SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 5-6 1966 **Årgång 16**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

De familjerättsliga fången vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen

Särskilt frågan om äganderättens övergång vid dylika fång

Av jur. dr K. G. A. Sandström

Innehållsöversikt:

Inledning: De familjerättsliga fången; "äldre äktenskap" och "nyare äktenskap'. Sid. 146.

§ 1. Förvärv genom giftorätt. Sid. 147 — I. Giftorättens innebörd i fråga om äldre och i fråga om nyare äktenskap. Sid. 147 — II. Skatterättens inställning till förvärv genom giftorätt. Sid. 150 — A. Historik. Sid. 150 — B. Gällande rätt. Sid. 151.

§ 2. Förvärv genom gåva mellan makar; särskilt om gåva genom äktenskapsförord. Sid. 154 — I. Civilrättsliga regler. Sid. 154 — II. Skatterättens inställning till förvärv genom gåva mellan makar. Sid. 155.

§ 3. Förvärv under makars livstid genom bodelning eller, i äldre äktenskap, genom skifte. Sid. 159 — I. Civilrättsliga regler. Sid. 159 — II. Skatterättens inställning. Sid 161.

§ 4. Dödsbos presumerade förvärv av äganderätt till viss egendom. Sid. 163.

I. Civilrättsliga regler. Sid. 163 — A. Dödsbos civilrättsliga status enligt äldre rätt samt enligt 1933 års lag om boutredning och arvskifte och enligt nya ÄB. Sid. 163 — B. Dödsboförvaltningen samt efterlevande makes giftorättsgods. Sid. 165.

II. Skatterättens inställning till frågan om dödsbos äganderättsförvärv i anledning av dödsfall. Sid. 167.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

A. Historik. Sid. 167 — 1) Tiden före tillkomsten av 1933 års lag om boutredning och arvskifte. Sid. 167 — 2) Tiden efter tillkomsten av 1933 års lag om boutredning och arvskifte. Sid. 167.

B. Gällande rätt. Sid. 169 — 1) Beskaffenheten av det fång, varigenom äganderätt övergår å dödsbo. Sid. 169 — 2) Bestämmande av den egendom, som anses tillhöra dödsbo. Sid. 170 — a) Allmänna synpunkter. Sid. 170 — b) Efterlevande makes giftorättsgods. Sid. 170 — c) Sammanfattning. Sid. 173. — 3) Dödsbos upplösning. Sid 174 — a) Dödsbo med flera delägare. Sid. 174 — b) Enmansdödsbo. Sid. 174.

§ 5. Förvärv genom bodelning eller, i äldre äktenskap, skifte i anledning av ena makens död. Sid. 178 — I. Civilrättsliga synpunkter. Sid. 178 — II. Den skatterättsliga inställningen. Sid. 179.

§ 6. Förvärv genom arv. Sid. 180.

§ 7. Förvärv genom testamente. Sid. 182.

Förkortningar. Sid. 184.

Spörsmålet om skatterättens ståndpunkt till de familjerättsliga fången har ur vissa synpunkter behandlats av *Englund* i hans avhandling Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv. Förevarande uppsats avser endast ett speciellt spörsmål bland de många, som i berörda avseende föreligga. Att författaren därvid på vissa punkter redovisar en annan uppfattning än Englund innebär givetvis intet underskattande av förtjänsterna i dennes avhandling.

Inledning: De familjerättsliga fången; "äldre äktenskap" och "nyare äktenskap"

Med familjerättsliga fång förstås sådana förvärv av egendom, varom bestämmelser meddelats i det komplex av rättsregler som sammanfattas under benämningen familjerätt. Sistnämnda uttryck användes emellertid här i sin mera vidsträckta bemärkelse såsom inbegripande även rättsreglerna om egendomssuccession vid dödsfall. Följaktligen hänföras här även förvärv genom egendomsövergång vid dödsfall till de familjerättsliga fången.

Bestämmelserna rörande nu angivna fång undergingo en betydande omgestaltning vid införandet av gällande GB (nya GB) med däri meddelade ändrade bestämmelser rörande äkta makars egendomsförhållanden. Nya GB trädde i kraft den 1 januari 1921, men däri meddelade bestämmelser om makars egendomsförhållanden blevo dock i allmänhet icke tillämpliga å äktenskap, ingångna före nämnda dag; se promulgationslagen till nya GB 5 § 1 mom. Emellertid blev så förhållandet beträffande vissa i promulgationslagen 5 § 7 mom. angivna fall, nämligen

a) då genom äktenskapsförord är stadgat, att all makarnas egendom skall vara enskild och att hustrun skall själv förvalta sin egendom,[1]

b) då makarna vunnit boskillnad på grund av ansökan, som gjorts efter den 31 december 1898, samt skifte ägt rum,[2]

c) då makarna vunnit hemskillnad samt skifte ägt rum.

I nu angivna fall är således nya GB tillämplig även beträffande egendomsför-

[1] Såsom exempel å dylikt fall kan anföras H. 1935: 481.

[2] I visst fall har dock nya GB ansetts tillämplig, då boskillnad erhållits i samband med konkurs men skifte ej ägt rum, H. 1932: 585.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

hållandena i äktenskap, ingångna före den 1 januari 1921.

Sådana äktenskap, som ingåtts före den 1 januari 1921 och å vilka nya GB *icke* är tillämplig med avseende å makarnas egendomsförhållanden, betecknas i fortsättningen såsom "äldre äktenskap", medan äktenskap, varå nya GB:s bestämmelser äro även i berörda avseende tillämpliga, betecknas såsom "nyare äktenskap".[3]

Till de familjerättsliga fången i ovan angiven bemärkelse höra förvärv genom äktenskapsförord eller annan form av giltig gåva mellan makar, förvärv genom bodelning eller, i äldre äktenskap, skifte (boskifte) samt förvärv genom arv och testamente. Vidare äro hit att hänföra förvärv uteslutande genom giftorätt, vilket kan förekomma i såväl äldre som nyare äktenskap. I äldre äktenskap äger därjämte, när ena maken avlidit, den efterlevande maken rätt till fördel av bo oskifto, vilket likaledes är ett familjerättsligt fång.[4]

För skatterättens vidkommande lärer till de familjerättsliga fången även få räknas dödsbos presumerade förvärv av äganderätt till den avlidnes egendom.

De här berörda olika fången behandlas nedan var för sig, därvid början göres med sådana förvärv som uppkomma uteslutande genom giftorätt. Fördel av bo oskifto behandlas dock i samband med förvärv genom bodelning eller, i äldre äktenskap, skifte (boskifte) vid ena makens död. Såsom en särskild grupp vid sidan av den sistnämnda behandlas förvärv genom bodelning resp. skifte under makars livstid.

§ 1. **Förvärv genom giftorätt**

Uttrycket förvärv genom giftorätt har i olika sammanhang nyttjats för att beteckna ett förvärv, som visserligen har sitt upphov i giftorätt men som effektueras genom en fristående rättshandling — bodelning eller skifte. I dylika fall är det emellertid sistberörda rättshandling, som giver förvärvet dess prägel; vad som då föreligger är egentligen icke ett fång genom giftorätt utan ett fång genom bodelning eller skifte — låt vara, att bakgrunden härtill är en tidigare uppkommen giftorätt.

När i här förevarande sammanhang talas om fång genom giftorätt åsyftas därför — i motsats till nyss omförmälda fall — endast sådana, där äganderätt överföres uteslutande genom giftorätt.

I. *Giftorättens innebörd i fråga om äldre och i fråga om nyare äktenskap*

Beträffande äldre äktenskap gäller att all makarnas egendom, som ej är endera makens enskilda, bildar en för dem gemensam förmögenhetsmassa, det s. k.

---

[3] Dessa beteckningar äro visserligen icke fullt adekvata men torde dock tillräckligt tydligt angiva vad därmed åsyftas.

[4] Tidigare förekom även förvärv genom morgongåva, som vid mannens död utgick till efterlevande hustru om hon icke hade barn efter den avlidne; institutet morgongåva avskaffades vid tillkomsten av nya GB utom beträffande vissa fideikommissfall, se promulgationslagen till nya GB 6 §. Vidare förekom hemföljd (hemgift, medgift), som kunde utgå vid barns giftermål; även bestämmelserna beträffande hemföljd upphävdes genom sagda promulgationslag, 6 §, utom i fråga om hemföljd som givits innan nya GB trätt i kraft.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

samfällda boet. I detta samfällda bo äga makarna giftorätt till hälften vardera, vilket innebär att vardera maken äger en ideell andel däri, motsvarande hälften av samfällda boet; dock kan genom äktenskapsförord en annan fördelning ha bestämts. Det samfällda boet omfattar i regel all makarnas lösa egendom och sådan fast egendom, som förvärvats under äktenskapets bestånd. Giftorätten uppkommer i och med vigselns fullbordan, så vitt fråga är om då förefintlig egendom, samt beträffande senare förvärvad egendom i och med förvärvet därav. I äktenskap, där dylik giftorätt är för handen, säges egendomsgemenskap råda mellan makarna.

Eftersom giftorätten endast innebär att vardera maken erhåller en ideell andel i det samfällda boet, förvärvar icke någondera maken genom giftorätten en andel i någon viss bestämd sak eller några vissa bestämda saker och således ej heller äganderätt till dylik sak eller del därav; det är ju blott fråga om en ideell andelsrätt i en till sitt innehåll växlande förmögenhetsmassa och den äganderätt, giftorätten medför, är endast äganderätten till denna ideella andelsrätt.[5] Först då giftorätten en gång utbrytes (efter boskillnad, hemskillnad eller äktenskapsskillnad eller på grund av ena makens död) övergår den till sitt innehåll obestämda giftorätten i äganderätt till viss då förefintlig, bestämd egendom. Giftorätten är följaktligen därförinnan en till sitt värde obestämbar förmån; den kan ej heller överlåtas.[6]

Giftorättsandelen utbrytes genom skifte av samfällda boet. Efterlevande make kan dock erhålla sin giftorättsandel utan att skifte äger rum, därest nämligen den avlidne icke efterlämnat bröstarvinge och den efterlevande maken jämlikt ÄB 3 kap. tager arv efter den avlidne. Den efterlevande maken blir då genom dödsfallet på grund av giftorätt ägare till sin giftorättsandel i samfällda boet medan han genom arv förvärvar återstoden därav, och något skifte erfordras ej.[7]

Även i nyare äktenskap säges giftorätt äga rum, men i detta fall innebär giftorätten *icke* att makarna erhålla ideella andelar i någon samfälld egendom och giftorätten medför således *icke* att make genom äktenskapets ingående förvärvar någon sådan andelsrätt. I stället gäller att i dessa äktenskap vardera maken alltjämt är ensam ägare till den egendom, som han hade vid äktenskapets ingående, och likaledes blir ensam ägare till vad han förvärvar under bestående äktenskap.[8] Visserligen säges vardera maken äga giftorätt i den egendom, som sålunda tillhör andra

[5] Det var följaktligen en vilseledande formulering, när i 1 § lagfartsförordningen i dess ursprungliga lydelse bl. a. föreskrevs, att var som genom giftorätt med äganderätt åtkommit fast egendom skulle söka lagfart å fånget; genom giftorätten kunde ju icke förvärvas äganderätt till någon viss fast egendom eller till någon andel i sådan egendom. Nu föreskrevs visserligen därjämte i 2 § lagfartsförordningen att i fråga om giftorätt i makars bo skyldigheten att lagfara inträdde först då boet delades, men icke desto mindre har ifrågavarande bestämmelse vållat åtskilliga tolkningssvårigheter. Se härom *Nordling*, De nye lagfarts- och intekningslagarne, Upsala 1877, sid. 42, *Winroth*, Svensk civilrätt, II, Malmö 1901, sid. 84, not 1. Jfr även *Undén*, Kommentar till lagfartsförordningen, Uppsala 1964, sid. 17, 29. — De ifrågavarande bestämmelserna ändrades vid tillkomsten av nya GB (se NJA, II, 1921, sid. 326).

[6] Jfr H. 1919: 216.

[7] Om vid den efterlevandes död sekundosuccessorer finnas till den först avlidne, skola dock dessa taga arv efter den först avlidne. — Jfr i övrigt promulgationslagen till 1928 års lag om arv, 1 och 5 §§, samt NJA, II, 1928, sid. 553.

[8] Tydligast har detta kanske kommit till uttryck i det lagberedningens uttalande, som återfinnes i NJA, II, 1921, sid. 223. — Se ock SOU 1964: 35, sid. 243.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

maken — förutsatt att egendomen icke jämlikt GB 6:8 skall vara denna makes enskilda — men vad här betecknas såsom giftorätt är alltså något annat än vad som så betecknas i de äldre äktenskapen.

I nyare äktenskap utgör en makes giftorätt allenast ett honom tillkommande anspråk på att den andre makens egendom, till den del den icke är enskild sådan, skall en gång i framtiden gå till hälftendelning mellan makarna;[9] dock inträda därutöver enligt GB 6:4 och 5 vissa inskränkningar i makes förfoganderätt över sådan fast egendom eller tomträtt, vari andre maken äger giftorätt, och över vissa sådana lösören, vari dylik giftorätt förefinnes. Den egendom, som tillhör den ena maken men är föremål för den andra makens nu angivna och såsom giftorätt betecknade anspråk, säges i GB 6:1 vara den förstnämnda makens giftorättsgods.[10] I lagberedningens motiv till GB användes vidare uttrycket "giftorättsgemenskap" såsom en sammanfattning av de båda makarnas ömsesidiga giftorättsanspråk.[11]

Av det nu sagda följer, att man beträffande nyare äktenskap icke kan tala om något makarnas förvärv genom giftorättens inträde; de erhålla i detta fall ej ens en ideell andel i ett samfällt bo. Först då makarnas giftorättsgods en gång fördelas dem emellan, d. v. s. då bodelning sker, uppkommer över huvud taget något förvärv, vilket emellertid då innebär ett förvärv av äganderätt till den egendom, make därvid tillskiftas. Man kan måhända uttrycka saken så, att i de nyare äktenskapen har giftorätten berövats allt innehåll under bestående giftorättsgemenskap samt framträder till sina verkningar först då giftorättsgemenskapen upplöses — den märkes först när den försvinner. Stundom är dock läget sådant att, ehuru giftorättsgemenskapen upplösts, ingen bodelning erfordras. Så är fallet, när make avlidit utan att efterlämna bröstarvinge och den efterlevande maken jämlikt ÄB 3 kap. tager arv efter den avlidne. Den efterlevande maken blir då på grund av giftorätt och arv ägare till den avlidnes giftorättsgods[12] och någon bodelning erfordras alltså ej.[13] I dylikt fall kan således även i nyare äktenskap äganderätt övergå bl. a. på grund av giftorätt utan att därför bodelning erfordras.[14]

Den giftorätt, som förefinnes i nyare äktenskap, är näppeligen till sin innebörd lättförståelig, och detsamma gäller uttrycket giftorättsgods. Icke utan fog betecknar ock lagberedningen ifrågavarande giftorätt såsom "en egenartad, på familjerättslig grund vilande rättighet".[15] Det vill även synas som om ej blott lekmännen utan jämväl våra allmänna underdomstolar haft vissa svårigheter att rätt förstå och tillämpa de nya giftorättsreglerna. En bidragande orsak härtill har givetvis varit, att de nya reglerna i allmänhet icke

[9] Jfr *Schmidt*, sid. 69, 70, 82.

[10] Den maken A tillhöriga egendom, vari maken B äger giftorätt, utgör alltså maken A:s giftorättsgods; den B tillhöriga egendom, vari A äger giftorätt, utgör B:s giftorättsgods.

[11] Se t. ex. NJA, II, 1921, sid. 56, 146 o. f.

[12] Om den avlidne haft enskild egendom, blir den efterlevande maken på grund av arv ägare även till denna egendom.

[13] NJA, II, 1928, sid. 294, *Guldberg-Bergendal*, sid. 268, *Walin*, sid. 23.

[14] Om vid den efterlevande makens frånfälle sekundosuccessorer finnas till den först avlidne, skola dock dessa taga arv efter den först avlidne. Den härvid föreskrivna förrättningen är närmast jämförlig med en bodelning i anledning av den först avlidnes frånfälle, vilken bodelning uppskjutits till den efterlevande makens död. NJA, II, 1928, sid. 330, *Guldberg-Bergendal*, sid. 268—269, *Walin*, sid. 37.

[15] NJA, II, 1921, sid. 56.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

gälla för äktenskap, ingångna före den 1 januari 1921, samt att man sålunda haft och fortfarande har att vid sidan av varandra tillämpa två olika system i fråga om makars egendomsförhållanden.[16] Olägenheterna härav ha tidigare i olika sammanhang påtalats,[17] och svårigheterna ha ej heller i våra dagar eliminerats.[18] Fortfarande kan man hos våra underdomstolar skönja en viss osäkerhet i fråga om giftorättens innebörd beträffande nya äktenskap,[19] och särskilt märkbart är detta, då äktenskap upplösts genom ena makens död.[20]

Om sålunda de allmänna domstolarna haft vissa svårigheter att rätt tillämpa nya GB:s bestämmelser om äkta makars egendomsförhållanden, torde kunna antagas att så än mer varit fallet beträffande beskattningsmyndigheterna, till vilkas dagliga gärning det icke hör att syssla med dylika frågor.

[16] Enligt verkställda beräkningar skulle antalet bestående äktenskap, ingångna före den 1 januari 1921, utgöra 35.000 år 1965; år 1970 beräknas antalet ha nedgått till 10.000. Se SOU 1947:43, sid. 71. Härtill kommer att äldre GB:s regler i åtskilliga fall skola tillämpas vid delning av dödsbo efter änka eller änkling, vars äktenskap var ingånget före den 1 januari 1921. Jfr not 7 och 14 samt ÄB 3 kap. och *Björling* i SvJT 1930, sid. 325.

[17] Se härom *Undén*, i SvJT 1928, sid. 28, och *Björling* i SvJT 1930, sid. 321.

[18] En av orsakerna härtill är säkerligen att, såsom *Malmström* påpekat (SOU 1947:43, sid. 27 not 1), GB:s skarpa åtskiljande av den ene och den andre makens egendom är i viss mån verklighetsfrämmande. Jfr även *Lögdbergs* uttalande i SvJT 1959, sid. 584, "att vissa av de mest svårtillämpade bestämmelserna i GB i stor utsträckning synas ha stannat på papperet". Se ock *J. Sundberg* i SvJT 1964, sid. 33, 35.

[19] Ännu i en häradsrättsdom av år 1961 talas om "egendomsgemenskap" mellan makar, ehuru det i målet ifrågavarande äktenskapet ingåtts efter den 31 december 1920, H. 1963:690 (sid. 695, 697).

[20] Jfr *Bratt* i SvJT 1951, sid. 426.

