SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 11-12/1960 **Årg. 10**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Inkomstskatteproblem vid arv och gåva

Kommentar till gradualavhandling

Av Docent Leif Mutén

Med sin avhandling "Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv" (Norstedts, Lund 1960, 28:— kr), vilken inbringat honom en lundadocentur i finansrätt, har Göran Englund till ingående behandling tagit upp en av vår beskattningsrätts just nu mest intressanta problemgrupper. Även om själva frågeställningen inte är ny betyder dess behandling i avhandlingsform ett stort framsteg, och detta på ett område, där en systematisk genomarbetning framstått som ett ovanligt angeläget och aktuellt krav.

Problemställningen.

Inledningsvis uppställer författaren fyra grundläggande begrepp, nämligen "arvs-/gåvomer- och mindrebeskattning" — en språkligt visserligen fasaväckande men analytiskt i någon form behövlig rubricering. *Mer*beskattning uppkommer enligt E:s mening, då egendomen överföres "i inkomstskattebelastat skick" — alltså med åvilande latent skatteskuld — men skatten beräknas på egendomens saluvärde vid arvfallet resp. gåvoöverlåtelsen, utan hänsyn till att beneficienten inte kan realisera detta värde utan att få erlägga inkomstskatt för den genom realisationen upplösta, dolda reserven. *Mindre*beskattning kan i princip tänkas uppkomma på motsvarande sätt, om nämligen beneficienten får räkna med ett skattemässigt restvärde för övertagen egendom *överstigande* det verkliga värde, efter vilket arvs- resp. gåvoskatten beräknas.

E. går emellertid ett steg längre i sin användning av termen mindrebeskattning. När han diskuterar värderingen av ett i framtiden till betalning förfallande belopp, tar han (s. 29 f.) till norm, att arvs- resp. gåvoskatten bör läggas på det penningbelopp, som med ränta på ränta fram till förfallodagen kan beräknas uppgå till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

det då förfallande beloppet — i förekommande fall mätt netto efter inkomstskatt. Härvid hävdar nu E., att den vid nuvärdesdiskonteringen av det i framtiden utfallande beloppet tillämpade räntefoten bör vara den nettoförräntning efter skatt, varmed beneficienten kan räkna vid kapitalplacering. Merbeskattning uppkommer enligt denna norm, när man till utgångspunkt för värderingen tar inkomstskattepliktiga belopps bruttovärde före inkomstskatt. Men en i vissa fall mer än kompenserande mindrebeskattning uppstår å andra sidan genom att diskonteringen sker efter den konventionella räntefoten 5 %, utan beaktande av att "räntetillväxten å det sökta beloppet årligen skall beskattas". Sistnämnda typ av mindrebeskattning är något annat än den mindrebeskattning, som blir följden, när tillgångar arvs- och gåvoskattevärderas utan hänsyn till att de för beneficienten gällande skattemässigt oavskrivna värdena överstiger de till grund för arvs- och gåvoskatteberäkningen liggande saluvärdena.

Det är tveksamt om denna nyuppfunna typ av mindrebeskattning försvarar sin plats i boken. Det är ju enligt gällande rätt långtifrån alla värdemognader, som verkligen tas till beskattning. Vill man hålla fast vid att marknadsvärderingen är den principiella grundvalen för reglerna i 23 § AGF, bör idealräntefoten vid diskontering vara den, som bäst ger uttryck för saluvärdet, antingen detta är lagens 5 % eller de 1,5 %, som blir E:s förslag, när beneficienten har 70 % marginalskatt. Om man tänker på att t ex på obligationsmarknaden kurssättningen inte tycks ge uttryck för någon speciellt hög marknadsvärdering av möjligheterna till skattefria kursvinster, kan det vara skäl att gissa, att 5 % ofta stämmer bättre.

Det kan också diskuteras, om t ex vid en ärvd K-livränta, som enligt NJA 1957:312 skall tas upp till det jämlikt 23 § D 2 st. AGF kapitaliserade värdet, även när återköpsvärdet är högre, resultatet skulle bli mera tillfredsställande vid en kapitalisering efter en räntefot, beräknad netto efter arvtagarens inkomstskatt. Därmed skulle arvtagaren beskattas för kapitaliserade värdet av privilegiet att få ut försäkringsbeloppen skattefritt, vilket "privilegium" hänger samman med att premiereservens ränteavkastning beskattas hos försäkringsanstalten och alltså inte på samma sätt som en "skattefordran" i form av för höga restvärden är knutet till fångesmannen.

Kanske borde problemet hellre ha ställts analogt med det för saluvärderade tillgångar, alltså: Kommer de framtida belopp, som motsvarar amorteringen av det kapital de i framtiden utfallande beloppen efter konventionell beräkning nu totalt representerar, att inkomstbeskattas eller icke? I den mån en sådan beskattning äger rum, föreligger en merbeskattning. Det blir således icke fallet, om skatt uttas på en perpetuell ränta, eftersom de årligen utfallande beloppen där inte innehåller någon kapitalandel — ett förhållande, som klarare borde visats i fig. I, s. 39, där Rb-kurvorna asymptotiskt närmar sig värdet 100 %. Något motsvarande mindrebeskattningsproblem uppkommer endast om det är i kraft av fångesmannens speciella skattedispositioner — t. ex. underlåten avskrivning — som beneficienten skattefritt kan lyfta ett belopp, överstigande det arvsbeskattade kapitalvärdet.

Skattskyldigheten efter dödsfall.

I de båda huvudavsnitt i avhandlingen, som behandlar problemen de lege lata,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

undersöker författaren å ena sidan de inkomstskatterättsliga, å andra sidan de arvs- och gåvoskatterättsliga förutsättningarna för att mer- eller mindrebeskattning skall kunna uppkomma, och i den korta, avslutande delen övergår han till att skissera möjligheterna att de lege ferenda komma till rätta med de behandlade problemen.

I den av naturliga skäl mest omfattande, inkomstskatterättsliga delen behandlar E. på goda systematiska grunder även giftorättsfången. Framställningen inleds med en behandling av den egendomligt nog ganska försummade frågan om skattskyldighetens fördelning efter dödsfall. Här hävdar E., att dödsbo intill dess bodelning skett skatterättsligt är att behandla som ägare inte bara till den avlidnes enskilda egendom och giftorättsgods utan även till sådant giftorättsgods, som andre maken förvaltar jämlikt GB 12:4. Däremot anser E., att legat i form av viss egendom redan från dödsfallet skall anses tillhöra legatarierna och deras avkastning icke beskattas hos dödsboet.

