SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 5 1967 **Årgång 17**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Ändrade regler för dödsbobeskattningen

1966 års riksdagsbeslut på grundval av skatteflyktskommitténs betänkande

av departementsrådet Gösta Ekman

1953 års skatteflyktskommitté lämnade på hösten 1963 sitt slutbetänkande "Om åtgärder mot skatteflykt" (SOU 1963: 52). Kommittén besvarade däri för sin del frågan huruvida en allmän bestämmelse mot skatteflykt bör införas i vårt land. Sådana finns utomlands, även på nära håll, t. ex. i Finland, Tyskland och Frankrike. I vilken utsträckning bestämmelserna tillämpas är dock oklart. Vidare framlades förslag till en principiell reglering av inkomstbeskattningen i samband med arv och gåva — ett förslag som ingrep på mycket stora områden av beskattningen och därför omfattade huvuddelen av betänkandet. Lagstiftning föreslogs också för att stoppa kvarstående möjligheter till s. k. lundintransaktioner, som är fackuttrycket för en metod att skattefritt upplösa dubbelbeskattade företag som tömts på sina reella tillgångar. I övrigt förordades bl. a. ändrad dödsbobeskattning och en närmare reglering av beskattningskonsekvenserna när arrendator eller annan nyttjanderättshavare lägger ned förbättringskostnader på fastighetsägarens egendom.

Betänkandet bedömdes överlag positivt av remissinstanserna men har ändå inte föranlett lagstiftning över hela linjen. I prop. 1965: 129 redovisades en mindre del av kommitténs förslag, nämligen beskattningen av rättighet att avverka skog, och i prop. 1966: 85 tas ställning till de olika förslagen som helhet. I det följande lämnas en redogörelse för statsmakternas ställningstagande i samband med sistnämnda prop. Tyngdpunkten i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

framställningen läggs på dödsbobestämmelserna. Bevillningsutskottet behandlade prop. i bet. 1966: 55. I sakligt hänseende lämnades förslaget utan ändring men viss formell författningsändring i anledning av prop. 85 redovisas bet. 1966: 54.

Allmän skatteflyktsparagraf

Enligt sina direktiv skulle skatteflyktskommittén pröva lämpligheten av en generalklausul mot skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder. Kommittén konstaterar att rättshandlingar för skens skull varken i civil- eller skatterättslig praxis ansetts giltiga. Detta följer redan av allmänna rättsgrundsatser och någon lagstiftning mot sådana transaktioner behövs alltså inte. Även en bestämmelse mot övriga skatteflyktsåtgärder avstyrks av kommittén med hänvisning bl. a. till att de oklara definitioner som måste kännetecknа en sådan bestämmelse ger utrymme för godtycke. Det erinras om att tänkbara förebilder i svensk skattelagstiftning, t. ex. den allmänna regeln i övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning och 1933 års ersättningsskatteförordning, knappast manar till efterföljd.

Det alldeles övervägande antalet remissinstanser delar kommitténs uppfattning och departementschefen intar samma ståndpunkt. Visserligen är, säger departementschefen, en väsentlig sida av rättssäkerheten att skattelagarna har tillräckliga garantier mot försök från mindre nogräknade skattskyldigas sida att skaffa sig oberättigade skattefavörer. En allmän bestämmelse mot skatteflykt skulle säkerligen från denna synpunkt vara ändamålsenlig. Rättssäkerheten i övrigt kan emellertid bli lidande, om man inför ett stadgande som öppnar möjlighet till subjektiva bedömanden från taxeringsmyndigheternas och skattedomstolarnas sida. I dagens läge är det därför enligt departementschefen lämpligare att försöka täppa till de nu kända kryphålen i skattelagstiftningen genom punktingripanden. Det understryks i propositionen att en intensifierad rapportering behövs från taxeringsmyndigheterna till riksskattenämnden beträffande nya metoder för skatteflykt för att en mera effektiv kamp för denna sida av rättssäkerheten skall kunna föras.

