Skattelitteratur

Skatt på arv och skatt på gåva. Kommentar till 1941 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt av *Bratt* och *Fogelklou*. Andra översedda och utökade upplagan utgiven av Norstedts 1964, 344 s. Pris 42:50. Anmälan av *docent Göran Englund*.

Under de fyra år, som förflutit sedan första upplagan av Bratt och Fogelklous kommentar till arvs- och gåvoskatteförordningen utkom, har helt naturligt åtskilliga intressanta rättsfall tillkommit. Däremot har på lagstiftningsområdet endast några mindre ändringar kommit till stånd. Någon mera omfattande omarbetning av kommentaren har därför inte behövt ske. Endast vissa tillägg och förtydliganden har gjorts varjämte en kortfattad behandling av de arvsskatteproblem, som kan aktualiseras i samband med den nya lagstiftningen om fideikommissens avveckling, lämnats. Eftersom den första upplagan av denna mycket värdefulla handbok endast blivit föremål för ett kortfattat omnämnande i Skattenytt, kan det emellertid — trots att arbetet i dess grunddrag är oförändrat — finnas anledning att något mera utförligt uppehålla sig vid den nya utgåvan.

Svårigheterna att skriva en i paragrafföljd uppställd kommentar till arvs- och gåvoskatteförordningen måste utan tvekan ha varit betydande. Bortsett från professor Ebersteins utomordentliga men nu något föråldrade översikt över den svenska arvs- och gåvoskatterätten, vilken enligt författarnas uppgift varit dem till god hjälp, är det förhållandevis litet skrivet på detta område. Detta är så mycket mera anmärkningsvärt, som det här rör sig om ett rättsområde, där spänningen mellan de principiella grundtankarna och det praktiskt genomförbara erbjuder särskilt fascinerande forskningsmöjligheter.

Brist på specialundersökningar måste naturligtvis innebära betydande olägenheter vid handboksförfattande och den kan lätt resultera i betydande ojämnhet i behandlingen. Helt kan ej heller den föreliggande kommentaren gå fri från denna anmärkning. Bland annat hade man önskat en mera utförlig behandling av de s. k. framskjutna förvärven (6—9 §§). Knappheten på specialundersökningar har emellertid i betydande utsträckning tvingat de båda författarna till värdefulla självständiga utredningar på det föreliggande rättsområdet. Särskilt sympatiskt är det därvid, att valet för denna självständiga behandling i så väsentlig omfattning fallit just på några av de besvärligaste och mest svårtillgängliga delarna av arvsskatterätten. Man kan här särskilt peka på den ingående diskussionen av konsekvenserna av den schematiska fördelningen (11 § mom. 1), den briljanta framställningen av den synnerligen komplicerade skattelagstiftningen angående förmånstagarförordnanden vid försäkringar (12 §) samt den värdefulla utredningen av omfattningen av rätt till skuldavdrag (13 §).

Utan tvekan har författarnas praktiska erfarenheter såsom bankjurister varit dem till god hjälp vid uppspårandet av det mångfald av helt nya problem, som upptagits till behandling i kommentaren.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:49

Men inte endast uppslagsrikedomen utan även säkerheten i ställningstagandena är värd all beundran Det är vid genomläsningen av detta arbete förvånansvärt få punkter, där man har anledning att ifrågasätta riktigheten av författarnas slutsatser. I den följande detaljkritiken kommer jag därför inte enbart att begränsa mig till det fåtal punkter, där jag anser att författarna kommit fram till fel resultat utan jag vill även uppehålla mig vid några avsnitt, där motiveringarna för författarnas ställningstaganden enligt min uppfattning är alltför kortfattade.

