Till frågan om äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods

Av kammarrättsfiskalen Per Anclow

I denna tidskrift har i några artiklar 1965 s. 174, 1966 s. 145 och 261) diskuterats vem som skall anses såsom ägare till efterlevande makes giftorättsgods.

Enligt en uppfattning skulle den efterlevande varken civilrättsligt eller skatterättsligt anses som ägare därtill. Visserligen framhålles det att något annat subjekt för äganderätten icke utpekats, utan att äganderätten skulle vara på något sätt svävande. Med stöd bland annat av vissa rättsfall, RÅ 1944 not 968 och 1959 not 90 hävdar man dock att den efterlevande makens giftorättsgods i skatterättsligt hänseende tillhör den först avlidnes dödsbo.

Företrädare för motsatt uppfattning finns emellertid. Enligt denna uppfattning skulle således den efterlevande både civilrättsligt och skatterättsligt vara bibehållen äganderätten till sitt giftorättsgods.

Den civilrättsliga sidan har belysts i ett nyare avgörande från högsta domstolen, NJA 1967 s. 291, där omständigheterna var följande.

Otto och Hildur ingick äktenskap 1928. Hildur dog 1964 och efterlämnade såsom dödsbodelägare maken och fyra barn. I Hildurs bouppteckning upptogs vissa fastigheter och hennes dödsbo erhöll lagfart på grund av bouppteckningen för dessa. Fastigheterna hade makarna gemensamt förvärvat under äktenskapet och lagfart hade meddelats för dem 1938. Dödsboet efter Hildur avträddes till förvaltning av boutredningsman och till sådan förordnades P. Denne avsåg att försälja fastigheterna.

P ansökte, eftersom Otto och ett av barnen icke lämnat sitt samtycke till försäljning av fastigheterna, om häradsrättens tillstånd till försäljningen. Häradsrätten prövade jämlikt 19 kap. 13 § ärvdabalken skäligt tillåta den med ansökningen avsedda försäljningen. Hovrätten fann ej skäl göra ändring i häradsrättens beslut. Högsta domstolen, där Otto besvärade sig, yttrade:

”Enligt vad utredningen visar har Otto och hans hustru Hildur under äktenskapet, ingånget år 1928, gemensamt förvärvat ifrågavarande fastigheter. Enär Otto efter hustruns frånfälle jämlikt 12 kap. 4 § giftermålsbalken fortfarande och intill dess bodelning sker äger råda över sin andel av fastigheterna, har P. – oaktat lagfart kommit att meddelas för Hildurs dödsbo å fastigheterna i deras helhet – icke ägt att i sin egenskap av boutredningsman på sätt som skett föranstalta om försäljning av fastigheterna.

Med ändring av hovrättens beslut lämnar Kungl. Maj:t ansökningen om tillstånd till försäljningen utan bifall.

Kungl. Maj:t finner sig icke kunna i förevarande ordning till prövning upptaga en av Otto gjord hemställan om undanröjande av den för dödsboet beviljade lagfarten å hans andel av fastigheterna.”

Detta avgörande kan jämföras med ett tidigare hovrättsavgörande där bestämmelsen i 6 kap. 4 § giftermålsbalken ej ansetts tillämplig när efterlevande sålt en fastighet, vari den avlidne hade giftorätt[1]. Helt oinskränkt är dock icke den efterlevandes

[1] SvJT 1963 ref. s. 33, jfr också SOU 1964: 35 s. 234–240).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:22:43

rätt, utan denne är redovisningsskyldig för förvaltningen av sitt giftorättsgods. Dessutom finns möjlighet att sätta egendomen under särskild vård och förvaltning (12 kap. 4 och 5 §§ giftermålsbalken).

Såvitt gäller den civilrättsliga sidan får alltså den efterlevande anses vara bibehållen äganderätten till sitt giftorättsgods intill dess bodelning sker. Självfallet finns inget hinder mot att arbeta med ett annat äganderättsbegrepp i skatterätten. Enligt en utbredd uppfattning bör dock skatterättens regler bygga på civilrättens. Undantag har förvisso gjorts genom särskilda stadganden och som ett exempel kan nämnas 7 § Sf. Likaså kan ett avvikande äganderättsbegrepp utformas genom praxis. En öppen fråga är dock om regeringsrätten verkligen kan sägas ha accepterat uppfattningen att dödsboet beträffande nya äktenskap skulle anses som "skatterättslig" ägare till den efterlevandes giftorättsgods. Såsom K. G. A. Sandström, SN 1966 s. 171–172, framhållit torde RÅ 1944 not 968 icke kunna tagas till intäkt för att så skulle vara fallet. Ej heller det andra av de inledningsvis nämnda rättsfallen, RÅ 1959 not 90, ger något definitivt besked härom. I detta fall förelåg följande situation.