Detta departementschefens ställningstagande begränsar sig till spörsmålet om man bör ha en skatteflyktsbestämmelse som gäller över hela eller mycket stora delar av beskattningsområdet. I likhet med kommittén och flera remissinstanser ställer sig departementschefen inte lika avvisande till bestämmelser av denna art med mer begränsad giltighet. Sådana har sedan länge brukat inskrivas i tillfälliga skatteförfattningar. Några finns dessutom i den permanenta lagstiftningen. Även om tillämpningen är sparsam får erfarenheterna av dessa bestämmelser anses vara i stort sett goda. I propositionen tillstyrks för övrigt kommitténs förslag till en mer allmänt formulerad bestämmelse mot lundintransaktioner.

Från riksdagens sida riktades inga invändningar mot departementschefens ställningstagande i denna del. Det kan dock anmärkas att i den nyligen antagna förordningen om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten (SFS 1967: 44) i 12 § förekommer en allmän bestämmelse av samma typ som tidigare inskrivits i liknande författningar. Motionsvis yrkades i riksdagen att 12 § skulle utgå såsom ägnad att skapa rättsosäkerhet. Genom att bevillningsutskottet avstyrkte hela författningsförslaget ställdes yrkandet dock inte på sin spets vid den slutliga omröstningen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

Kommittéförslag som t v ej föranlett lagstiftning

Som redan antytts upptas en mycket stor del av skatteflyktskommitténs betänkande av ett försök att lägga upp ett system på principell grund för inkomstbeskattning i samband med arv och gåva. Till utgångspunkt för sitt förslag på detta område tog kommittén den bristande kontinuiteten vid skogsbeskattningen i samband med dödsfall och möjligheten att undvika beskattning av dold reserv i varulager genom arvskifte. Förslaget utgick från att kontinuitetsprincipen vid benefika överlåtelser borde tillgodoses antingen så att beskattning i samband med överföringen skedde såsom vid avyttring eller så att det skattemässiga restvärdet övergick till den nye innehavaren. Med förslaget förenades en rätt till s k avskattning för byggmästare, tomtförsäljare, bankirer m fl.

Förslaget åberopas i prop. 1965:129 angående beskattningen av skogsavverkningsrätter och ligger till grund för det där framlagda förslaget. Rörande denna lagstiftning se vidare denna tidskrift 1965 sid. 379. Det egentliga ställningstagandet från departementschefens sida till kommitténs förslag på detta område görs i prop. 1966:85 och innebär lagstiftning endast i mindre delar. Anledningen härtill är mångsidig. Som nyss nämnts syftade kommittén med sitt förslag inte minst till att undanröja de inadvertenser som hittills uppkommit vid beskattning av skog i samband med fastighetsägarens dödsfall. Med hänsyn till att kritik mot skogsbeskattningsreglerna riktats också från vidare utgångspunkter har emellertid en utredning i ämnet igångsatts genom skogsskattekommittén. Att under pågående utredningsarbete göra så väsentliga ändringar i skogsbeskattningen som skatteflyktskommittén föreslagit anser departementschefen inte lämpligt, särskilt som det allvarligaste och mest stötande felet i skogsbeskattningen rättats till genom 1965 års höstriksdags beslut på grundval av förslaget i prop. 1965:129.

Skatteflyktskommitténs förslag gällde visserligen inte bara skogsbeskattningen och det kan genomföras med uteslutande av de delar som berör skogen. De föreslagna reglerna är emellertid vidlyftiga och mycket komplicerade trots sin principiella uppbyggnad. Infogade i kommunalskattelagen (KL) innebär de en belastning med invecklade regler för relativt sällan förekommande fall, som dessutom — särskilt när det gäller gåvotransaktioner — redan i praxis fått samma lösning som kommittén föreslagit. Härtill kommer att förslaget i vissa avseenden mötte kritik från remissinstansernas sida på det tekniska planet. Detta gäller framför allt frågorna om s k avskattning och om restitution av arvsskatt. Restitutionsmöjligheten innebar ett försök — låt vara med begränsad målsättning — att komma till rätta med det gamla problemet om avdrag för latent skatteskuld. Åtminstone en dellösning av detta problem, som i sammanhanget anmäler sig som ett brev på posten, betraktade kommittén som ett villkor för att förslaget om inkomstbeskattning i samband med arv och gåva skulle kunna genomföras. Invändningarna mot kommitténs lösning anses i prop. inte sakna fog. Vad angår avskattningsfrågan möter bl a värderingsproblemen alltjämt stora svårigheter.