II. *Skatterättens inställning till förvärv genom giftorätt*

A. Historik

Vad härefter angår skattelagarnas inställning till förvärv genom giftorätt, må erinras om att de första bestämmelserna i ämnet meddelades i 1910 års skatteförfattningar, varest stadgades att såsom inkomst taxeras icke "vad som förvärvats genom giftorätt";[21] det var här således fråga om giftorätt enligt äldre GB. Med denna bestämmelse avsåg man endast att lagfästa rådande praxis.[22] Vad man därigenom velat utsäga torde, trots stadgandets avfattning, dock ej allenast vara det tämligen självklara förhållandet att giftorättens uppkomst icke skulle anses medföra skattepliktig inkomst — ingen torde ha ifrågasatt att envar, som ingick äktenskap, skulle kunna beskattas för inkomst genom därvid erhållen giftorätt i samfällt bo — utan därjämte även att såsom inkomst skulle icke taxeras vad som vid giftorättens utbrytande tillföll make, d. v. s. vad som han vid detta tillfälle verkligen förvärvade på grund av tidigare uppkommen giftorätt.[23] Stadgandet får därför anses ha inneburit *dels* att giftorätten i och för sig icke skulle anses medföra att skattepliktig inkomst därigenom uppkom och *dels* att vad som vid giftorättens utbrytande förvärvades ej heller skulle utgöra skattepliktig inkomst.

Vid 1920 års riksdag ändrades ifrågavarande stadgandes avfattning "av hän-

[21] 8 § i 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, 8 § i 1910 års bevillningsförordning.

[22] Prop. 1910:88, sid. 101.

[23] Stundom vill dock synas som om man ansett förvärv genom giftorätt ha inträtt redan vid ena makens död och således innan giftorättsandelen utbrutits genom skifte, se R. 1926, ref. 5, II, och not 92.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

syn till bestämmelserna i det av riksdagen ... antagna förslaget till ny giftermålsbalk",[24] så att därigenom från taxering fritogs "andel, som vid bodelning tillfallit make ävensom vad som förvärvats genom giftorätt". Efter denna ändring omnämndes alltså uttryckligen bodelning, som dock endast förekom i nyare äktenskap, men icke skifte (boskifte), som alltjämt förekom i äldre äktenskap; förvärv genom skifte fick dock uppenbarligen alltjämt anses inbegripet under uttrycket "vad som förvärvats genom giftorätt".[25]

När förslaget till KL framlades för 1927 års riksdag hade man tydligtvis uppmärksammat berörda anomali. I förslaget till 19 § KL, vari de ifrågavarande bestämmelserna inrycktes, nyttjade man därför ej längre uttrycket bodelning utan använde i stället locutionen "andel i bo, som vid dess delning tillfallit make"; härunder inbegrepos ju såväl bodelning i nyare äktenskap som skifte i äldre äktenskap. Vid sidan härav omnämndes såsom ett särskilt fång "vad som förvärvats genom giftorätt".

I propositionen till 1928 års riksdag slopade man dock denna klarläggande formulering, i det att uttrycket "andel i bo, som vid dess delning tillfallit make" utgick ur lagtexten. I dess ställe återgick man till att endast tala om "bodelning" samt därutöver om "vad som eljest på grund av giftorätt tillfallit make". Man var sålunda i huvudsak tillbaka till den föga lyckade formulering, som år 1920 införts men som man år 1927 velat tillrättalägga. Såsom motivering till ändringen åberopade man att den nu nyttjade formuleringen återfanns i det till 1928 års riksdag avgivna förslaget till lag om arv m. m. 2 kap. 11 § sista stycket[26] — därvid helt förbiseende att stadgandet i sist berörda lagrum endast har avseende å nyare äktenskap.[27] Stadgandet i 19 § KL avfattades emellertid i enlighet med vad sålunda föreslagits.

B. Gällande rätt

I 19 § KL stadgas alltså, att till skattepliktig inkomst räknas icke "vad som vid bodelning eller eljest på grund av giftorätt tillfallit make". Denna formulering, tillkommen efter åtskillig vedermöda, är icke alltför upplysande.[28] Av stadgandets förhistoria lärer emellertid framgå, att under uttrycket "vad som ... eljest på grund av giftorätt tillfallit make" inbegripes *dels* det förvärv av en ideell andel i samfällt bo, som giftorätten innebär i äldre äktenskap, och *dels* vad som tillfaller make i sådant äktenskap vid giftorättens utbrytande genom skifte (boskifte). I båda dessa fall anses följaktligen ett verkligt förvärv vara för handen.

[24] Andra särskilda utskottets utlåtande 1920: 1, sid. 59.

[25] Visserligen har uttrycket bodelning stundom använts för att beteckna även skifte i äldre äktenskap — se t. ex. 39 § c) förordningen om arvsskatt och gåvoskatt — men så kan näppeligen här ha varit fallet med hänsyn till motiveringen för att uttrycket infördes. — Betr. KL:s terminologi, se 35 § 2 mom. andra stycket och punkt 4 andra stycket anv. till 22 § samt nedan § 3 och § 5, II.

[26] Prop. 1928: 213, sid. 251. — I den slutliga lagtexten motsvaras förslagets 2 kap. 11 § av 2 kap. 6 §. Se numera ÄB 3: 6, sista stycket.

[27] Ifrågavarande stadgande avser make, som erhållit arv efter andre maken och sedan ingått nytt äktenskap. Makes arvsrätt infördes genom lag, som trädde i kraft den 1 januari 1921, och det i stadgandet avsedda nya äktenskapet måste således ha ingåtts efter den 31 december 1920.

[28] 1928 års lagstiftare ha tydligen stått något främmande inför de ändringar i fråga om äkta makars egendomsförhållanden, som skett genom nya GB. Jfr *Björling* i SvJT 1930, sid. 322, *J. Sundberg* i SvJT 1964, sid. 29, och *Englund,* sid. 57, not 21. Mot den sistnämnda *Mutén* (Skattenytt 1960, sid. 353) i ett som vanligt obalanserat angrepp.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

Det förstnämnda förvärvet saknar i detta sammanhang intresse. Eftersom giftorätten är oförytterlig och icke såsom sådan lämnar någon avkastning, kan icke fråga uppstå om någon framtida inkomstbeskattning i anledning av giftorätten; i fråga om förmögenhetsbeskattningen gäller enligt 12 § SF att boets gemensamma förmögenhet inräknas i mannens skattepliktiga förmögenhet, när makarna under beskattningsåret levt tillsammans.

Det fång åter, som för make i äldre äktenskap uppkommer vid giftorättens utbrytande genom skifte, utgör icke ett fång omedelbart genom giftorätt utan ett genom skiftet uppkommet fång; detsamma behandlas därför i annat sammanhang (se §§ 3 och 5 nedan). Icke desto mindre har i praxis åtskilligt missförstånd framkallats därav, att i äldre författningar talades om "vad som förvärvats genom giftorätt" och av att i 19 § KL talas om "vad som . . . på grund av giftorätt tillfallit make". Dessa uttryck ha sålunda ofta uppfattas såsom liktydiga med att giftorätten i äldre äktenskap innebar ett omedelbart förvärv av viss bestämd egendom, d. v. s. då i regel hälftendelen av varje sak, lös eller fast, som förefanns vid äktenskapets ingående eller därefter förvärvades.

Av de noterade rättsfallen hänför sig ett till tiden före 1928 års skattelagstiftning och de övriga till tiden före 1951 års ändringar i 35 § KL och i punkt 4 anv. till 22 § KL.

Tre av rättsfallen avse oskifta dödsbon och gälla bl. a. frågan, huruvida efterlevande make skall anses ha förvärvat andel i en i dödsboet ingående fastighet i och med att den andre maken under bestående äktenskap förvärvade fastigheten.

En år 1916 under bestående äktenskap inköpt del av en fastighet hade, sedan mannen år 1917 avlidit, påföljande år (år 1918) försålts av delägarna i det då oskiftade dödsboet, vilka utgjordes av änkan och makarnas barn. 1919 års prövningsnämnd beskattade änkan för hälften av den realisationsvinst, som ansågs ha uppkommit vid fastighetens försäljning, under uttalande, att ifrågavarande fastighetsdel av änkan och hennes man inköpts efter deras giftermål samt följaktligen, då boskillnad mellan makarna icke förelegat, "fastigheten" måste såsom makarnas gemensamma egendom anses vara jämväl av änkan förvärvad genom köp. Anförda besvär tillstyrktes av kronans ombud, som fann det ostridigt att egendomen av änkan "förvärvats genom giftorätt". Kammarrätten undanröjde taxeringen, enär egendomen icke kunde anses ha tillfallit änkan genom sådant fång, som utgjorde förutsättning för uppkomst av realisationsvinst. Regeringsrätten, varest kommunen anförde besvär, gjorde icke någon ändring häri.[29]

Ett senare mål gällde beräkning av ingångsvärdet å skog, som avyttrats år 1930 i samband med avyttring av vissa fastigheter från oskift dödsbo, vari änka och åtta barn voro delägare; fastigheterna hade förvärvats av den avlidne mannen delvis genom arv men till större delen genom köp under bestående äktenskap. 1932 års prövningsnämnd ansåg att änkan "förvärvat sin andel i fastigheterna genom makarnas köp" och att hennes andel utgjorde hälften av fastigheterna samt beräknade (vid eftertaxering) ingångsvärdet för dödsboet med hänsyn härtill. Kammarrätten gjorde i denna del icke någon ändring i prövningsnämndens beslut. Regeringsrätten undanröjde taxeringarna, enär den omständigheten att viss del av ifrågavarande fastigheter varit för makarna gemensam egendom icke medförde, att till grund för beräkning av skogens för stärbhuset gällande ingångsvärde skulle till någon del läggas fastigheternas värde vid annan tid än mannens död.[30]

Mannen L inköpte år 1933 under bestående äktenskap en fastighet. Han avled år 1936, efterlämnande änka och barn. Det oskiftade dödsboet försålde fastigheten år 1937. 1939 års pröv-

[29] R. 1926, ref. 5, II. Enahanda mål R. 1926, not 92.

[30] R. 1936, ref. 18. — Formuleringen av regeringsrättens utslag är något missvisande: Fastighetsdelarna hade aldrig utgjort "för makarna gemensam egendom". Däremot hade fastighetsdelarna ingått i det för makarna samfällda boet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

ningsnämnd ansåg (vid eftertaxering) dödsboet böra beskattas för vid försäljningen uppkommen vinst "å den av den efterlevande makan ägda hälften av fastigheten". Kammarrätten beskattade dödsboet för hela den uppkomna vinsten. Regeringsrätten undanröjde taxeringarna.[31]

Ett rättsfall gäller samma fråga, ehuru densamma här uppkommit först sedan efterlevande make vid skifte erhållit del i fastighet, som av den avlidne mannen förvärvats under äktenskapet.

Vid skifte i januari 1933 av ett dödsbo, vari änka och sex barn voro delägare, hade änkan såsom giftorätt erhållit viss andel i en fastighet, som den avlidne mannen under bestående äktenskap, ingånget år 1901, förvärvat delvis genom arv och delvis genom köp. Den 29 oktober 1933 sålde delägarna i fastigheten gemensamt vissa utstämplade, rotstående träd. Även i detta mål gjordes gällande att änkan finge anses ha förvärvat den andel i fastigheten, hon vid skiftet erhållit såsom giftorätt, redan vid mannens förvärv av fastigheten; hon beskattades därför av prövningsnämnden med utgångspunkt från skogens ingångsvärde vid sistnämnda förvärv. Kammarrätten gjorde häri icke någon ändring. Regeringsrättens utslag i målet innebar däremot, att änkan beskattades med utgångspunkt från skogens ingångsvärde vid tidpunkten för mannens frånfälle.[32]

I tre av de återgivna rättsfallen[33] har således prövningsnämnden och i ett av dem även kammarrätten ansett att, ehuru dödsbo efter avliden make var oskiftat, efterlevande make ägde en andel i däri ingående fastighet samt därjämte även att denna andelsrätt i fastighet uppkommit redan vid och genom det under bestående äktenskap av andra maken gjorda fastighetsförvärvet. I ett av rättsfallen[34] ha prövningsnämnden och kammarrätten ansett att efterlevande make, som vid skifte erhållit andel i fastighet såsom giftorätt, förvärvat denna fastighetsandel redan genom tidigare under bestående äktenskap av andra maken verkställt inköp av fastigheten.

Det är alltså tydligt, att prövningsnämnden i dessa mål och även kammarrätten i ett par av dem missförstått giftorättens innebörd i äldre äktenskap.[35] Något förvärv av viss bestämd egendom eller del därav inträder ju icke genom giftorätten i och för sig. Först genom dess utbrytande blir så fallet.

Emellertid kunna efter tillkomsten år 1920 av nya GB ändock vissa fall uppkomma, där man kan tala om ett förvärv uteslutande på grund av giftorätt. Ett dylikt fång kan nämligen — på sätt ovan under I framhållits — inom såväl äldre som nyare äktenskap vid ena makens död äga rum för den efterlevande maken, då den avlidne ej efterlämnat bröstarvingar och då den efterlevande maken därför övertager all egendom i dödsboet; denna egendom övertages ju då delvis på grund av giftorätt och till återstående del på grund av arv, utan att skifte eller bodelning äger rum. Det torde för övrigt vara detta slag av fång, som beträffande nyare äktenskap åsyftades med den i 1928 års proposition åberopade formuleringen i lagen om arv.

Detta är emellertid det enda föreliggande fallet av förvärv uteslutande genom giftorätt, därvid således icke kräves någon ytterligare rättshandling för förvärvets inträde.

Under här förevarande rubrik — förvärv genom giftorätt — kan således endast upptagas efterlevande makes förvärv av sådan egendom, vari giftorätt äger

[31] R. 1940, ref. 53. — Rättsfallet mera fullständigt återgivet nedan under § 4.
[32] R. 1939, ref. 56. — Jfr R. 1954, ref. 3, I.
[33] R. 1926, ref. 5, II, R. 1936, ref. 18, R. 1940, ref. 53.
[34] R. 1939, ref. 56.
[35] Jfr *Bratt* i SvSkT 1946, sid. 51—52.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

rum, när den efterlevande maken utan skifte eller bodelning övertager dödsboet å den grund att arvsrätt föreligger till övrig därtill hörande egendom.

Att här även i skatterättsligt hänseende föreligger ett verkligt fång är givet. Däremot kan, eftersom här är fråga om enmansdödsbo, tvekan uppkomma om den tidpunkt, vid vilken den på giftorätt grundade äganderätten övergår å den efterlevande maken. Med avseende härå hänvisas till § 5, II, nedan.

§ 2. **Förvärv genom gåva mellan makar; särskilt om gåva genom äktenskapsförord**

I. *Civilrättsliga regler*

Före tillkomsten av nu gällande GB voro gåvor mellan makar icke tillåtna, och så var förhållandet vare sig boskillnad beviljats eller icke.[35a] Att genom äktenskapsförord överföra egendom mellan makar var följaktligen omöjligt; sådant förord måste, för att bli gällande, upprättas före äktenskapets ingående. Vad sålunda gällde före tillkomsten av nu gällande GB äger fortfarande tillämpning i fråga om makar i äldre äktenskap. Äganderätt kan således icke i dessa äktenskap överföras genom gåva mellan makarna, vare sig i äktenskapsförordets form eller annorledes.[36] Ett undantag från det sagda kan dock sägas föreligga, då vid skifte under bestående äktenskap make erhåller större del av samfällt bo än på honom ankommer; se härom under § 3 nedan.

I nyare äktenskap äro däremot gåvor mellan äkta makar tillåtna under vissa i GB 8 kap. angivna förutsättningar. Först och främst kan sådan gåva ske genom upprättande av äktenskapsförord under bestående äktenskap och dess ingivande till vederbörlig domstol, GB 8:2 och 12. Förordet skall upprättas skriftligen och bestyrkas med vittnen, GB 8:10, men blir ej gällande förr än det ingivits till rätten, GB 8:12. Rätten har därefter att utfärda kungörelse om förordets ingivande, GB 8:11, andra stycket.

Den gåva, äktenskapsförordet avser, blir alltså icke fullbordad förr än förordet ingivits till rätten, och först i detta ögonblick har således äganderätten till det bortgivna övergått från den ena maken till den andra; något överlämnande av det skänkta eller någon däremot svarande åtgärd kräves icke.[37] Är avsikten att det bortskänkta skall bliva gåvotagarens enskilda egendom och således ej ingå i dennes giftorättsgods, måste detta angivas i äktenskapsförordet; jämför GB 6:8.

Stundom förekommer att ett äktenskapsförord, som avser gåva mellan makar, icke avfattas på sådant sätt att detta förhållande framgår utan endast innehåller att viss i boet befintlig egendom skall vara ena maken enskilt tillhörig (viss egendom "skrives på" ena maken)[38]. När sålunda av förordet icke framgår att fråga är om gåva, saknar rätten anledning att föranstalta om sådan kungörelse, som för gåvofallen föreskrives i GB 8:11. Huruvida förordet — när kungörelse icke utfärdats ehuru förordet gäller gåva —

[35a] 22 § lagen den 1 juli 1898 om boskillnad. — Att, särskilt då fråga var om smärre gåvor, denna juridiska regel stod i en avgjord motsats till det hos folket levande rättsmedvetandet, har framhållits av *Winroth,* Svensk civilrätt, II, Malmö 1901, sid. 764.

[36] Däremot äro äktenskapsförord mellan makar i äldre äktenskap tillåtna i vissa speciella fall; se härom promulgationslagen till GB 5 §, 4 mom., 5 mom. andra stycket och 8 mom.

[37] *Schmidt,* sid. 76, SOU 1964:35, sid. 161, *J. Sundberg* i SvJT 1964, sid. 40.

[38] Jfr R. 1954, not 1032, återgivet nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

ändock kan medföra att giltig gåva anses ha ägt rum, är en omstridd fråga, som ännu ej slutgiltigt avgjorts.[39]

Emellertid kunna i två fall gåvor mellan makar i nyare äktenskap vara giltiga utan att för den skull äktenskapsförord erfordras. Sådant förord kräves till en början icke, när fråga är om "sedvanliga skänker", vilkas värde ej står i missförhållande till givarens villkor, GB 8:2, första stycket. Äganderätten får i detta fall anses ha övergått vid gåvans överlämnande, om sådant äger rum, men eljest då gåvoavsikten på annat sätt manifesterats;[40] i sistnämnda fall kunna dock betydande bevissvårigheter uppkomma.[41]

Vidare gäller att make, å vars inkomst under loppet av ett kalenderår uppkommit besparingar, äger att utan upprättande av äktenskapsförord före utgången av följande året till andra maken utan vederlag överlåta egendom till värde av högst hälften av vad som besparats, dock högst 5.000 kr, GB 8:3. Sådan överlåtelse är dock ej gällande mot överlåtarens borgenärer med mindre därom upprättats skriftlig, med vittnen styrkt handling, däri jämväl besparingens storlek angivits, samt överlåtaren hade kvar egendom, som uppenbarligen motsvarade hans gäld. Beträffande frågan om äganderättens övergång vid detta slag av gåva är att märka att, även om handling som senast sagts icke upprättats, överlåtelsen ändock äger sin fulla giltighet makarna emellan och mellan den ena maken och den andres rättsinnehavare.[42] Vid sådant förhållande lärer äganderätten få anses ha övergått redan genom besparingarnas överlämnande till den make, som erhållit desamma. Detta överlämnande kan ske på olika sätt, dock icke genom utställande av en skuldförbindelse å ifrågakommet belopp; en sådan förbindelse innefattar blott en utfästelse om gåva och är därför icke bindande jämlikt stadgandet i GB 8:2, andra stycket.[43] Slutligen anmärkes, att om make överför besparingar å andra maken med större belopp, än enligt GB 8:3 är medgivet, blir överföringen ändock giltig till den del som motsvarar det medgivna beloppet.[44]

I de båda sist angivna fallen av gåvor mellan makar ingår den bortskänkta egendomen i mottagarens giftorättsgods och blir således icke mottagarens enskilda egendom.[45]

Såsom ett tredje fall, då gåva mellan makar i nyare äktenskap blir giltig, ehuru äktenskapsförord icke upprättats däröver, kan upptagas det fall, då vid bodelning under bestående äktenskap ena maken av sitt giftorättsgods tilldelar den andra maken större del än som på denne andre make ankommer; med avseende härå hänvisas dock till framställningen under § 3 nedan.

