Arv og Skatt

En anmälan av jur dr Sture Bergström.

Inledning

Frederik Zimmers doktorsavhandling ''Arv och Skatt. Særlig om inntektsbeskatning omkring dødsfall'' (Oslo 1978) behandlar förutom inkomstskattefrågor även arvs- och gåvoskatter i samband med dödsfall. Det har därför blivit en tjock bok (519 s), men omfånget bör inte avskräcka läsaren, eftersom boken är lättläst och lättillgänglig. Zimmer tar upp två huvudproblem. För det första behandlas kontinuitetsproblem, nämligen vilken betydelse arv och arvsförskott har för kontinuiteten vid inkomstbeskattningen och hur man skall samordna inkomst- och arvsbeskattning. För det andra diskuteras vilka inkomstskatteregler, som gäller för dödsbo, som i norsk — liksom i svensk rätt — utgör skattesubjekt. Zimmer diskuterar dock de flesta inkomst- och arvskattefrågor i samband med dödsfall mer eller mindre utförligt. Alla dessa problem har i svensk rätt tidigare behandlats av Göran Englund i bl a hans doktorsavhandling från 1960, ''Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv''.

Avhandlingen är disponerad på följande sätt. Efter en fyllig inledning (del 1), behandlas frågan om vilket skattesubjekt, exempelvis dödsboet eller efterlevande make, som skall beskattas för olika intäkter (del 2). I del 3 behandlas olika taxeringstekniska frågor som inte direkt berör inkomstberäkningen, som istället diskuteras i del 4 och 5. Del 4 handlar om beskattning av förvärv vid dödsfall och del 5 behandlar olika metoder att uppnå kontinuitet vid beskattningen med dödsfall. Sista delen (6) innehåller en sammanfattande diskussion om hur man skall lösa kontinuitetsproblem och om hur man skall samordna inkomst- och arvsbeskattningen.

Konsekvens och harmoni i skattesystemet

Zimmer betonar att det ofta finns anledning att lägga stor vikt vid att skattesystemet blir konsekvent och harmoniskt även om lösningen inte blir rimlig i det konkreta fallet (se Zimmer s 17 f). Han pekar på att ett rimligt resultat i ett konkret fall kan leda till orimliga resultat i motsatta fallet. Han menar att man måste värdera konsekvensen vid inkomstbeskattningen högt även om detta leder till att resultatet blir orimligt i en del konkreta fall genom att dubbelbeskattning sker, dvs att inkomst- och arvskatt utgår samtidigt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:05

Enligt min uppfattning kännetecknas inte alltid vårt svenska skattesystem av konsekvens och harmoni. Vissa grundläggande principer — t ex likformig beskattning, skatteförmågeprincipen — är ofta genombrutna genom specialregler som tillkommit ofta för att skapa materiell rättvisa i in casu i olika specialsituationer. Det är önskvärt om konsekvens och harmoni i skattesystemet prioriteras högt, men det måste hela tiden bli en avvägning mellan dessa hänsyn och hänsyn till att beskattningen leder till så materiellt tillfredsställande resultat som möjligt i det enskilda fallet. Som Zimmer påpekar är det dock inte möjligt att alltid uppnå att beskattningen blir materiellt helt tillfredsställande. Zimmer varnar i detta sammanhang för att lägga för stor vikt vid tidigare praxis. Det är enligt min mening inte en rättsvetenskapsmans enda eller ens främsta uppgift att försöka göra prognoser om hur olika frågor kommer att bedömas i framtiden på grundval av praxis rörande närliggande frågor. Zimmers uppfattning är här välgörande klar (Zimmer s 18):

"Korrektivet kan ligge i at enkelt spørsmålene ses under en prinsipiell synsvinkel; praksis, forsøkes plassert i et større perspektiv. Lar den seg ikke med rimlighet inpasse, talar det for at praksis må vike for hensynet till konsekvens og harmoni i systemet".

Förhållandet mellan civilrätt och skatterätt

Zimmer menar att skatterätten skall utgå ifrån civilrättsliga termers civilrättsliga innehåll (se Zimmer s 22 ff). Han betonar att många civilrättsliga termer inte har något entydigt innehåll i civilrätten, utan att utvecklandet av relationsbegrepp är ett framträdande drag i modern rätt och rättsvetenskap. Sådana begrepp har en kärna där innehållet är klart men utåt periferin kan innehållet vara avhängigt av i vilket sammanhang termen förekommer. Det skall enligt Zimmer mindre till för att frångå termens civilrättsliga innebörd i gränsfall än i fall som täcks av begreppets kärna (Zimmer s 26).

