

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordföranden Riksförbund



Nr 10/1955

Årgång 5

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDE FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Om skattebefrielse för dödsbo

av kammarrättsrådet Bo Lagergren.

Det är få områden av vårt beskattningssystem, där taxeringsmyndigheter och skattedomstolarnas fria skön lämnas ett till synes friare spelrum än när det gäller tillämpning av 75 par. 1 mom. kommunal-skattelagen (KL) och 15 par. 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt och motsvarande lagrum i förordningen om statlig förmögenhetsskatt, där vi återfinner de grundläggande bestämmelserna om dödsbos rätt att vid "ömmande omständigheter" erhålla befrielse från skyldigheten att erlagga kvarstående eller tillkommande skatt. Dödsbo kan ävenledes erhålla befrielse från skyldighet att erlagga pensionsavgift (20 § lagen om folkpensionering) och sjukförsäkringsavgift (36 § lagen om allmän sjukförsäkring), det sistnämnda aktuellt först vid 1956 års taxering. Inga andra skatter och avgifter äro föremål för dödsbobefrielse.

Visserligen ligger det i sakens natur att på detta område — där ett i viss mån

känslomässigt bedömande kan vara på sin plats — ett "från fall till fall-dömande" blir ofrånkomligt. En jämförelsevis fyllig redogörelse för föreliggande prejudikat torde dock vara av visst värde för dem, som i skilda instanser eller såsom skattskyldiga eller ombud för dessa föra argumentering på detta ganska "flytande" område av vår beskattning.

Förutsättningarna för skattebefrielse kunna i korthet sammanfattas under 5 punkter:

1. Bosättning här i riket.
2. Dödsbodelägares beroendeförhållande av den avlidne för sin försörjning.
3. Skatten skall vara påförd *den avlidne* eller, såvitt angår det beskattningsår varunder dödsfallet inträffade, *dödsboet* efter den avlidne.
4. Skatten skall erläggas under uppbörds-termin, som äger rum eller avslutas efter dödsfallet.
5. Ömmande omständigheter.

1. Den avlidne skall hava varit här i riket bosatt skattskyldig.

Vad denna första förutsättning beträffar överensstämmer densamma med äldrerätt. Av lagtextens ordalydelse framgår, att den avlidne icke blott skall ha varit *skattskyldig* här i Sverige utan även att han varit *här bosatt*. Av anvisningarna till 53 par. KL följer, att även utländsk medborgare kan åtnjuta sådan skattefrihet varom nu är tal. Här om är väl icke så mycket att säga. Stötande är det däremot att efterlevande till en svensk, som är bosatt utomlands, men har hustru och barn här i Sverige, vilka underhållas med här skattepliktiga inkomster, t. ex. av i Sverige bedriven rörelse eller av här belägen fastighet, icke lära kunna komma i åtnjutande av skattebefrielse.

2. Den avlidne skall ha efterlämnat bodelägare, som vid hans frånfälle varit beroende av honom för sin försörjning.

I kravet på att den avlidne skall hava efterlämnat bodelägare som vid hans frånfälle varit beroende av honom för sin försörjning inrymmer enligt vad erfarenheten givit vid handen en hel del för lekmanen "svårbegripligt" civilrättsligt gods. Det gäller nämligen främst att fastslå, vem som i civilrättslig mening är dödsbodelägare. I R. Å. 1952 not. Fi. 140 förelåg till bedömning det fall att en efterlevande make varit för sin försörjning starkt beroende av den avlidnes inkomst och där ömmande omständigheter varit för handen. Samtliga instanser nödgades ogilla yrkande om skattebefrielse, därför att på grund av boskillnad — ej att förväxla med hemskillnad eller separation — vardera makens egendom varit enskild. Efterlevande maken var således icke dödsbodelägare. Lag 9 juni 1933 om boutred-

