Replik till Stig Olsson

Stig Olsson och jag har delade meningar om beskattningsläget vid försäljning av arvfången egendom efter rörelseidkare samt vid bodelning i samband med att en byggmästares hustru dött.

Frågeställningen kan reduceras till om och när dolda reserver skall beskattas dvs tillämpning av kontinuitetsprincipen.

Arvfallen

Varken förarbetena till kommunalskattelagen eller dess 19 § ger någon närmare vägledning. Kontinuiteten har emellertid efter hand trängt fram i praxis på grund av insikten om betydelsen av att de dolda reserverna inte undgår beskattning.

Arvskiftets betydelse

Arvskifte innebär inte försäljning eller annan därmed jämförlig rättshandling som kan föranleda att i omsättningstillgångar befintliga reserver skall tas upp till beskattning, RÅ 1953 ref 4. Enligt min uppfattning måste detta också gälla partiellt arvskifte. Detta bekräftas av det numera genom 1965 års lagstiftning delvis överspelade rättsfallet RÅ 1958 ref 20 som gällde avverkningsrätter till skog. Enligt prop 1965:129 skall nämligen avverkningsrätt anses som avyttrad mot kontant vederlag om den övergått genom bodelning, arv etc. Den lagstiftningen var dock en speciallagstiftning. Rättsfallet från 1958 bör därför fortfarande kunna tillämpas på andra fall än ''skogsrörelse''. — I övrigt är man alltså hänvisad till rättspraxis.

Hur man i praxis löst problemet med beskattning av dolda reserver vid bodelning och arvskifte

I det följande håller jag mig huvudsakligen till handels- eller fabrikationsrörelse m fl slag av rörelser.

Om en hel rörelse eller en gren därav övergår genom arv uppstår inga problem med kontinuiteten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

Svårigheterna uppkommer först när arvingarna efter skiftet var för sig säljer tillgångar som utgjort omsättningstillgångar i rörelsen. Eftersom arvskiftet inte anses som uttag och man inte heller på annan grund kan beskatta vid arvskiftet återstår enligt min mening endast möjlighet att beskatta när tillgångarna realiseras genom försäljning.

För att beskattning skall kunna ske krävs dock att tillgångarna vid försäljningen alltjämt kan anses hänförliga till rörelsen eller som riksskattenämnden uttryckte sig i RN 1957 nr 4:2 b — ''i den mån försäljningen avser tillgångar som vid försäljningstillfället alltjämt kunna anses hänförliga till rörelsen''. Detta gäller oavsett arvtagarens personliga status. Det kan nämnas att i det s k antikvitetsfallet arvingarna aldrig hade bedrivit rörelse. Ändå skulle de beskattas för inkomst av rörelse. Regeringsrätten ändrade inte RN:s beslut, RN 1957 nr 4:2 b.

Sambandet med rörelsen kan emellertid klippas av t ex om efterlevande hustru/man ävensom arvingar vid bodelning eller arvskifte tillförs sådana tillgångar, som normalt kan införlivas med privatförmögenheten, inbegripet det privata bohaget. Detta bekräftas av utgången i målet om byggmästares efterlevande hustru och dotter: RN 1957 nr 4:2 a. Rimligen bör detta också gälla det förstnämnda fallet RN 1957 nr 4:2 b, som gällde ett enormt lager av antikviteter. I den mån antikviteter före försäljningen kunnat införlivas med det privata bohaget kan dessa inte anses hänförliga till rörelsen. Indirekt framgår detta av min artikel i SN 1959 s 165—167, särskilt not 9 s 178. 1977 skrev jag åter en artikel om realisation av arvfången egendom, SN s 329. Den väckte debatt som tyvärr ebbade ut eftersom jag inte fick någon slutreplik från inledaren av debatten.

Det framgår emellertid klart av mitt inlägg i SN 1978 sid 161, att Olssons skrivbord — antikt eller vanlig kontorsstandard — kan gå fritt från beskattning för inkomst av rörelse om det före försäljningen kunnat och har införlivats med det privata bohaget.

Olsson hänvisar i sitt inlägg till Göran Englunds avhandling, där bl a diskuteras här aktuella problem.

Fakultetsopponent vid Göran Englunds disputation var professor Leif Mutén, då docent. Mutén recenserade avhandlingen i SN 1960 sid 351 ff. Mutén prisade avhandlingen men gjorde dock en del anmärkningar bl a mot Englunds grund för principen om de konkurrerande skatterna, sid 355. Med förhoppning om Muténs överseende nödgas jag av utrymmesskäl begränsa mig till att fästa uppmärksamheten på vad Mutén anfört om Englunds felaktiga tolkning av de här aktuella rättsfallen RN 1957 nr 4:2 a och b.

Beträffande dessa två fall anförde Mutén bl a följande.