Zimmer betonar att det finns avgränsnings- och klassifikationsproblem som har stor skatterättslig betydelse, men som är betydelselösa eller åtminstone av underordnad betydelse i civilrättsliga sammanhang. Zimmer exemplifierar detta med ett exempel som har stor betydelse för svensk skatterätt. Han menar att det ur arvsskiftessynpunkt är i stort sett ett terminologiskt spörsmål om dödsboet även omfattar efterlevande makes giftorättsgods eller ej. Skatterättsligt är detta dock av stor betydelse. I svensk rätt har dessa problem däremot varit uppe i såväl civilrättslig som i skatterättslig praxis (se SvJT 1962 ref s 33, NJA 1967 s 291 och RÅ 1968 ref 59). Ur civilrättslig synpunkt har det betydelse i flera situationer, om efterlevande make äger överlåta och disponera över sitt giftorättsgods fram till dess bodelning skett.

Zimmer betonar att det skatterättsligt — men inte civilrättsligt — är av stor betydelse att veta vid vilken tidpunkt arvingar och legatarier kan anses ha förvärvat tillgångarna från den avlidne. Han menar att det är nödvändigt att närmare undersöka ett rättsförhållandes "natur" för att kunna göra en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:05

grundlig analys av skattefrågan. Han förordar att denna analys även kan användas när tveksamma civilrättsliga frågor kommer upp i civilrättsliga sammanhang (Zimmer s 27). Det framgår av Zimmers framställning att han betraktar de resultat denna civilrättsliga analys ger som ett argument bland flera andra för vilken skatterättslig lösning man bör välja. Den av Zimmer rekommenderade samverkan mellan skatterättsliga och civilrättsliga lösningar vid användningen av civilrättsliga termer underlättas av att Höyesterett i Norge är sista instans såväl i skattemål som i civilmål. Det borde dock sägas för svensk rätts räkning att Regeringsrätten men även Högsta Domstolen synes följa och hämta intryck från varandras rättsområden. Enligt min mening är det dock inte nödvändigt att mera i detalj utforska ett rättsförhållandes ''natur''. Istället bör besvärliga gränsfrågor avgöras utifrån vad som är mest ändamålsenligt ur skattesynpunkt. Man utgår därvid från de civilrättsliga begreppens gemensamma rekvisit, som normalt även bör gälla i skatterätten (se närmare därom Bergström, Skatter och civilrätt s 76 ff).

Zimmer menar sammanfattningsvis att man inte i skatterättslig rättstillämpning känner sig bunden av de lösningar man stannat för i civilrätten, men att legalitetsprincipen sätter gränser för hur långt man kan fjärma sig från civilrättslig begreppsbildning.

Zimmer behandlar även dessa problem i den fortsatta framställningen. I norsk rätt gäller liksom enligt svensk äktenskapsrätt att vardera maken äger och förvaltar sitt giftorättsgods under äktenskapet. I Rt 1956 s 1033 slog Höyesterett emellertid fast att efterlevande make i skattehänseende innehaft andra makens giftorättsgods med samäganderätt (med andra maken) under äktenskapet och därför inte förvärvat den sistnämndes giftorättsgods genom något nytt fång i och med att denne avled. Zimmer betonar att det kan anföras starka skäl för den valda lösningen, som i det konkreta fallet var till den skattskyldiges fördel, även om denna klart står i strid med äktenskapslagstiftningen. Man undviker skattemässigt motiverade överlåtelser mellan makar samtidigt som man slipper ta ställning till från vilken av makarna tillgången ursprungligen kom (Zimmer s 338 ff). Zimmer anser dock samtidigt att den valda lösningen måste anses vara alltför vågad ur rättssäkerhetssynpunkt, eftersom den även kan tillämpas till den skattskyldiges nackdel (Zimmer s 25 ff). Han menar vidare att man bör utgå ifrån att begreppet dödsbo uppfattas på samma sätt i skatterätten som i civilrätten, om inte starka skatterättsliga skäl talar för en annan lösning. Enligt Zimmer finns det inte något entydigt dödsbobegrepp i norsk civilrätt (Zimmer s 70). Han visar att dödsboet skatterättsligt och civilrättsligt inte alltid anses upphöra vid samma tidpunkt (Zimmer s 74). I svensk rätt gäller som huvudregel såväl i civilrätten som i skatterätten att dödsboet består så länge det inte skiftats.[1]