En punkt, där man skulle önskat en närmare redovisning av grunderna för författarnas ställningstagande, återfinnes på sidan 123 i samband med tolkningen av 23 § C. I denna bestämmelse skiljes mellan räntelöpande fordran, vilken skall upptagas till sitt nominella belopp, och ej räntelöpande sådan, vars nominella belopp skall reduceras med hjälp av en särskild tabell. I kommentaren ställes nu den frågan, vad man i förevarande sammanhang skall mena med räntelöpande fordran, varvid det göres gällande att "man med ledning av hittills träffade avgöranden synes kunna utgå ifrån att räntan icke får understiga 2 %." Någon hänvisning till avgörandena ifråga lämnas dock icke och ej heller synes dessa stå att återfinna i den följande rättsfallsredogörelsen. Ett liknande icke närmare underbyggt uttalande återfinnes på sidan 175 i anknytning till frågan om storleken av de årligen ränteutbetalningar, som måste göras för att utfästelse om gåva, som icke skall infrias under givarens livstid, skall kunna betraktas såsom giltig gåvoutfästelse. Här påpekas, att i vissa rättsfall en räntesats på 1 % godtagits men samtidigt hävdas, att detta enligt nu gällande praxis icke anses vara tillräckligt utan en lägsta räntesats på 2 % kräves. Även här skulle läsarna vara betjänta av en upplysning om uppfattningen kan få stöd i något avgörande i högsta instans eller om praxis ifråga utbildats hos några lägre och mera lokalbundna instanser.

I samband med behandlingen av värderingsreglerna i 23 § skulle man även vilja sätta ett frågetecken då det hävdas, att vid värdering av icke börsnoterade aktier substansvärdet i de flesta fall erbjuder en fastare grund för uppskattningen än ett eller flera års utdelningar från samma bolag (s. 122). Om man här med fastare grund avser, att den förra utgångspunkten skulle ge värden, som bättre överensstämmer med aktiernas faktiska saluvärden, kan uttalandets riktighet starkt ifrågasättas. Så framgår det av en år 1952 av bankdirektör Ernfrid Browaldh verkställd utredning (stencil), vilken sedermera fick en viss betydelse vid utarbetandet av riksskattenämndens värderingsanvisningar, att åtminstone beträffande de börsnoterade aktierna bolagens substansvärden är av direkt underordnad betydelse för prisbildningen. Det är tänkbart, att förhållandena är väsentligt annorlunda då det gäller de därmed jämförliga icke börsnoterade aktier, som lämnar avkastning i form av utdelning. Denna fråga är emellertid fortfarande så föga klarlagd att något uttalande om substansvärdenas företräde icke kan anses vara försvarbart.

Det på samma sida (s. 122) gjorda uttalandet, att värdena på icke börsnoterade aktier, som upptages i riksskattenämndens årliga värderingslista, i regel fotas på substansvärdesmetoden samt att vid förmögenhetstaxeringen dessa värden så gott som undantagslöst tillämpas, torde vara något tilltaget i överkant.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:49

Ett annat område, där större försiktighet i uttalandena varit på sin plats, gäller frågan om möjligheten att vid arvsbeskattningen taga hänsyn till latenta inkomstskatteskulder i enskild rörelseidkares lager- och inventarietillgångar. Beträffande detta problem hävdas i anknytning till 23 §:ens värderingsregler (s. 116), att där sådana tillgångar i inkomstskatteavseende nedskrivits under de värden, som lägges till grund för arvsbeskattningen, ligger det i sakens natur att hänsyn bör tagas till de latenta inkomstskatteskulder, som belastar tillgångarna ifråga. Det tillägges, att om försäljning redan skett vid bouppteckningens upprättande endast därvid erhållna nettobeloppet efter avdrag för skatten kan tagas upp såsom tillgångarnas värde i dödsögonblicket. I och för sig kan inget invändas mot skäligheten av en rätt till avdrag. En sådan rätt kan dock icke stödjas på den bestämmelse i 23 § F enligt vilken tillgångarna skall upptagas till vad de kan antagas ha betingat vid en av boets avveckling föranledd försäljning. Priset på lager och inventarier kan nämligen icke förutsättas bli påverkade av den inkomstbeskattning, som vid en dylik försäljning skulle komma att träffa säljaren. Däremot skulle det vara möjligt att inom ramen för arvs- och gåvoskatteförordningens bestämmelser tänka sig ett särskilt skuldavdrag. Men med hänsyn till att högsta domstolen varken i fallet NJA 1954 s. 353 (rätt till malmöre) eller i fallet NJA 1960 s. 152 (skogskonto) velat acceptera något avdrag för latent skatteskuld, är det knappast riktigt att förutsätta, att myndigheterna i lager- och inventariefallen kommer att medgiva sådant avdrag, inte ens i sådana fall där skulden ifråga aktualiseras mellan tidpunkterna för dödsfallet och bouppteckningens upprättande. Det kan synas något förvånande att författarna inte uttalar sig med större försiktighet, eftersom de vid den senare redogörelsen för 1960 års fall (s. 129) konstaterar att utgången i detta från de synpunkter som tidigare anlagts i kommentaren är svårt att förstå.

