

Fortsatt debatt om uttagsbeskattning m m i samband med bodelning och arvskifte

Replik till Hans Bylin och Lars Tottie

Hans Bylin har i nr 10 replikerat på min artikel i nr 7—8 och i en uppsats i nr 11 har Lars Tottie angett min artikel som den direkta orsaken till hans inlägg om den civilrättsliga bakgrunden till bodelning och uttagsbeskattning. Tottie var en av domarna, då regeringsrätten prövade det förhandsbesked, som föranledde min artikel i nr 7—8.

1. Bylin delar inte min bedömning att en rörelseidkare som genom arv tillförs en enstaka tillgång från en annan rörelseidkares lager, skall räkna allmänna saluvärdet som sitt anskaffningsvärde. I 41 § kommunalskattelagen har sänkts motsvarighet till de regler som funnits i "gamla" punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. De sistnämnda har klart reglerat att ett inventarium som ärvt på angivet sätt skolat få allmänna saluvärdet såsom anskaffningsvärde för arvingen (testamentstagaren). I äldre lydelse fanns en spär i bouppteckningsvärdet men den torde i detta sammanhang sakna principiell betydelse.

Enligt min uppfattning har bestämmelserna i punkt 3 b sista stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen ansetts analogvis tillämpliga på lager. (Jfr exempelvis RÅ 1979, R79 1:46.)

2. Bylin säger att kontinuiteten efter hand trängt fram i praxis på grund av insikten om betydelsen av att de dolda reserverna inte undgår beskattning. Det må vara riktigt, men det motiverar knappast det överraskande greppet att uttagsbeskatta i just *en* speciell dödsfallssituation.

Av Totties artikel — och även av Bylins — framgår att någon uttagsbeskattning enligt de regler som gäller till och med 1983 års taxering inte skall ske om rörelseidkaren själv avlider, enligt dessa författares mening. Då måste konstateras att de flesta dolda reserver i byggnadsrörelser kunnat upplösas utan beskattning eftersom rörelseidkaren själv oftast dör först, enligt Tottie i 7 fall av 10. Från kontinuiteten har också kunnat "räddas" de fall då den efterlevande rörelseidkaren kunnat fullgöra bodelningsanspråket med annat än omsättningsstillgångar ur rörelsen (jag återkommer till detta).

3. Tottie säger ett vanligt misstag vara att behandla bodelning och arvskifte som två rättshandlingar med identiska rättsverkningar. Det är dock inte något sådant misstag som fått mig att uttrycka överraskning över utgången i för-

handsbeskedsärendet. Senare säger dock Tottie skillnaden inte behöva betyda att man vid inkomstbeskattningen skall låta någon vattendelare gå mellan bodelningen och arvskiftet. Det sistnämnda betraktar jag som ett medvetet understatement.

Lika med 1963 års skatteflyktskommitté vill jag uppfatta lagstiftningens intentioner vara att låta vattendelaren gå mellan å ena sidan benefika transaktioner inter vivos och å andra sidan de benefika transaktioner som *måste* följa på ett dödsfall. (Se vidare nedan under p 4.)

4. Såväl Tottie som Bylin synes vilja fingera något slags oneröst inslag i bodelningen. Tottie säger att utjämningsanspråket från saklig synpunkt är jämförbart med att byggmästaren betalar sina fordringsägare. Bylin säger direkt att mannen får en skuld till dödsboet efter hustrun.

Bodelningen är dock en alltigenom benefik rättshandling, lika benefik som arvet. Med Bylins och Totties terminologi har även ett dödsbo en skuld till arvingarna. Men detta skall ju inte enligt dessa författare medföra uttagsbeskattning.