Beträffande dessa frågor synes det inte finnas någon nämnvärd praxis (jfr dock RÅ 1959:90). Kanske hade det varit värdefullt, om E. något klarare antytt möjligheten, att bristen på rättsfall i själva verket tyder på en viss frihet för de skattskyldiga att redovisa framför allt efterlevande makes giftorättsgods i den form de finner mest rationell, hos dödsboet eller maken. E:s bevisning för att det rätteligen är dödsboet, som skall redovisa, kunde varit mer övertygande. Det anförs (s. 53) att make, som vid bodelning tillskiftats fastighet, vilken ingått i hans giftorättsgods, slipper utge ny lagfartsstämpel på grund av en särskild undantagsbestämmelse i StplF, oaktat ett nytt fång anses föreligga. På denna grund byggs det tvivelaktiga resonemanget, att eftersom ett fång utgör en äganderättsövergång och efterlevande maken efter bodelningsfånget äger fastigheten, kan han icke mellan dödsfallet och bodelningen ha varit dess ägare. Felslutet ligger i att fång uppfattats som alltid innebärande en äganderättsövergång.

I samma avsnitt (s. 57 n. 21) förekommer en ful och illa grundad beskyllning mot 1928 års lagstiftare för att ha glömt bort de nya äktenskapen. En annan olycklig fotnot är n. 35 på s. 80, där det felaktigt hävdas, att omplacering av kapital, som utgör giftorättsgods, skulle kunna förvandla detta till enskild egendom.

Tesen att legatarie skall räknas som ägare redan från dödsfallet synes inte obetingat giltig. Visserligen gäller både beträffande arv och legat, att dödsboet ex post räknas bort i fångeskedjan, så att förvärvet anses ha ägt rum direkt från den avlidne. Men å andra sidan är det inte enbart den universalarvingarna tillkommande egendomen, som dödsboet förvaltar såsom ägare, till dess skifte skett. Åtminstone undantagsvis kan dödsbo t o m för sig lagfara, sälja eller belåna en borttestamenterad fastighet. E. beaktar visserligen dessa undantagssituationer, men menar, att när de inte föreligger, bör legatarie redan från början skatta såsom ägare. Men vore det inte rimligare att anta, att så länge dödsbo omhänderhar förvaltningen dödsboet — åtminstone när förvaltningen sträcker sig över ett beskattningsårs utgång — skattar för avkastningen men får avdrag för sådan avkastning, som utbetalas till legatarie, antingen det sker jämlikt ÄB 22:5 eller 22:4? Det är en annan historia, att legat väl lär verkställas fortare, när rättsläget

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

är klart, än när det är fråga om täckning för dödsbos skulder, laglottskränkning e dyl, som kan föranleda en motsatt behandling även enligt E:s åsikt.

Kontinuitet i inkomstbeskattningen.

Härefter följer en behandling av gällande rätt på de områden, där lagstiftaren meddelat särskilda bestämmelser angående beskattningsförhållandena efter benefika upp- eller överlåtelser. Viktigast är här bestämmelserna om ingångsvärde å skog liksom de i p. 3 b anv. t. 29 § beträffande ingångsvärden för maskiner och inventarier, men här behandlas även sådana stadganden som återförande av skogskontomedel, eldsvåde- och fartygsfonder, den nya lagstiftningen om förmånstagareförordnande vid pensionsförsäkringar, bestämmelserna i 35 § 2 mom. rörande realisationsvinstbeskattning vid gåvo- eller bodelningsfång från make eller skyldeman, reglerna om kupongskatt och skatt för utdelning för ägare av gåvofången aktiekupong och de nya bestämmelserna i förlustutjämningsförordningen om dödsbos rätt till avdrag för den avlidnes förlust.

Ledmotivet i detta avsnitt är brytningen mellan två principer för bestämning av det för beneficient gällande ingångsvärdet, nämligen å ena sidan "principen om de konkurrerande skatterna", ibland även kallad "stämpelvärdesprincipen", å andra sidan "kontinuitetsprincipen". Enligt förstnämnda princip skall beneficient vid beskattningen som ingångsvärde få tillgodoräkna sig den övertagna tillgångens värde vid det benefika förvärvet. Härigenom vinnes garanti för att samma förvärv inte träffas av båda de "konkurrerande skatterna", arvsskatt och inkomstskatt. Enligt den senare principen är det primära målet att säkra, att allt som utgör avkastning av en förvärvskälla också tas till beskattning såsom inkomst, antingen detta sker hos en överlåtare — nämligen exempelvis genom beskattning såsom för privatuttag ur rörelse av bortskänkta rörelsetillgångars saluvärde — eller hos en beneficient genom att denne såsom oavskrivet värde får tillgodoräkna sig allenast det för fångesmannen gällande skattemässiga restvärdet.

Med undantag för skogsbeskattningsreglerna, enligt vilka arvfall liksom i vissa fall gåva av hel fastighet kan innebära, att skogstillväxt under den frånträdande ägarens innehavstid definitivt blir obeskattad, anser E. de behandlade lagbestämmelserna i huvudsak ge uttryck för kontinuitetsprincipen. Därigenom får han anledning att diskutera gällande rätt även i fråga om benefik upp- eller överlåtares beskattning och i det sammanhanget framför allt dra fram till belysning den förut knappast tillräckligt uppmärksammade distinktionen mellan överlåtelse av å ena sidan hel förvärvskälla eller sektor av förvärvskälla å andra sidan enstaka tillgångar i förvärvskälla. I förra fallet bevaras kontinuiteten genom att beneficienten får överta fångesmannens restvärden — såvitt angår inventarier i ärvd eller testamenterad rörelse likväl med maximering till stämpelvärdet — i det senare genom att beskattning sker hos givaren såsom för uttag ur rörelse.

Men kontinuiteten är inte helt säkrad. Arvskifte innebär exempelvis inte någon med privatuttag likställd affärshändelse, medan å andra sidan icke alla arvtagare effektivt beskattas vid avyttring av arvfången rörelseegendom. I kap. 5, där E. går in på de områden, där de tidigare behandlade lagstadgandena inte reglerar be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

skattningsförhållandena efter benefika upp- eller överlåtelser, får han tillfälle att visa åtskilliga exempel på vad som från denna kontinuitetssynpunkt skulle kunna kallas brister i lagstiftningen. Kapitlet är uppdelat på ett avsnitt om överlåtelse av egendom, där frågorna om beskattning av rörelse och jordbruk i samband med bodelning, arvsskifte och gåva behandlas, och ett avsnitt om upplåtelse, där författaren går in på de skattefrågor, som uppkommer, när någon till annan avstår avkastningen av en förvärvskälla.