Av nu antydda och andra skäl ligger skatteflyktskommitténs förslag i denna del t v på hyllan. Några mindre delar av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

hithörande förslag genomfördes emellertid. De behandlas här i följande två avsnitt. Kommitténs förslag rörande förbättringskostnader upptogs inte till någon del med hänsyn till pågående lagstiftningsarbete av civilrättslig och skatterättslig natur.

Utskiftning från aktiebolag och ekonomiska föreningar

Av kommitténs förslag på grundval av kontinuitetsprincipen har det som gäller utskiftning av egendom från dubbelbeskattade företag genomförts. Förslaget omfattade även utdelning men lagstiftning i den delen ansågs obehövlig med hänsyn till att kontinuitetsprincipen redan gäller enligt praxis (RN 1956 nr 5:5 b). Utskiftning av t ex varulager har däremot hittills kunnat ske till restvärdet vid inkomstbeskattningen. Fr o m 1 januari 1967 har utskiftning likställts med avyttring. Den utskiftade tillgångens verkliga värde anses som köpeskilling. Vid taxering till utskiftningsskatt är sedan gammalt verkliga värdet avgörande.

Bestämmelserna har intagits i anv. till 28 § KL. Utskiftning torde knappast förekomma i inkomstkällorna jordbruksfastighet och annan fastighet. Om emellertid så skulle vara fallet förutsättes i prop., att regeln i anv. till 28 § KL får analogisk tillämpning.

Patent, goodwill och liknande rättigheter

Enligt KL gäller f n speciella regler för goodwill- och patenträttigheter. De båda slagen av rättigheter behandlas inte bara på annat sätt än andra anläggningstillgångar utan olika regler gäller dessutom mellan rättighetsslagen inbördes. Beträffande goodwill räknas intäkt genom avyttring i sin helhet som skattepliktig inkomst av rörelse. Å andra sidan medges — om man bortser från äldre goodwill — avskrivning av anskaffningskostnaden med lika stora årliga avdrag under en tioårsperiod. Längre avskrivningstid kan dock medges. För patenträttighet tillämpas alltjämt det inkomstbegrepp som ursprungligen gällde för flertalet anläggningstillgångar enligt KL. Som skattepliktig inkomst av rörelse räknas sålunda vid avyttring endast vad som återfåtts av tidigare åtnjutna värdeminskningsavdrag. Skatteplikten för belopp därutöver bedöms enligt bestämmelserna om beskattning för realisationsvinst. För värdeminskning av patenträttighet medges årliga avdrag med utgångspunkt från patentets återstående giltighetstid. I enlighet med den i svensk rätt gällande giltighetstiden för patent gäller sålunda i princip en sjuttonårig avskrivningstid för sådan rättighet. Patent som upplåtits till annan för exploatering följer nu reglerna för varulagertillgångar.

För att åstadkomma mer enhetlig beskattning och tillgodose önskemålen om snabbare avskrivning än f n har beslutats att patent, goodwill och liknande rättigheter i beskattningshänseende skall vara likställda med inventarier. Detta innebär ett ändrat inkomstbegrepp för flertalet patenträtter därigenom att vad som erhålles vid avyttring av sådan rättighet alltid blir att anse som skattepliktig inkomst. Vidare blir reglerna om räkenskapsenlig resp. planenlig avskrivning tillämpliga. Därjämte har den nuvarande särbehandlingen av patent, som ägaren upplåtit till annan för exploatering, upphävts.