ning och arvskifte (1 kap. 1 par.) stadgar nämligen, att om bodelning skett eller giftorätt eljest är utesluten (detta kan ske även genom äktenskapsförord) efterlevande make icke är dödsbodelägare, såvida han icke är *antingen* arvinge (detta blir ju fallet om makarna sakna bröst-arvingar) *eller* universell testamentstagare. Med *universell* testamentstagare förstås (Lag om testamente 3 kap. 10 par.) att vederbörande skall hava fått *hela* kvarlåtenskapen, *viss andel* av denna eller uppkommet *överskott*. Om sålunda i ett äktenskap, där på grund av äktenskapsförord vardera makens egendom varit enskild, efterlevande hustrun i testamente erhåller t. ex. en den avlidne tillhörig fastighet, som kanske representerar hela dennes förmögenhet, blir hustrun icke dödsbodelägare men väl, om hon tillerkänts återstoden i boet, som måhända representerat kanske blott obetydlig del av den avlidnes förmögenhet. Det synes därför lämpligt att i äktenskap, där egendomsgemenskap icke föreligger, makarna i livstiden genom testamentariska dispositioner tillse, att efterlevande make tillförsäkras ett delägarskap i respektive dödsbo.

Att den efterlevande vid tidpunkten för dödsfallet skall ha varit "beroende av den avlidne för sin försörjning" tolkas av Regeringsrätten strikt efter ordalydelsen. Ett exempel möter vi i R. Å. 1951 not. Fi. 1.578, där efterlevande föräldrar — sjuka och ganska till åren komna — icke vann gehör för sin framställning att slippa betala sonens skatter. Omständigheterna voro i korthet följande: Den avlidne störtade under flygning, efterlämnande en behållning av c:a 1.730 kronor. Kvarskatten uppgick till ungefär samma belopp som behållningen. Fadern framhöll, att han och hans hustru saknade ålderspensioner,

att han måst belåna livförsäkring för att bestrida sonens studier samt att föräldrarna genom sonens bråda död förlorat sitt stöd under ålderdomen. Att behållningen i boet måst tillgripas för att återbetala lån hjälpte ej. Samtliga instanser ogillade ansökningen om skattebefrielse, därför att beroendeförhållandet icke existerat vid tidpunkten för sonens bortgång.

Förhållandena kunna stundom vara sådana att dödsbodelägare visserligen varit för sin försörjning beroende av den avlidne och omständigheterna ömmande, men där skyldighet att betala den avlidnes skatter likväl icke förelegat på grund av de viktiga — ehuru till sin innebörd ofta förbisedda eller missuppfattade bestämmelserna i 2 mom. av 75 § KL resp. 2 mom. av 15 § FSI. Enligt dessa lagrum ansvarar ej oskiftat dödsbo för utskylder, som påförts avlidne person eller — såvitt angår det beskattningsår varunder dödsfallet inträffade — oskiftat dödsbo efter honom, med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftat, svarar bodelägare icke för mera än vad skatten å hans lott belöper och icke i något fall med mera än hans lott i boet utgör.

För kort tid sedan (23 juni 1955) hade Regeringsrätten att avdöma ett mål om sökt befrielse, som genom missuppfattning rörande förevarande reglers innebörd blivit förd den långa skatteprocessvägen (med 4½ års väntan och oro för sterbhuset till ingen nytta).

Förhållandena voro i korthet följande. Bouppteckningen efter en avlidne son utvisade *brist*. Kvarskatten uppgick till 259 kronor. Fadern, vars inkomst blott uppgick till 5.000 kronor och som vidkänts dyra begravningskostnader, argumenterade, att han skulle nödgas att betala sonens

kvarskatt. Regeringsrätten yttrade: ”Enär dödsboets hos Kungl. Maj:t förda talan grundats på bestämmelsen i 75 § 3 mom. KL (mom. motsvarar nu gällande 2 mom.), och dödsboets talan förty får anses hava avsett icke att vinna skattebefrielse enligt 75 § 1 mom. KL och 15 § 1 mom. FSI utan *avskrivning* av förevarande skattebelopp, lämnar Kungl. Maj:t dödsboets talan utan avseende och förordnar, att handlingarna i målet skola överlämnas till Länsstyrelsen i Norrbottens län för vederbörlig behandling”. Regeringsrätten har sålunda funnit att ärendet varit att bedöma såsom ett ärende av beskaffenhet att böra handläggas av exekutor såsom ett vanligt avskrivningsärende, där tillgångarna icke förslå till skattens gäldande.

