Efterlevande makes giftorättsgods vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen

Av docenten Göran Englund

De familjerättsliga fången vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen har med särskild inriktning på frågan om äganderättsövergången nyligen i denna tidskrift upptagits till en brett upplagd behandling av juris doktor K G A Sandström. Trots att det här rör sig om ett både ur teoretisk och praktisk synpunkt synnerligen betydelsefullt komplex av problem med flera gemensamma beröringspunkter, har det icke tidigare blivit föremål för en samlad utredning i svensk doktrin. I min doktorsavhandling om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv har jag kommit att beröra flera av problemen men ämnets ram och dess anknytning till arvsskatterätten gjorde det nödvändigt med betydande begränsningar. Åtskilligt väsentligt har sedermera tillkommit såväl i rättsfalls- som i lagstiftningsavseende. Det är därför värt all erkänsla att Sandström mot bakgrunden av en ingående civilrättslig utredning på ett både inträngande och överskådligt sätt tagit upp dessa verkligt besvärliga frågor till en samlad kritisk granskning.

Med förevarande inlägg i diskussionen vill jag begränsa mig till en speciell fråga i Sandströms undersökning, nämligen till problemet om vem som under tiden fram till bodelningen skall beskattas för inkomsten av efterlevande makens giftorättsgods. I förhållande till de äldre äktenskapen, där all den samfällda egendomen skall förvaltas av dödsboet, finnes i de nyare äktenskapen den väsentliga skillnaden att efterlevande maken äger råda över det egna giftorättsgodset.[1] Anledningen till att jag tager upp denna fråga är, att Sandström och jag redovisat skilda tolkningar av ett par notisfall i regeringsrättens årsbok, en åsiktsbrytning som kanske till någon del beror på att jag tyvärr försummat att återgiva samtliga av mig kända, relevanta data i fallen.

Inledningsvis kan följande nämnas beträffande uppläggnigen av min undersökning i frågan. Efter en granskning av ett antal skilda civilrättsliga och skatterättsliga lagbestämmelser har jag ansett mig kunna konstatera, att lagstiftaren icke betraktat efterlevande maken såsom ägare till av honom förvaltat giftorättsgods men

---

[1] Å s. 80 i min avhandling "Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv" har jag i en not påpekat, att om efterlevande maken för förvaltade medel inköper en fastighet så synes denna enligt Westrings "Den nya giftermålsbalken" s. 171 och 238 vara att betrakta såsom makens enskilda. Mutén har å s. 353 i sin recension i Skattenytt 1960 betecknat fotnoten såsom "olycklig" och utan motivering har han betecknat det sagda såsom felaktigt. Så lättvindigt kan frågan dock icke avfärdas. Efter dödsfallet är giftorättsgemenskapen upplöst och ytterligare giftorätt uppkommer ej. Av detta skäl kan den nyförvärvade egendomen antagas bli enskild varvid ett motsvarande ersättningsanspråk skulle uppkomma för avlidne makens rättsägare. Under alla förhållande är frågan alltför outredd i den civilrättsliga doktrinen för att Muténs sätt att argumentera skall kunna anses vara försvarbart.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:34

att å andra sidan ej heller något annat subjekt för äganderätten utpekats. Fråga skulle alltså vara om ett slags svävande äganderätt. I ett följande avsnitt har frågan om de skilda möjligheterna att lösa beskattningsfrågan behandlats. Jag har där framhållit, att icke något av de tre tänkbara alternativen, d v s beskattning av efterlevande maken, av dödsboet och av maken tillsammans med avlidne makens rättsägare i boet, vare sig ur principiell eller praktisk synpunkt är lämpligt. Samtliga alternativ måste nämligen leda fram till åsidosättande av lagbestämmelser eller allmänna beskattningsprinciper.[2] Efter det att detta fastslagits — samt det understrukits att en domstol dock är tvungen att stanna inför något av alternativen — har jag genom en redogörelse för de båda fallen RÅ 1944 not. 968 och 1959 not. 90 velat klargöra regeringsrättens ställningstagande i frågan. I min avhandling har jag lämnat följande referat av fallen:

RÅ 1944 not. 968. P. hade förvärvat en fastighet. Denna såldes efter det att P:s hustru avlidit men före det att bodelning och arvskifte kommit till stånd. PN taxerade P. för realisationsvinsten. KR fann däremot, att P. icke kunde taxeras för vinsten ifråga, eftersom denna hänförde sig till "avyttring av en dödsboet efter P:s avlidna hustru tillhörig fastighet". RegR: ej ändring.