En skattskyldig är enligt de nya bestämmelserna oförhindrad att tillämpa

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

skilda avskrivningsmetoder för olika tillgångsslag. Den som tillämpar räkenskapsenlig avskrivning på inventarier, bör således t ex kunna tillämpa planenlig avskrivning på goodwill och patent eller på ett av dessa tillgångsslag och räkenskapsenlig avskrivning på det andra. Inom de olika tillgångsslagen bör däremot — liksom f n gäller beträffande inventarier — en och samma avskrivningsmetod komma till användning. De nya bestämmelserna blir direkt tillämpliga från ikraftträdandet på sådana goodwill- och patenträttigheter, för vilka avskrivningsrätt nu föreligger.

För den som vill övergå till räkenskapsenlig avskrivning men som måste vidta särskilda åtgärder för att kunna uppfylla kravet på överensstämmelse mellan avskrivningarna i bokföringen och skattemässiga avskrivningar, kommer bestämmelserna i p. 4 nionde och tionde styckena av anv. till 29 § KL att gälla. Detta innebär att den som gjort större avdrag i räkenskaperna än vid taxeringen får göra ett "förskjutningsavdrag" antingen inom ramen för den tidigare avskrivningsplanen eller också, efter särskilt medgivande av beskattningsnämnd, på en gång eller enligt särskild avskrivningsplan under högst tio år. Beträffande det motsatta fallet — att vid taxeringen medgivits större avdrag än enligt räkenskaperna — föreligger möjlighet att på en treårsperiod fördela avskrivningsbelopp, som skall återföras till beskattning.

Goodwillrättigheter, som inte får avskrivas enligt övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning, påverkas inte av den nya lagstiftningen.

Det har ansetts nödvändigt att i detta sammanhang ta ställning till den skattemässiga behandlingen av hyresrätt för att undvika tveksamhet. Därvid har hyresrätt uttryckligen likställts med goodwill. Detta innebär att den nuvarande möjligheten till engångsavskrivning av hyresrätt vid beskattningen ersätts med planenlig eller räkenskapsenlig avskrivning.

Beträffande patent, som ägaren upplåter till annan för exploatering och som hittills betraktats som vara, måste ett ingångsvärde fastställas för patentet såsom inventarium. Detta värde blir underlag för patentets avskrivning enligt de nya reglerna. I en övergångsbestämmelse har därför stadgats att sådant patent får tas upp till det skattemässiga restvärdet eller till anskaffningsvärdet, om restvärdet inte kan utredas på den grund att patentets värde ingår i klumpsumman för ett större varulager. Slutligen bör framhållas att någon ändring inte skett i den skattemässiga behandlingen av patent, som utgör vara på den grund att den skattskyldige driver handel därmed. I sådana fall tillämpas alltjämt reglerna i 41 § KL.

Skyldemansregeln

Den s k skyldemansregeln infördes 1951 i syfte att omöjliggöra att realisationsvinstreglerna kringgicks genom gåvor mellan närstående. Den infördes i 35 § KL men ansågs även böra återverka vid skogsbeskattningen. Skatteflyktskommittén observerade att bestämmelsen inte var fullt effektiv genom att den för sin tillämpning fordrade ett oneröst fång hos skyldemannen. Dubbla benefika fång uteslöt således alltjämt realisationsvinstbeskattning. Kommittén föreslog därför ändrad avfattning av bestämmelsen i 35 § KL. Detta förslag genomfördes av 1966 års vårriksdag i samband med ändrad aktievinstbeskattning (prop. 1966:90, se

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

vidare denna tidskrift 1966 sid. 306). Samma fel vidlådde skyldemansregeln i anv. till 22 § KL. Trots att denna regel dessutom är bristfällig i annat hänseende hade kommittén inte anledning att närmare uppehålla sig vid regeln, eftersom den med kommitténs genomgripande förslag beträffande skogsbeskattningen blev överflödig och kunde slopas.