Har gåva mellan makar ägt rum utan att något av ovan angivna fall är för handen, är gåvan ogiltig.[46]

II. *Skatterättens inställning till förvärv genom gåva mellan makar*

För skatterättens vidkommande gäller enligt 19 § KL att vad som genom gåva

[39] *Beckman,* sid. 34, synes anse att förordet i dylikt fall ej medför verkan såsom gåva. *J. Sundberg* (SvJT 1964, sid. 39 o. f.) hävdar motsatt uppfattning.
[40] Jfr *Bengtsson* i SvJT 1962, sid. 703.
[41] Jfr NJA, II, 1921, sid. 118, 123—124.
[42] NJA, II, 1921, sid. 122. — Jfr H. 1935: 481.
[43] Jfr NJA, II, 1921, sid. 117—118.
[44] H. 1941: 658, *Beckman,* sid. 35.
[45] Jfr GB 6: 8 och NJA, II, 1921, sid. 83, 84, 116—117.
[46] Jfr H. 1940: 637, H. 1941: 658, H. 1957: 315, H. 1958: 456.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

förvärvas icke räknas till skattepliktig inkomst. Under uttrycket gåva är givetvis inbegripen sådan gåva, som med laga verkan äger rum mellan makar, och detta även då gåvan sker i äktenskapsförordets form.[47] Att å andra sidan dylik gåva även i skatterättsligt hänseende anses innebära ett överförande av äganderätt är givet och framgår redan av åberopade lagrum. I vissa fall skall dock på grund av särskilda bestämmelser bortses från gåvofånget och i stället hänsyn tagas till närmast föregående förvärv, där detta skett genom köp, byte eller därmed jämförligt fång; se 35 § 2 mom. andra stycket KL och punkt 4 andra stycket anv. till 22 § KL.[47 a]

Med avseende å tidpunkten för äganderättens övergång måste antagas att de civilrättsliga reglerna gälla. Med hänsyn till vad ovan anförts innebär detta att även i skatterättsligt avseende äganderätten anses övergå:

a) Vid gåva genom äktenskapsförord: Då förordet ingivits till vederbörande domstol. — Om domstolen icke utfärdat kungörelse jämlikt GB 8:11, är dock tveksamt, huruvida giltig gåva föreligger.

b) Vid "sedvanliga skänker": Då det bortgivna överlämnats till andra maken eller bortgivandet på annat sätt manifesterats.

c) Vid gåva av besparingar: Då besparingen överförts å andra maken (annorledes än genom utfärdande av skuldförbindelse).

Vad angår det fall, då vid skifte under bestående äldre äktenskap ena maken erhåller större andel i samfällt bo, än som på honom ankommer, eller då vid bodelning under bestående nyare äktenskap ena maken av sitt giftorättsgods tilldelar andra maken större del än som på denne ankommer, hänvisas till framställningen under § 3 nedan.

De föreliggande rättsfallen synas endast avse spörsmålet om äktenskapsförords verkningar. Ett av dessa rättsfall är av intresse för frågan, huruvida genom äktenskapsförord äganderätten till däri avsedda föremål övergått å den make, till vars förmån äktenskapsförordet upprättats.

Mannen Aaltona, som ingått äktenskap den 18 november 1948, hade upprättat ett den 15 augusti 1949 dagtecknat äktenskapsförord av följande lydelse: "Alla de i boet befintliga tavlor, vilka utförts och signerats av mannen Veikko Aaltona, skola vara hustruns, Kjersti Viktoria Aaltona, enskilda egendom, vari den andre maken icke äger giftorätt". Äktenskapsförordet ingavs den 29 september 1949 till Stockholms rådhusrätt och intogs den 30 september 1949 i rådhusrättens protokoll; protokollet innehöll icke något uttalande om att kungörelse rörande förordet utfärdats.

Under tiden den 1—den 28 september 1949 anordnade mannen Aaltona en utställning av åtskilliga av honom utförda tavlor. En del av dessa tavlor försåldes å utställningen och därvid även vissa av de tavlor, som åsyftades i berörda äktenskapsförord; sistnämnda tavlor hade försålts för tillhopa 12.185 kr. Detta belopp deklarerades icke av mannen Aaltona eller av hans hustru. År 1951 eftertaxerades mannen Aaltona i prövningsnämnden bl. a. för beloppet 12.185 kr., därvid mannen Aaltona ansågs ha bedrivit rörelse samt genom tavlornas bortgivande till hustru Aaltona ha verkställt uttag av varor ur denna rörelse och därigenom ha blivit skattskyldig för tavlornas värde. Mannen Aaltona anförde besvär samt uppgav därvid att han under tiden fram till augusti 1949 lämnat ett femtiotal tavlor som gåva till sin hustru samt att ovan berörda äktenskapsförord upprättats för att säkerställa denna gåva. Kammarrätten undanröjde eftertaxeringen ifråga, enär med avseende å vad i målet förekommit det finge an-

[47] Jfr R. 1950, ref. 37, R. 1956, not 1210, R. 1957, not 2374, åberopade nedan. — Se ock prop. 1928:213, sid. 251—252.

[47 a] Jfr även SOU 1965:72, sid. 230 o. f., 285.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

ses, att i mannen Aaltonas inkomst av rörelse för beskattningsåret 1949 icke bort inräknas ifrågavarande belopp. Regeringsrätten fann däremot mannen Aaltona skattskyldig för beloppet ifråga, 12.185 kr., "enär i målet icke förebragts någon omständighet som kan föranleda till att Aaltona icke skulle vara skattskyldig för hela intäkten av de försålda tavlorna".[48]

Även om mannen Aaltonas uppgift, att han fram till augusti 1949 överlämnat tavlorna till sin hustru såsom gåva, vore med verkliga förhållandet överensstämmande, hade dessa gåvor uppenbarligen icke varit av sådan beskaffenhet, att desamma kunnat vara giltiga jämlikt stadgandet i GB 8:2. Ej heller har i målet ens påståtts, att gåvorna utgått av sådana besparingar att desamma delvis varit giltiga jämlikt stadgandet i GB 8:3. Endast genom äktenskapsförordet kunde därför de ifrågavarande gåvorna tänkas ha i laga ordning kommit till stånd. Emellertid lärer vara uppenbart att äktenskapsförordet icke kunnat medföra att äganderätten till ifrågavarande, å utställningen försålda tavlor övergått å hustru Aaltona. Även om förordet anses i formellt avseende giltigt, ehuru det tydligen icke av rådhusrätten kungjorts — om så skett, borde anteckning härom ha verkställts i rättens protokoll — har förordet icke blivit gällande förr än det ingavs till rådhusrätten den 29 september 1949. Vid denna tidpunkt voro emellertid de i målet ifrågakomna tavlorna av mannen Aaltona försålda till utomstående, vilka därigenom förvärvat äganderätt till tavlorna. Då dessa tavlor således ej längre voro i mannen Aaltonas ägo, när äktenskapsförordet blev gällande, kunde därigenom icke å hustru Aaltona överföras någon rätt till samma tavlor.[49]

Övriga antecknade rättsfall hänföra sig till realisationsvinstbeskattningen och avse tillämpningen av 35 § KL i dess lydelse före 1951 års ändring därav. Rättsfallen äga dock alltjämt intresse.

Hustru H hade år 1945 genom köp förvärvat en fastighet för 83.500 kr. Genom äktenskapsförord den 29 november 1946, vilket inregisterades av vederbörande domstol den 2 december 1946, överlämnade hon såsom gåva den ifrågavarande fastigheten till sin make med skyldighet för honom att svara för fastigheten åvilande gäld (nya GB var tillämplig å makarnas egendomsförhållanden). Den i fastigheten intecknade gälden uppgick till 70.000 kr.; fastigheten var åsatt ett taxeringsvärde av likaledes 70.000 kr. Mannen H försålde fastigheten den 25 april 1947, varvid realisationsvinst uppkom. Taxeringsintendenten ansåg äktenskapsförordet innebära en skentransaktion och yrkade därför att hustru H skulle beskattas för den genom avyttringen uppkomna realisationsvinsten. 1948 års prövningsnämnd beslöt i enlighet härmed och kammarrätten gjorde icke någon ändring i detta beslut. Regeringsrätten undanröjde taxeringen, enär vad i målet förekommit icke föranledde att i beskattningshänseende anse hustru H ha ägt berörda fastighet vid dess avyttring under beskattningsåret.[50]

Samma hustru H hade år 1945 genom köp förvärvat en annan fastighet för 200.000 kr. Genom äktenskapsförord den 3 mars 1948, vilket ingivits till vederbörande domstol den 22 mars 1948 och samma dag intagits i domstolens protokoll samt kungjorts, överlämnade hon såsom

[48] R. 1954, not 1032, SvSkT 1955, rf. sid. 3, Taxeringsnämnden 1954, sid. 176, Skattenytt 1954, sid. 277. — Jfr R. 1954, not 1033, avseende taxering av hustru Aaltona; se härom även Taxeringsnämnden 1954, sid. 176.

[49] Vid återgivandet av detta rättsfall i fackpressen och i rättsfallssamlingar plägar emellertid därtill fogas ett uttalande om att transaktionen ifråga tydligen av regeringsrätten ansetts innebära att mannen Aaltona uttagit varor ur sin rörelse för att bortgiva dem till sin hustru. Det vore dock förvånande, om detta vore anledningen till regeringsrättens dunkelt formulerade utslag. Sist berörda spörsmål kunde icke uppkomma med mindre än att en giltig gåva till hustru Aaltona verkligen ägt rum — men så var ju icke förhållandet. — Jfr *Englund,* sid. 161 not 43.

[50] R. 1950, ref. 37; referatet kompletterat med ledning av de prövade handlingarna. — Rättsfallet berört av *Bylin* i Skattenytt 1961, sid. 458.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

gåva den ifrågavarande fastigheten till sin make med skyldighet för honom att svara för fastigheten åvilande gäld. Den i fastigheten intecknade gälden uppgick enligt uppgift till 215.000 kr.; fastigheten var åsatt ett taxeringsvärde av 225.000 kr. Mannen H försålde fastigheten enligt köpekontrakt den 15 juli 1948, varvid realisationsvinst uppkom. Även i detta fall ansåg prövningsnämnden att äktenskapsförordet utgjort en skentransaktion samt beskattade hustru H för uppkommen realisationsvinst. Kammarrätten, vars utslag meddelades år 1954 och således efter det regeringsrätten avgjort nyss omförmälda mål, fann för sin del att den såsom äktenskapsförord betecknade handlingen med hänsyn till i målet upplysta omständigheter måste antagas ha den innebörden, att hustru H försålt ifrågavarande fastighet till sin man för 215.000 kr., samt att för båda makarna uppkommit realisationsvinst. Regeringsrätten fann däremot att skattepliktig realisationsvinst icke förelåg för någon av makarna "enär med hänsyn till förhållandet mellan fastighetens värde och å fastigheten vilande gäld vid tiden för äktenskapsförordets upprättande förordet icke kan anses innefatta ett med köp eller byte jämförligt fång".[51]

Mannen Å hade år 1944 förvärvat en tomträtt för 67.000 kr. År 1947, efter erhållen skilsmässa i tidigare äktenskap, ingick mannen Å nytt äktenskap. Å hustrun i detta nya äktenskap överlät mannen Å tomträtten ifråga såsom gåva genom ett den 21 januari 1948 dagtecknat äktenskapsförord som, vederbörligen bevittnat, ingivits till Stockholms rådhusrätt den 28 januari 1948 och intagits i rådhusrättens protokoll den 29 januari 1948 samt kungjorts. I äktenskapsförordet fanns icke någon bestämmelse om att hustru Å skulle övertaga ansvaret för den i tomträtten intecknade gälden, som uppgick till 90.000 kr.; det taxerade byggnadsvärdet var 55.500 kr. Under år 1949 försålde hustru Å tomträtten för 115.000 kr. Taxeringsnämnden beskattade år 1950 mannen Å för genom avyttringen uppkommen realisationsvinst, till synes å den grund att varje uppgift saknats om att tomträtten överlåtits å hustru Å. Mannen Å anförde besvär och upplyste nu att sådan överlåtelse ägt rum genom äktenskapsförord. Prövningsnämnden undanröjde den ifrågavarande taxeringen av mannen Å och taxerade i stället hustrun Å för realisationsvinsten, därvid ansågs att hon köpt tomträtten av mannen för 90.000 kr. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i detta beslut. Regeringsrätten, varest hustru Å anförde besvär, undanröjde taxeringen, "enär, såvitt handlingarna i målet utvisa, klaganden icke övertagit betalningsansvaret för de i tomträtten intecknade skulderna, samt vid sådant förhållande klagandens förvärv av tomträtten icke kan anses såsom ett med köp eller byte jämförligt fång och någon för klaganden skattepliktig realisationsvinst förty icke uppkommit".[52]

Rättsfallet R. 1950, ref. 37, innebär allenast ett konstaterande av, att överförande av egendom genom äktenskapsförord innefattar en även skatterättsligt ("i beskattningshänseende") gällande överlåtelse av äganderätt.

De båda övriga rättsfallen avse frågan, huruvida ett äktenskapsförord, varigenom fast egendom överföres från ena maken till den andra, skall anses innefatta gåva eller i stället anses utgöra köp. En förutsättning för att köp skall föreligga är givetvis i detta liksom i andra fall att den, till vilken överlåtelse skett, å sin sida lämnat vederlag. I R. 1957, not. 2374, var så icke fallet, eftersom hustrun icke övertog betalningsansvaret för den intecknade gälden och ej heller vederlag i annan form,

[51] R. 1956, not 1210 (jfr R. 1950, ref. 37, sid. 142), SvSkT 1957, rf, sid. 41, Skattenytt 1957, sid. 94.

[52] R. 1957, not 2374, Taxeringsnämnden 1958, sid. 68, SvSkT 1958, rf, sid. 39, Skattenytt 1958, sid. 131. — Utredningen ang. äktenskapsförordet är i detta mål synnerligen bristfällig. Mannen Å uppgav i besvären till prövningsnämnden att äktenskapsförordet upprättats före hans den 17 december 1947 ingångna nya äktenskap. Av handlingarna i målet framgår att hustru Å sedermera företett äktenskapsförordet i original å vederbörande taxeringskontor, och en s. k. avskrift därav är bifogad handlingarna; av denna s. k. avskrift framgår dock icke, vare sig att förordet bevittnats eller att det ingivits till vederbörlig domstol. Ovan återgivna uppgifter härom ha nu inhämtats vid Stockholms rådhusrätt; desamma ha dock, som av det anförda framgår, på sin tid varit tillgängliga å taxeringskontoret.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

så vitt upplysts, förekom. Vad slutligen angår R. 1956, not. 1210, överensstämmer detta avgörande med den praxis, som utbildat sig beträffande förevarande spörsmål i fall, då intecknad fast egendom eljest överlåtits genom en såsom gåva betecknad transaktion.

§ 3. Förvärv under makars livstid genom bodelning eller, i äldre äktenskap, genom skifte

I. *Civilrättsliga regler*

Här avsedda åtgärder äro sådana, varigenom i äldre äktenskap giftorättsandelen utbrytes och i nyare äktenskap giftorättsanspråket realiseras.

I äldre äktenskap utbrytes giftorättsandelen, varvid alltså egendomsgemenskapen upplöses, genom skifte av samfällda boet (boskifte). Så bör ske efter det makar vunnit boskillnad enligt 1898 års härom meddelade lag eller ock vunnit hemskillnad eller äktenskapsskillnad utan föregående hemskillnad.[53] Å detta skifte skall, liksom vid bodelning, tillämpas vad i nya ÄB sägs om arvskiftes form och om förordnande av särskild skiftesman samt om dennes befattning med skifte;[54] se härom vad nedan sägs beträffande bodelning. Vid skifte äga makarna dela det samfällda boet på sätt de finna för gott. Den egendom, make vid skiftet erhåller, blir hans enskilda och genom skiftet förvärvas alltså äganderätt till denna egendom.

Skulle genom skifte under bestående äktenskap den ena makens enskilda egendom överföras på den andra maken lärer detta, där ej fråga är om vederlag enligt äldre GB 11:8—11, innebära gåva och överföringen följaktligen i detta fall sakna giltighet. Har genom skiftet ena maken erhållit större del av samfällda boet, än som på honom ankommer, lärer likaledes gåva föreligga men då en giltig sådan, varigenom alltså äganderätt överförts.[55]

I nyare äktenskap realiseras giftorättsanspråket genom bodelning, därvid alltså giftorättsgemenskapen upplöses. Sådan bodelning skall äga rum vid boskillnad, äktenskaps återgång, hemskillnad eller äktenskapsskillnad. Därvid skall makarnas giftorättsgods uppdelas dem emellan, och även i detta fall äga makarna frihet att förfoga däröver efter gottfinnande.[56] Skulle däremot vid bodelning under bestående äktenskap den ena makens enskilda egendom tilldelas den andra maken, föreligger — där ej fråga är om vederlag enligt GB 13:6—7 eller om skadestånd —en gåva, som icke är bindande ens mellan makarna, eftersom den ej skett genom äktenskapsförord.[57] Annorlunda blir läget, då makarna blott fördelat giftorättsgods men den ena maken därvid erhållit större andel därav, än på honom ankommer. Att en sådan fördelning är giltig kan icke vara tvivel underkastat. Däremot råda olika meningar rörande frågan, om här föreligger gåva även i ett sådant fall, då make vid bodelningen väl erhåller mer än som på honom ankommer men dock icke mera än som utgjort hans eget giftorätts-

[53] Jfr promulgationslagen till GB, 5 §, 7 mom. andra stycket.

[54] 13:1 GB jämförd med övergångsbestämmelserna till 1933 års lag ang. ändring i 12 och 13 kap. GB. — Jfr NJA, II, 1933, sid. 648.

[55] Jfr H. 1934:619, H. 1935:573, H. 1963:345 och *Beckman*, sid. 20. Se vidare 39 § c) 1941 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt samt NJA, II, 1941, sid. 347.

[56] *Schmidt*, sid. 88, 183.

