

PRÖVNINGS- NÄMNDERNA

GÖTEBORGS OCH BOHUS LÄN

Fråga om beskattning av enmansdödsbo.

Prövningsnämnden i Göteborg och Bohus län har haft att taga ställning till frågan huruvida ett enmansdödsbo och ende bodelägaren skola taxeras var för sig eller om dödsbodelägaren skall taxeras både för sina egna och för dödsboets inkomster och förmögenhet.

Situationen före handläggningen i prövningsnämnden var följande, därvid ifrågavarande dödsbodelägare i det följande kallas klaganden.

Klagandens fader dog 1947, efterlämnande änkan och en son (klaganden). Klaganden förordnades till boutredningsman. Boet blev aldrig skiftat.

Klagandens moder dog 1949. Skifte var då obehövt, när endast en bodelägare fanns. Någon boutredningsman förordnades icke heller. Boet hade betydande tillgångar i form av fastigheter, vilka voro intecknade. Bouppteckning ingavs och stämpelbelades i vanlig ordning.

År 1951 gjorde klaganden en muntlig överenskommelse med sina två barn, varigenom klaganden avstod från dels en tiondel av arvet efter fadern och dels en tiondel av arvet efter modern. (År

1955 avträdde han i samma form ytterligare 5 procent.)

Vid 1954 års taxering beslöto berörda taxeringsnämnder, att klaganden skulle taxeras även för dödsboets inkomster och förmögenhet.

Klagandens besvär till prövningsnämnden gick i korthet ut på att, redan därest det varit fråga om ett enmansdödsbo, någon sammanläggning icke hade fått ske, men att fråga vore om två dödsbon, varav det äldre redan från början varit flermansdödsbo och det andra blivit så i och med klagandens frånträdande från arv till förmån för sina barn. Argumenteringen var i huvudsak följande. Att dödsboen icke avvecklats berodde icke på något åsyftat fördröjande från klagandens sida. Tillgångarna bestode i gammalmodiga, svårrealiserbara fastigheter. Trots upprepade försök att sälja fastigheterna, hade klaganden icke lyckats få godtagbara anbud.

Enmansdödsbos inkomster finge överhuvudtaget icke sammanläggas med ende dödsbodelägarens, förrän dödsboet vore slutavvecklat, fastigheterna sålda, all gäld gulden etc. Under alla omständigheter borde — om en "skatteteknisk sammanläggning" mot klagandens bestridande skulle genomföras — skäligen lämnas

för en lugn avveckling av dödsboen, så att inte fastigheterna av taxeringshänsyn måste säljas till underpris. Vidare uppgav klaganden, att fordringsägare i det första dödsboet, "ännu icke den 31/12 1953 kunnat tillfredsställas." Därför hade något skifte icke kunnat ske.

Till stöd för sin uppfattning att någon sammanläggning av ende dödsbodelägarrens behållning med dödsboets icke kan ske förrän dödsboet skiftats eller slutavvecklats och dödsboets egendom överförs å successorn åberopar klaganden en uppsats av jur. dr K. G. A. Sandström i Svensk Skattetidning år 1954 (häfte 2—3). I fråga om enmansdödsbo, där ju arvskifte ej ifrågakommer, har Sandström (sid. 10) uttalat i huvudsak följande. Den dödes egendom utgör så länge gälden ej betalats och legat verkställt en särskild förmögenhetsmassa, som för alla rättsägares räkning omhänderhaves av den förvaltningsberättigade. I samma ögonblick som själva avvecklingen är genomförd, är läget jämförligt med det som eljest inträder genom skifte mellan flera delägare. Så länge icke boets avveckling avslutats, består ett oskift dödsbo. — Sandström har vidare (sid. 11) uttalat, att Regeringsrätten i olika sammanhang intagit den ståndpunkten, att dödsbo med endast en delägare är ägare till kvarlåtenskapen intill dess densamma överförs å vederbörande successor.