Omständigheterna har nu gjort att skyldemansregeln fått ett nytt innehåll vid realisationsvinstbeskattningen men står kvar i den gamla lydelsen vid skogsbeskattningen. Förhållandet torde komma att rättas till vid lämpligt tillfälle.

Dödsboskattningen

Vi är nu framme vid det avsnitt som bildar tyngdpunkten i prop. 1966:85, nämligen den ändrade inkomst- och förmögenhetsbeskattningen av dödsbon. F n beskattas dödsbo efter den som vid sitt frånfälle varit bosatt här i riket, för det beskattningsår under vilket dödsfallet inträffade, såväl för den avlidnes som för dödsboets inkomster och för boets förmögenhet vid utgången av beskattningsåret. Därvid gäller de regler som skolat tillämpas för den avlidne. För beskattningsår, som följer efter dödsåret, taxeras sådant dödsbo som svensk juridisk person. Statlig inkomstskatt uttas efter den skatteskala, som gäller för ensamstående skattskyldig, och statlig förmögenhetsskatt utgår efter samma regler som för fysisk person.

Allmänt om dödsbo som förvaltningsform

Någon civilrättslig skyldighet att skifta dödsbo föreligger inte i Sverige där dödsboutredningen av ålder ansetts vara en angelägenhet för delägarna.

Det har länge observerats att antalet oskifta dödsbon ökar, vilket blivit ett problem i skilda sammanhang. Att man skattemässigt kan göra besparingar genom att behålla dödsbon oskiftade visas i skatteflyktskommitténs betänkande med exempel men det framgår också att det ibland kan vara skattemässigt fördelaktigt att skifta boet. Det sistnämnda inträffar främst när dödsboet har minderåriga delägare.

Den statistik kommittén åberopar bekräftar ökningstendensen. Som ett kuriosum kan nämnas att kommittén funnit ett dödsbo som uppkom på 1800-talet och som existerade ännu i början av 1940-talet. Det märkligaste med den åberopade statistiken är dock att dödsboformen i hög grad synes utnyttjas för att spara förmögenhetsskatt. Reduktionsregeln vid förmögenhetstaxeringen tillämpas i anmärkningsvärt hög grad för dödsbon.

Ser man historiskt på beskattningsreglerna för juridiska personer finner man att det närmast varit av praktiska skäl som man i vissa fall gjort den juridiska personen till ett självständigt beskattningssubjekt. Avsikten har alltid varit att träffa den juridiska personen med den skatt som skulle träffat delägarna om dessa i stället beskattats (1924 års skatteberedning SOU 1926:18 sid. 6).

En överflyttning av dödsbobeskattningen på delägarna borde givetvis helst föregås av en ändrad civilrättslig lagstiftning på området. Det torde visserligen vara klart att man civilrättsligt ser dödsboet som ett institut avsett att tjäna dödsboutredningen och att dödsbon därför egentligen borde existera tämligen kort tid. Ett faktum är emellertid att boutredningslagen inte föreskriver någon viss längsta tid. Även om önskemål om änd-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

ring härvidlag framställts från olika håll är en ändrad lagstiftning av innebörd att arvskifte skulle framtvingas inte f n i sikte. Det har med hänsyn härtill bedömts som nödvändigt att göra ett till skattelagstiftningen begränsat ingripande om man vill förhindra de skatterättsliga fördelarna.

Lagstiftningens innebörd

Målsättningen bör vara att man beskattar dödsbo som om skifte skett. Principiellt mest tilltalande skulle vara att tillämpa denna princip på alla dödsbon, som bedöms såsom "överåriga". Det är emellertid uppenbart att stora praktiska olägenheter är förenade med ett system där alla oskiftade dödsbons inkomst och förmögenhet skulle taxeras hos delägarna. Från rent taxeringstekniska synpunkter är den nuvarande ordningen med dödsboet och inte delägarna som skatteobjekt att föredra.

