

## **HFD 2019 ref. 4**

**Det krävs inte att ett dödsbo skiftas under dödsåret för att medel på ett skogskonto genom arv ska kunna föras över till en närstående till arvlåtaren utan att detta utlöser beskattning. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

21 kap. 41 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 30 januari 2019 följande dom (mål nr 3592-18).

### **Bakgrund**

1. En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk får under vissa förutsättningar göra avdrag för belopp som sätts in på ett skogskonto. I gengäld är uttag från skogskontot skattepliktiga. Syftet med reglerna om skogskonton är att möjliggöra en fördelning av beskattningen av intäkterna över flera år.

2. Om medel på ett skogskonto överlåts till annan gäller som huvudregel att medlen ska tas upp till beskattning hos överlåtaren. När skogsbruk går över till en närstående genom bl.a. arv finns dock möjlighet för den närstående att ta över medlen utan att beskattning sker. Medlen kommer då i stället att beskattas hos den närstående när han eller hon tar ut dem från kontot.

3. K.L.R. avled i oktober 2015. Han ägde en fastighet med skogsmark och hade också medel på ett skogskonto. Eftersom K.L.R:s maka var ensam dödsbodelägare ansågs boet skiftat i och med att bouppteckningen registrerades i mars 2016. Vid den tidpunkten övertog hon därmed såväl fastigheten som medlen på skogskontot.

4. Skatteverket beslutade att beskatta dödsboet för de skogskontomedel som fördes över till maken. Som skäl för beslutet angavs att eftersom ett dödsbo inte kan ha några närstående saknas möjlighet att föra över skogskontomedel utan beskattning om skiftet av dödsboet sker efter utgången av dödsåret.

5. Dödsboet begärde omprövning av Skatteverkets beslut och tillstyrkte samtidigt att frågan prövades genom att Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

6. I ansökan om förhandsbesked ställde allmänna ombudet frågan om regleringen ska förstås så att medel på ett skogskonto vid arv inte kan föras över till arvtagaren utan skattekonsekvenser om arvskiftet äger rum efter utgången av det år då arvlåtaren avlidit. Allmänna ombudet anförde att det av förarbetena framgår att syftet med reglerna är att en sådan överföring ska kunna göras även efter dödsåret och att lagtextens utformning inte hindrar en sådan tolkning.

7. Skatterättsnämnden fann att den aktuella bestämmelsen inte är begränsad till att avse endast överföringar av skogskonto eller medel på skogskonto som sker under det år då arvlåtaren avlidit utan även omfattar överföringar som sker efter det året.

#### **Yrkanden m.m.**

8. *Allmänna ombudet* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

9. *Dödsboet* anser också att förhandsbeskedet ska fastställas.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Frågan i målet*

10. Frågan i målet är om det krävs att ett dödsbo skiftas under dödsåret för att medel på ett skogskonto genom arv ska kunna föras över till en närstående till arvlåtaren utan att detta utlöser beskattning.

##### *Rättslig reglering m.m.*

11. Bestämmelser om skogskonto finns i 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

12. Enligt 21 § får en enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk (skogsintäkt) göra avdrag enligt bestämmelserna i 23–40 §§ för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (skogskonto eller skogsskadekonto). Med skogsbruk avses enligt 22 § att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet.

13. Uttag från ett skogskonto ska enligt 37 § tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs.

14. Av 39 § första stycket framgår att om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt så ska skogskontomedel som den skattskyldige har tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt andra stycket gäller detta dock inte i fråga om medel som tas över enligt 41 §.

15. I 41 § anges att om den skattskyldiges lantbruksenhet med produktiv skogsmark övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning får denne, under vissa i paragrafen angivna förutsättningar, ta över medel på ett skogskonto utan att beskattning sker enligt 37 §. Syftet med bestämmelsen är att underlätta generationsskiften (prop. 2008/09:41 s. 14).

16. Med närstående avses enligt 2 kap. 22 § första stycket IL bl.a. make. Av paragrafen följer vidare att ett dödsbo kan vara

närstående till en person men att dödsboet självt inte kan ha några närstående.

17. Bestämmelser om skattskyldighet för dödsbon finns i 4 kap. IL. Enligt 1 § första stycket är ett dödsbo skattskyldigt för den dödes och dödsboets inkomster. Enligt andra stycket ska det som skulle ha gällt för den döde enligt inkomstskattelagen tillämpas under dödsåret för dödsboet, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon. För senare beskattningsår ska, för ett dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig, enligt 2 § de bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga fysiska personer tillämpas, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

18. Av 21 kap. 41 § IL framgår att om den skattskyldiges skogsmark går över till en närstående genom arv så får den närstående ta över medel på ett skogskonto utan att beskattning sker. Skatteverket anser att en förutsättning för att ett sådant övertagande ska vara möjligt är att dödsboet efter den avlidne skiftas under dödsåret.

