SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 5/1956 **Årg. 6**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Några ord om dödsbos rätt till avdrag för nedsatt skatteförmåga

Av Kammarrättsrådet Bo Lagergren

I en artikel i årgång 1955 av denna tidskrift, s. 229 ff., — har förf. jämförelsevis ingående behandlat ämnet "Om skattebefrielse för dödsbo". Framställningen har med hänsyn till rubrikens avfattning begränsats till att avse den form av skattelindring, som omförmäles i 75 § kommunalskattelagen (KL) och 15 § förordningen om statlig inkomstskatt (Si), vilka bestämmelser merendels åsyftas när reglerna om "dödsbobefrielse" komma på tal.

I syfte att göra framställningen av det vidsträcktare problemkomplexet *skattelindring för dödsbo* mera allsidigt belyst torde det vara på sin plats att med några ord beröra en ofta helt förbisedd möjlighet för dödsbo att komma i åtnjutande av avdrag för nedsatt skatteförmåga. Man nödgas nämligen konstatera att i arbetet "Handledning för arbetet i taxeringsnämnd" frågan om avdrag för nedsatt skatteförmåga, såvitt avser dödsbo, icke behandlats vare sig under Avd. i (Ortsavdrag för nedsatt skatteförmåga) eller under Avd. IV (Skattebefrielse för dödsbo).

Anledningen till att frågan om dödsbos avdrag för nedsatt skatteförmåga icke tidigare blivit föremål för närmare uppmärksamhet i skattekommentarer o. d. torde främst vara att tillskriva ett första gången av juris doktor Sandström påpekat förhållande, som här förtjänar att närmare belysas. Att framställningen gjorts så pass utförlig som skett har befunnits oundgängligen erforderligt, för att rätt kunna bedöma denna av praktikens män ofta förbisedda eller feltolkade föreskrift.

I en utmärkt klargörande artikel om inkomstbeskattning av oskift dödsbo samt delägare däri (Svensk Skattetidning 1954 s. 7—51) har Sandström (s. 26) anfört

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:18

följande: Så länge befrielse från skattskyldighet kunde meddelas enligt 55 § KL och 23 § Si torde dödsboets rätt till avdrag för nedsatt skatteförmåga enligt 50 § KL och 17 § Si haft föga praktisk betydelse samt därför knappast observerats. 44 § KL och dåvarande 17 § Si upphävdes emellertid år 1946 och läget har därmed blivit ett annat; avdraget för nedsatt skatteförmåga kan numera äga självständig betydelse för ett dödsbo. Så långt doktor Sandström. För den i vår skattelagstiftningshistoria mindre väl förfarne praktiske taxeringsmannen lärer detta orsakssammanhang behöva något fylligare utläggas i och för den rätta förståelsen av den funktion bestämmelserna om avdrag för nedsatt skatteförmåga numera kan äga för ett dödsbo.

Jämlikt 55 § KL i lagrummets lydelse enligt lag den 15 mars 1940 (S. F. S. nr 137) kunde en skattskyldigs dödsbo under närmare angivna förutsättningar — bl. a. att den skattskyldige efterlämnat bodelägare, som vid hans frånfälle varit beroende av honom för sin försörjning — medgivas befrielse från skattskyldighet för den avlidnes inkomst eller, därest taxering av sådan inkomst redan hunnit verkställas, befrielse från erläggande av utskylder på grund av sålunda åsatt taxering. Beträffande den statliga taxeringen gällde enahanda villkor. Jag understryker att enligt äldre rätt *"den avlidnes inkomst"* i första hand skulle bli föremål för befrielse från skattskyldighet.

Genom 1946 års lagstiftning (källskattesystemet) blev läget ett annat. Den närmare motiveringen för lagändringen, så vitt nu är av intresse, framgår av ett uttalande av departementschefen 1946 (prop. nr 261, s. 85—86), vari anfördes bl. a.: Då skattskyldig, som har att erlägga preliminär A-skatt för inkomst, avlider och inkomsten i samband med dödsfallet upphör att utgå eller nedgår, uttages icke vidare preliminär skatt eller utgöres sådan skatt med det lägre belopp, som motsvarar den minskade inkomsten. Har den avlidne haft att erlägga preliminär B- eller C-skatt kan dödsboet enligt bestämmelserna i uppbördsförordningen få preliminärskatten, i vad den förfaller till betalning efter dödsfallet, jämkad i förhållande till inkomstförhållandena. Ett av uppbördsberedningen på sin tid framfört förslag att helt avskaffa reglerna om dödsbobefrielse vann dock icke statsmakternas gillande, enär man — såsom departementschefen uttryckte saken — icke kunde bortse från att i vissa fall en större kvarstående skatt kunde komma att påföras skattskyldig eller dennes dödsbo, utan att den skattskyldige kunde lastas för att berörda skillnad mellan preliminär och slutlig skatt uppstått (härom se närmare min tidigare artikel i Skattenytt årgång 1954 s. 229 ff.).

Slutsatsen blev, att vid *ömmande omständigheter* dödsbo kunde befrias från skyldighet att gälda *kvarstående eller tillkommande skatt, som påförts den avlidne* eller såvitt angår det beskattningsår varunder dödsfallet inträffade, *oskift dödsbo efter honom.*

Skillnaden mot förr och nu är alltså den, att skattebefrielsen tidigare avsåg den avlidnes eller dödsboets inkomst under beskattningsåret, medan numera befrielse avser redan påförd skatt. Därigenom torde klarhet ha vunnits i frågan, varför man tidigare saknade anledning att ingå i prövning av den skattskyldiges eventuella rätt till avdrag för nedsatt skatteförmåga.