Mot denna bakgrund har på skatteflyktskommitténs förslag beslutats att större dödsbon efter här bosatta personer beskattas enligt de för handelsbolag gällande reglerna sedan viss tid förflutit från dödsfallet. De nya bestämmelserna gäller dödsbon med en skattepliktig förmögenhet överstigande 100.000 kr eller till statlig inkomstskatt högre taxerad inkomst än 10.000 kr. Reglerna tillämpas från och med det femte taxeringsåret. Dödsboet taxeras alltså enligt nuvarande regler för inkomst och förmögenhet under dödsåret och de närmaste tre åren därefter. Denna tid anses som en s a s normal avvecklingstid.

Hur fördelas boets inkomst och förmögenhet?

I handelsbolag avgörs storleken av delägares andel av avtal och bolagets inkomst och förmögenhet uppdelas vid beskattningen på delägarna efter de avtalade andelstalen. De nya dödsboreglerna gör det nödvändigt att bestämma vad som skall anses som delägares andel. Härutinnan stadgas att som delägares andel i dödsboet skall anses vad enligt lag och testamente på honom belöper av boets inkomst och förmögenhet, om inte annat föranleds av arvsavsägelse eller av avtal om sammanlevnad i oskiftat bo. Kommittén hade i detta hänseende en liberalare formulering i det att varje överenskommelse mellan dödsbodelägare skulle godtas. Under intryck av remisskritiken, som gick ut på att en obegränsad möjlighet för delägarna att överenskomma om fördelning av boets inkomst kunde missbrukas, infördes villkoret om avtal om sammanlevnad i oskiftat bo.

När det gäller tolkningen av begreppet "avtal om sammanlevnad i oskiftat bo" är man hänvisad till 24 kap. ärvdabalken som ger de civilrättsliga reglerna i ämnet. Därav framgår bl a att ett sådant avtal inte behöver upprättas skriftligen utan kan ingås helt formlöst. I själva verket kan det förhållandet att ingen dödsbodelägare påkallar skifte och delägarna därför sammanlever under viss, ej alltför kort tid innebära ett avtal om sammanlevnad i oskiftat bo. Å andra sidan medför ej denna omständighet enbart för sig alltid att ett avtal skall anses ha kommit till stånd. Gränsen är således flytande.

Det bör emellertid beaktas att vissa formkrav gäller med avseende på förutsättningarna att ingå avtal av nu ifrågavarande slag. Givetvis kan endast dödsbodelägare ingå som parter i avtalet. Avtalet förutsätter vidare samförvaltning av delägarna, vilket torde innebära att förvaltning genom boutredningsman omöj-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

liggör giltigt avtal av hithörande slag. Särskilda bestämmelser gäller också om omyndig delägare ingår i boet.

Bortsett från vad nu sagts om förutsättningarna för ett giltigt avtal om sammanlevnad i oskiftat bo ligger det inte i den genom propositionen skärpta bestämmelsen någon mera avsevärd skillnad i jämförelse med utredningens formulering att boets inkomst kunde fördelas efter överenskommelse mellan delägarna. Inom sammanlevnadsavtalets ram bör således delägarna kunna bestämma om inkomstens fördelning efter eget skön. Ett praktiskt exempel torde belysa det sagda.

Ett dödsbo efter en rörelseidkare består av efterlevande make och två vuxna barn. Maken arbetar i rörelsen. Ett barn är anställt i rörelsen mot lön och det andra barnet antas årligen lyfta viss del av årsvinsten. Hittills har boet beskattats för den inkomst som återstått sedan det anställda barnet fått sin lön som varit avdragsgill för dödsboet. Hur boets inkomster i övrigt fördelas mellan delägarna har hittills varit ovidkommande från inkomstbeskattningssynpunkt. De nya reglerna innebär att boet upphör som självständigt skattesubjekt om förutnämnda beloppsgränser överskrids. Föreligger ett giltigt avtal om sammanlevnad i oskiftat bo innebär de nya reglerna vidare att maken och barnen beskattas var och en för de belopp som de faktiskt åtnjutit som avkastning och lön och detta oavsett i vilket förhållande de emottagna beloppen står till deras andelar i boet. Ändras exemplet så att det barn, som inte arbetar i rörelsen, enligt avtalet inte heller uppbär någon avkastning från boet, bör vederbörande inte heller beskattas. För den anställde blir konsekvensen också att han blir betraktad som rörelseidkare i stället för löntagare med påföljd att ATP-avgiften inte längre kommer att betalas av boet utan av den anställde själv.