Uppläggningen av hela detta avsnitt om gällande inkomstskatterätt är mycket förtjänstfull. E. har klart fattat sitt problem, dispositionen förefaller naturlig och riktig, och rättsfallsbehandlingen är i regel förtroendeingivande. Vad man främst saknar är emellertid ett visst historiskt-systematiskt perspektiv, en känsla av att vi här har att göra med en rättsutveckling, under vilkens förlopp lagstiftarens och de dömande instansernas synsätt i mycket har modifierats.

Principen om de "konkurrerande skatterna" härleds av E. (s. 24 n. 4) ur Davidsons syn på beskattningen av arv och gåva som ett supplement, kanske t o m ett sämre sådant, till inkomstskatten. Samma syn på dessa skatters inbördes relation kommer sedan tillbaka på flera ställen — på s. 71 avvisas tanken, på s. 92 f. anser sig E. kunna finna den i 1936 års skattekommittés uttalanden.

Ändå är det nog missvisande att åberopa just Davidson i detta sammanhang. Vad han ville med sina uttalanden i SOU 1923:70 var ju i princip ett accepterande av ett förmögenhetsvinstbegrepp som norm för inkomstbeskattningen, alltså en konsekvens av hans egna tankegångar från 1889 års bok om beskattningsnormen och av Schanz' i den berömda Finanzarchiv-artikeln från 1896. Ingenstans i avhandlingen står det, att Davidsons propåer avvisades, och att den svenska skattelagen allt fortfarande står kvar på källteoriens grund. Det är inte därför att arv och gåva beskattas enligt AGF, som de är inkomstskattefria, utan därför att de är kapitalförvärv. Den synpunkten har inte kommit fram ordentligt, och det gör speciellt, att behandlingen av giftorättsförvärv hänger en smula i luften.

Parentetiskt kan anmärkas, att samma bristande känsla för källteoriens betydelse kan ha lett E. på villospår i ett annat sammanhang, nämligen i samband med periodiska understöd (s. 349 f.). Han tar där upp Ebersteins yttrande, att sådana bör skiljas från förmögenhetsöverföring, men läser detta i Schanz' anda — "varje gåva är liktydig med en kapitalöverflyttning" — utan beaktande av att vår skattetradition tillåter en gränsdragning mellan löpande poster och kapitalposter. E. utgår från som säkert, att Eberstein endast betraktat mottagarens situation, d. v. s. om denne ökat sin förmögenhet, men nog förefaller det väl så rimligt att anta, att Eberstein åsyftat understöd av natur att tas ur givarens kapital i stället för ur hans löpande inkomst. Hellners av E. citerade bestridande härav kan inte övertyga, eftersom det departementschefsuttalande han citerar, prop. 102/1927 s. 352, står i ett helt annat sammanhang. Den motsatta uppfattningen borde vara den naturligare tolkningen för en läsare, som gjort sig förtrogen med traditionell inkomstteori av källteoretikernas färgning. Den har dessutom förtjänsten att inte motsägas av någon klar praxis.

Den andra norm, som E. arbetar med, kontinuitetsprincipen, har liksom princi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

pen om de konkurrerande skatterna ett ganska bräckligt stöd. "Den grundläggande tanken, att all förvärvskällas avkastning i princip skall tagas till beskattning" (s. 68, 138 och 240) härleds ur det bekanta departementschefsuttalandet prop. 102/1927 s. 340, vilket i själva verket handlar om ett annat problem, nämligen inkomstdefinitionen som sådan. Uttalandet — det refereras i GRS Skattehandbok s. 45 — gällde strävandet att utforma inkomstdefinitionen och lagtillämpningen så, att allt som har karaktär av avkastning av en förvärvskälla också i princip inrymmes under inkomstbegreppet. Men därifrån till att allt som är avkastning också skall vara inkomst för någon, det är ett stort steg. Ännu kommunalskatteberedningens majoritet kunde i SOU 1942:35 s. 105 framhålla, "att det icke är någon genomgående grundsats i vårt skattesystem, att all avkastning av en förvärvskälla tas till beskattning" — som exempel på undantag nämndes här jordbruks- och realisationsvinstbeskattningen. Däremot kom kontinuitetsprincipen till uttryck i bevillningsutskottets ryktbara "skentransaktionsbetänkande" nr 40/1933, där den förefaller att tom ha satts före legalitetsprincipen, men den skolbildande effekten härav är minst sagt tvivelaktig.

Principen hade således gett goda tillfällen till utvecklingsstudier. Men författaren är (s. 86) bara "förvånad" över att särskilda regler om ingångsvärde för benefikt förvärvade inventarier kommit till stånd först 1938. På s. 128 väcks E:s misstankar inte heller; när kontinuitetsprincipen påvisas bruten beträffande bodelnings- och arvsfång av enskilda rörelsetillgångar antar han detta bero på ett "förbiseende hos lagstiftaren" i stället för på det kanske närmare till hands liggande förhållande, att lagstiftaren tidigare haft en annan syn på det bakomliggande problemet.

Först på s. 130 n. 33 presenteras den 1938 införda regel, som med avyttring likställer uttag av inventarier ur rörelsen för att tillföras annan rörelse eller nyttjas för annat ändamål. Men E. framhåller här som vägledande för tolkningen, att kommittén använt uttrycket "*av ägaren* nyttjas" (E:s kurs.), och förbiser att Geijer redan 1939 i ett tryckt föredrag om 1938 års nyheter i skattelagarna anförde, att lagrummet vore tillämpligt även vid uttag av inventarium för bortskänkande till annan, t ex ägarens son.

Vad E. borde utsagt i detta sammanhang vore, att just 1938, i det ögonblick avskrivningsreglerna gjordes sådana, att det bokförda värdet verkligen mera avsevärt skulle kunna få understiga det verkliga värdet, och avskrivningarna således i viss mening bli "för stora", lagstiftaren fick börja ta hand om ett förut icke på samma sätt uppmärksammat problem, nämligen återförandet till beskattning av dessa för stora avskrivningar, när tillgångarna i fråga i någon mening realiserats. Härvid måste man antingen låta beneficienten överta fångesmannens restvärden, eller beskatta den sistnämnde för återvunna värdeminskningsavdrag i samband med uttag.