5. Både Tottie och Bylin söker ge bodelning i anledning av makes död ett inslag av frivillighet — Tottie i grunden för dess förekomst och Bylin i valet av dess genomförande. Enligt Tottie förorsakade makarna själva situationen genom att de en gång frivilligt valde att gifta sig. Bylin vill markera frivilligheten i sättet att genomföra bodelningen genom att ange de olika sätt på vilka "skulden kan gäldas". I det Bylin här säger ligger kanske något av den "springande punkten." Bylin säger att skulden kan gäldas genom kontant betalning eller genom överföring av tillgångar. Om den efterlevande maken äger andra tillgångar än omsättningstillgångar (eller motsvarande) i rörelsen till sådan storlek att bodelningsanspråket kan fullgöras med dylika andra tillgångar, kan frågan alltså lösas utan inkomstbeskattning. Men så är sällan fallet när det gäller byggmästare (se min ursprungliga artikel). Men, säger Bylin, anspråket kan också tillgodoses genom utfärdande av revers. Det sistnämnda följer inte av giftermålsbalkens bestämmelser. Av giftermålsbalken 13:13 följer visserligen att den efterlevande maken får "välja först", i den mån hans giftorätts gods måste tas i anspråk för bodelningen. Men att "lösa ut sig" med revers går inte, med mindre arvingarna går med på detta.

Stig Olsson

Replik till Hans Bylin

I Skattenytt nr 10 1982 finner jag mig indragen i en debatt mellan Hans Bylin och Stig Olsson. Tar jag fel om jag tycker mig spåra förebråelse från Bylins sida över att jag lät den tidigare debatten 1977—1978 ebba ut? Anledningen var att jag fann den diskuterade frågan så speciell, att mina synpunkter knappast motiverade ytterligare spaltutrymme. Men nu får jag nog ta nya tag! In-

tresserade läsare ombedes plocka fram sina årgångar av Skattenytt från 1977 och 1978.

Det började med att jag i Skattenytt 1977 sid 408 efterlyste Bylins uppfattning om rättsläget i det fall enstaka tillgångar *i en av dödsboet fortsatt* verksamhet genom partiellt arvskifte tillskiftades någon av dödsbodelägarna. I Skattenytt 1978 sid 160 redovisade Bylin sin uppfattning av rättsläget. Hans då framförda synpunkter återfinns nu koncentrerade i sista stycket i Skattenytt 1982 sid 444.

Jag kan fortfarande inte finna annat än att det måste till någon form av uttagsbeskattning hos dödsboet, för att man rent tekniskt skall kunna bemästra situationen. Det av Bylin 1978 åberopade stadgandet i 19 § KL om skattefrihet vid förvärv genom arv etc kan rimligen inte utgöra hinder för sådan beskattning. Man beskattar ju uttag för dödsbodelägarnas fortlöpande konsumtion. Om uttaget sker för konsumtion eller för tilldelning i samband med en partiell avveckling av boet bör rimligen inte göra någon skillnad. I vart fall gör bokföringslagens 4 § ingen skillnad mellan uttag och uttag.

Jag vänder mig mot tanken att min avdelningsdirektör från 1977 skall rörelsebeskattas för den försäljningsvinst han gör vid avyttringen av det tillskiftade brädpartiet liksom att Olsson skall rörelsebeskattas när han säljer sitt ärvda skrivbord. Bylin menar dock att en sådan engångsförsäljning — såvida inte brädpartiet resp bordet under mellantiden infogas i privatförmögenheten — utgör led i en bedriven rörelse. Det kan i så fall inte vara samma rörelse som den av dödsboet drivna, för den drivs ju fortfarande av dödsboet. Alltså måste avdelningsdirektören resp Olsson själv ha etablerat en rörelse. Kan så ha skett enligt de allmänt vedertagna rörelsekriterierna? Vissa undantag från varaktighetskravet har i KL gjorts beträffande handel med tomter och även för hyresrätter etc men eljest? Kan objektsmitta verkligen få så vittgående verkningar?

Det var många frågor men den besvärligaste återstår — jag ställde den redan 1977. Hur skall man undvika uttagsbeskattning, ja beskattningseffekter över huvud taget, hos dödsboet?