I detta sammanhang bör påpekas att oskiftat dödsbo kan vara skattskyldigt enligt förordningen om allmän varuskatt. Genom hänvisningen i 6 § denna förordning blir bestämmelserna att dödsbo i vissa fall skall behandlas som handelsbolag tillämpliga även vid taxeringen till allmän varuskatt. Sådan skatt kan således komma att debiteras delägare i dödsbo i stället för boet, om förutsättningar för handelsbolagstaxering föreligger vid inkomstbeskattningen. Dödsbodelägarna har emellertid möjlighet enligt 12 § 2 mom. varuskatteförordningen att få varuskatten påförd endast en dödsbodelägare om det av praktiska eller andra skäl är lämpligt.

Dispensrätt

Riksskattenämnden kan i särskilda fall medge dispens från de nya bestämmelserna. Dispensrätten är avsedd att tillämpas, när alltför stora svårigheter möter att skifta boet, t ex när det på grund av testamentstvist är oklart, vilka personer som är rätta dödsbodelägare.

Som allmän regel kan sägas att dispensfrågan bör avgöras efter avvägning mellan å ena sidan det fiskaliska intresset av att boets inkomst och förmögenhet skattemässigt uppdelas på delägarna och å andra sidan svårigheterna att i praktiken göra en sådan uppdelning. Med hänsyn till att såväl kommittén som departementschefen uttalat att dispens bör meddelas restriktivt torde få antas att riksskattenämnden kommer att uppställa tämligen stränga krav för dispens. Enbart det förhållandet att boet har underårig delägare har uttryckligen skrivits bort som dispensskäl.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

Kommittén hade tänkt sig att partiell dispens skulle kunna medges. Av propositionen framgår att denna lösning av praktiska skäl bör betraktas som en ren undantagsföreteelse. Finns skäl för dispens med avseende på viss del av boets inkomst eller förmögenhet bör således beslutet regelmässigt omfatta boet som helhet.

Dispens kan meddelas endast om delägarna är ense därom eller framställning görs av person som är behörig att föra boets talan, t ex boutredningsman.

Ansökan om dispens från tillämpning av de nya reglerna skall ha inkommit till riksskattenämnden senast den dag dödsboet i sin skatterättsliga egenskap av handelsbolag har att lämna uppgift enligt 38 § taxeringsförordningen. Liksom i andra fall när riksskattenämnden har dispensrätt får nämndens beslut inte överklagas.

De nya reglerna innebär inte att dödsbon med endast en delägare utan vidare skall beskattas som självständigt skattesubjekt under de tre närmaste åren efter dödsfallsåret. I enmansdödsbon fordras vanligen inte något arvskifte, och sådant bo anses i praxis upplöst i och med att dödsboutredningen avslutats. Frågan huruvida ett dödsbo föreligger får liksom hittills avgöras efter civilrättsliga grunder.

Dödsbon med inkomst och förmögenhet under de angivna gränserna taxeras enligt nuvarande regler även efter treårstiden. Ingenting hindrar ett dödsbo från att skifta ut tillgångar till så stort belopp att boet i fortsättningen kommer under gränsbeloppen.

Ett dödsbo som en gång överskridit någon av de angivna beloppsgränserna beskattas för framtiden som handelsbolag. Dispens från handelsbolagsreglernas tillämpning kan således inte medges enbart av det skälet att endera gränsen eller båda gränserna skulle ha tillfälligtvis överskridits, något som kommittén för sin del föreslog.