Man kan konstatera att Höyesterett i Norge uppenbarligen har en friare inställning till hur civilrättsliga termer skall användas i skatterättsliga samman-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:05

hang än Regeringsrätten i Sverige gett uttryck för, trots att civilrättslig lagstiftning och begreppsbildning i Norge i stort påminner om den svenska.

Kontinuitet och samordning

Kontinuitetsproblem uppkommer ofta i samband med dödsfall genom att den avlidnes tillgångar är belastade med latenta skatteskulder, dvs det är meningen att skatt skall utgå vid en framtida tidpunkt. I norsk skatterätt råder i princip diskontinuitet, beskattningen påverkas inte av tidigare ägares förhållanden. Detta innebär att latenta skatteskulder inte beskattas i samband med dödsfall, att den avlidnes skatteskuld upphör i och med dödsfallet och att arvingarnas skattemässiga ställning inte skall bedömas efter den avlidnes förhållanden (se Zimmer s 8 och s 232 ff). Principen innebär även att den avlidnes avdrag och skattefrihet inte kan utnyttjas.

Zimmer förordar att man generellt skall tillämpa kontinuitetsprincipen vid dödsfall. Han pekar på att det finns olika sätt att lösa dessa problem. Han menar att en beskattning i samband med dödsfallet av dolda reserver och obeskattad värdestegring har avgörande nackdelar. Om en rörelse skall fortsättas av den avlidnes arvingar finns det liten anledning att de dolda reserverna löses upp just vid dödsfallet eller vid skiftet. Genom beskattningen skulle det bli svårt att genomföra generationsskiften i mindre familjeföretag (Zimmer s 459).

I dansk rätt har arvingarna möjlighet att välja mellan att ”avskattas” eller att träda i den skattskyldiges skattemässiga ställning (succession). Zimmer pekar emellertid på att det är svårt att med någorlunda säkerhet kunna förutse vilken lösning som är mest fördelaktig, eftersom utfallet i framtiden är beroende av en mängd okända faktorer såsom hur länge man kommer att äga tillgångarna, framtida skatteregler, skattesatser och inkomstförhållanden. Det kan även föreligga intressemotsättningar mellan arvingarna. Zimmer anser på goda grunder att denna lösning inte är något acceptabelt alternativ och hänvisar till de danska erfarenheterna av denna regel (Zimmer s 461). Zim-

---

[1] Ett enmansdödsbo anses enligt svensk praxis upphöra som skattesubjekt när boutredningen är avslutad. Se RÅ 1960 ref 27. Andelar i dödsbon är lös egendom, som kan överlåtas, även om HD i NJA 1966 s 66 inte godtog en andelsöverlåtelse som vidtagits i syfte att kringgå tvingande civilrättslig lagstiftning (jordförvärvslagen). RR ansåg i RÅ 1962 ref 2 ett dödsbo såsom skiftat i skattehänseende i och med att de ursprungliga dödsbodelägarna överlät samtliga andelar i dödsboet till två makar, som ”köpte” dödsboet i syfte att kringgå olika skattebestämmelser. Förmodligen skulle dock mera alldagliga transaktioner godtas även vid en skatterättslig bedömning — särskilt om det endast är fråga om en mindre ideell andel i dödsboet — såsom exempelvis att en skattskyldig förvärvar en andel i ett dödsbo på exekutiv auktion. Hur gränsen skall dras mellan ur skatterättslig synpunkt acceptabla och icke godtagbara transaktioner är svårt att säga. Transaktioner som är motiverade även av andra väsentliga motiv än att spara skatt skulle dock förmodligen accepteras av domstolarna. En skatteflyktsklausul skulle antagligen med framgång kunna användas som stöd för domstolarna att kunna ingripa mot mer eller mindre konstlade dödsboandelsöverlåtelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:05

mer förordar istället att kontinuitetsprincipen tillämpas konsekvent genom att arvingarna träder in i den avlidnes skattemässiga ställning (succession) och hänvisar till att denna metod i princip tillämpas i Sverige och Danmark.