[57] H. 1959:161, *Beckman*, sid. 36, *Schmidt*, sid. 185, *J. Sundberg* i SvJT 1964, sid. 26.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

gods. Med hänsyn till den ståndpunkt, högsta domstolen i dylikt fall intagit,[58] lärer dock få antagas att jämväl i dylikt fall en gåva föreligger, bestående i eftergift av giftorättsanspråk.[59]

Enligt GB 13:1 skall vad som finnes stadgat om arvskiftes form, förordnande av särskild skiftesman samt dennes eller boutredningsmans befattning med skifte äga motsvarande tillämpning vid bodelning. Detta innebär till en början, att över bodelningen skall upprättas särskild handling, vilken skall underskrivas av makarna "med vittnen", GB 13:1 jämförd med ÄB 23:4.[60] Bodelningen länder till efterrättelse i och med bodelningshandlingens behöriga upprättande, för så vitt ej bodelningen förrättats av särskilt förordnad skiftesman jämlikt GB 13:1 jämförd med ÄB 23:5. I sistnämnda fall länder bodelningen icke till efterrättelse förr än skiftet vunnit laga kraft; klandertiden är tre månader, ÄB 23:8.[60a]

Den ändring av makars egendomsförhållanden, som skifte eller bodelning innebär, inträder emellertid icke först från och med den dag, då skiftes- eller bodelningshandling upprättats eller bodelning vunnit laga kraft. Den avgörande tidpunkten är i stället, när boskillnad beviljats, dagen då boskillnad söktes,[61] samt då fråga är om hemskillnad eller äktenskapsskillnad dagen då härom meddelad dom vunnit laga kraft.[62] Från denna dag anses egendomsgemenskapen resp. giftorättsgemenskapen hävd mellan makarna, vilket innebär, att giftorätt ej åtnjutes av make i egendom, som efter denna dag förvärvas av andra maken, samt att makarnas vid sagda tilpunkt förefintliga samfällda bo resp. giftorättsgods skall uppdelas dem emellan. All egendom, som make förvärvar efter nu angivna tidpunkt utgör alltså för honom enskild egendom.

Beträffande den egendom, make i äldre äktenskap erhåller vid skifte av samfällt bo, föreligger tydligtvis ett verkligt fång, innefattande övergång av äganderätt. Likaså är fallet, då i nyare äktenskap make vid bodelning erhåller egendom, som förut utgjort andre makens giftorättsgods. Beträffande det fall, att make vid bodelning erhållit sådan egendom, som ingår i hans eget giftorättsgods, blir tydligtvis avgörande huru med äganderätten till detta gods sig förhållit under tiden från det giftorättsgemenskapen upphörde och intill dess bodelningen skedde.

Med avseende härå erinras om att under denna mellanperiod behåller vardera maken förvaltningen av sitt giftorättsgods, GB 9:5, 11:16, och äger under tiden fram till bodelningen fortfarande genom pantsättning, försäljning eller annan rättshandling förfoga över denna egendom, ehuru alltjämt med den inskränkning i förfoganderätten, som finnes stadgad i GB 6:4 och 5.[63] Vardera maken är dock pliktig att vid bodelningen avgiva redovisning för förvaltningen av sitt giftorättsgods och den avkastning, som därav fallit; därjämte kan av ena makens giftorättsgods på yrkande av andra maken så mycket avskiljas och sättas under särskild vård och förvaltning, som finnes erforder-

[58] H. 1937:533. — Jfr NJA, II, 1941, sid. 347.
[59] Jfr *Schmidt*, sid. 184. Annan åsikt *Beckman*, sid. 20.
[60] Ang. formkravet, se *Beckman*, sid. 78, och SOU 1964:35, sid. 242.
[60a] Jfr H. 1951:654.
[61] Lagen den 1 juli 1898 om boskillnad, 19 §, GB 9:3.
[62] Jfr *Schmidt*, sid. 135, SOU 1964:35, sid. 207. — Vid återgång av äktenskap gälla särskilda regler, se GB 10:5.
[63] NJA, II, 1921, sid. 148; jfr sid. 163—164.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

ligt till betryggande av andra makens rätt, dock ej mot förstnämnda makes bestridande så vida denne ställer av rätten godkänd säkerhet, GB 9:6, 11:17.

Man kan kanske med lagberedningen säga att i nyare äktenskap vardera maken under ifrågavarande mellanperiod "i viss mån" får anses förvalta det giftorättsgods, som innehaves av honom, för båda makarnas räkning,[64] men detta hindrar icke att hans förfoganderätt över det egna giftorättsgodset alltjämt är sådan, att den måste betecknas såsom en fortbestående äganderätt.[65] Det vore ju ock rätt egendomligt om den äganderätt till makes giftorättsgods, som bestått medan giftorättsgemenskap rådde, plötsligt skulle upphöra just när giftorättsgemenskapen upplöses.

När man intager denna ståndpunkt är därmed även avgjort, hur det fall skall bedömas, då i nyare äktenskap make vid bodelning erhåller egendom, som ingår i hans eget giftorättsgods. Eftersom maken får anses ha alltjämt varit ägare till denna egendom även efter det giftorättsgemenskapen upplösts, har tydligen bodelningen icke inneburit något överförande av äganderätt till egendomen ifråga; äganderättsförhållandet är detsamma såväl före som efter bodelningen.[66]

II. *Skatterättens inställning*

Vad härefter angår skattelagarnas ståndpunkt till förvärv genom bodelning eller skifte under makars livstid, framgår av 19 § KL att bodelning räknas såsom ett verkligt fång,[67] ehuru förvärv genom bodelning icke hänföres till skattepliktig inkomst. Även vid skattelagarnas tillämpning anses alltså att, då under bestående äktenskap ena makens giftorättsgods genom bodelning tillföres andra maken, äganderätten till detta gods därmed övergår å den andra maken.

Ett landstings förvaltningsutskott hade i augusti 1947 beslutat att på förmånligaste villkor inköpa en mannen P tillhörig fastighet. I september 1947 dömdes till boskillnad mellan mannen P och hans hustru på grund av en den 11 september 1947 ingiven ansökan, och bodelning ägde rum i oktober 1947, därvid hustru P tillskiftades den ifrågavarande fastigheten. Den 8 januari 1948 godkände förvaltningsutskottet ett köpebrev, varigenom fastigheten förvärvades av landstinget. Prövningsnämnden taxerade mannen P för genom fastighetsförsäljningen uppkommen realisationsvinst, i det att bodelningen ansågs ha utgjort ett skenavtal. Kammarrätten undanröjde denna taxering, enär mannen P icke var ägare till fastigheten då densamma försåldes. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring kammarrättens utslag.[68]

Vad angår skifte i äldre äktenskap, där alltså bodelning icke ifrågakommer, har detta fång icke blivit direkt omnämnt i 19 § KL, men måste anses inbegripet under det däri förekommande uttrycket "eljest på grund av giftorätt"; jämför ovan under § 1, II. Även ett dylikt skifte utgör ett verkligt fång jämväl i skatterättslig mening, ehuru vad därigenom förvärvas icke räknas till skattepliktig inkomst.

Den 21 april 1941 ingåvo makarna S ansökan om boskillnad och den 2 maj 1941 dömdes till boskillnad i deras äktenskap. Skifteshandling upprättades den 5 maj 1941 och ingavs till vederbörande domstol den 29 maj 1941. I denna skifteshandling tilldelades hustru S ett visst skogsområde, som år 1935 förvärvats av man-

[64] NJA, II, 1921, sid. 149.

[65] Annan åsikt *Englund*, sid. 55, 60. — Hans framställning avser dock närmast det fall, då giftorättsgemenskap upplöses genom dödsfall, och behandlas därför nedan under § 4.

[66] Häremot strider icke, att i dylika fall stundom kan vara fråga om gåva från andra makens sida, ty denna gåva består då däri att ett giftorättsanspråk eftergivits. Jfr advokatfiskalsämbetets yttrande i H. 1937:533.

[67] Jfr 8 och 9 §§ förordningen om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst.

[68] R. 1954, not 562, SvSkT 1955, rf, sid. 48.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

nen S. Skogsområdet försåldes under år 1942. 1943 års prövningsnämnd, som ansåg att mannen S åtnjutit intäkt av försäljning av skog i samband med försäljning av området ifråga, taxerade honom i enlighet härmed. Kammarrätten undanröjde taxeringen i denna del, enär det i målet blivit upplyst, att den försålda fastigheten före försäljningen förvärvats av hustru S genom skifte efter boskillnad mellan makarna samt mannen S förty icke var skattskyldig för uppkommen intäkt genom försäljningen. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.[69]

Regeringsrätten har jämväl haft att bedöma frågan om äganderätten till makes giftorättsgods under tiden från det giftorättsgemenskapen upplösts i nyare äktenskap och intill dess bodelning skett. Därvid har regeringsrätten intagit samma ståndpunkt, som ovan antagits vara den som följer av de civilrättsliga reglerna.

Makarna B hade ingått äktenskap år 1936. Den 28 juni 1941 dömde högsta domstolen till hemskillnad mellan makarna och den 27 februari 1942 förrättades av särskilt förordnad skiftesman bodelning dem emellan. Därvid tillskiftades hustru B vissa aktier, som ingingo i mannen B:s giftorättsgods; aktierna hade redan i januari 1940 av mannen B deponerats i bank för undvikande av att hustruns andel i mannens giftorättsgods skulle avskiljas och ställas under särskild vård och förvaltning. Bodelningen klandrades av mannen B (dock ej beträffande skiftet av aktierna), och detta mål avgjordes av högsta domstolen den 16 februari 1946, därvid klandertalan i huvudsak ogillades.[70] — Vid 1943 och 1944 års taxeringar ansåg prövningsnämnden värdet av ifrågavarande aktier böra upptagas såsom tillgång vid beräkning av mannen B:s förmögenhet. Mannen B anförde besvär och åberopade att bodelning skett den 27 februari 1942 och att vardera maken därefter borde skatta för sin andel. Taxeringsintendenten invände bl. a. att mannen B måste åtminstone i beskattningshänseende betraktas som ägare till aktierna tills bodelningen vunnit laga kraft. Beskattningsdomstolarna gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut.[71]

Den 21 februari 1946 dömdes till hemskillnad mellan makarna X varefter bodelning ägde rum den 15 juni 1946. Därförinnan hade mannen X genom köpekontrakt den 4 maj 1946 med hustruns godkännande försålt en å honom lagfaren villafastighet, därvid realisationsvinst uppkommit. Av denna realisationsvinst hade hustru X erhållit hälften (eller något därutöver) i olika omgångar; den sista av dessa utbetalningar till hustru X ägde rum den 15 maj 1946. Prövningsnämnden beskattade mannen X år 1947 för hela den ifrågavarande vinsten såsom utgörande inkomstökning enligt övergångsbestämmelserna till 1946 års uppbördsförordning.[72] Kammarrätten gjorde häri icke någon ändring. Av mannen X anförda besvär lämnades av regeringsrätten utan bifall, "enär ifrågavarande villafastighet, enligt vad upplyst blivit, ägts av klaganden ensam, samt vid sådant förhållande den vid försäljningen uppkomna realisationsvinsten — oavsett att klaganden före bodelningen till sin hustru utbetalat hennes giftorättsandel däri — i sin helhet är att anse såsom för klaganden skattepliktig inkomst".[73]

Den 6 maj 1953 dömdes till hemskillnad mellan makarna K och den 16 november 1953 ägde bodelning rum. Därförinnan hade mannen K den 2 november 1953 försålt en å honom lagfaren fastighet, som han under bestående äktenskap förvärvat år 1947; å denna försäljning hade vinst uppkommit. Vid bodelningen tillskiftades mannen K hälften och hustru K hälften av den vid fastighetsförsäljningen avtalade ersättningen. Prövningsnämnden beskattade år 1954 mannen K för hela den å fastighetsförsäljningen uppkomna vinsten. Beskattningsdomstolarna, hos vilka mannen K gjorde gällande att han och hans hustru voro gemensamt ägare till fastigheten vid dess försäljning och att han därför endast borde beskattas för halva realisations-

[69] R. 1946, not 1074.
[70] H. 1946: 59.
[71] R. 1948, not 816—817, SvSkT 1949, rf, sid. 58. — Då bodelningen klandrats i visst avseende, kunde den icke vinna laga kraft i övriga avseenden; ett bifall till klandertalan kunde ha föranlett ändring av bodelningen även beträffande i denna talan ej avsedd egendom.
[72] Ang. beskattningen av dylik inkomstökning, se *Sandström* i SvSkT 1946, sid. 316 o. f.
[73] R. 1953, not 1014, SvSkT 1954, rf, sid. 43.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

vinsten, gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut.[74]

I samtliga dessa fall har således regeringsrätten funnit att make själv varit ägare till sitt giftorättsgods även under tiden från det giftorättsgemenskapen upphört och till dess bodelning skett, resp. vunnit laga kraft. Härav följer då även att när make vid bodelning i nyare äktenskap tilldelas egendom, som förut utgjort hans giftorättsgods, kan ej heller i skatterättsligt hänseende anses att därvid något nytt förvärv uppkommit för denna make; äganderättsförhållandet är oförändrat.

Beträffande fång genom bodelning gäller, liksom beträffande fång genom gåva mellan makar, att i vissa fall skall på grund av särskilda bestämmelser bortses från bodelningsfånget och i stället hänsyn tagas till närmast föregående förvärv, där detta skett genom köp, byte eller därmed jämförligt fång; berörda bestämmelser återfinnas i 35 § 2 mom. andra stycket KL och punkt 4 andra stycket anv. till 22 § KL.[74a] Någon motsvarande bestämmelse har icke meddelats beträffande fång genom skifte i äldre äktenskap, men det torde få antagas att vad som i berörda lagrum sägs om bodelning skall gälla även dylikt skifte. Lagstiftarens avsikt har nämligen från början varit, att bestämmelserna i dessa lagrum skulle avse vad som "bekommits genom giftorätt", ehuru blott bodelning blev däri uttryckligen omnämnd.[75]

Beträffande sist omförmälda bestämmelser må omnämnas, att däri före 1951 års lagändring endast talades om det fall, då egendom, som make erhållit vid bodelning, av *denna* make tidigare förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.[76] Med avseende å detta fall hade, på sätt av det ovan anförda framgår, någon särskild bestämmelse icke erfordrats, eftersom bodelningen här icke innebar något nytt fång. En annan sak är att bestämmelsen ändock kunde vara motiverad för att klarlägga beskattningsläget i berörda fall, ehuru detta förvisso icke var anledningen till dess tillkomst. På nyss anförda skäl måste emellertid även detta äldre stadgande antagas avse jämväl förvärv genom skifte av samfälld egendom i äldre äktenskap.[77]

§ 4. **Dödsbos presumerade förvärv av äganderätt till viss egendom**

I. *Civilrättsliga regler*

A. Dödsbos civilrättsliga status enligt äldre rätt samt enligt 1933 års lag om boutredning och arvskifte och enligt nya ÄB

Lagberedningen framhöll på sin tid den oklarhet, som enligt äldre rätt var rådande i fråga om dödsbos juridiska natur, samt förklarade att det därför var vanskligt att fastställa den äldre rättens ställning härtill. Emellertid framhölls tillika att dödsboet i allmänhet icke uppfattats såsom något självständigt rättssubjekt samt att i varje fall de särskilda rättshandlingar, som företogos med avseende å förvaltningen av den dödes egendom, icke torde ha kunnat anknytas till dödsboet såsom en självständig förmögenhetsmassa.[78] Man

[74] R. 1959, not 352.

[74a] Jfr även SOU 1965: 72, sid. 230 o. f., 285.

[75] Jfr prop. 1928: 213, sid. 254, 267. — Troligen har man i detta fall ansett uttrycket bodelning kunna inbegripa även skifte i äldre äktenskap, oaktat så ej synes vara fallet i 19 § KL. Jfr ovan § 1, II.

[76] Betr. realisationsvinstbeskattningen återfanns bestämmelsen ursprungligen i punkt 2 (sedermera punkt 3) anv. till 35 § KL.

[77] När departementschefen i prop. 1928: 213 (sid. 267) förklarar att däri föreslagna stadgande i anv. till 35 § KL "torde innebära en ändring av gällande rätt", får han antagas åsyfta den äldre rättstillämpningen i fråga om förvärv genom skifte av samfällt bo.

[78] NJA, II, 1933, sid. 182, *Guldberg-Bergendal*, sid. 41—42.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

hade sålunda icke velat medgiva, att de rättshandlingar, som företagits med avseende å boutredningen, gällt dödsboet såsom sådant. Det hade nämligen såväl i praxis som inom doktrinen i allmänhet ansetts, att de av arvingarna för dödsboet ingångna förpliktelserna bundit dem personligen och icke dödsboet såsom sådant.[79] Vid domstols prövning av innebörden av den betalningsskyldighet, som grundades på förskrivning av dödsbodelägare för boets räkning, hade således resultatet regelmässigt gått ut på personligt ansvar för dödsbodelägarna.[80] Dödsboet betraktades med andra ord icke såsom subjekt för de rättigheter och skyldigheter, som uppkommo under boutredningen.[81]

Med denna ståndpunkt till frågan om dödsbos rättsliga handlingsförmåga var givet, att dödsbo icke kunde tänkas vara ägare till den avlidnes egendom. En följd härav var bl. a., att dödsbo icke såsom sådant kunde erhålla lagfart å någon i boet ingående fast egendom utan att i stället, där lagfart begärdes, denna meddelades gemensamt för dödsbodelägarna och således avsåg dödsbodelägarna personligen (i deras angivna egenskap), icke dödsboet såsom sådant.[82]

En väsentlig ändring med avseende å dödsbos ställning inträdde genom 1933 års lag om boutredning och arvskifte, vilken lag trädde i kraft den 1 januari 1934 och vars bestämmelser numera återgå i nya ÄB kap. 18—25. Därefter framstår nämligen dödsboet såsom en särskild förmögenhetsmassa, vilken genom behörigt förvaltningsorgan kan uppbära rättigheter och belastas med skyldigheter. Genom dödsbodelägarnas rättshandlingar med tredje man blir dödsboet såsom sådant berättigat och förpliktigat i förhållande till denne.[83] Dödsboet blev med andra ord genom 1933 års lag subjekt för de rättigheter och skyldigheter, som följa av de rättshandlingar, dess företrädare vidtaga inom ramen för sina befogenheter; de rättshandlingar, som sålunda företagas i och för dödsboutredningen, verka för den rättsgemenskap som dödsboet utgör.[84]

Denna ändrade ståndpunkt i fråga om dödsbos rättsliga handlingsförmåga framkallar spörsmålet, huruvida dödsbo skall anses ha förvärvat äganderätt till den dödes egendom eller om äganderätten härtill skall anses ha övergått å hans successorer i och med dödsfallet.[85] Till stöd för förstnämnda uppfattning kan synas tala, att dödsbo numera anses kunna såsom sådant erhålla lagfart å i boet ingående fastighet.[86] Lagberedningen har dock i sitt uttalande om lagfartsfrågan blott snuddat vid frågan om äganderättens övergång och därvid lämnat densamma öppen: Man kan anse äganderätten övergå å dödsboet eller anse äganderätten tillkomma de olika delägarna, i vilket sistnämnda fall delägarna representeras av dödsboet.[87]

[79] NJA, II, 1933, sid. 144, *Guldberg-Bergendal*, sid. 10.
[80] NJA, II, 1933, sid. 182, *Guldberg-Bergendal*, sid. 42.
[81] NJA, II, 1933, sid. 694.
[82] NJA, II, 1933, sid. 694, *Bergquist* i SvJT 1936, sid. 294.
[83] NJA, II, 1933, sid. 164, *Guldberg-Bergendal*, sid. 28.
[84] NJA, II, 1933, sid. 696. — Spörsmålet, huruvida dödsbo numera är att anse som en juridisk person, lämnas här åsido. Se därom *Sandström*, Om inkomstbeskattning av oskift dödsbo, i SvSkT 1954, sid. 7, *Guldberg-Bergendal*, sid. 10, 27, 267, *Beckman*, sid. 171, 244.
[85] Jfr *Sandström*, a. a., sid. 10—11. Se vidare § 6 nedan.
[86] 4 § lagfartsförordningen, NJA, II, 1933, sid. 696, 699, *Bergquist* i SvJT 1936, sid. 294, *Undén*, Kommentar till lagfartsförordningen, Uppsala 1964, sid. 20, 29, 32.
[87] NJA, II, 1933, sid. 696—697.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

Spörsmålet har sedermera berörts i ett av högsta domstolen avgjort mål, som närmast synes utvisa att någon äganderättsövergång från den avlidne till hans dödsbo icke anses äga rum.[88]

B. Dödsboförvaltningen samt efterlevande makes giftorättsgods

I lagen angives icke, vad som inbegripes under det numera i ÄB 18:1 förekommande uttrycket "den dödes egendom". Däremot äro vissa bestämmelser meddelade rörande den egendom, som i anledning av dödsfallet skall bliva föremål för förvaltning genom dödsboet. Dylika bestämmelser ha dock ansetts erforderliga allenast för det fall att den avlidne varit gift. Med avseende å detta fall måste beträffande dödsboförvaltningen skiljas mellan äldre äktenskap och nyare äktenskap.