I mål om dödsbobefrielse läser det sakna betydelse, vem som ytterst vinner fördel av den sökta skattebefrielsen, blott i lagen angivet *beroendeförhållande* är förhanden.¹ Av intresse är följande fall (R. Å. 1954 not. Fi. 786): G. efterlämnade änka som enda dödsbodelägare. Den mannen påförda kvarskatten uppgick till 1.825 kronor. Bouppteckningen visade *brist* i boet å c:a 4.000 kronor. Änkan var enligt äktenskapsförord ägare till hela lösöret samt stod som förmånstagare till en livförsäkring å c:a 10.000 kronor. Beskattningsnämnderna — kammarrätten gjorde ej ändring i deras beslut — vägrade befrielsen, enär sådan med hänsyn till dödsboets ekonomiska ställning ej skulle komma dödsboet tillgodo. (Det underförstods att om skattebefrielsen medgäves, borgenärerna skulle få desto större

¹ Författaren kan sålunda icke för sin del ansluta sig till den häremot stridande uppfattning, som uttalas i riksskattenämndens ”Handledning för arbetet i taxeringsnämnd”.

utdelning ur boet (= mannens enskilda egendom). Resonemanget torde underkänts av Regeringsrätten, som meddelade den sökta befrielsen.

3. Skatten skall vara påförd den avlidne respektive dödsboet.

Som en tredje förutsättning gäller, att skattebefrielsen avser kvarstående eller tillkommande skatt, som påförts "den avlidne eller, såvitt angår det beskattningsår varunder dödsfallet inträffade, oskift dödsbo efter honom". Till en början förtjänar framhållas, att om den avlidne eller dödsboet haft inkomst under det år, för vilket taxeringsnämnd har att åsätta taxering, eller beskattningsbar förmögenhet vid dess utgång, måste taxering äga rum, även om aldrig så ömmande omständigheter äro handen. Underlåtenhet att åsätta taxering kan medföra obehörig restitution av redan betalad preliminär skatt. Frågan om befrielse kan upptagas först, sedan slutlig skatt påförts. (Ur "Handledning för arbetet i taxeringsnämnd".)

Kravet på att skattesubjektet skall ha varit den avlidne upprätthålles strängt i praxis, som framgår av ett färskt avgörande i Regeringsrätten (1 april 1955): L. hade avlidit i januari 1951 och efterlämnade änka. Boet utvisade brist. L. hade icke själv påförts någon kvars katt på grund av 1949 års taxering men väl *hustrun*, som efter mannens död blott hade en provisorisk pension å 100 kronor i månaden att leva på och förhållandena voro i övrigt ömmande. Prövningsnämnden fann sig emellertid *lagligen förhindrad* att meddela den sökta befrielsen och överinstanserna fann ej skäl att härutinnan göra ändring. Att ansökningen icke bifölls var helt att tillskriva det förhållandet, att varken mannen eller dödsboet påförts skatten i fråga.

Det bör i detta sammanhang understrykas, att skattebefrielse endast kan medgivas i fråga om *påförd* skatt. Beskattningsnämnd äger sålunda icke i förväg meddela befrielse för skatt, som framdeles kan komma att påföras. (Se dep. chefens uttalande i prop. 261/1946 s. 87.) Om taxeringsnämnd får en framställning om befrielse från skatt på grund av den taxering som åsättes taxeringsåret, bör ärendet med nämndens yttrande men utan att beslut fattas överlämnas till prövningsnämnden som har att avgöra detsamma.

4. Skatten skall erläggas under uppbördstermin, som äger rum eller avslutas efter dödsfallet.

I motsats mot tidigare gällande rätt är det möjligt för ett dödsbo att under det år dödsfallet inträffar vinna befrielse från "egen" skattskyldighet. Kvarskatten behöver sålunda icke vara påförd den avlidne. I ett den 17 mars 1955 avgjort mål yrkades sådan befrielse: En person hade avlidit i juni 1949. Boet visade brist. Änkan hade försörjningsplikt mot minderåriga. Då prel. skatt uttagits under mannens livstid, motsvarande i stort sett den slutliga skatten, förelåg icke det eljest vanliga fallet, att boet sökte befrielse från den avlidne påförd kvarstående skatt. Förhållandet var i stället det, att dödsboet åtnjöt fri bostad (månånda större än som betingades av de efterlevandes villkor) och sannolikt på denna grund söktes skattebefrielse för den dödsboets egen inkomst, som avsåg tiden efter dödsfallet. Ehuru ingen instans fann skäl meddela "högsta möjliga skattelindring" är fallet så tillvida intressant, att ingen av dem, som i målet hade att bevaka det allmännas talan, angav något hinder ur *principiell* synpunkt mot den sökta skattelindringen. Klart är däremot att för tiden

efter den 1 januari 1950 — dödsfallet hade inträffat i juni 1949 — sådan befrielse aldrig skulle kunna hava meddelats.

