

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 5 1986

Än en gång om bodelning efter dödsfall

Av professorn Göran Englund

I anknytning till regeringsrådet Lars Totties svar (SN 1985 s. 440 ff) på mina kritiska synpunkter på hans artikel i Skattenytt 1982 om skattekonsekvenserna med anledning av bodelning i samband med dödsfall, vill jag återkomma med ett kortare inlägg.

Utgångspunkten för vår diskussion var regeringsrättens avgörande i förhandsbeskedsfallet RÅ R 81 1:89. En byggmästares hustru hade avlidit och fråga uppkom om skattekonsekvenserna om hela eller alternativt en del av mannens fastighetsbestånd vid bodelningen skulle tilläggas dödsboet efter hustrun. Domstolen intog den ståndpunkten att oberoende av omfattningen av överföringen skulle fastigheternas värden upptagas som rörelseintäkt hos mannen. Ståndpunkten innebär att beskattningskonsekvensen blir en annan än om byggmästaren först själv avlidit och fastigheter genom bodelning överförts till hustrun.

Tottie har i 1982 års artikel markerat att han velat begränsa sig till den civilrättsliga bakgrunden till 1981 års fall (vilket dock icke helt hindrat att beskattningskonsekvenserna blivit berörda). En av orsakerna till detta har angivits vara att Tottie varit medveten om att Hans Bylin i en annan artikel skulle behandla den skatterättsliga sidan av saken. Därtill önskade Tottie ge-

nom begränsningen undvika att ge sig in på en offentlig polemik beträffande ett avgörande, som han själv deltagit i. Inför detta senare argument blir man något konfunderad. Om nu regeringsrättens avgörande bygger på en civilrättslig bedömning och en till denna knuten skatterättslig argumentering, kan man väl inte gärna räkna med att undvika diskussion av avgörandet genom att inskränka sig enbart till den förra.

Den närmaste anledningen till mitt kritiska inlägg var ett uttalande i 1982 års artikel enligt vilket byggmästarens ställning sakligt sett kunde jämföras med att denne "för att infria en skuld låter borgenären överta en omsättningsfastighet i avräkning på skulden" (s. 488). En liknande ståndpunkt har Bylin intagit då han i sin artikel (s. 445) hävdar att mannen i samband med bodelningen får en skuld till dödsboet efter hustrun och att denna kan gäldas genom kontant betalning, utfärdandet av revers eller genom överförande av tillgångar. Tyvärr är i varje fall med avseende å Totties artikel inte klart om uppfattningen gäller bodelningssituationer över huvud taget eller endast sådana där fastighet ingår. I båda fallen skulle emellertid de inkomstskatterättsliga konsekvenserna bli omfattande och leda till en hårdare beskattning än exempelvis i motsvarande gåvofall. Beskattning skulle kunna ske även vid övergång av hel, aktivt bedriven rörelse. Om inte bestämmelserna om ingångsvärden talat i motsatt riktning skulle synsättet även kunna leda till realisationsvinstbeskattning.

Tottie har i sin senare artikel i en fotnot återkommit till sitt uttalande men i denna hävdar att jämförelsen närmast varit avsedd som "enkel civilrättslig pedagogik och ej tänkt ge någon som helst anvisning om vilka principer som bör gälla vid beskattningen". Förklaringen skapar viss osäkerhet om vad Tottie verkligen menat och vad han velat uppnå med sin civilrättsliga utredning. Tanken har ju dock varit att skissera en civilrättslig bakgrund till det skatterättsliga avgörandet i 1981 års fall.

Innan vi återkommer till den skatterättsliga frågan vill jag emellertid säga några ord om Totties civilrättsliga argumentering. Det föreligger mellan oss en skiljaktig syn på äganderättsförhållandena efter dödsfall. Totties uppfattning är — med de reservationer han knyter till begreppet äganderätt — att efterlevande maken äger eget giftorättsgods även efter dödsfallet. Jag hävdar att så inte är fallet. Lagen är inte skriven på det sättet. Dödsfallet innebär att dödsboet får ett direkt anspråk på den egendom, som maken med hänsyn till giftorättsandelens begränsade storlek ej kan taga på sin lott. Om lagstiftaren hade avsett något annat, hade det varit mycket enkelt att i lagtexten markera att endast en fordringsrätt skulle föreligga.¹ Nu har man i stället noga angivit de skilda anspråk, som rättsägare å ömse sidor kan hävda med avseende å olika tillgångsslag.

Stöd för min uppfattning kan jag ej endast hämta ur lagen utan även ur

följande (än en gång återgivna) uttalande av lagberedningen på s. 501 i 1918 års förslag till ny giftermålsbalk.