Låt oss för enkelhetens skull anta att det handlar om Olssons skrivbord. Vi antar vidare att bordet har ett marknadsvärde av 1 000 kronor och att det har ett bokfört värde av 500 kronor. Uttaget bokförs enligt bokföringslagens bestämmelser med 1 000 kronor — varu- alt inventariet kontot krediteras och privatkontot debiteras. Bokningen är resultatpåverkande. Eftersom uttagsbeskattning enligt Bylin inte får ske i samband med arvskifte måste beloppet 1 000 kronor i sinom tid tas upp som en avgående post på rörelsebilagan.

Så småningom blir det bokslutsdag. Bordet måste utmönstras vid inventeringen. Detta betyder att resultatet sänks med 500 kronor. Ny justering på rörelsebilagan, denna gången med 500 kronor som tillkommande post. Eller har jag fel — skall denna andra justering underlåtas? I så fall bugar och tackar

samtliga dödsbodelägare men särskilt Olsson. Olsson får ju vid en försäljning rätt till avdrag för andra gången med samma belopp — om han nu varit så oförståndig att han inte först infogat skrivbordet i privatförmögenheten.

För fiscus måste väl ändå en justering av dödsboets rörelsebilaga enligt ovan te sig som ett minimikrav. Om Olsson införlivar skrivbordet med det privata bohaget blir ändå den bestående effekten att den dolda reserven om 500 kronor definitivt undgår beskattning.

Nu är min nästa fråga: Vad innebär tilläggsposten 500 kr om inte en uttagsbeskattning ehuru uttagsvärdet bestäms inte enligt bestämmelserna i 42 § KL utan — något nyckfullt — till bordets bokförda värde?

Jag skall skicka med ytterligare två frågor att grubbla över:

1) Gäller Bylins modell även om uttaget görs inte samtidigt med utan längre eller kortare tid före det tilltänkta partiella arvsförflyttningen, kanske rentav i sådan tid att ett bokslut hinner inträffa före arvsförflyttningen?

2) Hur bemästras man mervärdebeskattningen?

Vore det inte för alla parter lyckligast och bekvämast att låta dödsboet bli uttagsbeskattat för bordets marknadsvärde och sedan låta Olsson behandla bordet som det honom lyster? Sätter han in det i sin rörelse skall det enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL tas upp till sitt marknadsvärde, vilket vid tidssamband bör sammanfalla med dödsboets uttagsvärde. Säljer han bordet privat blir det fråga om icke skattepliktig realisation. I båda fallen har både kejsaren och Olsson fått sitt.

Det mångomtalade antikvitetsmålet gällde trots allt ett samtidigt skifte av *samtliga* rörelsetillgångar. Vid skifte av enstaka tillgångar i en *fortsatt* rörelse fungerar enbart uttagsbeskattning. I motsats till Bylin anser jag sådan beskattning lagligen möjlig inte bara när det gäller ev uttag av kaffe med dopp för privat konsumtion i samband med förflyttningen av det partiella skiftet utan även av tillgångar avsedda för tilldelning vid skiftet i fråga.

Till sist. Jag har i det föregående *inte* diskuterat vad som skattemässigt hände om *samtliga* tillgångar i rörelsen sprids ut på olika händer genom arvsförflyttningen. I det fallet återstår väl med nuvarande lagstiftning tyvärr inget annat än att följa principerna från antikvitetsmålet. Men nog vore det enklare med ett avskattningsförfarande hos dödsboet än att följa varje enskild dödsbodelägare och hans förhållande till arvegodset, det må sedan vara ett bräddparti eller ett skrivbord!

Lennart Toftered

Svar till Stig Olsson och Lennart Toftered

Olssons inlägg p 1. Givetvis är jag ense med Olsson om det förhållandet att p 3 b sista stycket anvisningarna till 29 § KL analogivis tillämpas på lagertillgångar. Som bekant innebär lagrummet bl a att allmänna saluvärdet anses utgöra ingångsvärdet för tillgångar som rörelseidkare fått genom arv. Detta innebär inte att jag ändrar uppfattning i fråga om ärvda enstaka rörelsetillgångar som tillförs arvtagarens rörelse. Skattemässigt anses de fortfarande hänförliga till rörelsen. Detta måste anses följa av kontinuitetsprincipen såsom den slogs fast i antikvitetsmålet, RN 1957 nr 4:2 b. Här bortses från tillgångar som införslivats med privatförmögenheten.