Är fråga om äldre äktenskap ha den avlidnes dödsbodelägare att förvalta samfälld egendom och den avlidnes enskilda egendom ävensom den efterlevande makens enskilda egendom, så vitt ej denna efterlevande make själv rått däröver[89] — något, som beträffande efterlevande hustru väl mera sällan varit förhållandet.

Är åter fråga om nyare äktenskap, omfattar dödsboförvaltningen endast den avlidna makens giftorättsgods och enskilda egendom, men icke den efterlevande makens giftorättsgods och naturligtvis ej heller i något fall denna makes enskilda egendom.

Vad särskilt angår efterlevande makes giftorättsgods gäller, att denna make till dess bodelning sker råder över sitt giftorättsgods såsom förut. Visserligen kunna arvingarna utverka avskiljande av gods till betryggande av deras rätt, varjämte den efterlevande maken är pliktig att avgiva redovisning över förvaltningen därav,[90] men detta äger sin motsvarighet när bodelning skall ske under makars livstid. Den efterlevande maken torde för övrigt äga friare dispositionsrätt över sitt giftorättsgods än före den andra makens frånfälle, i det att efterlevande make lärer kunna vidtaga åtgärder, som avses i GB 6:4—5 (avhändande av fast egendom m. m.) utan att därför behöva samtycke av dödsboet efter den avlidne maken.[91]

I fråga om äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods lärer av det sagda följa, att förhållandet därvidlag i civilrättsligt avseende gestaltar sig på enahanda sätt som då giftorättsgemenskapen upphör under makars livstid. Med hänsyn till vad i sistnämnda fall får anses gälla blir resultatet, att även efterlevande make får anses förbliva ägare till sitt giftorättsgods under tiden innan bodelning sker.[92]

---

[88] H. 1954: 445.

[89] 7 § 1 mom. promulgationslagen till 1933 års lag om boutredning och arvskifte. Sistnämnda lag har visserligen upphävts genom 1958 års lag om införande av nya ÄB, men detta upphävande gäller *icke* promulgationslagen till 1933 års lag — något som dock endast med svårighet kan utläsas ur 1958 års lag om införande av nya ÄB. Se emellertid NJA, II, 1958, sid. 164, och *Walin*, sid. 341.

[90] GB 12: 4—5. Jfr NJA, II, 1921, sid. 175 och SOU 1964: 35, sid. 235.

[91] Jfr SvJT 1963, rättsfall, sid. 33, SOU 1964: 35, sid. 129, 235, 239, *Barneus* i SvJT 1964, sid. 543, *Staffan Sandström* i SvJT 1965, sid. 686.

[92] Icke desto mindre kan noteras att underdomstolarna synas ha beviljat dödsbo lagfart å fast egendom, som ingått i efterlevande makes giftorättsgods. Först för några år sedan lärer man på sina håll ha börjat att i detta avseende förfara på sätt, som påkallas av de regler som infördes fyrtio år tidigare, och sålunda vägrat dödsbo lagfart i dylikt fall. Det förefaller dock som om denna tillämpning av gällande rätt på sina håll kritiserats; den torde dessutom ännu ej ha spritt sig till alla underdomstolar. Jfr *Barneus* i SvJT 1964, sid. 543.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

En uppfattning, avvikande från vad ovan uttalats rörande efterlevande makes giftorättsgods, har emellertid framförts. Sålunda anser *Englund* att i civilrättsligt hänseende den efterlevande maken vid andre makens död förlorat äganderätten till vad som förut utgjort denne efterlevande makes giftorättsgods samt att därefter och intill bodelningen icke kan utpekas något särskilt subjekt för äganderätten till detta gods. Denna uppfattning rörande efterlevande makes förlust av äganderätt stödes främst på avfattningen av 1 § tredje stycket lagfartsförordningen, vari efter 1920 års ändring stadgas att, om vid bodelning fast egendom tillskiftats make, han ej är pliktig söka lagfart å fånget med mindre egendomen förut tillhört andra maken; denna undantagsbestämmelse skulle ju, framhålles det, vara överflödig för den händelse man icke ansett en äganderättsövergång komma till stånd i och med bodelningen. Vidare åberopas ett av lagberedningen i dess förslag till nyss berörda stadgande gjort uttalande, vari bl. a. förklaras att när vid bodelning fast egendom tillägges make är detta strängt taget att anse såsom ett särskilt fång, vare sig egendomen förut tillhört honom eller varit den andre makens.[93] Av det anförda sluter Englund att äganderätten således i och med bodelningen anses övergå till efterlevande maken samt att denne då omöjligen kan ha varit ägare till egendomen (giftorättsgodset) intill denna tidpunkt.[94]

Nu torde dock stadgandet i 1 § tredje stycket lagfartsförordningen knappast vara sådant, att någon slutsats i förevarande avseende kan grundas däråå. På sätt förut framhållits[95] hade det ursprungliga stadgandet erhållit en olycklig avfattning, som vållat åtskilligt missförstånd. Den ändring, som år 1920 skedde, behöver därför icke innebära annat, än att man då — även om detta icke utsades — i samband med nyordningen ville beträffande ifrågavarande fall i fortsättningen undanröja varje missförstånd. Ej heller lagberedningens ovan berörda uttalande synes böra tillmätas alltför stor betydelse i förevarande avseende med hänsyn till den reservation, som ligger i det däri nyttjade uttrycket "strängt taget".

Vill man emellertid i detta sammanhang åberopa 1 § tredje stycket lagfartsförordningen, må anmärkas att avfattningen därav snarare talar emot än utgör ett stöd för den här diskuterade uppfattningen. Eftersom i fall, då vid bodelning make tillskiftats fast egendom som han ägt under äktenskapet, denne make ej är pliktig att söka lagfart å fånget, måste han även före bodelningen och således jämväl under den nu ifrågavarande mellanperioden ha varit ägare till den fasta egendomen; hade han förlorat denna sin äganderätt vid den andra makens död, kunde han ej ha befriats från skyldigheten att söka lagfart efter bodelningen. Med avseende å nu berörda fall måste man därför säkerligen acceptera, att "i ett sådant fall föreligger icke någon äganderättsövergång och lagfart är därför jämlikt 1 § tredje stycket lagfartsförordningen obehövlig".[96]

Man lärer å anförda skäl icke kunna komma till annat resultat än det förut angivna, nämligen att efterlevande make under nu ifrågavarande tid fortfarande är ägare till sitt giftorättsgods.

[93] NJA, II, 1921, sid. 327.
[94] *Englund,* sid. 53—54.
[95] Se ovan not 5.
[96] *Beckman,* sid. 79. — Jfr H. 1935: 44.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

II. *Skatterättens inställning till frågan om dödsbos äganderättsförvärv i anledning av dödsfall*

A. Historik

1) Tiden före tillkomsten av 1933 års lag om boutredning och arvskifte.

Skattskyldighet har av ålder åvilat dödsbo för av detsamma uppburen inkomst. Att så varit fallet synes emellertid ha varit en av praktiska skäl betingad åtgärd. Därav följde givetvis icke att dödsbo ansågs såsom ägare till den egendom, för vars avkastning skattskyldighet ålåg dödsboet. Ej heller därav, att dödsbo sedermera ålagts skattskyldighet för förmögenhet, kan den slutsatsen dragas, att dödsbo ansetts vara ägare till ifrågavarande förmögenhet, även om författningarnas ordalag stundom kunde synas tyda därå; våra skattelagstiftare ha nu en gång icke för vana att väga sina ord på guldvåg.

Ovan har framhållits att i civilrättsligt hänseende ansågs dödsbo under ifrågavarande tid sakna förmåga att förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt följaktligen även sakna förmågan att vara bärare av äganderätt. Det torde vara uppenbart, att vid sådant förhållande kunde ej heller i skatterättsligt hänseende göras gällande, att dödsbo vore ägare till den avlidnes egendom — eller, vad det beträffar, till någon annan egendom.

Berörda förhållanden framkallade åtskillig osäkerhet hos taxeringsmyndigheterna i sådana fall, då fråga uppstod om beskattning av realisationsvinst, uppkommen genom avyttring av egendom som ingick i dödsbo. I ett äldre mål[97] ville man lösa denna fråga så, att efterlevande maka beskattades för hälften av den å försäljningen uppkomna vinsten. Beskattningsdomstolarna undanröjde visserligen denna taxering men å den grund att ifrågavarande egendom icke kunde anses ha tillfallit änkan genom sådant fång, som utgjorde förutsättning för uppkomst av realisationsvinst. Även beskattningsdomstolarna synas alltså ha ansett att den efterlevande makan — icke dödsboet — var ägare till berörda del av egendomen under den tid, boet var oskiftat. I ett senare mål[98] ville underinstanserna beskatta dödsboet delvis eller helt för den uppkomna vinsten, till synes å den grund att intet fång förelåg mellan den avlidne och hans dödsbo, varför såväl fånget som tiden för innehavet finge hänföras till den avlidnes förvärv.

1928 års skattelagstiftning löste icke här avsedda fråga, ty däri meddelades blott bestämmelser — för övrigt oklart formulerade[99] — rörande dödsbos skattskyldighet. Emellertid upptogs icke dödsbosuccession bland de familjerättsliga fång, om vilka i 19 § KL stadgas att vad därigenom förvärvas icke räknas till skattepliktig inkomst. Härav kan måhända slutas att ej heller 1928 års lagstiftare — naturligt nog vid denna tidpunkt — tänkt sig möjligheten av att dödsbo skulle kunna anses ha förvärvat äganderätt till den avlidnes egendom.

2) Tiden efter tillkomsten av 1933 års lag om boutredning och arvskifte.

Sedan 1933 års omförmälda lag tillkommit skedde så småningom en ändring av den skatterättsliga inställningen till

[97] R. 1926, ref. 5, II, avseende 1919 års taxering. Jfr R. 1926, not 92.

[98] R. 1940, ref. 53; rättsfallet återgives utförligare nedan.

[99] Se härom *Sandström*, a. a., sid. 11—13.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

frågan om dödsbos äganderättsförvärv. Denna ändring kom till uttryck i ett år 1940 avgjort mål, vari en äldre och en nyare uppfattning brytas mot varandra.

L, som under år 1933 inköpt en fastighet, avled år 1936, efterlämnande änka och barn. Dödsboet försålde fastigheten enligt köpekontrakt den 11 november 1937, därvid realisationsvinst uppkom. Hos 1939 års prövningsnämnd hemställde t. f. skattedirektören att dödsboet skulle eftertaxeras för berörda vinst. Prövningsnämnden ansåg väl dödsboet böra beskattas men endast för vinsten å den "av efterlevande makan ägda hälften av fastigheten". En ledamot av nämnden ansåg att, "då fastigheten av dödsboet bekommits genom arv", någon realisationsvinst ej kunde ha uppkommit.

T. f. skattedirektören anförde besvär under yrkande att dödsboet måtte taxeras för hela den vid försäljningen uppkomna vinsten samt androg därvid bl. a. följande: Prövningsnämnden syntes ha betraktat dödsboet såsom bestående dels av änkan, vilken redan förut på grund av giftorätt skulle varit ägare av halva fastigheten, dels av barnen, som vid dödsfallet skulle ha bekommit fastigheten i arv. Skattskyldigheten för ett oskift dödsbo ålåge emellertid boet och icke delägarna. Boet kunde icke anses ha bekommit fastigheten genom arv, ty det var delägarna som ärvde. Tillgångarna och deras avkastning överginge i skatterättsligt avseende icke till delägarna förr än vid skifte, och det fång, varigenom delägarna bekomme sina andelar, kunde icke ha tillämpning på boet, i vilket delägarna endast ägde andel. Boet finge anses vara ett rättssubjekt för fortsatt förvaltning och avveckling av den avlidnes tillgångar, och något fång i egentlig mening mellan den avlidne och hans dödsbo torde ej föreligga.. Ej heller behövde lagfart sökas, då avlidens fastighet övertoges av hans dödsbo. Såväl fånget som tiden för innehavet av fastigheten finge alltså beräknas gemensamt för den avlidne och dödsboet.

Jämväl dödsboet anförde besvär under yrkande om undanröjande av eftertaxeringen samt framhöll därvid bl. a., att boet ansåge att det familjerättsliga fång, varigenom ett dödsbo förvärvade kvarlåtenskap, till tiden sammanfölle med dödsfallet och icke vore jämförligt med köp eller byte.

Kammarrätten fann att dödsboet måste anses skattskyldigt för hela den vinst, som uppkommit vid försäljning av ifrågavarande fastighet.

Regeringsrätten undanröjde eftertaxeringarna "enär dödsboet icke förvärvat i målet ifrågakomna fastighet genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och förty genom fastighetens avyttrande icke för dödsboet uppkommit skattepliktig realisationsvinst".[1]

Den uppfattning, som här framförts av t. f. skattedirektören och som tydligtvis biträtts av kammarrätten,[2] överensstämmer, så vitt fråga är om dödsbos rättsliga karaktär, med den som dittills varit rådande; dödsboet betraktades allenast såsom ett organ för fortsatt förvaltning och avveckling av den avlidnes tillgångar, därvid något fång i egentlig mening mellan den avlidne och hans dödsbo ej förelåge. Regeringsrätten däremot intog en härifrån avvikande ståndpunkt, i det att enligt dess uppfattning äganderätten till fastigheten finge anses ha övergått å dödsboet; att detta ståndpunktstagande föranletts av de ändrade civilrättsliga bestämmelser rörande dödsbo, som år 1933 infördes, torde vara uppenbart. Den tidpunkt, vid vilken äganderätten till fastigheten övergått å dödsboet, måste givetvis ha varit den, då mannen L avlidit.[3] Att angiva det slag av fång, varigenom äganderätten skall anses ha övergått å dödsboet, har regeringsrätten dock icke försökt; man nöjde sig med att uttala att det presumerade förvärvet icke utgjort köp, byte eller därmed jämförligt fång, d. v. s. icke utgjort sådant fång, som förutsättes för att beskattning för realisationsvinst skall kunna inträda.

[1] R. 1940, ref. 53; referatet kompletterat med ledning av de prövade handlingarna.
[2] Jfr *Bratt* i SvSkT 1946, sid. 52.
[3] Jfr R. 1936, ref. 18, R. 1939, not 223.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

I olika rättsfall av senare datum har regeringsrätten intagit samma ståndpunkt och sålunda ansett dödsbo ha förvärvat äganderätt till egendom, som förut tillhört den avlidne.[4]

Vad ovan uttalats angående dödsbos presumerade förvärv av viss egendom måste äga tillämpning även då i dödsboet finnes allenast en "delägare" (enmansdödsbo). Vid frånfället anses jämväl i detta fall äganderätten till denna egendom ha övergått å dödsboet och icke å den ende dödsbodelägaren, vilken dock i detta fall representerar dödsboet. Något rättsfall, däri denna fråga direkt varit föremål för prövning, synes visserligen icke föreligga, men däremot finnas ett flertal rättsfall, där enmansdödsbo ansetts såsom sådant skattskyldigt[5] och varav således framgår att även i detta fall ett fristående dödsbo ansetts förefinnas.

B. Gällande rätt

1) Beskaffenheten av det fång, varigenom äganderätt övergår å dödsbo.

Man kan alltså konstatera, att vid skattelagarnas tillämpning anses numera en övergång av äganderätt ha skett mellan en avliden person och hans dödsbo. Genom vilket slag av fång detta skall anses ha ägt rum är emellertid en fråga, som regeringsrätten icke besvarat. Härom har emellertid i en skattehandbok uttalats, att "dödsbos egendom anses alltid vara arvfången".[6] Detta uttalande har sedermera anammats av skatteflyktskommittén, vilken förklarar att dödsbos fång av den avlidnes egendom "otvivelaktigt" är grundat på arv.[7] "Vid senare arvskifte", tillägger kommittén, "sker en övergång från dödsboet till arvtagaren, likaledes genom arv". Innebörden av dessa uttalanden måste vara, att dödsbo på grund av arv efter den döde blir ägare till dennes förutvarande egendom samt att arvingarna sedan förvärva berörda egendom genom arv från dödsboet. Hur man egentligen tänkt sig dessa olika arvfall — eller dessa olika etapper av ett och samma arvfall, om nu detta skulle vara åsyftat — har icke angivits,[8] men tydligt är att man med denna konstruktion avlägsnat sig mycket långt från de civilrättsliga arvsreglerna.[9] Ett dylikt tillskapande av ett speciellt arvsbegrepp, endast gällande vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, måste dock betecknas såsom orimligt och synes omöjligen kunna godtagas, med mindre en särskild lagföreskrift härom meddelas — något, varifrån vi hittills varit förskonade.

Om det sålunda måste anses uteslutet, att dödsbo skulle genom arv anses förvärva den avlidnes egendom, är det alltjämt en öppen fråga, genom vilket slag av fång detta förvärv — som ju i skatterätts-

[4] Stundom säges därvid att denna egendom varit dödsboet tillhörig (R. 1944, not 968), stundom säges att dödsboet är att anse såsom ägare därtill (R. 1962, not 100).

[5] R. 1934, not 103, R. 1937, ref. 51, not 568, R. 1938, not 762, R. 1947, ref. 5, R. 1950, not 856, 857, R. 1951, not 198.

[6] *Geijer-Rosenqvist-Sterner,* Skattehandbok, Del I, Stockholm 1964, sid. 396. Uttalandet återfinnes i samtliga tidigare upplagor av detta arbete. — Jfr yttrandet av en ledamot i prövningsnämnden i ovan återgivna R. 1940, ref. 53, samt *Tauvon* i SvSkT 1939, sid. 223. Se även *Englund,* sid. 61—62, och Handledning för arbetet i taxeringsnämnd, Stockholm 1964, sid. 153.

[7] SOU 1963: 52, sid. 153.