Avslutningsvis diskuterar Zimmer hur man skall samordna arvs- och inkomstbeskattningen (Zimmer s 473 ff). Zimmer pekar på att han är inspirerad av Englunds behandling av dessa problem (se Englund; Inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv (1960) och Tidsfaktorn vid beskattning av arvs- och testamentslott (1969)). Zimmer diskuterar först lösningen att medge ett schablonavdrag för latent skatteskuld vid arvsbeskattningen (se för svensk rätts del t ex 23 § C och F i arvs- och gåvoskattelagen). Zimmer pekar på att det kan vara svårt att finna en lämplig schablonsats, även om han säger att ett avdrag motsvarande 50 % av den dolda reserven i rörelser vore rimligt i dag i norsk rätt (Zimmer s 478). Inkomstbeskattningen av framtida dolda reserver i Sverige kan beräknas till betydligt lägre andel av skatteskuldens värde i dagens penningvärde om upplösning av de dolda reserverna dröjer en längre tid. (Jfr Grosskopf, Beskatting av fåmansbolag s 189 ff och RÅ 1973 ref 95). Det är därför inte otroligt att en sådan schablonregel egentligen blir omotiverat fördelaktigt för de skattskyldiga i alltför många fall i både Sverige och Norge. Zimmer förordar dock för egen del att man ger avdrag för betald arvsskatt allteftersom de dolda reserverna upplöses (Zimmer s 482 ff). Han förordar Englunds metod (se t ex Englund, Inkomstskattefaktorn s 388 ff) att beräkna intäkten till den dolda reserven minus arvsskatten på den dolda reserven. Zimmer menar att arvsskatten på den latenta skatteskulden skall beräknas med utgångspunkt från den genomsnittliga arvsskatten när arvet beskattades. (Englund anser däremot att man skall utgå ifrån den marginella arvsskatten på toppen av arvslotten. Se Englund, Inkomstskattefaktorn s 389 not 3).

Som Zimmer påpekar kan den föreslagna metoden inte tillämpas för aktiebolag. I svensk rätt gäller dessutom att metoden inte kan användas beträffande handelsbolag och övriga associationer, där man i inkomstskattehänseende inte kan låta de olika delägarna erhålla skilda avdragsvärden (se Englund, Inkomstskattefaktorn s 396). Skall man ändra reglerna för att uppnå att delägarna får avdrag för erlagd arvsskatt mot dessa rättssubjekts intäkter får man lätt ett komplicerat system (jfr dock Zimmer s 484).

Det är inte ovanligt i svensk rätt att de dolda reserverna löses upp för att kvittas mot lidna förluster i rörelsen. I dessa situationer kan man inte ge avdrag för tidigare erlagd arvsskatt på det sätter Zimmer föreslår. För svensk rätts del tror jag att den av Zimmer föreslagna metoden är alltför krånglig och opraktisk. Det finns uppenbarligen som Zimmer visat inte någon självklar lösning på dessa problem. Enligt min uppfattning är den bästa lösningen (bland flera dåliga lösningar) att ge den skattskyldige ett schablonavdrag vid arvsbeskattningen. Även om man noggrant undersöker hur schablonavdraget

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:05

bör vara utformat, måste man räkna med att den skattskyldiga som kan vänta tillräckligt länge med att lösa upp de dolda reserverna eller kan lösa upp dem utan beskattning, kommer att bli överkompenserad för kommande inkomstbeskattning. Detta förhållande är något som vi dock lärt oss att leva med i vårt nuvarande skattesystem, så detta bör kunna accepteras. Möjligen kan man tycka att det är stötande att den som tvingas sälja sin rörelse i nära anslutning till arvlåtarens död kan råka illa ut. Det är möjligt att man därför bör införa dispensregler för dessa fall.

Avslutning

Zimmers avhandling behandlar en mängd skattefrågor i samband med dödsfall på ett intresseväckande sätt. Ämnet är så pass viktigt och svårt att det är mycket värdefullt att få nordisk lagstiftning, doktrin och praxis allsidigt belyst och analyserat de lege lata och framför allt de lege ferenda på det sätt Zimmer gjort. Zimmers avhandling är ett mycket förtjänstfullt bidrag till den nordiska skatterättsliga litteraturen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:05