Principen att alltid beskatta någon för de framtagna dolda reserverna, kontinuitetsprincipen, har fått allt vidare tillämpning, i samma mån som dessa reservers existens blivit alltmer uppenbar. Man kan i sammanhanget notera de speciellt klara bestämmelserna rörande de öppna skattekrediterna i skogskonton och investeringsfonder. Kanske även en internationell jämförelse hade kunnat leda fram till sam-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

ma observation — man kan som exempel ur högen nämna de danska bestämmelserna om utvidgad skatteplikt i samband med utvidgad avdragsrätt för avskrivningar på byggnader och de amerikanska reglerna om "restricted stock options". I senare fallet blir en medvetet given skattekredit likviderad vid dödsfall även inom ramen för ett skattesystem, där arvfallet normalt utgör en skatterättslig cesur, en lucka i kontinuiteten.

Men det hade också varit av värde, om E. hade observerat den utvecklingslinje praxis synes följa i avseende på beskattning såsom för uttag vid överförande av tillgångar från omsättnings- till anläggningstillgångskategorien. I RÅ 1940 : 548, ett tvillingmål till det av E. citerade 1940 : 547, framställdes kanske för första gången yrkande på taxering för dold varulagerreserv vid rörelsens upphörande, dock utan RR :s bifall. Åkesson uttryckte i sin briljanta artikel om företagsbeskattning i Företagsekonomisk handbok 1945 en liknande, mer teoretiskt än praktiskt rättvisande uppfattning. I RÅ 1955 : 1608 hade KR också beskattat lagerreserv i samband med rörelsens upphörande, men RR undanröjde, denna gång dock med åberopande av att värdepappersinnehavet efter överlåtelsen av den övriga rörelsen utgjort dennas i avvecklingssyfte bedrivna fortsättning. I RÅ 1958 ref. 61 kom så det stora genombrottet, Kölen-målet, där överförande till anläggningstillgångars konto i samband med omläggning av rörelsens karaktär ansågs konstituera en sådan affärshändelse, att beskattning kunde ske. Att det var fråga om en frivillig åtgärd kunde man ana redan då, och det bestyrktes genom RÅ 1959 ref. 30, där återvunnen lagernedskrivning på aktier beskattades långt efter rörelsens faktiska upphörande, oaktat detta, om tvång hade förelegat att till beskattning redovisa den dolda reserven vid övergången till ren förvaltningsverksamhet, skulle ha inneburit en otillåtlig eftertaxering.

Ser man på denna, här endast knapphändigt skisserade utveckling av praxis, blir det tydligt, att kontinuitetstanken inte är någon färdig produkt av 1928 års lagstiftare utan en småningom frammognande idé, buren av den vaknande insikten om skattekreditens karaktär. Hade E. sökt klargöra detta, hade han inte heller behövt förundra sig över att spörsmålet beträffande byggnad inte reglerats fullständigt. (För planenligt avskriven byggnad i rörelse, liksom även för patent hänvisas dock till 3 p. anv. t. 29 § vilket E. förbisett i n. 46, s. 86.) Där står ju lagstiftningen ännu kvar vid det före 1938 gällande systemet.

Det hade även varit värdefullt, om författaren i diskussionen av de två olika principerna, principen om konkurrerande skatter och kontinuitetsprincipen, hade gått in på frågan, vilken roll det spelar, att inkomstskatten är en personlig skatt, avsedd att utmätas efter vad som är inkomst i den skattskyldiges hand. Det är, synes det mig, en fråga, som måste lösas utifrån varje lands beskattningstradition, huruvida man vill offra kontinuiteten för intresset att inte beskatta inkomst annat än hos den, i vars hand den upplupit, resp. huruvida man i valet mellan att antingen tillgodose kontinuitetskravet genom slutavräkning med gåvogivare resp. arvlåtare, eller uppfylla samma krav genom att låta skatteskulden gå i arv, väljer den ena eller den andra vägen. Både i E :s kartläggning av gällande rätt och i de lege ferenda-avsnittet saknar man denna fundamentala punkt. Hade E. grundligare gått in på ett

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

jämförande studium av utländsk rätt, tror jag inte han hade kunnat förbigå den. Som motsats till kontinuitetsprincipen hade han då inte behövt nöja sig med den "princip om de konkurrerande skatterna" eller "stämpelvärdesprincip", som ju t. ex. i giftorättsfallen lämnar honom helt utan ledning, utan i stället en långt mer allmängiltig och betydelsefull princip, vilken, om man så vill, skulle kunna ställas upp som den personliga inkomstskattens princip contra avkastningsskatteprincipen.

I avsnittet om gällande rätt hävdar E. med utgångspunkt från bestämmelsen i p. 3 b anv. t. 29 § KL rörande inventariers ingångsvärde för den, som genom arv eller gåva övertagit hel rörelse, att beskattning som för uttag ur rörelse äger rum endast vid gåva av enstaka tillgångar i rörelse, men inte när hela förvärvskällan bortskänkes. Bevisningen är inte särskilt stark — andragandet av RÅ 1955 ref. 41 och 1954:1417 beträffande utskiftning av handelsbolags tillgångar (s. 151 n. 21) är t ex ett slag i luften, eftersom delägarna själva kunnat skriva ner tillgångarna i sina rörelser — men ändå tror jag E:s tes har framtiden för sig. Man kan sålunda numera notera, att RR i utslag den 25 maj 1960 beträffande E. T. Carlssons taxering 1945 (!), avseende gåva av avverkat virke, skänkt tillsammans med fastigheten, ansett skattepliktigt uttag icke föreligga just på grund av detta samband.

Såvitt angår gåva av enstaka tillgång i förvärvskälla ställer sig E. förvånande kritisk mot rådande praxis. På s. 68 och 239 föres ett resonemang om gåvor och skatteförmåga, som går ut på att eftersom en gåva resulterar i en försämring av givarens förmögenhetsläge, skulle gåvouttag ur rörelse närmast reducera givarens skatteförmåga och fördenskull aldrig böra föranleda beskattning av givaren. E. vill härvidlag göra skillnad mellan sådant gåvouttag, som motsvarar givarens försörjningsplikt — i regel uttag till det egna hushållet — och annat gåvouttag. Men såvitt jag förstår leder hans resonemang till den konsekvensen, att även kontanta engångsgåvor skulle nedsätta givarens skatteförmåga. Och det har i varje fall den svenske lagstiftaren aldrig menat.

