

# Beskattningen av gåvor mellan makar

av E högskolelektorn Christer Silfverberg

## 1. Inledning

En familjerättsreform, som innebär väsentliga förändringar av vissa delar av äktenskaps- och arvslagstiftningen, har trätt i kraft den 1 januari 1988. En ny äktenskapsbalk har ersatt giftermålsbalken. I äktenskapsbalken har nyheter införts främst ifråga om makars egendomsförhållanden och om bodelning. Vid bodelning är alltså huvudregeln att makarnas giftorättsgods skall delas lika, men denna huvudregel kan frångås i större utsträckning än tidigare.

Ändringarna i ärvdabalken innebär framförallt att efterlevande makes arvsrätt förstärks. Denne övertar kvarlåtenskapen med fri förfoganderätt även när makarna har gemensamma bröstarvingar. Bröstarvingarna får därför ut sitt arv först efter båda föräldrarnas död. Barn, som endast är den avlidnes, har dock rätt att få ut sitt arv genast.

Familjerättsreformen har föranlett vissa ändringar i arvs- och gåvoskattelagstiftningen. Bland annat har grundavdraget vid arvsbeskattningen för efterlevande make fördubblats, från 100 000 kr till 200 000 kr.<sup>1</sup> Någon ändring av beskattningen av gåvor mellan makar har dock inte genomförts. Inte heller arvs- och gåvoskattekommittén har i sitt slutbetänkande — Ny arvs- och gåvoskattelag (SOU 1987:62) — föreslagit någon ändring i detta hänseende.

Den efterlevande maken kommer i framtiden i större utsträckning än tidigare att kunna behålla makarnas gemensamma bo oskiftat. Genom att den egendom som förvärfvas vid bodelning är skattefri och genom det höjda grundavdraget för ärvd egendom kommer övertagandet i många fall att kunna ske helt utan eller i vart fall med relativt lindriga skattekonsekvenser. Om överlåtelse i stället sker mellan makarna genom gåva redan under makarnas livstid beskattas en sådan överlåtelse däremot i princip utan några särskilda lättnader. Gåvor mellan makar beskattas således hårdare än arv mellan makar.

Det finns anledning att anta att inte bara arv mellan makar utan också gåvor mellan makar kommer att öka framöver. Sambeskattningen av makars

kapitalinkomster vid inkomstbeskattningen upphörde 1987. Makar torde därför sträva efter att omfördela egendomen sinsemellan på ett sådant sätt att deras sammanlagda inkomstskatt minimeras.

Det kan mot denna bakgrund finnas intresse att ta upp frågan om beskattningen av gåvor mellan makar till diskussion. Avsikten med denna artikel är främst att undersöka om det står i överensstämmelse med gåvobeskattningens syften att beskatta gåvor mellan makar på det sätt som sker i dag. Först redovisas de allmänna motiv som ligger till grund för gåvobeskattningen. I det sammanhanget görs en utblick till våra nordiska grannländer för att se hur gåvobeskattningen är utformad där. Sedan behandlas de bestämmelser som särskilt berör beskattningen av makar. I ett därpå följande avsnitt om makarnas ekonomiska förhållanden och egendoms-ordningen i äktenskapet belyses några av de problem som beskattningen av gåvor mellan makar föranleder. Därefter diskuteras huruvida gåvobeskattningen av makar står i överensstämmelse med de grundläggande motiven. Även i detta hänseende redovisas den ordning som tillämpas i de övriga nordiska länderna. Artikeln avslutas med en utvärdering av de gällande beskattningsreglerna för makar.

## **2. Gåvobeskattningens motiv**

Gåvoskattens roll i skattesystemet är inte självklar. Den kan inte motiveras ur rent statsfinansiell synvinkel. Den beräknades under budgetåret 1986/87 inbringa 220 miljoner kr medan exempelvis mervärdeskatten av staten omkring 65 500 miljoner kr.

En omdiskuterad fråga i den finansvetenskapliga litteraturen är om arv och gåva överhuvudtaget skall beskattas och om förvärven i så fall skall räknas in i den ordinarie inkomsten eller beskattas i särskild ordning. Dessa frågor kan inte behandlas inom ramen för denna framställning. Här kan endast konstateras att arv och gåva inte beskattas som inkomst utan i särskild ordning. I 19 § kommunalskattelagen (KL) stadgas att till skattepliktig inkomst inte skall räknas vad som förvärvats genom arv eller gåva. Beskattning sker i stället genom lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL).

Den svenska gåvoskatten brukar sägas ha till huvuduppgift att komplettera arvsskatten. Den skall träffa överföringar som föregriper ett arv. Utan gåvobeskattning skulle en arvlåtare redan under livstiden kunna överlåta sin förmögenhet till sina blivande arvingar. Arvsskattens effektivitet skulle i så fall äventyras. Det förhållandet att gåvoskatt uttas vid förmögenhetsöverföringar under livstiden och beräknas på i princip samma sätt som arvsskatten, samtidigt som sammanläggningsregler finns för att förhindra att skattelättnader uppnås genom att dela upp en överföring i flera mindre, verkar för att upprätthålla arvsskattens effektivitet.