Under innevarande år har Regeringsrätten avdömt ett principiellt så viktigt mål rörande dödsbodefrielse, att ett fullständigt referat ansetts böra lämnas i Regeringsrättens årsbok. Fallet (R. Å. 1955 ref. 15) besvarar frågan, om ett dödsbo kan erhålla befrielse att gälda den kvarskatt, för vilken den avlidnes *arbetsgivare* redan före dödsfallet verkställt *löneavdrag*, men vilken skatt skolat erläggas först under uppbördstermin som äger rum efter dödsfallet.

Omständigheterna voro i korthet följande: K. påfördes på grund av 1948 års inkomsttaxering kvarstående skatt med 4.994 kronor, som författningsenligt skulle betalas med hälften under uppbördsterminen i maj 1949 och med hälften under uppbördsterminen i september samma år. Till gäldande av den kvarstående skatten hade K:s arbetsgivare vid ett vart av avlöningstillfällena i jan. och febr. 1949 innehållit 624 kronor eller tillhoppa 1.248 kronor, som den 9 maj samma år inbetalats å vederbörligt skattepostgirokonto. K. hade redan den 8 mars samma år avlidit, efterlämnande hustru och myndig son. Omständigheterna voro ostridigt ömmande och prövningsnämnden meddelade på grund härav den sökta befrielsen. — Besvär anfördes av vederbörande kommun, som yrkade att skattebefrielse endast måtte medgivas till så stor del av den kvarstående skatten, som icke guldits genom löneavdrag före dödsfallet. Kommunen var av den uppfattningen att befrielse — med hänsyn till grunderna för bestämmelserna om skattebefrielse — icke borde medgivas för skattebelopp, som guldits genom löneavdrag före dödsfallet. Både

Kammarrätten och Regeringsrätten ogillade stadens talan och godkände sålunda den meddelade skattebefrielsen. Några domskäl lämnades icke men dessa torde ha sammanfallit med de synpunkter, som vederbörande taxeringsintendent framfört i målet och vilka kunna sammanfattas sålunda: Att medge befrielse under förhandenvarande omständigheter strede varken mot lagens bokstav eller dess anda. Första skatteinbetalningen (halva beloppet) skulle författningsenligt ej ske förrän i maj månad. Att en del därav under den skattskyldiges livstid innehållits av arbetsgivaren vore ett uppbördstekniskt arrangemang, som icke borde försätta dödsboet i sämre läge än om skatten skolat gäldas direkt — utan löneavdrag — å samma uppbördsstämma. Av rättsfallet framgår sålunda klart, att betydelse icke skall tillmätas det förhållandet, att genom löneavdrag viss del av kvarskatten kan ha reserverats. Förhållandet blir analogt med det som föreligger när en egen företagare med B-skatt "lagt undan" skatt för betalning vid den officiella uppbördsstämman (numera mars och maj året efter taxeringsåret).

I fråga om *eftertaxering* gäller, att befrielse ej kan medgivas från skatt som grundar sig på eftertaxering och rätteligen skolat erläggas under uppbördstermin före dödsfallet.

5. Ömmande omständigheter.