Genom denna egendomliga inställning till gåvouttagen, som innebär, att uttag kommit givaren till godo endast när de gjorts till uppfyllande av försörjningsplikt, fast lagstiftaren av praktiska skäl använt den i regel därmed sammanfallande avgränsningen "sin, sin familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning", tvingas E. att som en mot legalitetsprincipen stridande, analogisk utvidgning av KL:s inkomstbegrepp beteckna den rådande praxis för beskattning av gåvouttag även i andra fall. Härtill kan jag inte ansluta mig. Dels försummar E. den värdefulla distinktion mellan analogi och tillämpning av exemplifierande lagstiftningsteknik, som Helmers gör i Kringgående av skattelag. Dels går han (s. 69 och 162) utan eget ställningstagande och med ett i förhållande till det chockerande i utsagorna alltför lapidariskt skrivsätt in på att det skulle kunna vara med rätta, som RR avvikit från legalitetsprincipen för att i gåvofallen upprätthålla den allmänna principen att förvärvskällas avkastning skall beskattas. Jag tror det hade varit rättvisare mot vår högsta skattedomstol att medge, att uttagsbestämmelserna kan tolkas vidare. Ty RR har ju i tillräckligt många fall visat, att den inte är beredd att tillgodose den i och för sig tvivelaktiga kontinuitetsprincipen på legalitetens bekostnad. Man jämföre t ex RÅ 1958 ref

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

20, vilket E., trots att förhandsbesked meddelades, vill betrakta som ett kringgående-fall (s. 200), och RÅ 1958 ref. 56, där RR i fråga om pensionsförsäkringar överlät åt lagstiftaren att upprätthålla kontinuiteten. Även för egen del hade E. med fördel kunnat ställa sig på legalitetsprincipens grund.

Frågan om rörelses vidareförande efter skifte behandlar E. (s. 154 ff.) med utgångspunkt från de famösa fallen RM 4:2 1957, vilka avsåg fastigheter resp. antikviteter. Hans påpekande, att det i det första av dessa fall, där en byggmästaränka kunde överta en byggmästares efterlämnade fastigheter osmittade, var fråga om "samtliga rörelsetillgångar", är missvisande, då det ju endast gällde ett kvarstående rudiment av rörelsen. I fråga om antikvitetsfallet sysslar E. mycket med risken för att arvingarna kunnat klumpförsälja lagret till tredje man, som kunnat vidareföra rörelsen med högre ingångsvärden, ifall inte även klumpförsäljning konstituerat vidareavyttring av rörelsen. Jag tror att detta resonemang väl är tillämpligt på ärvd rörelse, som avyttras såsom sådan. Men beträffande ett ärvt varulager förefaller det mer realistiskt att med Ljungberg (SvSkT 1958 s. 101 ff.) och Bylin (SN 1959 s. 166 f.) studera tillgångarnas roll i arvingarnas hand och konstatera, att fastigheterna kunde betraktas som placeringstillgångar, medan antikviteter i de mängder det var fråga om inte rimligen kunde ingå i det privata bohaget och därför var dömda att fortfarande tillhöra rörelsen. Om arvinge genom att kort efter dödsfallet skrida till försäljning av ärvt lager visar sig betrakta det som försäljningsobjekt, kan han ju ändå beskattas, nota bene om försäljningen kan betraktas som ett vidareförande av den gamla rörelsen eller görs på ett sådant sätt, att den i sig själv får yrkesmässig karaktär. Kontinuitetssynpunkten har nog här knappast spelat riktigt den roll E vill tillmäta den.

Längst bort från verkligheten sträcker sig E:s teoretiserande i fotnoten på s. 217, där frågorna om den skattemässiga behandlingen av benefikt överlåten royalty behandlas. Det skall gärna medges, att rättsfallsmaterialet på denna punkt är mer än knappt. Men detta är likväl inte en tillräcklig ursäkt för att E. i sin diskussion av "problemet utifrån det principiella planet" hela tiden resonerar som om man vid överlåtelse av omsättningstillgång mot rätt till royalty tillämpade en regel om beskattning först av royaltyns beräknade kapitalvärde och sedan av royaltybeloppen med avdrag för minskning av detta ingångsvärde. När det gäller royaltybelopp är ju tvärtom praxis, i likhet med vad som gäller för undantagsfömåner, livräntor och för längre tid (minst 15 år?) garanterade, periodiska utbetalningar, att bortse från beloppens beräknade kapitalvärden. Man jämföre det av E. ej redovisade fallet RM 4:4 1959, där barn, som köpt tomter mot livränta, inte fick avdrag för ingångsvärde, medan säljarna slapp skatta för livräntans kapitaliserade värde vid överlåtelsen, fast de ostridigt drev jordstyckningsrörelse.

Gällande arvs- och gåvoskatterätt.

I avhandlingens tredje avdelning redogör E. för möjligheterna enligt gällande rätt att vid arvs- och gåvobeskattningen ta hänsyn till de i inledningen uppställda mer- resp. mindrebeskattningsproblemen. I ett avsnitt om värderingsreglerna klargöres, att hänsyn till latent skatteskuld inte kan tas vid värderingen av tillgångar

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

i enskild firma, och — ett mera tvivelaktigt påstående — att motsvarande sannolikt även gäller för handelsbolagsandelar, medan däremot reglerna för värderingen av aktier och föreningsandelar ger utrymme för hänsyn till latent inkomstskatteskuld. Det senare anges vara förhållandet, antingen det gäller verklig marknadsvärdering eller sådan värdering av icke börsnoterade aktier eller andelar, som principiellt går ut på att finna det verkliga saluvärdet. Beträffande sådana tillgångar, vilkas värdering jämlikt 23 § AGF skall ske genom ett diskonteringsförfarande, saknas åter varje möjlighet att ta hänsyn till inkomstskattefaktorn.

Inte heller kan latent skatteskuld utan vidare upptas som särskild skuldpost i boupptecknig. Däremot kan man tänka sig ett framtagande av dolda reserver genom uppskrivning i särskilt bokslut per dödsdagen, vilket förfarande enligt E:s uppfattning skulle möjliggöra en lösning av åtminstone vissa merbeskattningsproblem.

Slutligen behandlas i denna avdelning AGF:s regler om total eller partiell skattefrihet i vissa fall, nämligen förmånstagareförvärv och periodiska understöd, där inkomstskattebestämmelserna är sådana, att merbeskattningssituationer eljest skulle kunna uppstå. I det sammanhanget blir det tillfälle till en mycket utförlig analys av tillämpningsområdet för bestämmelserna i 39 § AGF om gåvoskattefrihet för periodiska gåvor.