Som tidigare omnämnts hade klaganden år 1951 avstått från viss del av sitt arv genom en muntlig överenskommelse med sina barn. Klaganden hävdar, att barnen på grund av *istadarätt* inträtt i klagandens ställe såsom arvingar till den del klaganden avstått från sin rätt och att dödsboet efter modern härigenom förvandlats till flermansdödsbo (dödsbo-

et efter fadern, vilket formellt inte avvecklats, var ju enligt klaganden redan från början ett flermansdödsbo).

Klaganden gör gällande, att någon skyldighet att upprätta en "frånträdande handling" skriftligen ej föreligger; därav den muntliga formen. Klaganden hävdar vidare, att innan ett enmansdödsbo skriftligen utretts, gäld guldits, fastigheter sålts etc. och behållningen tillträtts av successorn, kan ett frånträdande av arv göras när som helst. Någon anmälan här om i samband med bouppteckningens registrering och stämpelbeläggning kräves inte.

I detta sammanhang åberopar klaganden justitierådet Nils Beckmans uppsatser i Svensk Juristtidning 1946, sid. 98, och 1939, sid. 652, (se numera samme författares: Svensk familjerättspraxis, sid. 122—123). Beckman framhåller bl. a. att den som avstår från arv icke därigenom förfogar över viss egendom, ty någon sådan har aldrig tillfallit honom, utan blott underlåter att göra en behörighet gällande. Detta ligger i arvsrättens natur. Såsom arvingar äro härvid att räkna ej blott de till arv närmaste utan alla som eventuellt kunna bli arvsberättigade efter den avlidne. "Har en närmare arvinge av sagt sig arvet och detta tillfallit en fjärrmare, skall därför den sistnämnde anses ha erhållit egendomen direkt i arv efter den avlidne." Beckman uttalar vidare under åberopande av 1938 års arvsstatuokommitté, att avstående av arv icke innebär gåva, såvitt avståendet sker utan förbehåll.

Vederbörande *taxeringsintendent* anför i huvudsak följande. Klagandens påstående, att ett enmansdödsbo kan bestå ända tills dess detsamma är slutavvecklats, d. v. s. fastigheterna sålda och all gäld

gulden, kan synas vinna stöd av lagberedningens uttalande (se N. J. A. II 1933 sid. 166). På samma ställe påpekar dock lagberedningen, att 2 § lagfartsförordningen för dödsbon med en delägare jämställer bouppteckningen med arvskifte i vad rör utgångspunkten för lagfartsskyldighetens beräkning. Härav drager professor Åke Malmström (Successionsrättsliga studier, Uppsala 1938, sid. 146) den slutsatsen, att om dödsbodelägaren sedan överlåter fastigheten, detta endast kan ske i delägarens eget namn och att lagfart för köparen förutsätter lagfart för delägaren. Av dessa båda uttalanden torde få anses klarlagt, säger taxeringsintendenten, att om dödsboen efter klagandens föräldrar betraktas som enmansdödsbon, dessa numera upphört. Klaganden har emellertid bestridit, att ifrågavarande dödsbon vore enmansdödsbon, när klaganden avstått 10 procent i vardera dödsboet till sina båda barn, varigenom även dessa enligt klagandens mening blivit dödsbodelägare. Av praxis och doktrin torde framgå, att ett avstående av arvslott helt eller delvis kan medföra, att fjärrare arvingar träda till och bli dödsbodelägare. Ett sådant avstående kan självfallet icke ske, sedan arvskifte skett. Då har ju dödsboet upphört att existera. Vid enmansdödsbon skall bouppteckningen medföra samma rättsverkningar som eljest arvskiftet.

Mot invändningen att det ena av dödsboen, nämligen det efter klagandens fader, icke vore ett verkligt enmansdödsbo, därför att vid bouppteckningstillfället även klagandens moder levde, uttalar taxeringsintendenten, att, sedan modern avlidit, även detta första dödsbo blivit ett enmansdödsbo och åberopar därvid nyssnämnda arbete av Malmström (sid.