Genom gåvobrev den 30/12 1947 hade M, som avlidit den 2/6 1952, och hans hustru var för sig till ett vart av sina tre barn såsom gåva överlämnat av vardera maken förstnämnda dag utställda skuldebrev å 15.000 kr, löpande med lägst en procent ränta. Skuldebreven fick enligt bestämmelser i gåvobreven ej uppsägas, så länge någon av givarna levde. Dödsboet efter M yrkade avdrag för den ränta som belöpte på M:s reverser samt för reversernas totala kapitalbelopp, 90.000 kr. PN och KR medgav varken avdrag för ränta eller kapitalbelopp. RR, där dödsboet fullföljde, vägrade ränteavdrag men medgav avdrag vid förmögenhetstaxeringen med yrkat belopp med hänsyn till de vid gåvorna givna ränteutfästelserna och vad i övrigt i målet förekommit – taxering 1953.

Av handlingarna i målet framgår att i dödsboets deklaration upptagits även den efterlevandes tillgångar, bland annat vissa fastigheter. Något ändringsyrkande i denna del framställdes emellertid icke i målet. Ti hävdade att skuldebreven med hänsyn till den låga räntan var giltiga endast såsom testamentariska förordnanden. Eftersom regeringsrätten fann att en verklig skuld förelåg, synes det "med hänsyn till vad i övrigt i målet förekommit" på ett sätt naturligt att avdrag medgavs även för den efterlevandes del av ifrågakomma reverser och således med 90.000 kr. Man kan säga att frågan gällde i första hand icke om dödsboet var berättigat till avdrag utan om en avdragsgill skuld överhuvud förelåg.

Frågan om äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods kan också ses ur en annan synvinkel. Samtaxering äger rum för det år då dödsfallet inträffat men icke därefter, se RÅ 1960 ref. 49. Om man skulle anse att dödsboet ägde även den efterlevandes giftorättsgods skulle emellertid detta leda till fortsatt samtaxering.

Äganderättsfrågorna ställs visserligen mindre ofta på sin spets i praktiken. En förklaring härtill kan vara att ur dödsbodelägarnas synpunkt en uppdelning ofta saknar praktisk betydelse. Av enkelhetsskäl föredrar man därför att i dödsboet redovisa såväl den avlidnes som den efterlevandes egendom.

Frågan om efterlevandes äganderätt till sitt giftorättsgods kan framdeles få ökad betydelse. Dödsbobeskattningen och realisationsvinstbeskattningen har nämligen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:22:43

utformats på sådant sätt att gränsdragningen mellan dödsboets och den efterlevandes egendom får ökad betydelse.

De nya reglerna för dödsbobeskattningen innebär i korthet, att ett dödsbo i skattehänseende efter viss tid från dödsfallet (fr. o. m. det femte taxeringsåret), betraktas såsom ett handelsbolag. En förutsättning är att boets skattepliktiga förmögenhet överstiger 100.000 kr. Antag då att den avlidnes förmögenhet (= dödsboets) uppgår till 90.000 kr och den efterlevandes till 150.000 kr. Skall de nya reglerna tillämpas för ett sådant dödsbo? De nya bestämmelserna synes närmast ha utformats med tanke på sådana dödsbon, där vederbörande delägare har andelar, som lätt kan beräknas med ledning av arvsrättens regler. I skatteflyktskommitténs betänkande (SOU 1963: 52, sid. 234–235) framhölls klart att den efterlevande maken vid sidan av sitt delägarskap i dödsboet kunde ha egen förmögenhet. Av förarbetena i övrigt framgår dock inte klart vad som skall inräknas i denna. Avses härmed sådan egendom, som efterlevande kan ha förvärvat efter makens dödsfall eller enskild egendom överhuvudtaget? Problemet blir främst aktuellt i samband med samlevnadsavtalen, som i praktiken ofta innebär att även den efterlevandes egendom, enskild eller ej, skall förvaltas i mer eller mindre fullständig gemenskap med boets tillgångar. Ett avtal av denna innebörd är dock icke enbart ett avtal om sammanlevnad i oskiftat dödsbo i ärvdabalkens mening utan även ett sorts bolagsavtal. Trots ett dylikt avtal behåller emellertid de båda förmögenhetsmassorna, dödsboets och den efterlevandes egendom, sin rättsliga självständighet, något som kan ha betydelse ur borgenärssynpunkt. Å andra sidan får ej bortses från den belastning som giftorätten utgör på respektive förmögenhetsmassor. Frågan blir då om de nya reglerna enbart skall beröra dödsboets egendom eller om man skall beskatta dödsboet som om både bodelning och skifte skett. Som jämförelse kan nämnas reglerna i 15 § arvs- och gåvoskatteförordningen, som rör s. k. schematisk bodelning vid arvsbeskattningen. Här delas makarnas behållna giftorättsgods i två lika delar. Med de siffror, som angavs i exemplet ovan, skulle dödsboet vid förmögenhetsbeskattningen komma att falla under de nya reglerna, eftersom en bodelning skulle ha lett till att på den avlidnes lott fallit egendom till ett värde av 120.000 kr. Å andra sidan kommer då ett dödsbo med en förmögenhet på 150.000 kr och där den efterlevandemakens egendom blott är värd 30.000 kr, ej att falla under de nya bestämmelserna, eftersom motsvarande delning skulle leda till att på den avlidnes lott skulle falla egendom värd enbart 90.000 kr. Alternativet skulle vara att beräkna den efterlevandes andel i boet till hälften därav, varvid hennes förmögenhet kom att uppgå till sammanlagt 105.000 kr (75.000 + 30.000). Detta torde dock knappast vara avsett.