Det sistnämnda avsnittet synes mig vara det minst givande i arbetet. Det är visserligen systematiskt korrekt att föra in gåvoskattebestämmelserna om periodiska understöd i sammanhanget. Men den analys som göres av kriterierna på periodiskt understöd skulle med fördel ha kunnat koncentreras betydligt. Dels beror detta på att ämnet förut blivit tämligen ordentligt genomtröskat, först av skattelagssakkunniga i deras den 20 december 1956 avgivna betänkande, och sedan av Hellner i avhandlingen Periodiskt understöd och underskott, även om det skall erkännas, att E:s arbete såtillvida är självständigt, som han i viss mån kommer till andra resultat än Hellner. Dels beror bantningsönskemålet på att E. i detta avsnitt i stor utsträckning tycks arbeta i lufttomt rum, behandlande kriterier, som förefaller att ha övergivits i praxis.

Bland dessa märks den åtskillnad E. vill göra mellan å ena sidan periodiska understöd, för vilka gåvoskattefrihet åtnjutes, oavsett hur det förhåller sig med inkomstskatteplikten för mottagaren, å andra sidan därmed jämförliga periodiska utbetalningar, beträffande vilka AGF kräver inkomstskatteplikt för gåvoskattefrihet. Skillnaden skulle ligga i en behovsprövning. Enligt förarbetena till 1941 års AGF skulle 3.000 kr/år i 1939 års penningvärde utgöra en gräns för vad som skulle förstås med understöd. Därutöver anser sig E. kunna konstatera ett krav på att understödet faktiskt används för mottagarens konsumtion.

Utan tvivel kan man anföra goda skäl för att den möjlighet de behandlade reglerna ger till kringgående av skatterna på arv och gåva begränsas genom detta slags normer. Men det borde likväl ha stämt E. till eftertanke, att HD i NJA 1941 : 618 såsom gåvoskattefritt periodiskt understöd godkänt ett belopp om 25.000 kr/år till person i givarens hushåll. Visserligen gällde det i detta mål tillämpning av de före 1941 gällande bestämmelserna, men någon skillnad i här relevant avseende kan knappast anses råda mellan den äldre lydelsen och 1941 eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

1958 års lagtext. Bristen på senare rättsfall bör vara ett tecken på att någon snäv beloppsgräns knappast kan ha varit aktuell för vederbörande skattemyndigheter. Snarare har man väl skäl att tro, att den liberala praxis, som med ett undantag, det knappast längre prejudicerande RÅ 1938 ref. 57, varit gällande på inkomstskatteområdet, har smittat av sig även i gåvoskattehänseende. E:s framställning får på detta sätt en alltför lös anknytning till gällande rätt.

Distinktionen mellan periodiskt understöd och därmed jämförlig periodisk betalning har inkomstskatterättsligt väl oftast uppfattats som en åtskillnad mellan å ena sidan benefika understöd, å andra sidan sådana onerösa utbetalningar eller andra förmåner, som i likhet med undantagsförmåner representerar utbytet av en kapitalpost mot ett inkomstflöde. Samma distinktion blir meningslös vid tolkningen av 39 § AGF, där det ju i båda fallen gäller benefika betalningar. I sitt sökande efter andra grunder för en åtskillnad, som synes motiverad av lagens uttryckssätt, har E. gått in på en del mindre övertygande konstruktioner.

Sålunda vill han låta ordet betalning utesluta kontinuerligt fullgjorda gåvor, exempelvis beredande av vederlagsfri bostadsförmån. Skillnaden mellan periodiskt och kontinuerligt utfallande förmån, till vilken E. även återkommer (s. 338) i samband med bedömningen av räntefritt lån, måste betraktas som en felkonstruktion. Historiskt sett är det i stället så, att den periodicitet, som lagen kräver, skall konstituera just det härflytande ur en förvärvskälla, som i själva verket bäst kommer till uttryck, där inkomstströmmen flyter kontinuerligt.

Helt fri från anmärkningar går inte heller första delen av den avdelning, som handlar om AGF och inkomstskattefaktorn. Olägenheten av dold skatteskuld i fåmansbolag reduceras sålunda alltför mycket, när E. hänvisar till möjligheterna att ta ut redovisad vinst som lön till aktieägarna. Det är inte bara fastighets- och värdepappersförvaltande bolag, som stöter på patrull vid sådana försök. Även andra generationens familjebolag kan ha det besvärligt, särskilt när alla äpplen fallit långt från trädet, och rörelsen måste skötas av anställd personal.

Å andra sidan är E:s reflexioner om utskiftningsskatteskuldens inverkan på aktiers saluvärden i överkant pessimistiska. Efter att korrekt ha utsagt, att en köpare med marginalskatt lika med noll borde kunna ge mest för aktierna i ett bolag med stor sådan skatteskuld, vill han mena, att sådana personer i praktiken knappast kan väntas uppträda som aktieköpare. Det må vara hänt, att han härvidlag bortsett från möjligheten att ordna en Lundin-avveckling, även om sådana nog ännu förekommer. Även de om Lundin-avvecklingarna påminnande avyttringarna till insolvent person — icke godtagen i RÅ 1952:707, men däremot i RÅ 1954:1060 — kan det anses korrekt att lämna utan beaktande vid fastställande av tänkbart försäljningsvärde, liksom även den nya typ av Lundinavvecklingar, som FutjF torde möjliggöra. Men knappast acceptabelt är det att som E. glömma bort, att det kan finnas ett annat, större aktiebolag, som har intresse av ett övertagande, och för vilket utskiftningsskatteskulden blir av allenast sekundärt intresse.

En felfinnare kan också anmärka, att E. i samband med förmögenhetsvärdering av rörelsetillgångar (s. 276 n. 21) grun-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

dar påståendet att RR vägrat avdrag med hänsyn till latenta skatteskulder i varulager bl a på RÅ 1954:427, fast i detta mål endast TI fört talan, och utslaget, ej ändring, alltså knappast säger något om RR:s inställning till E:s problem. Detta är emellertid, det må omedelbart påpekas, ett slarvfel, som inte bör undanskymma, att E. i allmänhet är varsam och pålitlig i sin rättsfallstolkning.