[8] Ej heller har angivits hur man tänkt sig äganderättsövergången då fråga är om universell testamentstagare.

[9] Jfr H. 1954: 445 och den däri förda argumenteringen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

ligt hänseende numera anses vara för handen — skall anses ha ägt rum. I detta avseende torde man icke kunna komma längre än att uttala, att i skatterättsligt hänseende anses här föreligga ett särskilt familjerättsligt fång i form av dödsbosuccession. Om något nytt fång, då successorerna från dödsboet övertaga kvarlåtenskapen, kan återigen icke vara tal; successorerna övertaga egendomen på grund av arv efter eller testamente av den avlidne.

Dödsbos presumerade förvärv av egendom måste tydligen anses vara ett sådant att — ehuru ifrågavarande fång icke omnämnes i 19 § KL — vad därigenom förvärvas icke räknas till skattepliktig inkomst. Regeringsrätten har visserligen icke direkt uttalat att så är förhållandet — man har ju i det åberopade rättsfallet endast fastslagit att här ej förelåg köp, byte eller därmed jämförligt fång — men det sagda synes vara en ofrånkomlig konsekvens av regeringsrättens ställningstagande i äganderättsfrågan.

2) Bestämmande av den egendom, som anses tillhöra dödsbo.

a) Allmänna synpunkter

Ovan har sagts, att vid skattelagarnas tillämpning anses numera en övergång av äganderätt ha skett mellan en avliden person och hans dödsbo. Här måste tydligtvis närmare bestämmas, vilken den egendom är, som i skatterättsligt hänseende anses bliva föremål för dödsboets äganderätt. Ehuru rättspraxis härvidlag icke lämnar någon ledning, torde få antagas att så är förhållandet beträffande den egendom, som enligt civilrättsliga regler står under dödsboets förvaltning, dock med två undantag.

Det första undantaget avser ur kvarlåtenskapen utgående saklegat. Då viss bestämd egendom genom testamente tillagts någon, står visserligen denna egendom tillsvidare under dödsboets förvaltning, men dödsboet torde icke anses ha förvärvat äganderätten härtill; se nedan under § 7.

Det andra undantaget avser sådan enskild egendom i äldre äktenskap, som tillhör efterlevande make men som ändock står under dödsboets förvaltning. Denna situation inträder i regel, då det är hustrun i dylikt äktenskap som överlever mannen. I äldre äktenskap hade mannen med vissa undantag förvaltningsrätten över hustruns enskilda egendom, och det är denna förvaltningsrätt som vid mannens frånfälle övergår å hans dödsbo. Den mannen under bestående äktenskap tillkommande förvaltningsrätten innebar dock icke något förvärv av äganderätt till ifrågavarande egendom, som trots mannens förvaltningsrätt alltjämt var hustruns enskilda. Vid sådant förhållande kan ej heller mannens dödsbo ha förvärvat äganderätt till den efterlevande makans enskilda egendom; dödsboet kan icke vid mannens frånfälle förvärva större rätt än mannen ägde.[10]

Med nu angivna två undantag torde alltså dödsbo få i skatterättsligt hänseende anses såsom ägare till den egendom, som enligt civilrättsliga regler står under dess förvaltning.

b) Efterlevande makes giftorättsgods

Vid ovan lämnad redogörelse för den egendom, vartill i skatterättsligt hänseende äganderätten anses tillkomma dödsboet, har intet sagts om efterlevande ma-

[10] Jfr *Englund*, sid. 46, not 3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

kes giftorättsgods (här är alltså fråga om efterlevande make i nyare äktenskap). Av tidigare framställning lärer framgå, att i civilrättsligt avseende får antagas att efterlevande make fortfarande är att anse såsom ägare till detta giftorättsgods. Vid sådant förhållande borde rimligtvis så även anses vara fallet vid det skatterättsliga bedömandet.

Emellertid föreligga ett par avgöranden av regeringsrätten, vilka tolkats såsom innebärande att i rättspraxis ett dödsbo anses såsom ägare även till den efterlevande makens giftorättsgods.[11] I sådant avseende har i första hand åberopats rättsfallet R. 1944, not. 968, vilket rättsfall således antagits ha avseende å förhållandena i äktenskap, varå nya GB varit tillämplig.[12] En närmare redogörelse för detta rättsfall må här lämnas.[13]

Conrad P hade ingått äktenskap och hade däri sonen Stig, född 1934; tidpunkten för äktenskapets ingående finnes icke angiven i målet. Conrad P förvärvade år 1935 en fastighet och erhöll lagfart däråa den 20 november 1935. Hustru P avled vid tidpunkt, som ej heller i målet angivits; den 29 december 1939 hade emellertid vederbörande häradsrätt i sitt förmynderskapsprotokoll inskrivit Conrad P såsom förmyndare samt förordnat en annan person, Harald P, såsom god man för den underårige sonen under boutredningen efter modern. Genom köpebrev den 13 oktober 1941 upplåto och försålde Conrad P samt Harald P, den sistnämnde i egenskap av god man för omyndige Stig P, ovan omförmälda fastighet, därvid Conrad P och, i hans berörda egenskap, Harald P angåvo sig handla såsom sterbhusdelägare efter avlidna hustru P. Enligt i målet företett utdrag av det hos häradsrätten förda förmynderskapsprotokoll fann häradsrätten den 20 oktober 1941 skäligt att på därom gjord ansökan godkänna ifrågavarande fastighetsförsäljning, så vitt den underåriges rätt rörde. Dödsboet skiftades den 12 november 1941, därvid sonen Stig erhöll andel av köpeskillingen för fastigheten såsom arv efter modern. Skiftet hade icke, så vitt handlingarna utvisa, föregåtts av bodelning.

Å fastighetsförsäljningen hade uppkommit vinst, och 1942 års prövningsnämnd ansåg Conrad P skattskyldig härför såsom för realisationsvinst; dennas belopp beräknades till 18.958 kr. Conrad P anförde besvär under åberopande av att fastigheten försålts av det oskiftade dödsboet samt att Conrad P och sonen vardera ägt hälften av fastigheten och övriga tillgångar, Conrad P genom giftorätt och sonen Stig genom arv; härförutom åberopades ovan berörda utdrag av häradsrättens protokoll. Kammarrätten undanröjde taxeringen för realisationsvinst, "enär ifrågavarande till beskattning upptagna belopp, 18.958 kr., enligt vad handlingarna utmärka, hänför sig till avyttring av en dödsboet efter P:s avlidna hustru tillhörig fastighet, förty och då P alltså blivit taxerad för intäkt, vilken icke utgjort skattepliktig inkomst". Taxeringsintendenten besvärade sig och yrkade nu att Conrad P skulle beskattas för hälften av den å fastighetsförsäljningen gjorda vinsten. Till stöd för detta yrkande anförde taxeringsintendenten att efter hustruns död hade Conrad P kvar äganderätten till hälften av den i målet ifrågakomna fastigheten, vilken av honom förvärvats genom köp. Det syntes intendenten uppenbart att beskattningsbar realisationsvinst uppkommit genom försäljningen av Conrad P:s andel i fastigheten; den vinst å fastighetsförsäljningen, för vilken Conrad P skulle anses skattskyldig, syntes böra bestämmas till hälften av det belopp, till vilket prövningsnämnden beräknat densamma. Conrad P bestred bifall till besvären: Taxeringsintendentens resonemang vore felaktigt. Genom dödsfallet inträdde hustru P:s dödsbo såsom ägare till kvarlåtenskapen i dess helhet. Vid tiden för försäljningen hade därför ingen av delägarna blivit ägare till en

[11] *Englund,* sid. 55—59, 61, 114, *Englund,* Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, Lund 1962, sid. 141—144.

[12] Även *Welinder,* som ej anser dödsbo vara ägare till efterlevande makes giftorättsgods, uppfattar R. 1944, not 968, såsom avseende förhållandena i äktenskap, varå nya GB varit tillämplig (SvSkT 1960, sid. 455). Förf. till dessa rader, som tidigare i annat sammanhang åberopat rättsfallet (SvSkT 1954, sid. 37), har därvid utgått från att rättsfallet avsåge äldre äktenskap men har saknat anledning att i berörda sammanhang närmare ingå å detta spörsmål.

[13] Redogörelsen är grundad å de prövade handlingarnas innehåll.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

bestämd andel av fastigheten. — Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.

På sätt ovan påpekats innehålla handlingarna i målet icke någon uppgift om den tidpunkt, vid vilken äktenskapet mellan makarna P ingåtts. Det är därför omöjligt att med ledning av dessa handlingar avgöra, huruvida äldre GB eller nya GB rätteligen skolat tillämpas beträffande makarnas egendomsförhållanden. Emellertid synes tydligt att mannen P utgått från att dessa egendomsförhållanden skolat bedömas enligt äldre GB samt att fastigheten därvid varit hänförlig till samfällda boet. Häradsrätten måste jämväl ha ansett äldre GB vara i detta fall tillämplig, eftersom rätten meddelat godkännande av försäljningen; hade makarnas egendomsförhållanden reglerats av nya GB, hade ju dylikt godkännande icke erfordrats.[14] Slutligen synes taxeringsintendenten för sin del ha ansett äldre GB ha varit tillämplig å makarna P:s äktenskap, även om hans yttrande till regeringsrätten icke överensstämmer med rättsläget vare sig efter äldre GB eller nya GB; han har i vart fall aldrig gjort gällande att Conrad P varit ensam ägare till fastigheten utan tvärtom i sina besvär till regeringsrätten intagit en annan ståndpunkt.

Det torde med hänsyn till anmärkta förhållanden kunna antagas, att regeringsrätten vid målets avgörande utgått ifrån — och måst utgå ifrån — att äldre GB varit tillämplig å makarna P:s egendomsförhållanden och att fastigheten ingått i makarnas samfällda bo. Regeringsrättens utslag innebär då intet annat än att, när i äldre äktenskap ena maken avlider, dödsboet anses i skatterättsligt hänseende bli ägare till samfällda boet. Detta överensstämmer emellertid med den ståndpunkt, som regeringsrätten redan därförut intagit,[15] och utslaget stod således i överensstämmelse med dåmera rådande praxis.[16] Rörande äganderättsförhållandet i fråga om efterlevande makes giftorättsgods i fall, då nya GB varit tillämplig å makarnas egendomsförhållanden, utsäger utslaget med denna uppfattning alls ingenting.

Finner man återigen, att vad ovan anförts icke giver tillräckligt stöd för antagandet att regeringsrätten ansett fråga vara om äldre äktenskap, lärer i varje fall vara obestridligt att i målet intet förekommit, varav kan slutas att regeringsrätten ansett att nya GB varit tillämplig å egendomsförhållandena i makarna P:s äktenskap. Man kan då icke komma längre än till att konstatera att det är omöjligt att avgöra om regeringsrätten ansett nya GB eller äldre GB vara i berörda avseende tillämplig. Även med denna ståndpunkt lärer dock vara tydligt, att utslaget icke kan åberopas såsom belägg för att regeringsrätten i fall, då nya GB varit tillämplig å makars egendomsförhållan-

[14] Bestämmelsen i 7:2 lagen om förmynderskap (numera FB 14:2) gällde icke egendom som, då nya GB var tillämplig, ingick i efterlevande makes giftorättsgods, NJA, II, 1924, sid. 376. — Naturligtvis är tänkbart, att häradsrätten feltolkat bestämmelserna eller att häradsrätten ansett onödigt att efterforska, om nya GB eller äldre GB borde tillämpas, enär ingen skada skedde genom att häradsrätten, även om så ej erfordrades, godkände försäljningen. Man bör dock ha rätt att, så länge annat icke påståtts, utgå ifrån att domstolen ej meddelat ifrågavarande godkännande utan att därförut ha konstaterat att sådant godkännande författningsenligt krävdes.

[15] Jfr R. 1940, ref. 53, ovan under II, A, 2).

[16] Någon anledning att referera målet förelåg vid sådant förhållande icke. Jfr *Welinder* i SvSkT 1960, sid. 455.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

den, anser dödsboet vara ägare till den efterlevande makens giftorättsgods.

I förevarande sammanhang har även åberopats rättsfallet R. 1959, not. 90[17] (avseende taxering år 1953), vari dödsbo ansågs äga rätt att vid bestämmande av skattepliktig förmögenhet avräkna (även) efterlevande makes gäld.[18] Även med avseende å detta mål förhåller sig dock så, att i därtill hörande handlingar saknas varje uppgift å den tidpunkt, vid vilken makarna ingått äktenskap, vadan icke kan avgöras, huruvida äldre GB eller nya GB rätteligen varit tillämplig å makarnas egendomsförhållanden. I övrigt gällde detta mål närmast frågan, huruvida vissa av makarna var för sig utställda reverser över huvud taget konstituerade en avdragsgill skuld eller om reverserna i stället endast voro giltiga såsom testamentariska förordnanden. Av regeringsrättens utslag att döma har man emellertid jämväl i detta mål utgått ifrån att fråga var om äldre äktenskap samt att följaktligen, då reverserna ansågos giltiga såsom sådana, här förelåg samfälld gäld enligt äldre GB 11:2. I vart fall äro ej heller i detta mål omständigheterna sådana att regeringsrättens däri meddelade utslag berättigar till någon slutsats i nu förevarande avseende.[19]

I detta läge torde man endast kunna uttala att regeringsrätten, så vitt känt är, ännu icke haft att taga ställning till frågan om äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods. Emellertid synes näppeligen tänkbart att regeringsrätten skulle, om spörsmålet uppkomme, kunna anse dödsboet vara ägare till den efterlevande makens giftorättsgods. Detta skulle innebära, att man intoge en ståndpunkt, helt avvikande från den vartill civilrättens regler leda, och detta i trots av att ifrågavarande giftorättsgods ej ens står under dödsboets förvaltning. Emot att regeringsrätten skulle kunna tänkas intaga en dylik ståndpunkt talar även att regeringsrätten i sådana fall, då giftorättsgemenskapen upplöses under makars livstid, ansett make alltjämt vara ägare av sitt giftorättsgods intill dess giltig bodelning förelegat.[20] Någon anledning att bedöma läget annorlunda, då giftorättsgemenskapen upplöses genom makes frånfälle, lärer icke förefinnas.

c) Sammanfattning

Det ovan sagda leder till följande resultat i fråga om den egendom, vartill dödsbo skall i skatterättsligt hänseende anses vara ägare:

1) Om den avlidne var ogift, anses dödsboet vara ägare till all egendom, som tillhört den döde, med undantag för sådan som är föremål för saklegat.

2) Om den avlidne var gift, anses dödsboet vara ägare till följande egendom:

a) Beträffande äldre äktenskap: Det samfällda boet och den avlidne makens enskilda egendom med undantag för sådan egendom som är föremål för saklegat.

b) Beträffande nyare äktenskap: Den avlidnes giftorättsgods och enskilda egendom med undantag för sådan egendom som är föremål för saklegat.

[17] SvSkT 1960, rf, sid. 38.
[18] *Englund*, sid. 59, *Englund*, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, Lund 1962, sid. 143.
[19] Jfr *Welinder* i SvSkT 1960, sid. 455, not 4.
[20] Jfr ovan under § 3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

Däremot lärer i sistnämnda fall dödsbo icke kunna anses vara ägare till den efterlevande makens giftorättsgods.

3) Dödsbos upplösning.

a) Dödsbo med flera delägare

Dödsbos äganderätt, som uppkommer i och med dödsfallet, upphör genom boets upplösning. Därest flera dödsbodelägare finnas, i förekommande fall efter det att boskifte eller bodelning verkställts,[20a] sker boets upplösning genom arvskifte. Därvid övergår äganderätten till kvarlåtenskapen även i skatterättsligt hänseende å vederbörande successorer,[21] i den mån så icke redan därförut skett (saklegat). Den avgörande tidpunkten är givetvis den, då till efterrättelse gällande arvskifte är för handen. En formlös uppdelning av dödsbos tillgångar innebär icke ett sådant arvskifte,[22] och om vid arvskifte överenskommits, att boet skall anses upplöst från och med en tidigare tidpunkt, är denna överenskommelse utan verkan i skatterättsligt hänseende.[23]

Någon annan form för upplösning av dödsbo med flera delägare än den, som sker genom arvskifte, känner icke den civilrättsliga lagstiftningen eller rättstillämpningen. Regeringsrätten har emellertid i ett nyligen avgjort skattemål förklarat, att ett oskift dödsbo finge anses ha blivit upplöst "såsom om det skiftats" genom att dödsbodelägarna å utomstående överlåtit samtliga andelar i dödsboet.

De fyra delägarna i ett sedan mer än trettio år oskiftat dödsbo, vilket dåmera i huvudsak omfattade vissa fastigheter, överläto år 1952 all sin rätt i dödsboet å makarna J. Makarna J avgåvo år 1955 deklaration för dödsboet, däri upptagits viss inkomst och förmögenhet. Prövningsnämnden beskattade makarna J personligen för den inkomst och förmögenhet, som av dem deklarerats såsom tillkommande dödsboet. Kammarrätten, varest makarna J besvärade sig, fann ej skäl bifalla besvären samt anförde därvid: Enligt 1 § lagen om boutredning och arvskifte[24] äro efterlevande make, arvingar och universella testamentstagare att anse såsom dödsbodelägare. I målet är upplyst att ingendera klaganden stått i sådant förhållande till den avlidne, varom i nämnda lagrum förmäles. Den av klagandena åberopade överlåtelsen kan förty icke anses innebära annat än överlåtelse av viss egendom från dödsboet till klagandena. I följd härav måste klagandena och icke dödsboet anses skattskyldiga för den inkomst, som härflutit av den av klagandena från dödsboet förvärvade egendomen. Denna egendom skall upptagas såsom tillgång för klagandena vid förmögenhetsberäkning enligt kungl. förordningen om statlig förmögenhetsskatt. — Regeringsrätten meddelade följande utslag: Genom att överlåta samtliga andelar i dödsboet till klagandena få delägarna anses ha upplöst dödsboet såsom om det skiftats. Överlåtelserna kunna därför för klagandena icke anses hava inneburit annat än förvärv av dödsboets egendom. På grund härav och på de av kammarrätten i övrigt anförda skälen prövar regeringsrätten rättvist fastställa det slut kammarrättens utslag innehåller.[25]

b) Enmansdödsbo

När fråga är om enmansdödsbo förekommer icke något arvskifte. Det möter därför särskilda svårigheter att avgöra, när detta dödsbo skall anses upplöst och när således äganderätten till den ifrågavarande egendomen skall anses ha över-

[20a] Ang. boskifte och bodelning i dylikt fall, se § 5 nedan.

[21] Självfallet är, att efter verkställt skifte eller delskifte den därvid överförda egendomen ej längre kan anses tillhöra dödsboet. R. 1934, not 412; se även R. 1935, not 258, R. 1962, not 100.

[22] R. 1928, not 50, R. 1939, not 413, R. 1945, ref. 11 (jfr *Englund*, sid. 199, not 18), R. 1948, not 186, SvSkT 1949, rf, sid. 65, R. 1962, not 100.

[23] R. 1948, ref. 34.

[24] Skall vara: Enligt 1 kap. 1 § lagen om boutredning och arvskifte. — Se numera ÄB 18:1.