”När vid bodelning fast egendom tillägges make, är detta strängt taget att anse som ett särskilt fång, vare sig egendomen förut tillhört honom eller varit andre makens. Någon anledning att i först nämnda fall ålägga maken att ånyo lagfara fastigheten finnes emellertid icke. Det har därför syntts lämpligt upptaga en regel om befrielse för make att i sådant fall söka lagfart.”

Efter en redogörelse för äganderättssituationen i äldre äktenskap vill Tottie avfärda detta lagberedningens uttalande med att ledamöterna varit skolade i ett äldre system och av denna anledning fortfarande ansett ett lagfartspliktigt fång kunna föreligga där efterlevande maken ”tillskiftades en fastighet som han redan före bodelningen ägde”. Förklaringen synes mig föga övertygande. En elit av dåtidens juristkår med namn som Hjalmar Westring, Birger Ekeberg och Einar Stenbeck har konstruerat ett nytt system för de äktenskapliga egendomsförhållandena men skulle trots detta ej varit i stånd att frigöra sig från äldre tänkesätt? Tanken synes mig vila på en omotiverad underskattning av en tidigare lagstiftargeneration. En närmare granskning av det sammanhang i vilket lagberedningen gjort sitt uttalande ger alls inget stöd för den av Tottie uttalade uppfattningen.

Till skillnad från Tottie kan jag ej heller finna lagberedningens uttalande i något avseende metafysiskt (s. 447). Jag har mycket funderat över vad Tottie kan ha avsett, då han givit uttryck för en sådan uppfattning. Min första tanke var att vi här har en återklang av Uppsalaskolans föreställning att begreppet äganderätt — i varje fall då detta användes av en äldre juristgeneration — skulle innefatta en tro på andliga väsen. Mera troligt är dock att Tottie endast menat att uppfattningen om ett samtidigt upphörande och återskapande av äganderätt verkar allmänt konstig. Denna tolkning av lagberedningens uttalande är emellertid Totties egen. I nämnda uttalande kan jag inte intolka något annat än att äganderätten ansetts upphöra redan vid dödsfallet.

I min uppsats har jag även pekat på det förhållandet att man vid kommunalskattelagens tillkomst utarbetat särskilda bestämmelser om inkomstskatterättsliga konsekvenser där make förvärvar eget giftorättsgods. Tottie vill förklara också detta med att dåtidens lagstiftare ej till fullo varit medveten om vad han sysslade med och att man därför sannolikt haft uppmärksamheten enbart inriktad på de då dominerande äldre äktenskapen. Jag instämmer i att särskiljandet av äldre och nyare äktenskap varit otillfredsställande i de skatterättsliga lagmotiven men betvivlar att man i förevarande, genom lagförslag särskilt markerade fall skulle kunna glömma bort den nya giftermålsbalken.

Sammanfattningsvis skulle jag vilja säga att både en klar lag och ett helt tydligt motivuttalande pekar på att dödsboets anspråk på efterlevande makens giftorättsgods är något annat och något mer än en fordringsrätt. Den av Tottie omnämnda Uppsalaskolan har knappast varit av den revolutionerande betydelse att den kan ändra på detta förhållande.²

Nu är emellertid den rättsliga klassificeringen av efterlevande makens rätt till eget giftorättsgods inte den viktigaste frågan i förevarande skatterättsliga sammanhang. Det centrala problemet är om denne makes rätt med avseende å nämnda egendom är en annan än dödsboets rätt till den avlidnes giftorättsgods. Endast i så fall kan en *civilrättslig* motivering lämnas för en annan skatterättslig behandling av överföring från make till dödsbo än vid egendomsövergång i motsatt riktning.

Då det gäller egendom i allmänhet lämnar giftermålsbalkens bestämmelser inte något stöd för att behandla de båda rättssubjektens anspråk på den av motparten innehavda egendomen olika. Jag kan ej heller finna att Tottie i sina artiklar förmått visa på någon skiljaktighet. Det enda argument jag kan finna är att han på s. 448 i 1985 års artikel betecknat överförande från dödsbo till efterlevande make som "successionsrättsligt färgat" medan övergång i motsatt riktning ej skulle ha denna anstrykning. Argumentet synes mig inte särskilt bärande. Uttalandet göres dessutom med avseende å byggmästares egendom, varför det är oklart om Tottie åsyftat att giva det en mera omfattande räckvidd.