Även när det gäller att spå rätt om kommande domar tycks E. ha väderkorn. I HD:s beslut den 2 april 1960 (adv.fisk. beträffande J. E. Petterssons dödsbo), ett prejudikat, som varit E. obekant vid pressläggningen, har HD vägrat avdrag för latent skatteskuld vid arvsskatteberäkningen, där dödsbotillgångarna upptog skogskontomedel och utestående, ännu obeskattad fordran på skogslikvid. I anslutning till NJA 1954:353 har E. (s. 289) tippat en sådan utgång, när denna omdiskuterade fråga äntligen skulle ställas på sin spets. Att han subsidiärt åberopar även NJA 1954:227, där HD i ett skadeståndsfall avseende förlorad arbetsförtjänst lämnat sjukpenningförmånens skattefria karaktär utan avseende, förefaller däremot mindre övertygande, eftersom grunden för detta utslag enligt vad Schmidt (Tjänsteavtalet, s. 400) påpekat torde vara en helt annan.

Slutligen skall här beröras en teknisk fråga, vilken gäller beräkningen av den avdragsgilla skatteskuld, som avser inkomstskatt, belöpande på den avlidnes inkomst fram till dödsfallet. Som skedde i SvJT 1956 rf. s. 29 brukar man nog ofta fördela dödsårets inkomstskatt mellan den avlidne och dödsboet efter den tid av året den avlidne varit i livet. Men som E. tycks anse torde det inte föreligga något rättsligt hinder för skatteskuldberäkning på grundval av en utredning om de på de skilda perioderna verkligen fallande inkomsterna. E. ser emellertid ett praktiskt problem i det fall, då den senare perioden lämnat ett underskott. Lämnar den första perioden ett överskott om 50.000, medan den senare går med ett underskott om 49.000, blir skatteskulden, om skatten på 1.000 är 100 kr, enligt E:s formel lika stor andel av de 50.000, som skatten 100 kr utgör av årsnettot 1.000 kr, alltså 5.000, men om underskottet under den senare perioden bara är 1.000 kr större, försvinner skatten helt, och skatteskulden blir då enligt samma beräkningsgrund 0.

I själva verket blir det nog mer praktiskt att fördela skatten mellan perioderna i förhållande till vardera periodens positiva inkomst, alltså i båda fallen 50.000 för den förra och 0 för den senare. Men vill man göra som E., innebär detta, att även ett underskott representerar ett värde, d v s i det förra exemplet, att på den förra perioden faller en skatteskuld om 5.000, varav 4.900 motsvarar en den senare periodens "skattefordran". För att få ett rimligt resultat av en sådan beräkning måste man emellertid räkna med en positiv skattesats, lämpligen kanske den skattesats, som inkomsten skulle varit underkastad under förutsättning av att den överskottsgivande periodens inkomst utgjorde hela årsinkomsten. Som dödsboets skatteskuld skulle då inte räknas bara den verkliga skattens belopp, utan även en den senare underskottsperiodens "skattefordran" motsvarande det belopp, varmed den senare periodens underskott de facto reducerat dödsårets totala skatt. Det må emellertid starkt betvivlas, att en sådan beräkningsgrund skulle bli särskilt popu-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

lär, om den tillämpades även för den händelse tiden fram till dödsfallet visat underskott, medan däremot dödsboet under resten av beskattningsåret realiserat ett överskott. Varken E. eller någon annan skulle väl vara beredd att här redovisa underskottsperiodens vinstutjämningsmöjlighet som en tillgång i bouppteckningen.

Reformsynpunkter.

Det korta de lege ferenda-avsnittet innehåller en skissartad genomgång av de olika vägar man kan gå för att lösa det uppställda problemet. Här avvisas radikallösningen att låta givaren respektive dödsboet generellt skatta såsom för framtagen dold reserv vid gåvoöverlåtelse respektive skifte med motsvarande rätt till högre ingångsvärde för beneficienten. Normen för en riktig lösning anges i stället vara, att endera skatten, arvs- och gåvoskatten eller inkomstskatten, justeras så, att "slutresultatet med avseende å summan av arvs-/gåvoskattens och inkomstskattens utifrån samma tidpunkt beräknade nuvärden skall bli detsamma, som om arvs-/gåvoskatten vid beskattningstillfället kunde avpassas under hänsynstagande till den benefike förvärvarens faktiska, framtida inkomstskatterättsliga förhållanden sådana dessa kommer att utformas efter det att förvärvaren inträtt i överlåtarens beskattningsläge". Det krävs, "att varken det allmänna eller de skattskyldiga skall ha någon fördel eller någon nackdel i skatteavseende av den förordade metoden".

Med denna utgångspunkt avvisar E. metoden att göra avdrag vid arvs- respektive gåvobeskattningen för beräknad skatteskuld, antingen denna fixeras till det skatteskuldbelopp, som skulle förfalla till betalning, om de ärvda tillgångarna omedelbart uppskreves till sina verkliga värden, eller den beräknas genom ett mer eller mindre schablonmässigt förfarande med hänsyn till att den verkliga förfallotiden för den latenta skatteskulden reducerar dennas faktiska tyngd.

I stället rekommenderar E., ehuru tämligen halvhjärtat, en lindring av inkomstbeskattningen (respektive vid det först angivna slaget av "mindrebeskattning" en skärpning) genom en metod med justerade ingångsvärden, vilken han med sin förkärlek för snedstreck kallar det höjda/sänkta ingångsvärdets metod. Som ingångsvärde får arvs- respektive gåvotagare med denna metod räkna det för fångesmannen gällande skattemässiga restvärdet med tillägg för den marginella arvs- respektive gåvoskatt, som belöpt på den positiva skillnaden mellan stämpelvärde och restvärde, respektive med avdrag för samma skillnad, om den gått i andra riktningen. Motsvarande reduktion föreslås för sådana inkomstskattepliktiga belopp, vilkas kapitaliserade värde arvsbeskattats, medan däremot det speciella mindrebeskattningsproblem, som angetts ligga däri, att diskonteringsfaktorn bestämmes utan hänsyn till skatt på räntan, av praktiska skäl lämnas helt olöst.

Här skall författaren ingalunda kritiseras för sitt val mellan de tänkbara metoderna — mer än diskussionsvis har han f ö inte yttrat sig, och den praktiska innebörden av de föreliggande alternativa möjligheterna behöver säkert studeras åtskilligt mer före ett positivt ställningstagande, än vad som är möjligt inom ramen för ett avhandlingsarbete.