[25] R. 1962, ref. 2. — Enahanda mål R. 1962, not. 11.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

gått från dödsboet till den ende delägaren däri.[26] Spörsmålet har berörts i ett par av regeringsrätten träffade avgöranden.

A var ende dödsbodelägare efter sin moder, som avlidit den 5 juni 1949. Bouppteckningen efter den avlidna inregistrerades den 20 januari 1950. För dödsboet avgavs år 1953 deklaration, upptagande viss inkomst och förmögenhet. Taxeringsnämnden påförde emellertid A taxering jämväl för den inkomst och förmögenhet, som deklarerats för dödsboet.[27] A anförde besvär och upplyste i påminnelser, dagtecknade den 10 december 1953, att han utan villkor till förmån för sina söner avstått från en fjärdedel av sin andel i dödsboet, vilket innebar att hans bröstarvingar inträtt såsom dödsbodelägare; senare upplystes att sönernas andelstagande i dödsboet syntes ha inträffat under år 1953. Prövningsnämnden gjorde icke någon ändring i taxeringsnämndens beslut. Sedan A häröver anfört besvär, framhöll taxeringsintendenten bl. a. att i fråga om enmansdödsbon torde som regel gälla att boutredningen avslutades i samband med eller i nära anslutning till bouppteckningens upprättande. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens ifrågavarande beskattningsåtgärder samt uttalade därvid bl. a., *att* handlingarna i målet finge anses utmärka att utredningen av boet efter A:s moder varit avslutad i början av år 1950, *att,* som A då ensam var delägare i boet, det måste antagas, att A vid sistnämnda tidpunkt för egen räkning tillträtt dödsboets egendom och att dödsboförvaltningen i samband därmed upphört samt *att* A vid sådant förhållande icke kunnat vid senare tidpunkt bereda sina söner del i boet efter deras farmoder. Regeringsrätten fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.[28]

W:s moder avled år 1938 och efterlämnade såsom dödsbodelägare, förutom W, även dennes fader. Fadern avled år 1941, efterlämnande W såsom ende dödsbodelägare. År 1960 hade W avgivit deklaration för moderns dödsbo, i vilken deklaration upptagits viss inkomst och förmögenhet. Prövningsnämnden ansåg W vara personligen skattskyldig för den inkomst och förmögenhet, som redovisats i den för moderns dödsbo avlämnade deklarationen. Sedan W anfört besvär invände taxeringsintendenten, att W enligt föräldrarnas bouppteckningar varit ensam dödsbodelägare sedan år 1941 och i denna egenskap övertagit all egendom i moderns dödsbo, som finge anses ha upplösts i och med att W tillskiftats boets tillgångar. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens ifrågavarande beslut, enär av handlingarna finge anses framgå att utredningen av dödsboet efter W:s moder avslutats före ingången av beskattningsåret 1959 och att W före nämnda tidpunkt för egen räkning tillträtt dödsboets egendom. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.[29]

I mål angående eftertaxering för åren 1956—1959 fann kammarrätten, i vars utslag regeringsrätten, så vitt nu är i fråga, icke gjorde någon ändring, att W för egen räkning tillträtt dödsboets egendom före ingången av det beskattningsår, som i ettvart av dessa mål var avgörande, d. v. s. före ingången av beskattningsåret 1955, resp. 1956, 1957 och 1958.[30]

Hustru W hade utsetts till universell testamentstagare efter en person, som avlidit den 28 januari 1957; bouppteckning förrättades den 14 mars 1957, och dödsboet synes ha förvaltats av mannen W enligt av hustru W lämnat uppdrag. År 1960 hade hustru W avgivit deklaration för dödsboet och i denna deklaration upptagit viss inkomst och förmögenhet. Prövningsnämnden ansåg hustru W vara personligen skattskyldig för den inkomst och förmögenhet, som redovisats i den för dödsboet avlämnade deklarationen. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut, enär av handlingarna finge anses framgå att utredningen av dödsboet avslutats före ingången av beskattningsåret 1959 och att hustru W före nämnda tidpunkt

[26] Jfr *Sandström,* Om inkomstbeskattning av oskift dödsbo i SvSkT 1954, sid. 10, NJA II, 1933, sid. 166.

[27] Betr. tidigare år synes så ej ha skett; jfr R. 1957, not 462—463.

[28] R. 1960, ref. 27. Enahanda avgörande betr. 1954 års taxering, R. 1960, not 1235.

[29] R. 1963, not 775 (788), SvSkT 1964, rf, sid. 88, Taxeringsnämnden 1963, sid. 191.

[30] R. 1963, not 776, Skattenytt 1963, sid. 425, R. 1963, not 777—779; betr. eftertaxeringen för år 1958 säges dock, att W för egen räkning tillträtt dödsboets egendom å sådan tid, att han vid 1958 års taxering rätteligen skolat beskattas för den inkomst och förmögenhet som redovisats i den för dödsboet år 1958 avlämnade deklarationen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

för egen räkning tillträtt dödsboets egendom. Regeringsrätten gjorde icke någon ändring i kammarrättens utslag.[31]

I mål angående eftertaxering för år 1959 ansågs hustru W ha tillträtt dödsboets egendom före ingången av år 1958.[32] I mål angående eftertaxering för år 1958 uttalades, att av handlingarna finge anses framgå att utredningen av dödsboet avslutats och att hustru W för egen räkning tillträtt dödsboets egendom å sådan tid att hon vid 1958 års taxering rätteligen skolat beskattas för den förmögenhet som redovisats i den för dödsboet avlämnade deklarationen; någon inkomst hade icke redovisats i denna deklaration.[33]

A:s fader avled den 9 december 1947, och delägare i dödsboet voro A och hans moder. Boupptecknings efter fadern förrättades den 30 december 1947 och inregistrerades den 16 februari 1948. Bouppteckningen utvisade, sedan viss rättelse skett, att tillgångarna uppgingo till 1.053.467 kr. medan skulderna uppgingo till 426.103 kr.; av skulderna belöpte 400.000 kr. på gåvoreverser till A:s barn och barnbarn, vilka reverser förföllo till betalning ett år efter dödsfallet, samt 15.065 kr. på ränta däråa. Samma dag som bouppteckningen registrerades ingavs ansökan om avträdande av dödsboets egendom till förvaltning av boutredningsman, och till sådan förordnades A. A:s moder avled den 21 augusti 1949 med A som ende dödsbodelägare, och boupptecknings efter henne förrättades den 2 januari 1950 och inregistrerades den 23 januari 1950. Tillgångarna, bland vilka icke upptogs andel i dödsboet efter A:s fader, uppgåvos till 329.569 kr. och skulderna till 76.955 kr., däribland 59.464 kr. skuld till A på grund av outbetald andel i avkastningen av sistnämnda dödsbo. — År 1954 hade A avgivit särskild deklaration för ettvart av berörda två dödsbon och däri redovisat viss inkomst och förmögenhet. Prövningsnämnden beskattade A personligen jämväl för den inkomst och förmögenhet, som upptagits i de för dödsboen avgivna deklarationerna. Hos kammarrätten anförde A, att utredningen av dödsboen icke avslutats samt att han år 1951 avstått från viss del av sitt arv, varvid i stället hans barn blivit arvsberättigade och inträtt som dödsbodelägare; tillika framhölls, att svårigheter förelågo när det gällde att genom försäljning av dödsboens egendom erhålla medel till betalning av skulden enligt gåvoreverserna. Kammarrätten fann att ifrågavarande för dödsboen efter A:s föräldrar deklarerade inkomst och förmögenhet icke bort tagas till beskattning hos A. Regeringsrätten fann däremot prövningsnämndens åtgärd att till A personligen hänföra sådana intäkter, förmögenhetstillgångar och avdrag, som upptagits i de för dödsboen avgivna deklarationerna, vara lagligen grundad samt ändrade följaktligen kammarrättens utslag. Såsom motivering anfördes: Såsom skäl för bibehållande av dödsboförvaltningen under tiden intill dess A:s barn, såsom A i målet gjort gällande, under år 1951 inträtt som delägare i dödsboen, har A i första hand åberopat uppkomna svårigheter att genom försäljning av dödsboen tillhörig egendom anskaffa medel för betalning av gälden enligt gåvoreverserna. Med hänsyn till omständigheterna kan emellertid vad A i nämnda hänseende anfört icke anses innefatta giltig grund för dödsboförvaltningens bibehållande. Ej heller i övrigt har A förebragt godtagbara skäl härför. A måste därför anses ha tillträtt arvet efter sina föräldrar före nyssnämnda tidpunkt och dödsboen därmed ha förlorat sin karaktär av särskilda skattesubjekt.[34]

Motsvarande avgöranden träffades i mål angående taxering av A åren 1955—1959.[35] I mål angående 1960 års taxering hade däremot redan kammarrätten lämnat prövningsnämndens beslut, så vitt nu är i fråga, utan ändring samt därvid anfört: Handlingarna i målet få anses utvisa att boutredningarna efter klagandens föräldrar varit avslutade före ingången av år 1951. Som klaganden då varit ensam delägare i dödsboen måste antagas, att klaganden likaledes före år 1951 för egen räkning tillträtt dödsboens egendom och att dödsboförvaltningarna i samband därmed upphört. Med avseende härå och då klaganden vid sådant förhållande icke kunnat vid senare tidpunkt bereda sina barn del i boen, saknas anledning till ändring i prövningsnämn-

[31] R. 1963, not 775 (787).
[32] R. 1963, not 779.
[33] R. 1963, not 778. Jfr R. 1963, not 786.
[34] R. 1963, not 1342 (1349, 1355), SvSkT 1964, rf, sid. 88, Taxeringsnämnden 1964, sid. 14, Skattenytt 1964, sid. 62.
[35] R. 1963, not 1343—1347 (1350—1353, 1356—1359).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

dens beskattningsåtgärder, varigenom till klaganden hänförts sådana intäkter, förmögenhetstillgångar och avdrag, som upptagits i de för dödsboen avgivna deklarationerna.[36]

Skatteflyktskommittén har av R. 1960, ref. 27, dragit den slutsatsen, att i skatterättsligt hänseende torde i praxis gälla att boutredningen (i enmansdödsbo) anses avslutad i anslutning till bouppteckningens inregistrering samt att delägaren i samband därmed anses ha tillträtt boets egendom, varefter dödsboet upphört.[37] En sådan slutsats är dock säkerligen förhastad.

Till en början lärer vara tydligt, att då boutredningen icke omhänderhaves av den ende dödsbodelägaren utan av annan boutredningsman kan bouppteckningens inregistrering aldrig ha den angivna effekten. Först i och med att boutredningsmannen avgivit sin redovisning och överlämnat behållningen till dödsbodelägaren kan i dylikt fall dödsboet anses upplöst och delägaren anses ha tillträtt dödsboets egendom.[38]

Endast för det fall att den ende dödsbodelägaren tillika är boutredningsman kan fråga uppstå om att anknyta dödsboets upplösning till bouppteckningen; det är ju ock endast ett sådant fall som avses i R. 1960, ref. 27, och övriga här oberopade rättsfall.[39] Någon anledning att härvidlag anknyta just till tidpunkten för bouppteckningens inregistrering lärer emellertid icke förefinnas. Skall man taga bouppteckningen till utgångspunkt för bedömandet bör rimligtvis härvid tagas sikte å tidpunkten för bouppteckningens fullbordande.[40] Emellertid kan ej heller denna tidpunkt vara avgörande. Enligt ÄB 21:1 äger dödsbodelägaren sist en månad efter det bouppteckningen förrättades avträda dödsboets egendom till förvaltning av boutredningsman eller till konkurs och befrias därigenom från ansvar för sådan gäld efter den döde, som vid bouppteckningens förrättande var honom veterlig. Innan denna tid gått till ända utan att egendomsavträde skett torde dödsbodelägaren under inga omständigheter kunna anses ha definitivt tillträtt boets egendom. I ovan återgivna rättsfall har ej heller — ehuru kammarrättens utslag i R. 1960, ref. 27, kunde synas tyda härå — tidpunkten för bouppteckningens inregistrering angivits såsom den avgörande tidpunkten.

Emellertid kan säkerligen ej heller såsom allmängiltig regel fastslås, att enmansdödsbo, vari boutredningen omhänderhas av den ende dödsbodelägaren, städse skall anses upplöst den dag, då tiden för egendomsavträde gått till ända utan att dödsboets egendom avträtts. Naturligtvis finnes ofta fog för ett sådant bedömande men ej sällan kunna sådana omständigheter föreligga, som föranleda att boets upplösning måste förläggas till en senare tidpunkt. Frågan måste avgöras med hänsyn tagen till omständigheterna i varje särskilt fall.

Man torde därför icke kunna i denna fråga uttala mera, än att det förhållandet, att tiden för egendomsavträde gått till ända utan att sådant avträde skett, utgör ett indicium men ingalunda något avgörande

[36] R. 1963, not 1348 (1354, 1360).
[37] SOU 1963: 32, sid. 234.
[38] Jfr R. 1937, ref. 51, R. 1947, ref. 5.
[39] I ett par av dessa (R. 1963, not 775, 778, 779 i vad avser hustru W) synes visserligen dödsboet ha förvaltats, icke av den ende dödsbodelägaren själv utan av dennas make enligt av dödsbodelägaren lämnat uppdrag. Detta fall bör dock vara att likställa med ett sådant, då dödsbodelägaren själv omhänderhar förvaltningen.
[40] Jfr 2 § lagfartsförordningen, enligt vilket stadgande lagfart skall i nu förevarande fall sökas inom sex, resp. tre månader från det bouppteckningen avslutades. Se dock SOU 1960: 25, sid. 715.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

bevis för att enmansdödsbo vid denna tidpunkt blivit upplöst och att dödsbodelägaren då tillträtt boets egendom.

§ 5. Förvärv genom bodelning eller, i äldre äktenskap, skifte i anledning av ena makens död

I. *Civilrättsliga synpunkter*

När make i äldre äktenskap avlidit skall, innan arvskifte äger rum mellan arvingar och eventuella universella testamentstagare, skifte (boskifte) äga rum för tillvaratagande av den efterlevande makens rätt. Om den efterlevande haft enskild egendom, avskiljes denna först för den efterlevandes räkning. Ur det samfällda boet erhåller den efterlevande därpå fördel av bo oskifto,[41] i huvudsak bestående av 1/20 av den behållning i samfällda boet, som utgöres av lös egendom. Därefter erhåller efterlevande maken sin giftorättsandel i återstoden av det samfällda boet. Emellertid kunna efterlevande make och den avlidnes rättsinnehavare, om de därom äro ense, verkställa fördelningen på annat sätt.

I nyare äktenskap skall i stället, när giftorättsgods finnes, bodelning verkställas innan arvskifte äger rum, ÄB 23:1, GB 12:1. Bodelningen innebär att makarnas giftorättsgods i princip delas lika dem emellan, ehuru, om vederbörande därom äro ense, fördelningen kan ske på annat sätt.

Såväl beträffande äldre som nyare äktenskap gäller dock en särskild bestämmelse rörande efterlevande makes rätt vid skifte eller bodelning. Det är två alternativ, som här föreligga. Om den egendom är ringa, som vid skifte eller bodelning lagligen tillkommer efterlevande make, äger han av samfällda boet, resp. i nyare äktenskap av makarnas giftorättsgods uttaga vissa lösören, på sätt i GB 13:12 närmare angives. I stället härför kan emellertid den efterlevande maken städse påfordra att av samfällda boet, resp. av makarnas giftorättsgods, såvitt det räcker, bekomma egendom till så stort värde att den jämte egendom, som må enskilt tillhöra honom, uppgår till 6.000 kr. För utövandet av sistnämnda rätt kräves ej att den egendom är ringa, som tillkommer efterlevande make, men däremot bortfaller denna rätt *dels* om efter den döde finnes bröstarvinge, som ej jämväl är efterlevande makens avkomling (utan således är styvbarn till denne) och *dels* om efter den döde finnes barn utom äktenskap, som har rätt till underhållsbidrag ur kvarlåtenskapen efter honom.[42]

Vare sig fråga är om skifte eller bodelning gäller vidare, att därvid skall tillämpas vad i nya ÄB sägs om arvskiftes form och om förordnande av särskild skiftesman samt om dennes eller boutredningsmans befattning med skiftet.[43] Skiftet liksom bodelningen får i detta fall formen av ett skriftligt avtal mellan den efterlevande maken och den avlidnes rättsinnehavare, vilket avtal skall upprättas med

[41] Promulgationslagen till 1933 års lag om boutredning och arvskifte 7 § 8 mom. Jfr not 89 ovan. — Det torde emellertid förhålla sig så, att rätten till fördel av bo oskifto numera ej ofta tages i anspråk, till synes beroende på att kännedomen om fördelsregelns existens är i sjunkande; se SOU 1947:43, sid. 60.

[42] Se betr. äldre äktenskap övergångsbestämmelserna till 1952 års lag om ändring i 11 och 13 kap. GB. — Se även NJA, II, 1928, sid. 604, och *Schmidt*, sid. 167—168.

[43] GB 13:1 och övergångsbestämmelserna till 1933 års lag om ändring i 12 och 13 kap. GB. — Jfr NJA, II, 1933, sid. 648.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

vittnen.[44] Skiftet eller bodelningen länder till efterrättelse i och med underskrivandet av den däröver upprättade handlingen eller, om särskild skiftesman förordnats, i och med att skiftet eller bodelningen vunnit laga kraft.

Skiftet och bodelningen anknyta till tidpunkten för dödsfallet. Genom dödsfallet har egendomsgemenskapen, resp. giftorättsgemenskapen upphört, och vad efterlevande make därefter förvärvar utgör hans enskilda egendom.

Beträffande egendom, som make i äldre äktenskap erhåller vid skifte, föreligger tydligtvis ett verkligt fång, innefattande övergång av äganderätt. Likaså är fallet vid bodelning så vitt gäller den avlidne makens giftorättsgods och enskilda egendom. Skulle den efterlevande maken i någotdera fallet ha erhållit egendom till större värde, än som lagligen tillkommer honom, föreligger tydligtvis en gåva, vilken emellertid i detta fall är giltig även då den utgår av den avlidnes enskilda egendom.

Om däremot efterlevande make i nyare äktenskap vid bodelning erhållit sådan egendom som förut ingått i hans giftorättsgods, föreligger, såsom av det tidigare anförda framgår,[45] icke något nytt äganderättsförvärv: Den efterlevande maken har redan före bodelningen varit ägare till denna egendom.

På sätt förut framhållits kan emellertid efterlevande make i vissa fall förvärva den egendom, som tillkommer honom på grund av giftorätt, utan att för den skull boskifte eller bodelning erfordras. Så är fallet, då den efterlevande maken tager arv efter den avlidne enligt ÄB 3 kap.[45a] Det förvärv av hela kvarlåtenskapen, som i dylikt fall äger rum, sker då delvis på grund av giftorätt och delvis på grund av arv. För förvärvet av den del, som erhålles på grund av giftorätt, kräves i detta fall icke att boskifte eller bodelning äger rum; något sådant påkallas ej — liksom ej heller något arvskifte — eftersom den efterlevande erhåller hela kvarlåtenskapen.