150—151) samt tillägger, att det saknas anledning att i skattehänseende anlägga ett annat betraktelsesätt. Då sålunda dödsboen efter klagandens föräldrar få anses ha upphört *åtminstone vid bouppteckningstillfället efter den sist avlidne*, bli klagandens åtgärder att till barnen avstå viss del av dödsboens förmögenhet att jämställa med gåva av klagandens egen förmögenhet, vilken transaktion bör gåvobeskattas.

I påminnelser åberopar även klaganden Malmströms arbete, däri Malmström säger (sid. 138) att det är oriktigt att tala om ett dödsbos totala förintande i och med arvskifte, detta därför att nya tillgångar kunna dyka upp och framför allt att förut okänd gäld kan bli upptäckt efter arvskiftet. I fråga om enmansdödsbo säger Malmström (sid. 141 o. f.), att det principiellt är ett särskilt rättssubjekt, ehuru gränslinjen mellan dödsboets och delägarens förmögenhet ofta blir svår att uppehålla, där icke förvaltningen av enmansdödsboet varit underkastad särskild boutredningsman. Om enmansdödsboet förvaltas av delägaren själv, saknas enligt Malmström en mot arvskiftet svarande slutpunkt, varför man inte kan komma längre än att i likhet med lagberedningen säga, att i samma ögonblick själva avvecklingen är genomförd, läget är jämförbart med det som eljest inträder genom skifte mellan flera delägare.

Taxeringsintendenten framhåller i sin slutreplik: Klaganden synes hävda, att icke ens ett arvskifte utgör garanti för att dödsboet upphört att existera som juridisk person. Även efter arvskiftet kunna nämligen framkomma nya tillgångar och skulder i dödsboet, vilka påkalla dödsboets verksamhet. Men att därför påstå att ett enmansdödsbo icke kan

anses upplöst förrän tillgångarna realiserats och skulderna betalats förefaller mig orimligt. Den ende dödsbodelägaren kan ju finna förmögenhetsplaceringen fördelaktig och därför aldrig önska realisera tillgångarna. Samma kan förhållandet även vara med dispositionen av skulderna. I klagandens fall synes man så mycket mindre kunna anföra de oguldna skulderna som ett tecken på att dödsboet icke upplösts som dödsboens skulder nästan uteslutande utgöras av klagandens familjs egen fordran på dödsboen.

Rörande frågan huru länge ett dödsbo skall anses existera som sådant kan, som framgår av ovanstående, i saknad av uttryckliga lagbestämmelser framföras olika teoretiska synpunkter. Det gäller sedan att stanna för en teori, som kan omsättas i praktisk tillämpning. Vid flermansdödsbon är det naturligt att upphörandet knytes till tidpunkten för arvskiftet. Genom arvskiftet fördelas tillgångar och skulder i den mån dessa inte tidigare betalats. Gemenskapen upphör de facto. Först genom arvskiftet tillträder arvingen sitt arv, men själva arvsrätten har enligt en enig doktrin övergått genom själva dödsfallet och icke någon senare formell handling. Detta bör komma ihåg vid bedömandet av när ett enmansdödsbo skall anses upphöra. Någon handling motsvarande arvskiftet finns ju inte där.

Undantagsvis kan det finnas anledning att förordna boutredningsman även i ett enmansdödsbo. Boutredningsmannen skall enligt 15 § lagen om boutredning och arvskifte avgiva redovisning för sin förvaltning samt efter bodelning eller arvskifte — där så skall ske, d. v. s. i

flermansdödsbo — fördela egendomen mellan dödsbodelägarna. Det kan synas som en framkomlig väg till en praktisk lösning att anse ett enmansdödsbo, som avträdes till förvaltning av boutredningsman, ha upphört i och med att boutredningsmannen avgiver sin redovisning. Det finns dock vissa betänkligheter häremot. Taxeringsintendenten har i sin slutplädering pekat på en sådan, ehuru för det fall att enmansdödsbo utan boutredningsman icke anses upplöst förrän tillgångarna realiserats och skulderna betalats.