Beträffande rättsfallsbehandlingen kan inledningsvis sägas, att författarna synes ha lyckats väl med den svåra uppgiften att åstadkomma den för en handbok nödvändiga koncentrationen utan att därigenom göra alltför stora avkall på kraven på klarhet och exakthet. På några punkter skulle man dock kunna önska en något större utförlighet. Så kan nämnas, att det är svårt att följa det resonemang, som å s. 185 f. förs i anknytning till den bestämmelse i 37 §:en enligt vilken gåvoskatt skall utgå vid köp byte och lega eller annat sådant avtal, om det av missförhållandena mellan de å ömse sidor utfästa villkoren är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva. Eberstein har i samband med denna bestämmelse hävdat den uppfattningen, att man noga måste hålla isär å ena sidan frågan om en transaktion har gåvokaraktär och å den andra hur gåvans värde skall bestämmas. Vid bedömandet av den förra frågan skall man enligt Eberstein till skillnad från vad som gäller den senare ifråga om fastighet icke vara bunden av taxeringsvärdet utan frågan om gåvoavsikten måste bedömas mot bakgrunden av fastighetens verkliga värde. Eberstein hänvisar i detta sammanhang till det intressanta fallet NJA 1942 s. 173, där föräldrar till en son överlät en till 995.000 kronor taxerad fastighet mot en köpeskilling av endast 659.025 kronor plus vissa andra förpliktelser för köparen. I detta fall hävdade sonen, att taxerings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:49

värdet var väsentligt för högt beräknat och att det överenskomna vederlaget ungefärligen motsvarade fastighetens verkliga saluvärde. I HD fastslogs att skattskyldighet icke förelåg, vilket måste ha inneburit, att domstolen bedömt frågan om gåvoavsikten mot bakgrunden av fastighetens sannolika saluvärde.

I kommentaren (s. 185) hävdas nu, att fallet NJA 1952 s. 344 skulle peka i en annan riktning. Enligt anmälarens mening är det emellertid svårt att ur den lämnade redogörelsen för fallet finna någon grund för denna uppfattning. I 1952 års fall hade en person genom två särskilda, samma dag daterade handlingar *dels* såsom gåva till sin underåriga dotter överlåtit en fastighet med skyldighet för dottern att övertaga betalningsansvaret för inteckningar till belopp överstigande nästföregående årets taxeringsvärde *dels* i egenskap av förmyndare för dottern försålt fastigheten till en annan person för högre köpeskilling än det intecknade beloppet. I HD fastslogs, att någon gåvoskatt icke skulle utgå. Eftersom man nu i domstolen accepterat uppfattningen att en faktisk överlåtelse av fastigheten till dottern föregått försäljningen till den tredje personen, måste frågan om gåvoavsikten i detta fall ha varit irrelevant. Någon gåvoskatt kunde ju med hänsyn till att det av dottern övertagna betalningsansvaret översteg det nästföregående årets taxeringsvärde till följd av värderingsregeln i 22 § mom. 1 icke under några förhållanden uttagas.