Låt oss därefter gå över till frågan om fast egendom. Beträffande denna är det onekligen så att efterlevande maken har en väsentligt mera omfattande lösningsrätt än dödsboet.³ Detta kan tänkas ha varit en civilrättslig grund för en skiljaktig skatterättslig behandling. Det är på denna punkt man skulle ha önskat en mera utförlig motivering av regeringsrättens avgörande. Om domstolen verkligen ansett makes överlämnande av egendom till dödsboet vara att jämställa med avyttring, kommer som tidigare sagts detta även att få konsekvenser vid överföring av helt företag med aktiv verksamhet. Om motiveringen varit en annan, behöver konsekvenserna ej bli så omfattande. Ej heller behöver detta bli fallet om avgörandet haft sin grund i en rent skatterättslig bedömning utan civilrättslig förankring. Men i så fall torde avgörande vara av betydelse även med avseende å andra tillgångsslag.

Tottie har riktat den anmärkningen mot min artikel att jag inte talar om hur jag ser på beskattningen vid bodelning under makars livstid. Han säger att den som vill beskatta byggmästare i sådant fall men inte där han är efterlevande make får "söka motiven för denna behandling på annat håll än inom civilrätten". I detta vill jag helt instämma. Den civilrättsliga relationen till egendomen är densamma. Men att uppnå konsekvens i regeringsrättens domar är inte mitt bekymmer.⁴ Jag har inriktat mig på att diskutera frågan om det från en rent civilrättslig utgångspunkt finns större anledning att beskatta vid överföring från efterlevande make till dödsbo än vid en egendomsövergång i motsatt riktning. Kravet på en konsekvens i bedömningen skulle här kunna motiveras med förefintligheten av ett dödsfall. Ett sådant utgör ett beaktansvärt hinder mot en mera omfattande skatteflykt. Vid livstidsbodelning är situationen annan och därmed kanske även domstolens benägenhet att giva sitt avgörande

en civilrättslig förankring (se RÅ 1976 ref. 6). Materiellt sett är uttagsbeskattning onekligen en mera tillfredsställande lösning.

¹ Ej heller hade det i så fall varit motiverat att i GB 12:4 skriva att efterlevande make fortfarande "råder" över vad som "tillhörde" honom vid dödsfallet. Man hade helt enkelt bara behövt säga att makes giftorättsgods fortfarande tillhör honom efter dödsfallet.

² Jag förmodar att det är påverkan av denna skola, som fått Tottie att vända sig mot att jag — som han uttrycker det — nyttjar teoretiserande och tankestyrande ord och uttryck i stil med "äganderätt", "makeförvaltnad egendom" och "andelsrätt i förmögenhetsmassor". Beträffande begreppet äganderätt (som för övrigt Tottie själv använder) vill jag konstatera att trots Uppsalaskolans alla invändningar detta fortfarande allmänt befinnes inte endast användbart utan även nödvändigt i den juridiska argumentationen. Inte minst gäller detta inom skatterätten, där man exempelvis i paragraferna 21 och 24 KL knyter väsentliga rättsverkningar till detta begrepp. Uttrycket makeförvaltnad egendom finner jag välmotiverat mot den bakgrunden att just förvaltningen är den funktion med avseende å egendomen om vilken enighet föreligger. Jag kan ej heller finna uttrycket andelsrätt i egendomsmassor särskilt teoretiserande och tankestyrande, då jag vill uttrycka min syn på egendomsförhållandena efter ett dödsfall.

³ Det anspråk, som kan hävdas med avseende å den av efterlevande maken innehavda egendomen, varierar från fall till fall. I första hand är det en funktion av förhållandet mellan eget giftorättsgods och giftorättsandelens storlek. I många fall kan alls icke något anspråk göras gällande. Där ligger det naturligtvis närmare till hands att peka på likheten med äganderätt.

I fallen med fastigheter kommer även kreditmöjligheterna in i bilden. Med avseende å dessa har jag uttryckt mig alltför kortfattat, vilket lett till ett missförstånd. Vad jag åsyftat är inte de snabbt varierande och konjunkturbetingade möjligheterna att låna pengar i skilda kreditinrättningar. Det jag avsett är fastigheters egenskap av kreditobjekt. Möjligheten att låna står i relation till den säkerhet fastigheten kan erbjuda. Svårigheter uppstår därför när fastighet är högt belånad. Låt oss säga att kredit medgives så högt som till åttio procent av en fastighets marknadsvärde. Är den belånad till sjuttio procent saknar maken, där fastigheten utgör den dominerande delen av giftorättsgodset, möjlighet att låna upp de för kompensationen erforderliga medlen.

⁴ Då det gäller beskattning av dödsbo och efterlevande make har domstolen satts i en besvärlig situation. Den har haft att välja mellan olika lösningar, vilka alla kan angripas med tungt vägande argument. Särskilt påtaglig är inkonsekvensen, då det gäller behandlingen av inkomsterna av efterlevande makens giftorättsgods före och efter handelsbolagsregelns tillämpning. Mot den bakgrunden syns Totties kritik i andra meningen av not 16 föga bärande. Anmärkningen i det första stycket om "glidning i resonemanget" förstår jag inte.