Då källskattesystemet i mitten av 1940-talet genomfördes hyste man så stor tillit till att de olika jämkningsmöjligheterna vid skiftande inkomstförhållanden skulle tagas i bruk av de skattskyldiga, att bestämmelser om dödsbodefrielse skulle bli helt överflödiga. Uppbördsberedningen anförde sålunda bl. a. följande:

Om skattskyldig utnyttjar de möjligheter, som det föreslagna uppördssystemet erbjuder att — genom jämkning eller annorledes — få den preliminära skatten att så nära som möjligt ansluta sig till den slutliga, torde den kvarstående skatt, som kan komma att påföras, i regel uppgå till så obetydliga belopp, att regler om skattebefrielse för dödsbo icke synas erforderliga. Särskilda fall kunna visserligen inträffa, då skattskyldig icke kan lastas för en uppkommen större skillnad mellan preliminär och slutlig skatt — — — —. Då dylika fall emellertid icke kunna antagas bliva alltför många och det för övrigt torde möta betydande svårigheter att skilja dessa från sådana, där ifrågasvarande skillnad beror på den skattskyldiges eget åtgörande eller underlåtenhet från hans sida att utnyttja möjligheterna att få erlägga skatten preliminärt, synas de näppeligen kunna motivera ett bibehållande av de nuvarande bestämmelserna om befrielse för dödsbo från skattskyldighet för inkomst eller förmögenhet.

Uppbördsberedningen fann på anförda skäl, att några regler om dödsbobefrielse när det gällde inkomstskatterna icke behövde lämnas i kommunalskattelagen eller statskatteförordningen.

Även departementschefen delade i princip denna uppfattning, i det att han (prop. 261/1946 s. 85) ifrågasatte, om bestämmelserna om skattebefrielse för dödsbo fyllde något egentligt behov. Emellertid kunde man icke — fortsatte statsrådet Wigforss — bortse från att i vissa fall en större kvarstående skatt, avseende inkomst och förmögenhet, kunde komma att påföras skattskyldig eller dennes dödsbo, utan att den skattskyldige kunde lastas för att berörda skillnad mellan preliminär och slutlig skatt uppstått. Och även om den skattskyldige underlåtit att begära jämkning kunde det befinnas mindre tilltalande att låta dödsboet drabbas av att den skattskyldige under livstiden gjort sig skyldig

till underlåtenhet att begära jämkning i den preliminära skatten. Finansministern fann därför att myndigheterna liksom tidigare varit fallet borde alltfört få meddela befrielse från skatt under vissa förutsättningar.

Med hänsyn till källskattesystemets utformning med dess jämkningsmöjligheter av "löpande" skatt fann lagstiftaren påkallat att införa en — när det gäller inkomst- och förmögenhetsskatt — helt ny förutsättning: att *ömmade omständigheter* skulle vara förhanden. Man frågar sig nu: Har lagstiftaren exemplifierat tolkningen av detta till synes ganska diffusa begrepp? Svaret blir ja, men knappheten i utläggningen är i ögonfallande och föranleder den jämförelsevis ingående prejudikatöversikt som avslutar denna artikel. Med *ömmade omständigheter* förstås således enligt departementschefsuttalandet (prop. 261/1946 s. 86), att skattens erläggande för dödsboet skulle innebära *en kännbar ekonomisk påfrestring*. Huruvida så kan anses vara fallet, får bedömas med hänsyn bl. a. till skattebeloppets storlek i förhållande till dödsboets inkomst- och förmögenhetsförhållanden samt antalet dödsbodelägare som för sin försörjning varit beroende av den avlidne.

Det ligger i sakens natur, att på detta fält av beskattningen där de subjektiva värderingarna lämnas ett jämförelsevis fritt spelrum lagtolkningen i viss mån blir en känslsak och att särskild tyngd bör fästas vid den inställning, som beskattningsnämnderna med deras ofta på orts- och personkännedom grundade erfarenhet, intagit.

Att precisera vilka moment, som äro särskilt avgörande vid bedömande av det *ömmade* är givetvis mycket vanskligt.

Det försök till sammanfattning av praxis, som nu göres, uttrycker vad författaren själv funnit särskilt värt att understryka på grund av egen erfarenhet från dömande verksamhet och efter överläggningar med dem, som besitta än större erfarenhet från detta speciella område av beskattningen.

1. Skattens erläggande skall enligt det nyss återgivna departementschefsuttalandet innebära *en kännbar ekonomisk påfrestning*. Graden av denna är att bedöma bl. a. med hänsyn till boets ställning. Härmed läres icke endast avses den behållning resp. brist som ur arvskatterättslig synpunkt är att redovisa i bouppteckning. Stor hänsyn bör givetvis tagas till förefintliga *livförsäkringar*, vilka — med hänsyn till förmånstagarförordnande — icke skolas medräknas i dödsboets tillgångar.