Varken lagtext eller förarbeten synes ge ett fullt entydigt svar på dessa frågor. Här är det uppenbarligen av stor betydelse om man skulle anse dödsboet som ägare jämväl till den efterlevandes egendom. Att ett sådant avsteg från civilrättens regler skulle ha avsetts, torde icke kunna antagas. Å andra sidan förefaller det sakligt sett vara motiverat att även för förmögenhetsbeskattningens vidkommande, efter förebild från arvsskattens område, lägga en schematisk bodelning och ett motsvarande arvskifte till grund för beskattningen. Det får sedan bli delägarnas sak att visa att eventuellt vederlagsanspråk o. s. v. skulle kunna motivera en annan uppdelning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:22:43

Beträffande de nya reglerna om beskattning av vinster vid försäljning av fastigheter har denna speciella fråga uppmärksammats i betänkandet (SOU 1966: 23). Enligt de nya bestämmelserna gäller bl. a. att ingångsvärdet för arvfången egendom får uppräknas efter viss schablon. I betänkandet hade punkt 2, stycke 3 i anvisningarna till 36 § KL följande lydelse.

"Har fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller erhållits från make vid bodelning i anledning av dennes död, må den skattskyldige, i stället för köpeskilling som erlagts av den avlidne . . . upptaga egendomens taxeringsvärde året näst före dödsfallet förhöjt med en tredjedel . . ."

I propositionen (1967: 153) fick bestämmelsen en annorlunda utformning och punkt 2, stycke 2 i anvisningarna till 36 § lyder nu.

"Har avyttrad fastighet förvärvats genom arv eller testamente eller genom bodelning i anledning av makes död, får den skattskyldige, i stället för köpeskilling eller motsvarande vederlag för fastigheten vid närmast föregående köp. . ., avdraga 150 procent av fastighetens taxeringsvärde året före . . ."

Denna ändring lär endast vara av redaktionell art. Om så är fallet bör man dock beakta följande. Syftet med rätten till förhöjt ingångsvärde i dessa fall är bland annat att ge säljaren kompensation för den arvsskatt, som han fått vidkännas. Det lämpliga i att inskränka denna rätt till de fall där fastigheten tillhört den avlidne kan diskuteras. Antag att den avlidne ej efterlämnade tillgångar men att den efterlevande ägde en fastighet, som utgjorde dennes giftorättsgods. Vid arvsbeskattningen kommer arvskatt att uttagas för hälften av egendomens värde. Skall man här – om den efterlevande säljer fastigheten innan bodelning skett eller efter bodelning vid vilken han tillagts fastigheten – medge denne rätt att höja ingångsvärdet med exvis halva schablonbeloppet? Ordalagen i nyssnämnda författningsrum ger närmast vid handen att full förhöjning skall ske, men förarbetena talar för att förhöjning icke skall äga rum. Det riktiga torde dock vara att medge full förhöjning. Vid arvsbeskattningen saknar det ju betydelse vem av makarna, som äger visst giftorättsgods — arvsskatten blir densamma antingen egendomen tillhörde den avlidne eller den efterlevande. Syftet med kompensationsregeln skulle således förfelas om den efterlevande i dessa fall skulle behandlas gynnsammare.

Sammanfattningsvis kan således sägas att den eftelevande civilrättsligt är ägare till sitt giftorättsgods, låt vara att denna rätt är inskränkt bl. a. genom redovisningsskyldighet. Dödsboet, som ej ens äger förvalta ifrågavarande egendom, torde icke skatterättsligt kunna anses som ägare till densamma. De frågeställningar, som ovan skisserats rörande dödsbo- och realisationsbeskattningen jävar icke dessa slutsatser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:22:43