II. *Den skatterättsliga inställningen*

Vad angår skattelagarnas ståndpunkt till ifrågavarande slag av förvärv, framgår av 19 § KL att bodelning — och således även bodelning i anledning av makes frånfälle — samt fördel av bo oskifto (fördel av oskift bo) räknas såsom verkliga fång, varigenom äganderätt övergår, ehuru vad därigenom förvärvas icke hänföres till skattepliktig inkomst. Enahanda måste, på förut anförda skäl,[46] vara förhållandet beträffande skifte i äldre äktenskap, och detta även då skiftet föranledes av ena makens död.

Hustru R hade under år 1929 försålt dels vissa debentures i Aktiebolaget Kreuger & Toll, vilka hon förvärvat med begagnande av henne såsom ägare av aktier i bolaget tillkommande teckningsrätt, och dels en sådan teckningsrätt. För härå uppkommen vinst taxerades hon av beskattningsnämnderna och av kammarrätten. I besvär till regeringsrätten upplyste hustru R *att* ett antal aktier i omförmälda bolag förvärvats av hennes framlidne make under åren 1916—1918, *att* arvskifte efter hennes make ägt rum den 5 december 1927, *att* hustru R därvid tillskiftats hälften av de av mannen R förvärvade aktierna samt *att* det varit å dessa henne tillskiftade aktier som hon erhållit de ifrågavarande teckningsrätterna. Regeringsrätten undanröj-

[44] Ofta sker dock skiftet eller bodelningen i samma handling som arvskiftet. — Se vidare *Beckman*, sid. 78, och SOU 1964: 35, sid. 242.

[45] Se ovan § 4, I.

[45a] Se ovan § 1, I och II B.

[46] Jfr ovan under § 3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

de taxeringarna, enär med avseende å vad dåmera blivit upplyst ifrågavarande belopp icke kunde anses ha för hustru R utgjort skattepliktig inkomst.[47]

Då efterlevande make vid skifte eller bodelning erhåller egendom, som ingått i samfällt bo, resp. utgjort andra makens giftorättsgods, föreligger alltså även i skatterättsligt hänseende ett härigenom inträtt förvärv av äganderätt. Enahanda måste i detta fall förhållandet vara, om maken i dylikt fall erhåller egendom, som varit den andra makens enskilda; jämför ovan under I.

Vad härefter angår det fall, då make i nyare äktenskap vid bodelningen erhåller sådan egendom, som förut ingått i hans eget giftorättsgods, framgår av det tidigare anförda[48] att det skatterättsliga bedömandet härvidlag måste antagas sammanfalla med det civilrättsliga. Detta innebär alltså att den efterlevande maken måste anses ha varit ägare till egendomen ifråga redan före bodelningen samt att följaktligen genom bodelningen intet nytt fång uppkommer för denna make.

I 35 § 2 mom. andra stycket KL och i punkt 4 andra stycket anv. till 22 § KL meddelas ändock en föreskrift därom, att i dylika fall skall bortses från bodelningen och i stället, där den efterlevande maken tidigare förvärvat egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, hänsyn tagas till sistnämnda fång. Med avseende å dessa bestämmelser gäller tydligtvis, liksom beträffande motsvarande bestämmelser rörande bodelning i nyare äktenskap under makarnas livstid, att några sådana bestämmelser icke varit erforderliga men att desamma äro ägnade att klarlägga beskattningsläget. Stadgandena ifråga måste emellertid anses tillämpliga även vid skifte i äldre äktenskap,[49] och i dylikt fall, då ett verkligt nytt fång föreligger, innebära dessa stadganden en ändring av det skatterättsliga bedömande, som eljest skolat ske.

Då efterlevande make erhåller hela kvarlåtenskapen delvis på grund av giftorätt och delvis på grund av arvsrätt enligt ÄB 3 kap. erfordras emellertid, på sätt under I erinrats, icke något boskifte eller någon bodelning. I dylikt fall torde få antagas att, eftersom här är fråga om enmansdödsbo, äganderätten till hela kvarlåtenskapen övergår å den efterlevande först då dödsboet anses upplöst.[49a] Denna tidpunkt får anses avgörande för äganderättsövergången även så vitt gäller den del av kvarlåtenskapen, som erhålles på grund av giftorätt.

Ovan omförmälda bestämmelser i 35 § 2 mom. andra stycket KL och i punkt 4 andra stycket anv. till 22 § KL omnämna över huvud taget icke det sist berörda fallet. Emellertid synas dessa bestämmelser böra i dylikt fall vara analogt tillämpliga, vilket har betydelse vid äldre äktenskap.

§ 6. **Förvärv genom arv**

De, som genom arv förvärva egendom — arvingarna — utgöras i första hand av vissa den avlidnes skyldemän, i den ordning och i den omfattning, ÄB 2 kap. angiver; beträffande barn utom äktenskap, se ÄB 4:3—4. Såsom arvinge inträder

[47] R. 1933, not 680. — Jfr R. 1934, not 412, vari uttalades att efterlevande make först genom arvskifte förvärvat äganderätten till viss fastighetsdel, samt R. 1954, ref. 3, I, vari beträffande viss fastighet förklarades att efterlevande make "genom skifte av dödsboet förvärvat sin andel i fastigheten på grund av giftorätt".

[48] Se ovan § 4, II, B, 2) b).

[49] Se härom § 3 ovan.

[49a] Ang. upplösning av enmansdödsbo, se § 4, II, B, 3), b) ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

även efterlevande make, därest arvlåtaren ej lämnat efter sig bröstarvinge, ÄB 3 kap. Till arvingar höra vidare adoptivbarn, ÄB 4:1—2, ävensom allmänna arvsfonden, då annan arvinge icke finnes, ÄB 5 kap.

Arvingarna inträda såsom rättsägare omedelbart genom arvfallet. Detta innebär emellertid icke, att de omedelbart därvid förvärva äganderätten till viss arvfallen egendom eller till andel i viss bestämd sådan egendom. Vid dödsfallet erhålla arvingarna allenast en ideell andel i kvarlåtenskapen — en motsvarighet, om man så vill, till giftorätten i äldre äktenskap, men med den väsentliga skillnaden att den förmögenhetsmassa, vari andelen erhålles, är till sitt omfång fixerad — och först genom arvskiftet eller, vid enmansdödsbo, först då boutredningen är avslutad, utkristalliseras arvingens andelsrätt såsom äganderätt till vissa bestämda tillgångar.[50]

Över arvskifte skall upprättas handling, som underskrives av delägarna med vittnen, ÄB 23:4.[51] Arvskiftesinstrumentet länder till efterrättelse i och med att detsamma behörigen upprättats, dock att, där särskild skiftesman förordnats, så icke sker förr än skiftet vunnit laga kraft; klandertiden är tre månader, ÄB 23:8. Vid enmansdödsbo ifrågakommer icke något skifte utan den ende dödsbodelägaren övertager formlöst dödsboets egendom i och med att dödsboutredningen avslutats.

För skatterättens vidkommande gäller, i enlighet med den ståndpunkt man där intagit till frågan om äganderätten till kvarlåtenskap, att äganderätten till arvfallen egendom icke anses övergå å arvingarna förr än genom arvskiftet,[52] resp., där särskild skiftesman är utsedd, förr än skiftet vunnit laga kraft. Beträffande enmansdödsbo gäller i fråga om äganderättens övergång å arvinge att denna övergång anses äga rum i och med dödsboförvaltningens avslutande.[53]

Ej sällan förekommer, då flera arvingar finnas, att arvskiftet så verkställes att en av arvingarna erhåller viss i dödsboet ingående egendom, som i värde överstiger hans arvslott, mot att han till övriga arvingar utgiver vederlag härför; i regel är då fråga om arvfallen fast egendom. Här uppkommer spörsmålet, huruvida den arvinge, som utlöst de övriga, förvärvat äganderätten till ifrågavarande egendom enbart genom arv eller delvis genom arv och delvis genom köp.

Högsta domstolen har för sin del ansett, att i sådant fall den arvinge, som utlöst de övriga, ändock erhållit hela egendomen genom arv.[54] Likaså har högsta domstolen ansett, att de vederlag, varmed övriga arvingar i dylikt fall utlösts, för dem utgjort arv.[55]

Regeringsrätten har i nu berörda avseenden intagit samma ståndpunkt som högsta domstolen. En arvinge, som förvärvat en i dödsboet ingående fastighet genom att vid arvskiftet utlösa övriga arvingar, ansågs sålunda ha erhållit hela fastigheten genom arv.[56] Arvinge, som vid arvskifte efter hennes föräldrar er-

[50] *Sandström,* Om inkomstbeskattning av oskift dödsbo i SvSkT 1954, sid. 10—11 med där gjorda hänvisningar, *Guldberg-Bergendal,* sid. 10, 27, 267, *Beckman,* sid. 171, 244.

[51] Ang. formkravet, se *Beckman,* sid. 78, och SOU 1964:35, sid. 242.

[52] Jfr R. 1962, not 100.

[53] Se härom § 4, II, B, 3), b) ovan.

[54] H. 1920:460.

[55] H. 1934:502. — Jfr även *Beckman,* sid. 172.

[56] R. 1942, not 1040, R. 1947, not 453, SvSkT 1948, rf, sid. 15, R. 1950, not 144, R. 1954, not 42, Taxeringsnämnden 1954, sid. 74, SvSkT 1955, rf, sid. 22, Skattenytt 1954, sid. 157.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

hållit vederlag för att hon avstått från sin rätt till i dödsboet ingående fastighet, ansågs ha erhållit vederlaget "på grund av arvskiften efter hennes föräldrar", vadan vederlaget icke utgjort för henne skattepliktig inkomst;[57] härmed måste avses att vederbörande erhållit vederlaget i egenskap av arvinge efter föräldrarna.[58]

Arv tillhör de fång, om vilka enligt 19 § KL gäller, att vad därigenom förvärvats icke räknas till skattepliktig inkomst.

Hustru J avled den 11 februari 1940, efterlämnande såsom dödsbodelägare mannen J samt sönerna Jonas och Karl, vilka senare alltså voro arvingar. Dödsboet förblev oskiftat under flera år, och dödsboet lät under denna tid utstämpla skog å en i dödsboet ingående fastighet. Den 7 juni 1948 ägde arvskifte rum, därvid Jonas erhöll fastigheten medan Karl erhöll avstämplingen. Under år 1948 avverkade och försålde Karl större delen av de utstämplade träden. 1949 års prövningsnämnd beskattade Jonas för den del av beräknat rotvärde för skogsstämplingen, som ansågs belöpa på år 1948, därvid prövningsnämnden förklarade sig giva arvskiftet samma innebörd, som om Jonas, vilken genom skiftet blivit ägare till fastigheten, utlöst Karl genom att åt denne upplåta avverkningsrätt å fastigheten. Kammarrätten gjorde ej ändring i prövningsnämndens beslut. Hos regeringsrätten yrkade Jonas undanröjande av taxeringen medan taxeringsintendenten yrkade att, om Jonas' yrkande bifölles, Karls taxering måtte höjas med ifrågavarande belopp. Regeringsrätten undanröjde den Jonas åsatta taxeringen och lämnade taxeringsintendentens talan utan bifall, enär sådana omständigheter icke förebragts att Karls förvärv av avverkningsrätten eller köpeskillingen för skogsprodukterna kunde anses annorlunda än som arv eller realisation av arvfallen egendom.[59]

Slutligen erinras om att i vissa sammanhang gjorts gällande, att i skatterättsligt hänseende dödsbo skall anses taga arv efter den döde och sedan arvingarna taga arv efter dödsboet. Att denna egendomliga konstruktion icke kan godtagas, har förut påpekats.[60]

§ 7. Förvärv genom testamente

I fråga om förvärv genom testamente skiljes mellan universell testamentstagare samt legatarie, ÄB 11:10. Med universell testamentstagare förstås den, som testator insatt i arvinges ställe genom att i testamente tillerkänna honom kvarlåtenskapen i dess helhet, viss del av kvarlåtenskapen eller (obestämt) överskott därav. Legatarie är den, som erhållit en viss i testamentet bestämd förmån, vanligen rätt till viss sak (saklegat) eller till visst penningbelopp.

Den universelle testamentstagaren är enligt ÄB 18:1 dödsbodelägare, och han intager en ställning, som nära överensstämmer med arvinges. Frågan om hans förvärv av äganderätt till testamenterad egendom måste ock vid det civilrättsliga bedömandet besvaras på samma sätt som beträffande arvingar: Den universelle testamentstagaren erhåller redan vid dödsfallet en andelsrätt i kvarlåtenskapen, vilken andelsrätt sedermera — genom arvskifte eller, vid enmansdödsbo, genom boutredningens avslutande — övergår i äganderätt till viss bestämd egendom.

Legatarien är däremot icke andelsägare i dödsboet och följaktligen ej heller dödsbodelägare; han erhåller endast en i testamentet bestämd förmån. Legat utgår i regel av bo oskifto, ÄB 11:2, vilket

[57] R. 1941, ref. 51. — Jfr *Rettig*, Samling av Kongl. resolutioner ... rörande tillämpningen av bevillningsförordningen, Stockholm 1889—1909, III, nr 95.

[58] Jämför avfattningen av hovrättens utslag i H. 1934: 502.

[59] R. 1955, not 1435, SvSkT 1956, rf, sid. 2, Taxeringsnämnden 1956, sid. 59, Skattenytt 1955, sid. 304.

[60] Jfr ovan § 4, II, B, 1).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

innebär, att sedan gälden betalats legatet utgives direkt ur boet, innan universell testamentstagare och arvinge däri taga del.[61] Legatet ifråga skall utgivas så snart ske kan utan men för någon, vars rätt är beroende av boets utredning, ÄB 22:1. Skulle behållningen i boet icke medgiva, att samtliga legat utgå, skall legat, som avser viss egendom, äga företräde, men i övrigt nedsättning ske efter legatens värde, ÄB 11:3.

I fråga om legataries förvärv av äganderätt till den testamenterade egendomen får skiljas mellan saklegat och övriga legat. Beträffande saklegat anses i civilrättsligt hänseende äganderätten till den egendom, legatet avser, ha övergått å legatarien omedelbart vid testators död.[62] Då legatarien således erhåller egendomen i det skick, vari den befann sig vid testators död, är följdriktigt, att enligt ÄB 22:4 egendomens avkastning tillkommer testamentstagaren alltifrån arvfallet.

Beträffande övriga legat kan äganderätten icke anses övergå å legatarien förr än legatet till denne utgivits, vilket emellertid, såsom ovan erinrats, skall ske så snart ske kan och utan att avvakta boutredningens avslutande.

Vad angår skatterättens inställning till förevarande spörsmål bör tydligtvis gälla att — med hänsyn till att dödsbo anses vara ägare till den dödes egendom — den universelle testamentstagaren icke anses bli ägare till vad honom tillkommer förr än arvskifte ägt rum eller, vid enmansdödsbo, boutredningen anses avslutad.[63] I fråga om andra legat än saklegat lärer vara tydligt, att äganderätten därtill icke övergår å legatarien förr än legatet till honom utgivits.

Vidkommande åter saklegaten har regeringsrätten i ett nyligen avgjort mål anslutit sig till civilrättsliga uppfattningen och sålunda ansett äganderätten till den egendom, legatet avser, ha övergått å legatarien i och med dödsfallet.

Enligt testamente av R, som avled den 2 juli 1954, skulle bl. a. vissa honom tillhöriga aktier tillfalla en stiftelse; efter utgivande av ytterligare vissa legat skulle återstående kvarlåtenskap tillfalla arvingarna. Stadgar för ifrågavarande stiftelse fastställdes den 20 november 1954. I sin år 1955 avgivna deklaration upptog dödsboet omförmälda aktier såsom tillgång samt påfördes skatt för förmögenhet. Hos prövningsnämnden yrkade dödsboet den 10 maj 1957 att icke bli beskattat för aktierna, vilka av förbiseende upptagits såsom tillgång; stiftelsen vore redan i och med dödsfallet att betrakta såsom ägare. Taxeringsintendenten invände bl. a., att skattskyldighet för aktieposten måste åvila dödsboet intill dess aktierna överlämnats till testamentstagaren; det vore icke ens klart i vad mån hela det legat som enligt testamentet skulle tillfalla stiftelsen kunde komma att utgå. Prövningsnämnden fann dödsboets yrkande icke kunna bifallas och kammarrätten fann icke skäl att göra ändring i prövningsnämndens beslut. Regeringsrätten undanröjde taxeringen och anförde därvid: Enligt ett av R upprättat testamente skulle ifrågavarande aktier tillfalla en särskilt bildad stiftelse. Som ej annat följer av testamentet, skulle avkastning å aktierna, som må ha fallit efter R:s frånfälle, tillkomma stiftelsen. Stadgar för denna ha fastställts den 20 november 1954. Oaktat dödsboets utredning icke avslutats före beskattningsårets utgång, kunde det då, med hänsyn till testamentets innehåll i öv-

[61] Jfr NJA, II, 1930, sid. 241—242. — Från det fall, då legat skall fullgöras av viss arvinge eller testamentstagare (ÄB 22:2), bortses här, enär därvid i regel är fråga om utgivande av livränta eller understöd.

[62] NJA, II, 1930, sid. 125, 241, NJA, II, 1933, sid. 508. Jfr *Englund*, sid. 48, 61, 154, *Guldberg-Bergendal*, sid. 9, *Walin*, sid. 192.

[63] Jfr R. 1963, not 775, 778, 779 i vad avser hustru W; rättsfallen berörda ovan under § 4, II, B, 3) b).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31

rigt, boets ställning och övriga omständigheter, antagas, att i vart fall huvudparten av aktierna skulle komma att utgivas till stiftelsen. Av omständigheterna i målet får tillika anses framgå, att därefter dödsboets kvarstående förmögenhet icke skulle ha sådan storlek att förmögenhetsskatt skulle utgå.[64]

Jämlikt 19 § KL skall vad som förvärvas genom testamente icke räknas till skattepliktig inkomst.[65]

Förkortningar

Beckman = Beckman, Svensk familjerättspraxis, Stockholm 1960.
Englund = Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, Lund 1960.
FB = föräldrabalken
GB = giftermålsbalken
Guldberg—Bergendal = Guldberg — Bergendal, Kommentar till ärvdabalken, Del II, Stockholm 1962.
H = Nytt juridiskt arkiv, Avd. I.
NJA, II = Nytt juridiskt arkiv, Avd. II.
R = Regeringsrättens årsbok.
rf = rättsfallshäftet.
Schmidt = Schmidt, Äktenskapsrätt, Stockholm 1963.
SOU 1947:43 = betänkande med förslag om upphävande av äldre giftermålsbalken.
SOU 1960: 25 = Förslag till jordabalk m. m.
SOU 1963:52 = Om åtgärder mot skatteflykt. Betänkande av 1953 års skatteflyktskommitté.
SOU 1964:35 = Äktenskapsrätt. Förslag av familjerättskommittén, II, Motiv.
SOU 1965:72 = Aktievinsters beskattning. Betänkande av aktievinstutredningen.
SvJT = Svensk Juristtidning.
SvSkT = Svensk Skattetidning.
Walin = Walin, Kommentar till ärvdabalken, Del I, Stockholm 1963.
ÄB = ärvdabalken.

[64] R. 1965, ref. 11. Enahanda utgång betr. 1956 års taxering, R. 1965, not 379.
[65] Jfr betr. äldre rätt *Rettig*, a. a., V, nr 43.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:31