan transaktioner "inter vivos" respektive i samband med dödsfall. Vid de sistnämnda ansågs endast lagändring kunna medföra att kontinuitetsprincipen vid inkomsttaxeringen gavs företräde framför principen om de konkurrerande skatterna.

Benefika transaktioner inter vivos har ansetts ha ett sådant inslag av frivillighet att kontinuitetsprincipen getts företräde framför principen om de konkurrerande skatterna. I ett sammanhang är frivilligheten ibland illusorisk, nämligen vid bodelning p g a skilsmässa. Här gäller dock att någon kapitalskatt inte uttas p g a bodelning, varför kollision mellan två skattesystem inte uppstår. En annan sak är att makar som har större delen av sin förmögenhet nedlagd i rörelsetillgångar får en extra press på sig att hålla sams. "En byggmästare har inte råd att skilja sig", är ett inom denna yrkeskår utbrett talesätt.

Förslaget om lagreglerad uttagsbeskattning även vid dödsfallsförfogande lades aldrig fram i riksdagen. Företagsskatteberedningen tog på nytt upp frågan. Man fann det inte realistiskt att framtvinga avskattning, utan valde i stället att låta arvingarna välja på uttagsbeskattning eller "evig smitta" för ärvda omsättningsfastigheter, d v s beskattning först då arvingen överlåter fastigheten genom livstidsförfogande.

Riksdagen antog ett förslag som innebär valfrihet mellan "evig smitta" eller avskattning enbart av de nedskrivningar som arvlåtaren gjort. Dessa regler tillämpas första gången vid 1984 års taxering.

Nu har alltså riksskatteverkets rättsnämnd och regeringsrätten i ett förhandsbeskedsärende bestämt att då byggmästares hustru avlidit, byggmästaren skall uttagsbeskattas om han lägger fastigheter utgörande omsättningstillgångar i rörelse på arvingarnas lott. Både inkomstskatt och arvsskatt måste

alltså erläggas.

Det framgår inte om det fanns giftorättsgods av annat slag i tillräcklig omfattning för att tillgodose arvingarna. Möjligen kan av frågans formulering ha dragits slutsatsen att frihet för sökanden förelåg vid val av tillgångar.

I de flesta byggmästardödsbon utgörs tillgångarna ”till 90 %” av omsättningsfastigheter. Om rörelsen utgör giftorättsgods och bröstarvingar finnes, innebär utgången i förhandsbeskedet en ekonomisk katastrof, om beslutet skall tolkas så att det har generell giltighet, d v s skall medföra uttagsbeskattning oavsett om arvingarna hade kunnat tillgodoses med andra tillgångar eller ej.

Just den kollision mellan tvenne skattesystem som lagstiftaren ansett det nödvändigt att undvika vid benefika dödsfallstransaktioner blir tydligtvis resultatet av förhandsbeskedet.

Man frågar sig vad utgången skulle bli i ett förhandsbeskedsärende där byggmästaren själv avlider och man ”lägger” — frivilligt eller p g a att andra tillgångar saknas i tillräcklig omfattning — omsättningsfastigheter på den hälft som skall tilldelas den efterlevande maken genom bodelning. I detta fall utgår ju för övrigt ingen arvsskatt för dessa tillgångar. Här uppstår alltså ingen konkurrens mellan två skattesystem. Ändock kan det — och blir nog oftast — fråga om ”ekonomisk katastrof”. En bodelning under livstid kan undvikas, t o m en skilsmässa. Döden kan inte undvikas.

Och låt oss spinna vidare på frågetråden. Vad händer vid verkställandet av exempelvis ett testamente från byggmästaren, vilket innebär att någon som legat skall erhålla en omsättningstillgång? Blir det uttagsbeskattning?

Slutligen återstår endast frågan för det fall då byggmästare avlider och hans universella arvingar tillskiftas omsättningsfastigheter ur rörelsen. Skall uttagsbeskattning ske då också? Om inte, så måste man fråga sig varför, mot bakgrunden av det förhandsbesked artikeln handlar om. Man ”lägger” ju omsättningsfastigheter på arvslotterna! Ändock måste väl rättsnämnden och regeringsrätten tveka att ta ett sådant beslut.

Det bör sägas att de problem förhandsbeskedet aktualiserar inte föreligger enbart för de fall då rörelsetillgångarna utgörs av fastigheter. Men de blir kanske mest accentuerade med hänsyn till storleken på de latent inkomstskattekulderna i fastighetslager.

Måste inte en snabb lagändring till stånd? Nu har vi lagstadgat om evig smitta eller avskattning av gjorda nedskrivningar till förhindrande av vad man ansett vara oönskade brister i kontinuiteten. Skall vi då dessutom låta praxis framtvinga en avskattning av saluvärdena vid benefika transaktioner i samband med dödsfall, en beskattning som man från lagstiftarens sida velat undvika p g a att den skulle medföra omöjliga ekonomiska konsekvenser för de berörda?

Replik till Stig Olsson kommer i nästa nummer.

Red.