Vid en närmare granskning av fallet än den som lämnas i kommentarens redogörelse finner man också att mycket pekar i den riktningen, att HD icke velat taga ställning i frågan om fångets rubricering. I fallet hade nämligen åberopats ett avgörande beträffande samma överlåtelse av RegR enligt vilket dottern fått vinsten beskattad såsom realisationsvinst. Detta måste enligt då gällande lag ha inneburit, att RegR bedömt fånget såsom köp. Om nu HD velat ansluta sig till denna uppfattning hade det varit naturligt att klart markera skiljakigheten i förhållande till hovrätten, vilken uttryckligen betecknat fånget såsom gåva, genom att rubricera fånget såsom köp och av denna anledning fritaga från gåvobeskattning. Genom att istället välja den neutrala beteckningen ”överlåtelse” samt att åberopa värderingsreglerna synes HD ha velat markera att den icke haft anledning att uttala sig i den intrikata frågan om fångets rubricering (jfr dock Bylins tolkning av fallet i SN 1961 s. 458 f.) Ur det ifrågavarande referatfallet skulle således endast kunna utläsas, att man vid *värderingen* även i detta uppenbara fall av högre saluvärde ansett sig bunden av bestämmelsen om det nästföregående årets taxeringsvärde.

Ett annat avsnitt, där man måste ifrågasätta riktigheten av rättsfallstolkningen, gäller frågan om vad som skall läggas in i begreppet ”politiskt ändamål” vid tillämpningen av den förmånliga skatteskalan III i 28 §. I anknytning till fallet NJA 1939 s. 220 hävdas i kommentaren (s. 147) att Centralförbundet för arbetets frihet (enligt 1914 års förordning) icke blivit beskattad enligt motsvarande skala eftersom HD velat göra skillnad mellan politiskt och partipolitiskt ändamål. Det tillägges parentetiskt i kommentaren, att det torde vara svårt att föreställa sig fall av gåvor till politiska ändamål, där inte partipolitiska hänsyn spelar in. Nu är det emellertid knappast möjligt — i varje fall icke med utgångspunkt från det rättsfallsreferat, som lämnas i NJA — att finna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:49

något stöd för uppfattningen att HD velat göra den i kommentaren angivna distinktionen. Det har nämligen icke från någon av parterna hävdats, att Centralförbundets syfte skulle vara vare sig politiskt eller partipolitiskt. I NJA-referatet har uppgivits, att förbundet enligt sina stadgar skulle vara opolitiskt och från dödsboets sida har hävdats, att förbundet skulle beskattas enligt den förmånligare skalan dels av den anledningen att dess syfte var att främja landets näringsliv och dels av det skälet att det sökte fullfölja vissa sociala syften.

Om man vid tillämpningen av 28 § verkligen hade velat från skatteklass III utesluta fall med partipolitiska syften, skulle detta fått för den politiska verksamheten i vårt land mycket omfattande verkningar. Bestämmelsen i 28 § om förmånlig skatteskala vid testamenten har nämligen med avseende å gåvor sin motsvarighet i en bestämmelse i 38 § enligt vilken skattefrihet där skall vara för handen. Eftersom nu våra politiska partier i betydande omfattning måste finansiera deltagandet i valrörelserna med stora gåvor från privatpersoner, bolag och fackförbund, skulle en gåvobeskattning här få mycket kännbara konsekvenser. Som ovan påpekats saknas det dock stöd för uppfattningen, att man skulle vid bedömningen av skattefrågan göra någon skillnad mellan politik och partipolitik. Däremot skulle det vara tänkbart, att skattefrihet skulle kunna vägras av en annan anledning, nämligen med hänsyn till att valgåvorna är avsedda för alldeles speciella tillfällen och således icke fortfarande kommer att tjäna politiska syften. I fallet NJA 1948 s. 155 vägrades (enligt 1914 års förordning) en folkparksförening skattefrihet med en likartad motivering. Något lagstöd för en dylik ståndpunkt synes i varje fall enligt 1941 års förordning dock knappast vara möjligt att finna. Möjligen skulle man i begreppet stiftelse kunna inläsa kravet på ett dylikt varaktigt ändamål men å andra sidan är enligt 38 § skattefriheten inte begränsad till stiftelser utan den tillkommer även "sammanslutningar".

Taxering av fastighet

Erland Geijer — Eric Rosenqvist — Harry Sterner. P. A. Norstedt & Söners förlag, Stockholm 1964, 260 sidor med författningstext, häftad. Fjärde omarbetade upplagan ombesörjd av Erland Geijer och Harry Sterner. Pris 32: 50 kr.

H. B.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:49