19. Skatteverkets uppfattning grundar sig på synsättet att skogskontot förs över i två steg; först från arvlåtaren till dödsboet vid dödsfallet och därefter från dödsboet till arvtagaren när dödsboet skiftas. Skatteverket menar vidare att eftersom ett dödsbo enligt 2 kap. 2 § IL inte kan ha någon närstående kan kravet på att överföringen ska göras till en närstående bara uppfyllas under det år då arvlåtaren avled. Under detta år gäller nämligen enligt 4 kap. 1 § samma regler för dödsboet som för den avlidne, vilket enligt Skatteverket får till följd att arvtagaren under detta år kan anses som närstående till dödsboet.

20. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att den tolkning som Skatteverket förespråkar saknar stöd såväl i ordalydelsen av 21 kap. 41 § som i förarbetena till den bestämmelsen (prop. 2008/09:41). Några materiella skäl som skulle kunna motivera att tillämpningen av bestämmelsen villkoras av att dödsboet skiftas under arvlåtarens dödsår finns vidare inte. Tvärtom talar syftet med bestämmelsen, dvs. att underlätta generationsskiften, med styrka för att det saknas anledning att upprätthålla ett sådant villkor.

21. Som Skatterättsnämnden har påpekat bör konsekvensen av Skatteverkets inställning – dvs. att 21 kap. 41 § ska tolkas utifrån synsättet att tillgångar vid arv förs över i två steg – dessutom bli att bestämmelsen inte kan tillämpas ens om dödsboet skiftas under dödsåret. Som nämnden framhöll kan det nämligen svårligen hävdas att en tillgång går över till ett dödsbo genom arv.

22. Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att Skatteverkets uppfattning saknar fog och att 21 kap. 41 § ska tolkas utifrån bestämmelsens ordalydelse och syfte. Detta innebär

att den närståendeprövning som enligt bestämmelsen ska göras tar sikte endast på förhållandet mellan arvlåtaren och arvtagaren samt att skogskontomedel utan beskattning kan föras över till en närstående till arvlåtaren även om dödsboet skiftas efter dödsåret.

23. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Baran* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Stina Pettersson*.

---

*Skatterättsnämnden* (2018-06-13, *Eng*, ordförande, *Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pahlsson, Sundin* och *Werkell*):

#### *Förhandsbesked*

Bestämmelsen i 21 kap. 41 § IL är vid arv inte begränsad till att endast avse överföringar av skogskonto eller medel på skogskonto som sker under det år arvlåtaren avlidit.

#### *Motivering*

[text här utelämnad]

Är tillämpningen av 21 kap. 41 § begränsad i tid vid arv?

Inledningsvis kan konstateras att lagtexten, när bestämmelsen läses för sig, inte anger några begränsningar i tid för regelns tillämpning. Den kan heller inte anses ge uttryck för annat än att närståendeprövningen bara avser arvlåtaren och arvtagaren.

Av förarbetena till bestämmelsen framgår att möjligheten att föra över kontomedel tillsammans med en lantbruksfastighet vid exempelvis arv syftar till att underlätta generationsskiftet (prop. 2008/09:41 s. 14). Att tillämpningen av bestämmelsen vid ett sådant skifte skulle vara begränsad till att endast gälla under dödsåret finns det inget uttalat om.

Beträffande begreppet närstående i bestämmelsen hänvisas visserligen till den allmänna definitionen i 2 kap. 22 § däribland dödsbon ingår (a. prop. s. 16). Samtidigt påpekas att dödsbon i dessa sammanhang inte är slutliga mottagare av lantbruksfastigheten eller skogskontot, men att dessa tillgångar inledningsvis, innan arvskiftet är klart ingår i dödsboet. Vidare upplyses om den tidsfrist för avveckling, om fyra år från dödsfallet, som finns för dödsbon som innehar en lantbruksenhet (18 kap. 7 § ärvdabalken). Påpekandet och upplysning ger enligt Skatterättsnämnden tydligt besked att tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen till att endast gälla dödsåret inte är avsedd.

Såsom allmänna ombudet anger uppkommer frågor om bestämmelsens eventuella begränsningar när den läses tillsammans med andra regler gällande dödsbon i inkomstskattelagen samtidigt som man beaktar det som civilrättsligt sker vid dödsfall.

Enligt Skatterättsnämndens mening talar emellertid mycket för att lagtexten inte är skriven utifrån det civilrättsliga synsättet att tillgångar vid arv överförs i två led, dvs. från arvlätare till dödsbo och från dödsbo till arvtagare. Det kan t.ex. svårligen hävdas att en tillgång övergår till ett dödsbo genom arv och 21 kap. 41 § skulle med sådant synsätt överhuvudtaget aldrig bli tillämplig.

Den närmare tolkningen av 21 kap. 41 § bör då enligt Skatterättsnämndens uppfattning göras utan hänsyn till annat än den bestämmelsens lydelse och det klara syftet med regeln. Det innebär att skogskonto eller medel på ett skogskonto kan överföras till arvtagare även efter det år då arvlätaren avlidit.