2. Att särskilt beakta är förefintligheten av kontanta pengar och banktillgodohavanden. Ju mindre del kvarskatten utgör av dylika tillgångar desto mindre äro utsikterna att vinna skattebefrielse.

3. Endast mindre hänsyn synes böra tagas till sådana omständigheter, som sammanhånga med framtida nödiga utgifter för barnens uppfostringskostnader etc. Detta läres sammanhånga med hela källskattesystemets bakgrund och konstruktion. Det gäller således att främst bedöma om utgivandet av påförd kvarskatt vid betalningstillfället utgör en sådan påfrestning som förutsättes i förarbetena. Att fixera några gränser för hur långt "välviljan" må kunna sträckas i fall av skattebefrielse för dödsbo med barn, som kräva uppfostringskostnader, är givetvis helt uteslutet. Författaren får härutinnan begränsa sig till hänvisning till den ganska rika rättsfallsfloran — här nedan redovisad — och vill blott göra det uttalandet, att

enligt vad författaren tror sig veta, det under nr 1 angivna fallet lär vara ett uttryck för en välvilja, som representerar ett "hit men icke längre".

4. Frågan om och i vad mån den avlidnes skuld eller — mildare uttryckt — föranledande till att preliminär skatt uttagits med för lågt belopp skall påverka bedömningen av dödsboets möjligheter att ernå befrielse för därigenom uppkommande kvarskatt, är ganska omdiskuterat. Departementschefen har visserligen (se ovan) berört de fall som särskilt ömmande, då den skattskyldige icke kunnat "lastas" för kvarskattens uppkomst, men det bör kraftigt understrykas, att i den exemplifiering, som departementschefen gjorde av de "ömmande" omständigheterna, icke förutsattes att den skattskyldige skulle vara fri från "skuld" till att för låg preliminär skatt uttagits. Att i rättspraxis dock ett sådant "vållande" — i varje fall om detsamma är mera flagrant — inverkar på bedömandet är omisskänligt. I det i rättsfallsredogörelsen under nr 14 anmärkta fallet hade en högre ämbetsman — sannolikt i syfte att under en planerad kostsam byggnation för egen räkning skaffa sig skattecredit — lyckats få B-skatt med ett uppenbarligen för lågt skatteuttag och därigenom fått en mycket hög kvarskatt. Författaren tror sig veta, att detta förfarande ansetts bidra till att de i och för sig ömmande omständigheterna icke föranledde den skattebefrielse som eljest kunde hava meddelats. En tillbörlig stränghet i dylika situationer är uppenbarligen helt på sin plats, då grundtanken med källskattesystemet eljest skulle förfuskas.

5. Slutligen må här återgivas följande uttalande i "Handledning för arbetet i taxeringsnämnd": Har den avlidnes in-

komst huvudsakligen härrört från fastighet eller rörelse och är det att antaga, att inkomsten i fortsättningen kommer att åtnjutas av dödsbodelägaren eller att fastigheten eller rörelsen kommer att avyttras till ett belopp, som avsevärt överstiger det i bouppteckningen upptagna värdet, torde skäl för skattebefrielse ej föreligga.

Vad författaren nu återgivit ur lagens förarbeten ger otvetydigt vid handen i vilken ringa utsträckning hithörande befogenheter varit avsedda att utnyttjas av beskattningsmyndigheterna. I vad mån praxis överensstämmer med lagstiftarens intentioner är vanskligt att bedöma på det jämförelsevis begränsade material som

regeringsrätts-prejudikaturen innehåller. Av egen erfarenhet anser sig författaren kunna konstatera att praxis rätt mycket avviker från prövningsnämnd till prövningsnämnd, ävensom att — av lättförklarliga och vällovliga skäl — taxeringsintendent endast i ringa omfattning underställer skattedomstols prövning sådana prövningsnämndsbeslut, enligt vilka skattebefrielse meddelats dödsbo. Allmänt sagt, måste nog konstateras, att frågorna om dödsbobefrielse fått en väsentligt större omfattning än från början varit avsett, ävensom att myndigheterna visat en större mildhet än som ursprungligen torde hava åsyftats.