RÅ 1959 not. 90. Genom 30/12 1947 dagtecknat gåvobrev hade M. och hans hustru var för sig till ett vart av sina tre barn såsom gåva överlämnat av vardera maken samma dag utställda skuldebrev å 15.000 kr, löpande med lägst en % ränta. M. avled den 2/6 1952. Dödsboet yrkade avdrag för 90.000 kr d v s ett samtliga skuldebrev motsvarande belopp. TN medgav avdraget. TI hemställde om att avdrag för denna summa icke skulle medgivas på grund av att reverserna med hänsyn till den låga räntan vore att betrakta såsom testamentariskt förordnande. PN höjde taxeringen i enlighet med TI:s hemställan. KR: ej ändring. RegR: " ... enär dödsboet med hänsyn till de vid gåvorna givna ränteutfästelserna och vad i övrigt i målet förekommit finge anses berättigat att vid förmögenhetstaxeringen avräkna kapitalbeloppen å skuldebreven eller tillhopa 90.000 kr", nedsattes taxeringen.

Genom att fallen diskuterats i ett avsnitt om egendom under efterlevande makes förvaltning har jag markerat min uppfattning om att det rört sig om nyare äktenskap. Min slutsats har blivit, att då boet ansetts skattskyldigt vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, regeringsrätten i beskattningsavseende måste ha uppfattat även efterlevande makens giftorättsgods såsom tillhörigt detta.

Sandström har i sin uppsats uttalat tvivel om att det i de båda fallen verkligen skulle röra sig om nyare äktenskap och med utgångspunkt från de prövade handlingarna i 1944 års fall pekat på vissa omständigheter, som skulle kunna tyda på motsatsen. Inledningsvis vill jag nu påpeka, att det i fallen verkligen är fråga om nyare äktenskap. Genom en förfrågan i april 1960 hos pastorsämbetet i Älvsbyn erhöll jag uppgiften, att makarna P:s äktenskap ingicks den 17/8 1930.[3] Senare

[2] Att Mutén efter att ha tagit del av denna framställning kan göra gällande, att jag med det sagda sökt bevisa att det är dödsboet, som rätteligen skall redovisa inkomsterna, är mig en gåta. Se Skattenytt 1960 s. 353. Hans därpå följande tvärsäkra påstående om att man i förevarande sammanhang måste göra en distinktion mellan begreppen fång och äganderättsövergång borde rimligen ha följts av en närmare motivering.

[3] Anledningen till att Welinder i SvSkT 1960 s. 455 utgått ifrån att nya GB varit tillämplig är, att även han tagit del av detta meddelande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:34

har jag genom en motsvarande förfrågan till pastorsämbetet i Umeå stadsförsamling fått upplysningen att makarna M. ingick äktenskap den 8/4 1929. Jag kan bara uppriktigt beklaga, att jag icke till mina rättsfallsreferat fogat dessa viktiga upplysningar och att jag genom denna underlåtenhet onödigtvis försvårat en efterföljande kritisk granskning.

Dessa först nu redovisade sakuppgifter får i sig icke uppfattas såsom ett avgörande stöd för den av mig framlagda tolkningen av de båda fallen. Sandström har nämligen efter granskning av de prövade handlingarna i målen kunnat konstatera, att ingen upplysning där lämnats om tidpunkterna för äktenskapens ingående. Han har dessutom efter ett studium av vissa uppgifter i handlingarna till 1944 års fall funnit skäl att antaga, att regeringsrätten vid sina avgöranden har utgått ifrån att det varit fråga om äldre äktenskap.

Denna senare uppfattning finner jag dock icke invändningsfri. Sandström har i 1944 års fall åberopat två uppgifter i handlingarna, som skulle tyda på att äldre äktenskap varit för handen. Den ena var, att efterlevande maken sökt och häradsrätten medgivit ett godkännande för den omyndige sonens del av fastighetsförsäljningen, vilket måst ske om äldre GB varit tillämplig men enligt Sandström icke skulle ha varit erforderligt vid en tillämpning av nya GB. Den andra uppgiften var, att intendenten i sitt yrkande utgått ifrån att efterlevande maken efter dödsfallet hade kvar hälften av äganderätten i fastigheten, en uppfattning, vilken — som Sandström understryker — "icke överensstämmer med rättsläget vare sig efter äldre GB eller nya GB".