Uppbördsfrågor

I fråga om preliminär skatt gäller det att bedöma om dödsboets inkomst eller förmögenhet kommer att ligga över eller under gränserna. Sker en felbedömning av situationen finns möjligheter till rättelse. Sålunda kan den preliminära skatten enligt 45 § uppbördsförordningen (UF) jämkas, när skattskyldig gör sannolikt att skatten kommer att avvika från den slutliga skatten. Ansökan om jämkning kan ske under hela inkomståret och under de därefter närmast följande fyra månaderna. Skattskyldig äger under vissa villkor återfå för mycket betald skatt utan avvaktan på debitering av den slutliga skatten. Betalning av skatt för den i realiteten skattskyldige — antingen dödsboet eller delägarna — kan för undvikande av kvarskatteränta ske t o m den 30 april året näst efter inkomståret. På begäran av dödsbo kan den av dödsboet erlagda preliminärskatten vid återbetalning i samband med jämkning tillgodoföras dödsbodelägarna såsom preliminär skatt. Motsvarande gäller om dödsbodelägare erlagt preliminär skatt och det senare framkommer att dödsboet skall beskattas för ifrågavarande inkomst.

Råder tvist om vem som skall påföras skatt för dödsboets inkomst, dödsboet eller dödsbodelägarna, kan jämlikt 49 § UF anstånd beviljas med inbetalning av skatt. Har såväl delägarna som dödsboet taxerats bör anståndet avse skatten enligt den taxering som kan beräknas bli undanröjd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

Enligt 27 § 3 mom. UF skall ränta påföras i vissa fall när den slutliga skatten överstiger den preliminära skatten. Det kan inte anses skäligt att ränta påförs dödsbo i det fall att preliminär skatt inbetalats av delägarna i boet och dessa haft skälig anledning att anta att de skulle komma att skatta för boets inkomster. Detta gäller också det omvända fallet, när dödsboet inbetalt preliminär skatt och det visar sig att delägarna är skattskyldiga men att de inte erlagt någon sådan skatt. I dessa fall föreligger skäl att jämlikt 85 § 2 mom. UF befria skattskyldig från räntepåföljden. Det understryks i prop. att bestämmelserna i UF bör tillämpas frikostigt särskilt under de nya reglernas första tillämpningstid. Inte minst gäller detta räntebefrielsereglerna.

Ikraftträdandet

Ändringen beträffande skyldemansregeln vid realisationsvinstbeskattningen har inte försetts med någon särskild ikraftträdandebestämmelse. Den trädde därför i kraft dagen efter det författningen utkom från trycket som var den 15 juni 1966. Eftersom äldre taxeringar inte undantagits kan den nya lydelsen teoretiskt få retroaktiv effekt.

De nya bestämmelserna beträffande utskiftning från aktiebolag eller ekonomiska föreningar samt angående patent- och goodwillrättigheter är tillämpliga fr o m innevarande beskattningsår och således vid 1968 års taxering. Den nya ordningen rörande dödsbobeskattningen träder i kraft ett år senare, nämligen fr o m den 1 januari 1968. Avsikten är att dödsbona skall beredas erforderlig tid att inrätta sig efter de nya förhållandena. Först fr o m 1969 års taxering blir det således aktuellt att tillämpa de nya dödsbobeskattningsreglerna. Endast dödsbon som uppkommit genom dödsfall 1964 eller tidigare kommer ifråga vid 1969 års taxering.

RÄTTELSE

I den i föregående nummer av Skattenytt införda artikeln om permanentning av den s. k. Annell-lagen och om avsättning till särskild nyanskaffningsfond har på sid. 157 kommit att lämnas felaktiga uppgifter om de nummer i SFS i vilka de nya bestämmelserna finns. De rätta uppgifterna är SFS 1967:94 och 95 (avdrags- och skattskyldighetsreglerna) resp. 1967:96—99 (reglerna ang. nyanskaffningsfond).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58