Vad man däremot hade önskat av detta

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

avsnitt hade varit ett något vidare perspektiv, som hade dragit in i bilden dels en klarare konception av vår skattetraditions grundprinciper, främst den att inkomstskatten är *personlig,* dels några belysande exempel på hur man i utländska rättssystem från skilda utgångspunkter kommit fram till olikartade metoder för lösningen av hithörande problem.

Utan särskilt djupgående studier — vilka beträffande den utländska skatterätten onekligen erbjuder stora möjligheter både att missförstå materialet och att drunkna i det — hade det bort vara möjligt för E. att skissera motsättningen t ex mellan den engelska, tyska och amerikanska rättens metod att lösa hans problem. I England likvideras skatteskulden i princip vid rörelses upphörande (I. T. A. 1952 sec. 130 m. fl. lagrum, jfr Simon's Income Tax I 300 ff.), vartill även räknas arvfall, och arvingen går in med nya ingångsvärden motsvarande saluvärdet vid övertagandet av rörelsen, dock att en änka kan välja att fortsätta med de gamla värdena, utan likvidering av skatteskulden. I Tyskland åter kan en arvinge i samband med Gesamtrechtsnachfolge överta fångesmannens skattemässiga restvärden, men i övrigt utgör alla överföringar från rörelsetillgång till privattillgång, även skifte, skattepliktsgrundande affärshändelse. Och i USA gör redan inkomstbegreppets omfång en lösning efter engelska riktlinjer praktiskt svårgenomförbar, men ingångsvärdena sätts ändå lika med de verkliga värdena vid tidpunkten för arvfall, medan i avseende på andra fall än avlidens löpande inkomst — vilken alltid beskattas — kontinuiteten genomförts endast för de från kringgåendesynpunkt känsligare gåvofallen genom bestämmelsen i IRC Sec. 1015, att gåvotagare skall överta givarens ingångsvärden.

Endast i fotnoten på s. 394 f. kommer ett par tyska och amerikanska stadganden in, och då alls icke de viktigaste. Det hade dock varit intressant, om E. redovisat några av de engelska erfarenheterna med det system för likvidering av skatteskulden, som han så kategoriskt avvisar, eller till stöd för sin uppfattning i detta hänseende dragit fram de låt vara begränsade men tydligtvis negativa amerikanska erfarenheterna av den 1934—42 gällande lagstiftning, enligt vilken avlidens upplupna men ej för lyftning tillgängliga löpande inkomst beskattades vid dödsfallet. Dödsbonas betalningssvårigheter och progressionseffekten vid ackumulerad inkomst motiverade där, att skattskyldigheten lades över på de år, då inkomsterna blev tillgängliga för lyftning.

Likaså är det en smula torftigt, att E. behandlar möjligheterna att justera inkomstskatten med hänsyn till utgiven arvsskatt utan att beröra ett så väsentligt stadgande i sammanhanget som USA:s IRC Sec. 1015 (d). Enligt detta skall, när gåvotagare får överta givarens beskattningsläge i avseende på given egendoms restvärde, gåvoskattebeloppet läggas till det sistnämnda, dock högst så mycket därav, att summa restvärde plus tillagd gåvoskatt uppgår till verkliga värdet av den gåvofångna egendomen. Här ses gåvoskatten som ett slags kostnad för transfereringen, motsvarande anskaffningskostnad. I Tyskland är man visserligen främmande för ett sådant betraktelsesätt (jfr Bundesfinanzhof i U. 15 nov. 1957, Bd 66 s. 262), men har för speciellt behjärtansvärda fall en reglering, som innebär avräkning av på den dolda reserven belöpande, erlagd arvs- eller gåvo-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37

skatt från den inkomstskatt, som erläggs vid dess framträdande. (Se EinkStRichtl 1958 Abschn. 139, anslutande till § 16 Abs. 5 EinkStG rörande avyttring inom tre år från arvs- eller gåvoförvärv av rörelse, och motsvarande — mindre aktuella — bestämmelse rörande "wesentliche Beteiligungen" i § 17 Abs. 4 EinkStG liksom även § 14 Abs. 3 vid försäljning av ärvt jordbruk inom tre år.)

Det medges, att det inte finns särskilt mycket utländsk diskussion av dessa problem. Men nog hade det varit önskvärt att E. hade försökt få fram det amerikanska betänkande från 1947, som betitlats: Federal Estate and Gift Taxes. A Proposal for Integration and for Correlation with the Income Tax. (Treasury Advisory Committee on Federal Estate and Gift Taxes.) Åtminstone något av diskussionen kring det hade kunnat redovisas — i Harvard Law Review 1948 s. 1138 f. kan man t ex finna, att en så framstående företrädare för skatterättsvetenskapen som professor Surrey har fällt ett ord för kontinuitet i inkomstbeskattningen under medgivande av förhöjda ingångsvärden för erlagd arvsskatt, och det borde väl ha noterats, särskilt som det i viss mån stöder E:s reformförslag.

Från de nordiska grannländerna hade inte så mycket varit att hämta. Av intresse är i Danmark de två olika typerna av skifte, av vilka det offentliga skiftet möjliggör en diskontinuitet, vilken såvitt avser den nya kapitalvinstbeskattningen synes ha blivit generellt lagfäst. I Finland har man också en reglering av intresse åtminstone på en punkt. Arvs- och gåvoskatt utgår jämlikt ArvsskatteL 2 § 2 st icke för nyttjanderätt på livstid, pension och annan livstidsförmån eller förmån för vissa år, vilka genom testamente eller såsom gåva tillfallit någon. Det motsvarande stadgandet i IFL 24 § 2) öppnar möjlighet för inkomstbeskattning i dessa fall, och ett positivt stadgande härom återfinnes i IFL 21 § 5), varjämte likartade stadganden finns även för kommunalbeskattningens del. Man kan således säga, att beträffande detta slags förmåner arvs- och gåvobeskattningen fått vika för inkomstbeskattningen, vilket utgör en intressant parallell till vår i 39 § AGF stadgade skattefrihet för periodiskt understöd.

Det är emellertid lätt att säga, att mer borde stått i boken. Som den föreligger, utgör Göran Englunds avhandling ett mycket respektabelt arbete, uppslagsrikt, teoretiskt väl sammanhållet, praktiskt upplysande och värdefullt, både för dem, som söker tillämpa de lagar vi har och för dem, som skriver nya. Att framställningen här särskilt tagit fasta på några av de för en fakultetsopponent tacksamma punkterna bör inte missförstås så, att dessa skulle dominera boken. Både författaren och den svenska skattevärlden är att gratulera till avhandlingen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:37