Sten Bauer

Försäljning av andel i dödsbo skattefri

Inledning

Frågan om hur en försäljning av en dödsboandel skall beskattas har debatterats i tidigare nummer av Skattenytt. I häfte nr 5/1985 redovisades två motsatta ståndpunkter. Marcus Anttila hävdade att beskattning av realisationsvinst skall ske såsom för en andel i ett handelsbolag enligt 35 § 3 mom kommunalskattelagen. Göran Englund ansåg däremot att beskattning skall ske enligt 35 § 4 mom KL. Här skall redogöras för resultatet av regeringsrättens prövning av frågan.

Andelsförsäljning är skattefri

Regeringsrätten avgjorde frågan i ett överklagat förhandsbesked den 21 september 1989, nr 5481-1988. En försäljning av en dödsboandel skall enligt regeringsrätten behandlas enligt 35 § 4 mom KL. Omständigheterna i målet var följande.

P avled år 1963. Dödsboet efter P är oskiftat och den främsta tillgången utgörs av en jordbruksfastighet jämte inventarier. B har genom bodelning i anledning av boskillnad förvärvat hälften av sin hustrus dödsboandel om en femtedel och är således delägare i dödsboet till en tiondel. Fråga om ändring i delägarkretsen har aktualiserats, eventuellt genom överlåtelse till nästa generation, genom köp eller gåva eller genom överlåtelse inom delägarkretsen eller till utomstående. De övriga delägarna skall inte samtidigt överlåta sina andelar i dödsboet. Inför en eventuell försäljning av sin andel hemställde B om att genom förhandsbesked få klarhet i följande två frågor:

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:58

1. Skall 35 § 3 mom KL eller 4 mom eller eventuellt annat lagrum tillämpas på försäljningen av dödsboandelen?
2. Har vid beräkning av realisationsvinst B:s andel i dödsboet något ingångsvärde och, i så fall, hur beräknas det?

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden beslutade enhälligt att vid en avyttring av B:s rätt i dödsboet är reglerna i 35 § 4 mom KL tillämpliga. Länsskattemyndigheten besvärade sig över förhandsbeskedet och anförde att realisationsvinstbeskattning skall ske enligt 35 § 3 mom KL och att dödsboandelen saknar ingångsvärde. En enig regeringsrätt ändrade emellertid inte Nämndens förhandsbesked.

Vilka omständigheter anfördes då i Nämndens motivering till beslutet? Nämnden konstaterar att det avgörande för svaret på fråga 1 är om en dödsbodelägares rätt i ett dödsbo skall anses jämförlig med en andelsrätt i ett handelsbolag i den mening som avses i 35 § 3 mom KL. Ett handelsbolag är en associationsform för utövande av näringsverksamhet. Ett dödsbo är den rättsliga gemenskap som föreligger under utredning och förvaltning av den dödes egendom. Dödsboförvaltningen syftar i princip inte till vinst utan endast till att avveckla den dödes ekonomiska förhållanden och att förmedla kvarlåtenskapen på successorerna.

Nämnden konstaterar att det i förarbetena till 35 § 3 mom KL saknas något uttalande som tyder på att lagrummet skulle kunna omfatta en dödsbodelägares rätt i ett dödsbo. Enligt Nämnden får lagstiftaren med rekvisitet ''jämförlig andelsrätt'' anses åsyfta främst participating debentures och liknande fordringsrätter.

Nämden finner därför att en dödsbodelägares rätt inte är jämförlig med en andelsrätt i ett handelsbolag. 35 § 3 mom KL är därför inte tillämplig. Nämnden gör vidare det tillägget att det för bedömningen saknar betydelse om dödsboet är underkastat s.k. handelsbolagsbeskattning i 53 § 3 mom KL eller ej.

Följden blir, enligt Nämnden, att reglerna i 35 § 4 mom KL är tillämpliga på en avyttring av B:s rätt i dödsboet. Då B förvärvat andelen indirekt genom arv och inte genom köp, byte eller därmed jämförligt fång föranleder försäljningen ingen skatteplikt. Fråga 2 faller därmed.