Alldeles oavsett vad som i detta sammanhang må anses vara riktigt ur civilrättslig synpunkt, kan man fråga sig, om inte det spørsmål som prövningsnämnden nu tagit ställning till måste bedömas inte bara efter civilrättsliga normer utan även med beaktande av vad som ur beskattningssynpunkt kan anses vara materiellt tillfredsställande. Såväl klaganden som taxeringsintendenten ha följt konsekvent civilrättsliga linjer i sina argumenteringar, och detta med all rätt. Vad som här åsyftas är endast detta: Är man i en skattefråga av här förevarande slag bunden av civilrättsliga avgöranden? En motsatt uppfattning kan hävdas under förutsättning att civilrätten inte kan eller inte har anledning att giva ett entydigt svar. I här refererade fall, där läget torde vara det nyssnämnda, kan det väl inte råda någon tvekan därom, att klagandens ekonomiska ställning, tillika skatteförmåga, såsom delägare i (eller snarare enmansägare av) dödsboet är exakt densamma, som om han i skifte erhållit samma förmögenhet.

Ur fiskalisk synpunkt bör man, såsom taxeringsintendenten gjort, kunna peka på faran av missbruk genom att denne enmansdelägare uppskjuter slutavveck-

lingen. En tidpunkt för upplösningen måste emellertid av praktiska skäl bestämmas och då ligger tiden för bouppteckningsförrättningen onekligen närmast till, såsom taxeringsintendenten också påpekat.

I det refererade fallet gäller det att avgöra icke blott om dödsboen upphört att existera som sådana eller ej utan även — och detta är naturligtvis den primära frågan, fastän den av tekniska skäl sparats till sist — om det verkligen varit fråga om enmansdödsbo eller ej. Vid tidpunkten för moderns död torde det vara alldeles klart att dödsboet efter henne varit ett enmansdödsbo. Det kan också hållas för visst, att dödsboet efter fadern i samma ögonblick (d. v. s. i och med moderns död) förvandlats till enmansdödsbo. Kan då ett enmansdödsbo (åter) förvandlas till flermansdödsbo? Kan i så fall denna förvandling ske när som helst?

Den första frågan torde kunna besvaras jakande på grund av bestämmelserna om istadarätt i 1 kap. 1—3 §§ samt 9 kap. 7 § lagen om arv. Förutom dessa lagligt reglerade fall erkännes i praxis istadarätt även på grund av frivilligt avstående från arv. På den andra frågan kan svaras följande: Om bouppteckningen anses utgöra den handling, varigenom ett enmansdödsbo upphör att existera — vilken fråga ännu inte torde ha prövats i överinstans — synes det följdriktigt att anse bouppteckningens upprättande (ev. dess ingivande för stämpelbeläggning) som slutpunkten

för egentliga arvsöverenskommelser, därvid skriftlig form bör tillämpas i likhet med vad som gäller enligt lagen om arvsavtal. Någon fordran härpå torde dock i saknad av uttrycklig föreskrift icke kunna upprätthållas. Om den som sitter i enmansdödsbo avhänder sig lott i boet efter nyssnämnda tidpunkt, är det följaktligen, som taxeringsintendenten säger, inte fråga om avstående från arv utan om gåva.

Vad ovan sagts om faran för missbruk genom att fördröja en avveckling av ett enmansdödsbo gäller i ännu högre grad, om klagandens synpunkter beträffande frånträdande av arv äro riktiga. I konsekvens med klagandens argumentering är det ingenting som hindrar, att den ursprungligen ende dödsbodelägaren underlåter att formellt avveckla dödsboet och med tilltagande ålder i lämpliga portioner överför hela sin (formellt dödsboets) förmögenhet på barn eller barnbarn i förhoppning att ett led av arvsbördan effektivt överhoppas. Det torde vara mycket svårt för en taxeringsintendent att leda ett otillbörligt fördröjande av en dödsboavveckling i bevis och tankegången att ett frånträdande av arv kan ske när som helst är minst sagt betänkligt.

Det har här självfallet inte varit meningen att föregripa den vidare utvecklingen i överinstanserna utan endast att söka belysa en såväl teoretiskt som till sina praktiska konsekvenser intressant fråga, som mycket väl kan dyka upp på annat håll.