Som stöd för samma resultat åberopas stundom följande dunkla uttalande av Skatteflyktskommittén, SOU 1963:52 s 132¹:

Skattskyldigheten efter skifte vid avyttring av tillgångarna i den avlidnes rörelse får bedömmas med hänsyn till om en fortsättning av rörelsen kan anses föreliggande eller ej eller om tillgångarna eljest ingår i rörelse. Tillföres egendomen en av arvtagaren själv bedriven rörelse uppkommer givetvis skattskyldighet, RN 1959 nr 3:8.

Olssons inlägg p 2—5. Först några rader om en terminologisk fråga. Vid bodelningen uppkommer endast en latent skuld. Den blir emellertid ej onerös eftersom det inte är fråga om någon motprestation av dödsboet eller arvingarna. Det är föga fruktbart att i den utsträckning som Olsson gör fästa sig vid om en bodelning skall anses ha benefik eller onerös karaktär.

Rent allmänt kan man säga att Olsson läst in mer i Skatteflyktskommitténs betänkande än som är tillrådligt. Utgången i bodelningsfallet RSV/FB Dt 1982:11 borde inte ha blivit den överraskning som den blev för honom.

Oavsett om bodelning sker i samband med skilsmässa d v s mellan levande personer (inter vivos) eller i samband med makes död har man tagit ut tillgångarna ur rörelsen. Därvid har man förfogat över tillgångarna på sådant sätt att man som intäkt i rörelsen skall ta upp ett belopp som motsvarar rörelsetillgångarnas saluvärde vid övergången, RÅ 1976 ref 6 (R76 1:21) och RSV/FB Dt 1982:11.

Toftereds inlägg. Varken bodelning eller arvskifte är händelser i rörelsen. Om man t ex genom partiellt arvskifte överför tillgångar till arvingarna är det en kapitalminskning som påverkar kapitalkontot och tillgångskontot. Transaktionen har inte med propriekontot att göra.

Den tekniska lösningen får inte vara avgörande för rättsläget. Personligen anser jag att den här skisserade lösningen kapitalkonto — tillgångskonto är det bästa sättet. Men man kan möjligen också komma fram via åtskilliga jus-

¹ Observera att om man fått en tomt som gåva och för in den i sin tomtrörelse får man ta upp den till saluvärdet. Detta sammanhänger med att givaren skall beskattas för uttag. Se härom närmare i SN 1959 s 167.

teringar på rörelsebilagan, med risk att hamna i snårskogen. — Så blev fallet då man i början skulle hantera de s k direktörsvillorna. De ansågs inte ingå i rörelsen och inkomsten beräknades enligt villaschablonen, 24 § 2 mom KL. Ändå fick man avdrag i rörelsen för det faktiska bostadsvärdet, jfr SN 1963 s 40—41.

Avslutningsvis erinrar jag om att den här debatten egentligen började med Claes Sandels artikel om de konkurrerande skatterna, Svensk Skattetidning 1945 s 355. Sedan utmynnade den så småningom med efterdebatten i anledning av fallet RN 1957 nr 4:2 a—b. Jag saknar anledning att gå ifrån vad jag skrev i SN 1959 s 165. Tyvärr kom frågan om partiellt arvskifte inte på sin spets i det målet men direkt uttagsbeskattning lär ha avvisats. Jag har därför endast kunnat stödja mig på konsekvenserna av kontinuitetsprincipen och anser fortfarande att lagändring krävs för uttagsbeskattning vid partiellt arvskifte. För min del anser jag debatten avslutad. Mitt hopp står nu till ett prejudikat eller i bästa fall ändrad lagstiftning.

Hans Bylin