Konsekvenser av regeringsrättens dom

Vilka blir då konsekvenserna av regeringsrättens klargörande av denna fråga? Om samtliga dödsbodelägare överlåter sina andelar till en utomstående förvärvare har regeringsrätten i tidigare mål, RÅ 1962:2, konstaterat att delägarna får anses ha upplöst boet som om det skiftats. Till saken hör kanske att dödsboets egendom i det fallet i princip endast bestod av jordbruksfastigheter. Saken ter sig med andra ord annorlunda om en överlåtelse sker av vissa respektive samtliga dödsboandelar. I det sistnämnda fallet reavinstbeskattas dödsbodelägarna som om en försäljning skett av dödsboets egendom efter arvskifte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:58

Följden av resonemanget blir att om samtliga dödsbodelägare, med undantag av en, överlåter sina andelar till en utomstående sker ingen realisationsvinstbeskattning. Frågan är då om boet anses skiftat så snart den siste av de ursprungliga dödsbodelägarna överlåter sin andel. Den siste delägarens överlåtelse utlöser med andra ord arvskiftet och beskattning för hans del skulle därmed bli en annan än för övriga delägare. Alternativt kan det tänkas att, om överlåtelserna sker med visst tidsmellanrum, även den siste ursprunlige delägarens försäljning betraktas som en skattefri andelsförsäljning.

En annan följdfråga är vilket ingångsvärde en förvärvare av en dödsboandel kan tillgodoräkna sig. I ett fall, RÅ 1966:38, har regeringsrätten konstaterat att ett köp av en andel i ett dödsbo inte påverkar frågan hur dödsboet i sig erhållit egendomen. Detta har skett i sin helhet genom arv. Förvärvaren av en dödsboandel får anses träda in i dödsboet i överlåtarens skattesituation. Då överlåtaren inte beskattas för försäljningen torde förvärvaren inte få tillgodoräkna sig något annat ingångsvärde på dödsboets egendom än vad överlåtaren hade fått göra. Endast om förvärvaren av dödsboandelen i sin tur överlåter andelen vidare kan ett ingångsvärde på andelen beräknas.

Regeringsrättens klargörande i frågan om hur beskattning skall ske av en försäljning av en andel i dödsbo kan få betydelse för de dödsbon som äger jordbruksfastigheter. Enligt förändringar i ärvdabalken som trädde i kraft den 1 juli 1989 får ett dödsbo inte äga jordbruksfastighet längre tid än fyra år. Därefter måste skifte ske. Enligt övergångsbestämmelserna måste gamla dödsbon som stått oskiftade under lång tid skiftas före den 1 juli 1993. Som ett alternativ till skifte kan en försäljning av dödsboandelar ske. Om vi bortser från eventuella problem föranledda av jordförvärvslagen kan olika lösningar tänkas. Dödsboet kan skiftas på vanligt sätt. Alternativt kan vissa av de delägarna som inte är intresserade av jordbruksfastigheten, överlåta sina andelar till en eller flera utomstående. Förutsatt att dessa förvärvare inte avser att sälja fastigheten vidare inom en överskådlig framtid kan deras åtkomst genom skifte av en del av fastigheten eller av hela göras mindre kostsam eftersom överlåtaren inte skattebelastas. Man kan vidare tänka sig att dödsbodelägarna överlåter sina andelar till en juridisk person. Sker försäljningarna vid olika tidpunkter torde samtliga delägare, med eventuellt undantag för den siste, undgå beskattning av försäljningen. Ett alternativ är att när dödsboet består av endast en delägare utöver den juridiska personen kan ett arvskifte ske och jordbruksfastigheten läggas på den juridiska personens lott. Väljs det första alternativet anses dödsboet skiftat så snart den juridiska personen förvärvat samtliga dödsboandelar.

Ett annat exempel där regeringsrättens dom kan få betydelse är då det ligger en väsentlig latent realisationsvinst i dödsboet. I vart fall finns det tre alternativa tillvägagångssätt. Det första är att dödsboet försäljer egendomen och beskattas för realisationsvinsten. Det andra alternativet är att dödsboet skiftas och respektive

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:58

delägare realisationsvinstbeskattas vid försäljning av den egendom som tillskiftas honom. Det tredje alternativet som ter sig möjligt efter regeringsrättens dom, är att vissa av dödsbodelägarna skattefritt försäljer sina andelar till annan. Därefter sker arvskifte mellan de kvarvarande ursprungliga delägarna och förvärvaren. När förvärvaren sedermera säljer den egendom som tillskiftats honom realisationsvinstbeskattas han. En inbesparing av skatt har skett om förvärvaren har lägre marginalskatt än den överlåtande dödsbodelägaren eller om förvärvaren kan kvitta realisationsvinsten mot realisationsförluster.

Avslutning

Avslutningsvis kan konstateras att regeringsrättens klargörande av frågan om realisationsvinstbeskattningen av en dödsboandel leder till en rad följdfrågor av vilka endast vissa redogjorts för ovan. Fortsatt diskussion i ärendet torde därför vara av stort intresse. SN

Sten Bauer är advokat vid advokatfirman Landahl & Bauer i Stockholm.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:58