> Frågan om rörelses vidareförande efter skifte behandlar E (s 154 ff) med utgångspunkt från de famösa fallen RN 4:2 1957, vilka avsåg fastigheter resp. antikviteter. Hans påpekande, att det i det första av dessa fall, där en byggmästaränka kunde överta byggmästares efterlämnade fastig-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

het osmittade, var fråga om ”samtliga rörelsetillgångar”, är missvisande, då det ju endast gällde ett kvarstående rudiment av rörelsen. I fråga om antikvitetsfallet sysslar E mycket med risken för att arvingarna kunnat klumpförsälja lagret till tredje man, som kunnat vidareföra rörelsen med högre ingångsvärden, ifall inte även klumpförsäljning konstituerat vidareavyttring av rörelsen. Jag tror att detta resonemang väl är tillämpligt på ärvd rörelse, som avyttras såsom sådan. Men beträffande ett ärvt varulager förefaller det mer realistiskt att med Ljungberg (SvSkT 1958 s 101 ff) och Bylin (SN 1959 s 166 f) studera tillgångarnas roll i arvingarnas hand och konstatera, att fastigheterna kunde betraktas som placeringstillgångar, medan antikviteter i de mängder det var fråga om inte rimligen kunde ingå i det privata bohaget och därför var dömda att fortfarande tillhöra rörelsen.

Det är något av ödets ironi att Englund skulle feltolka dessa två, vid bedömningen av rättsläget vid försäljning av arvfången egendom, avgörande rättsfall. Detta understryks av vad Mutén anförde i sin recension, SN 1960 s 355.

Uppläggningen av hela detta avsnitt om gällande inkomstskatterätt är mycket förtjänstfull. E. har klart fattat sitt problem, dispositionen förefaller naturlig och riktig, och rättsfallsbehandlingen är i regel förtroendeingivande. Vad man främst saknar är emellertid ett visst historiskt-systematiskt perspektiv, en känsla av att vi här har att göra med en rättsutveckling, under vilkens förlopp lagstiftarens och de dömande instansernas synsätt i mycket har modifierats.

Senare har Mutén haft anledning att åter beröra de två fallen från 1957. Han bekräftar därvid att mitt i SN 1959 s 167 indirekt framförda antagande, att den tid som förflyter mellan arvskifte och försäljning är utan betydelse för frågan om omsättningstillgångarna *ännu* vid försäljningen skall anses tillhöra rörelsen. Samtidigt presenterar han elegant en pregnantare och mer komprimerad sammanfattning av de två fallen från 1957 än någon annan lyckats göra, se sid 380 not 9 i ”Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal”, intagen i ”Rättsvetenskapliga studier ägnade minnet av Phillips Hult”.

I möjligaste mån konkreta svar på frågorna i Stig Olssons artikel i SN 1982 sid 329 och Lennart Toftereds inlägg, SN 1977 sid 408

I sin artikel 1982 s 330 hänvisar Olsson till Toftereds replik, SN 1977 s 406. För min del återstår endast att påpeka att jag redan bemött Toftered i SN 1978 s 160. Jag beklagar emellertid att jag i min artikel 1977 endast inledningsvis, inom parentes hänvisat till min grundläggande artikel från 1959. Om jag gjort en utförligare hänvisning hade den ovan avklarade frågan om skrivbordet inte kommit upp nu.

Jag understryker att omsättningstillgångarna hos arvlåtaren eller i dödsboet, efter skifte bibehåller sin karaktär i arvtagarens hand om de inte införlivats med privatförmögenheten. En sådan kan därför inte utan beskattningseffekt ta upp tillgångarna till högre värde i sin bokföring än de hade hos arvlåtaren eller i dödsboet.

I sitt inlägg anför Olsson, SN 1982 s 330.

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

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

övertagen rörelse eller del därav. Författaren säger att smittan inte upphör om arvingen själv driver rörelse av motsvarande slag.

Det förefaller som om Olsson och jag är ense om frågans första led. Om dispyt uppkommer är den oftast föranledd av ett slappt skrivsätt. Andra ledet är mer försåtligt varför man lätt kan förledas till samma slutsats som Olsson presenterar här.

På s 331 fortsätter Olsson.

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.

Olssons fråga exemplifierar sådana rörelser som man på grund av det inre sambandet anses kunna ”se igenom”. Enligt min mening behåller den obebyggda tomten arvlåtarens, dödsboets restvärde och beskattning sker när den färdigbyggda fastigheten säljs. Arvingen har nämligen införlivat en arvlåtarens redan rörelsebesmittad omsättningstillgång i sin rörelse. Kontinuiteten leder då till att han är bunden till arvlåtarens restvärde före skiftet.

En helt annan situation är om arvlåtaren inte driver rörelse men i vars lösöre ingår antikviteter. Om dessa efter arvskifte införlivas med arvingens antikhandel får denne som anskaffningsvärde ta upp antikviteternas allmänna saluvärde när de tillförs rörelsen.

Bodelning i anledning av byggmästarhustrus död

I förra avsnittet var bl a fråga om bodelning efter avliden byggmästare. Här är fråga om bodelning och dess konsekvenser när en byggmästares hustru dött.

I samband med bodelningen får mannen en skuld till dödsboet efter hustrun. Skulden kan gäldas genom kontant betalning, utfärdande av revers eller genom överförande av tillgångar.

För den händelsen att mannen i samband med bodelningen till dödsboet överlåter omsättningstillgångar från sin rörelse har han förfogat över dessa på sådant sätt att han blir skattskyldig. Han måste nämligen som intäkt av rörelse ta upp tillgångarnas saluvärde vid överföringen. — Tyvärr kan detta, som Olsson framhåller, i flera fall försätta byggmästaren i ett brydsamt ekonomiskt läge.

Hans Bylin

Anm: I ett följande nummer kommer bodelning att granskas ur civilrättslig synpunkt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23