Hur är läget i dag? Av det ovan an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:18

förda torde framgå såsom något självklart, att bestyret med ärendena om sökt befrielse från påförd skatt automatiskt upphöra om och i den mån skatt aldrig påföres dödsboet för den avlidnes eller dödsboets inkomst. Vilka praktiska möjligheter stå då till buds att "nolla" dödsboets beskattningsbara inkomst?

Huvudstadgandet är 53 § 3 mom. KL: *"Avlider skattskyldig, skall för det beskattningsår, då dödsfallet inträffade, oskift dödsbo efter honom taxeras såväl för inkomst, vilken den avlidne haft, som för inkomst, vilken ingått till dödsboet efter dödsfallet, och skall därvid för dödsboet tillämpas vad som enligt bestämmelserna i denna lag skolat gälla för den avlidne."*

Av detta författningsrum framgår att frågan om avdrag för nedsatt skatteförmåga blir att lösa olika allt efter som beskattningsåret sammanfaller med dödsåret eller ej.

A. **Den skattskyldige har avlidit under beskattningsåret.**

Man har i denna situation att undersöka, om för den avlidne förelegat sådana omständigheter, som enligt 50 § 2 mom. KL och 9 § 2 mom. Si skulle föranlett avdrag för nedsatt skatteförmåga, därest den skattskyldige hade levat vid utgången av det beskattningsår, varunder dödsfallet inträffade.

Innebörden av denna prövning är icke alldeles så enkel som man föranledes tro vid ett första ställningstagande. Fråga är nämligen om man vid prövningen skall bedöma den faktiskt åtnjutna inkomsten i förhållande till hela beskattningsåret eller om man skall undersöka huru förhållandena gestaltat sig vid beskattningsårets utgång om den avlidne då hade levat och under året åtnjutit inkomst av den storlek, som normalt skulle hava influtit om den avlidne fått leva hela året. Exempel: En person med en arbetsinkomst av 500 kronor i månaden, avlider den 1 september. Han har då under beskattningsåret tjänat 4.000 kr. Omständigheterna vid dödsboets taxering påföljande år kunna vara sådana att yrkande om avdrag för nedsatt skatteförmåga skulle bifallas om hänsyn toges till den intjänade inkomsten, 4.000 kr. under 12-månadsperiod — sålunda 333 kr. i månaden — men avslås om hänsyn skulle tagas till att 4.000 kronor intjänats under en 8-månadsperiod, varigenom inkomsten uppgått till 500 kr. i månaden. Det synes riktigast att bedöma avdragsrätten mot bakgrunden av en månadslön av 500 kr. Med andra ord: På prövningen bör anläggas samma synpunkter som en uppbördsmyndighet skulle göra, därest den avlidne omedelbart före dödsfallet skulle påkallat jämkning i sin preliminära skatt på grund av nedsatt skatteförmåga. Om det andra alternativet skulle godtagas, bleve följden, att redan erlagd preliminärskatt i betydande omfattning komme att restitueras, vilket skulle stå i bestämd kontrast mot de grunder, som lagstiftaren lagt för att källskatt och slutlig skatt i möjligaste mån skall sammanfalla.

Om den avlidne efterlämnat ett kapital, som icke är större än att avdrag för nedsatt skatteförmåga skulle hava beviljats honom i levande livet — låt oss säga 10—15.000 kronor — får detta i och för sig icke hindra att dödsboet får skattelindring för nedsatt skatteförmåga. En ej sällan framförd invändning att "nu då den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:18

skattskyldige är död, räcker ju arvet bra till att betala skatten och då finns ingen anledning att tillstyrka avdrag för nedsatt skatteförmåga som ju blott skulle komma arvingarna till godo" är således icke överensstämmande med varken lagens ordalag eller lagstiftarens intentioner.

Läget i samtliga ovan berörda avseenden är ett annat, när fråga uppkommer om avdrag för nedsatt skatteförmåga för ett senare beskattningsår.

B. **Senare beskattningsår än dödsåret.**

Av 53 § 3 mom. KL — se ovanstående citat — framgår, att för senare år än beskattningsåret ett dödsbo, som ju är en juridisk person, icke kan komma i åtnjutande av de avdrag för nedsatt skatteförmåga, som enligt 50 § 2 mom. KL och 9 § 2 mom. Si endast kan komma människor till del.

För beskattningsåret efter dödsåret kan skattelindring icke komma oskiftat dödsbo till del vare sig i form av avdrag för nedsatt skatteförmåga eller i form av skattebefrielse enligt 75 § KL eller 15 § Si, vilka bestämmelsers tolkning belyses i min föregående artikel. För fullständighetens skull må dock erinras om att oskift dödsbo efter beskattningsnämnds beprövande *även för senare år* än det varunder dödsfallet inträffat må berättigas åtnjuta *ortsavdrag* med högst samma belopp som den avlidne skulle hava åtnjutit, allt dock endast under den förutsättningen, att delägarna varit för sitt uppehälle huvudsakligen beroende av den avlidnes inkomst (49 § KL).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:18