Att intendenten framlagt ett yrkande, som varken överensstämmer med rättsläget i äldre eller nya GB, kan enligt min uppfattning icke gärna uppfattas såsom ett skäl för regeringsrätten att förutsätta att äldre GB skulle vara tillämplig. Lika lite som intendenten med sitt yrkande hävdat att P. skulle vara ensam ägare till fastigheten har han hävdat att denna ingått i av boet förvaltad samfälld egendom.

Ej heller finner jag att den omständigheten, att häradsrätten utan att det skulle ha varit erforderligt meddelat godkännande av en försäljning för omyndigs del, kan ha varit ett tillräckligt skäl för regeringsrätten att förutsätta att äldre GB varit tillämplig. Därtill kommer, att det synes tveksamt om inte även enligt nya GB ett sådant tillstånd måst inhämtas. Enligt 12:4 GB äger efterlevande maken fram till bodelningen fortfarande råda över sitt giftorättsgods. Rådigheten kan dock icke antagas vara större än under andra makens livstid. Under livstiden skall enligt 6:4 GB avhändelse av fast egendom kunna ske endast med andra makens skriftliga och bevittnade samtycke. Det finnes därför skäl att antaga, att efter dödsfallet — på motsvarande sätt som där giftorättsgemenskapen upphört genom hemskillnad eller äktenskapsskillnad — denna förpliktelse kvarstår och att samtycke då skall inhämtas från den avlidne makens rättsägare. Är denne som i det förevarande fallet omyndig torde efter en efter en analog tillämpning av 8:15 lagen om förmynderskap (nuvarande 15:16 FB) rättens tillstånd ha varit erforderligt.[4]

[4] Denna speciella fråga har man icke berört i den diskussion av 7:2 lagen om förmyndarskap (numera FB 14:2), som återfinnes i NJA II 1924 s. 376.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:34

Med det sagda vill jag hävda, att regeringsrätten vid sitt ställningstagande icke haft godtagbara skäl att utgå ifrån att äldre GB varit tillämplig. Nu måste man i tolkningssammanhang rimligen förutsätta, att domstolen varit medveten om det skilda civilrättsliga läget i äldre och nyare äktenskap. Hade man ansett, att detta borde leda även till en skild skatterättslig behandling, skulle en utredning av det faktiska rättsläget i det föreliggande fallet icke gärna kunnat underlåtas.[5] Eftersom någon sådan icke ägt rum, synes den slutledningen ligga närmast till hands, att regeringsrätten funnit det vara utan betydelse om äldre eller nyare äktenskap varit för handen, eftersom icke i något av fallen beskattning skall ske hos den efterlevande maken utan hos dödsboet.

Även i 1959 års fall var det enligt vad som ovan sagts fråga om ett nyare äktenskap ehuru detta, som Sandström påpekat, icke framgår av de prövade handlingarna. Slutsatsen bör emellertid enligt min uppfattning bli densamma som i 1944 års fall, d v s att regeringsrätten med sitt ställningstagande markerat att den i förevarande fråga icke funnit anledning att göra skillnad mellan äktenskap enligt äldre och nya GB. Den omständigheten, att huvudproblemet i fallet gällde reversernas karaktär kan möjligen, som Sandström och Welinder framhållit, ha varit av betydelse. Det skulle emellertid å andra sidan vara anmärkningsvärt, om regeringsrätten — förutsatt att man i denna verkligen ansett en skiljaktig behandling av äldre och nyare äktenskap vara motiverad — utan att underrätta sig om det faktiska rättsläget kunnat avvika från prövningsnämndens och kammarrättens avgörande i fråga om rätten till avdrag för den del av gälden, som hänförde sig till efterlevande maken.

[5] Både Welinder (SvSkT 1960 s. 454 f) och Mutén (Skattenytt 1960 s. 353) har antytt, att i praxis en del skattskyldigas valfrihet i viss mån skulle accepteras, då det gäller redovisningen av inkomsten av efterlevande makens giftorättsgods. Jag förmodar att en dylik valfrihet har sin grund i den ovisshet, som råder med hänsyn till frånvaron av klara prejudikat. Att regeringsrätten i ett ställningstagande skulle komma att prejudicera en dylik valfrihet håller jag däremot för föga sannolikt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:15:34