Den svenska gåvoskatten sträcker sig emellertid längre än till att enbart komplettera arvsskatten. Den fångar även upp gåvor till andra än arvsberätti-

gade. Inom vissa gränser beskattas gåvor i allmänhet. Gåvoskatten brukar därför betecknas som en allmän gåvoskatt.<sup>2</sup> Även den gåvomottagare, som inte är arvinge till givaren och inte heller kan antas komma att erhålla någon egendom genom testamente från denne, blir ändå berikad på samma sätt som arvingarna och testamentstagarna. Det kan också framhållas att givaren genom gåva till någon utanför arvinge- och testamentstagarkretsen nedbringrar sin förmögenhet, vilket i sin tur påverkar den kommande arvsskatten. Även detta talar för att sådana gåvor bör beskattas.<sup>3</sup>

Vi behöver dock inte vända oss längre än till våra grannländer Norge och Danmark för att finna att gåvobeskattningen kan ha en delvis annan inriktning.

Norge har den mest begränsade skatteplikten för gåvor av alla nordiska länder och har valt den principiella utgångspunkten att gåvobeskattningen enbart skall komplettera arvsbeskattningen.<sup>4</sup> I stort sett är gåvor skattepliktiga enbart när mottagaren vid gåvotillfället står närmast i tur att ta arv efter givaren eller vid den tidpunkten är omnämnd i givarens testamente eller när det rör sig om gåvor som fullbordats vid dödsfallet eller kort tid dessförinnan.<sup>5</sup> Gåvoskatten kan därför sägas syfta till att fånga upp två typer av gåvor, arvsförskott och så kallade döds gåvor.<sup>6</sup> I den mån gåvor inte fångas upp av lagstiftningen är de skattefria. Någon inkomstbeskattning äger således inte rum.

I Danmark inräknas gåvor som huvudregel i den skattepliktiga inkomsten. Denna huvudregel är dock endast teoretisk eftersom undantag görs för de i praktiken vanligaste gåvorna. Gåva till make och vissa nära släktingar räknas inte som inkomst för mottagaren utan beskattas i stället i särskild ordning genom ”lov nr 147 af 10 april 1922 om afgift af arv og gave”. Gåva till närstående har ansetts ha sådan likhet med förvärv genom arv att också beskattning bör ske på ett likartat sätt. I den meningen kan gåvoskatten sägas komplettera arvsskatten. Syftet är dock inte att förhindra att arvsskatten kringgås. Skulle detta varit syftet hade det varit effektivare att låta alla gåvor inkomstbeskattas. Gåvobeskattningen har i stället ansetts vara en lämpligare beskattningsform än inkomstbeskattningen i dessa fall. Kopplingen mellan gåvoskatten och arvsskatten är följaktligen inte lika stark som i övriga Norden.<sup>7</sup>

Den finska gåvoskatten är uppbyggd på ett likartat sätt som den svenska.<sup>8</sup>

### **3. Bestämmelser som ligger till grund för beskattningen av gåvor mellan makar**

#### **3.1. Allmänt**

Med undantag för gåvoskattefriheten för eftergift vid bodelning i vissa fall, 39 § AGL (se avsnitt 3.2), finns inga särskilda bestämmelser för beskattningen av gåvor mellan makar. Utgångspunkten är i stället att gåvoskatt skall uttas när en civilrättsligt giltig gåva föreligger. En civilrättslig gåva karakteriseras av att en förmögenhetsöverföring skett frivilligt och med benefik avsikt. Dessa rekvisit skall således vara uppfyllda även skatterättsligt.<sup>9</sup>

En grundläggande princip i den äktenskapsrättsliga egendomsordningen är att vardera maken äger sin egendom och svarar med denna för sina egna skulder. Den giftorätt som makarna har i varandras egendom påverkar inte äganderätten till egendomen under äktenskapet utan förverkligas först när äktenskapet upplöses. Härav följer att full gåvoskatt skall uttas för den mottagande maken även när gåvan utgått ur den givande makens giftorättsgods; NJA 1941 s 658.

En utfästelse av den ena maken att under äktenskapet ge den andre maken en gåva är utan verkan; 8:2 Äktb. Till skillnad mot vad som gäller för andra rättssubjekt inträder skattskyldighet därför endast för fullbordade gåvor; jfr 36 § AGL.

Enligt giftermålsbalken fordrades normalt att gåvor mellan makar skulle ske i äktenskapsförordets form för att de skulle bli giltiga. Undantag gjordes endast för sedvanliga skänker och besparingsöverföringar; se 8:2 och 8:3 GB. Äktenskapsförordet skulle inges till rätten för registrering. Iaktogs inte formkraven var gåva ogiltig, inte bara mot tredje man utan även mellan makarna. Gåvobeskattning ägde inte rum när en gåva var ogiltig på grund av att äktenskapsförord saknades; NJA 1973 s 89. Anledningen torde vara att formfelet var en stark ogiltighetsgrund.<sup>10</sup>

Genom registreringsförfarandet skapades klarhet om gåvan och om tidpunkten för denna. Det gav bl a skattemyndigheterna en rimlig möjlighet att kontrollera huruvida gåva förekommit. I nya Äktb. har kravet på äktenskapsförord tagits bort. Gåva blir gällande mellan makarna ”om vad som gäller för fullbordande av gåva i allmänhet har iakttagits eller om gåvan har registrerats enligt 16 kap.”; 8:1 1 st Äktb. Registrering är alltså fortfarande en möjlighet att få en gåva giltig mellan makarna. Det är dessutom den enda möjligheten för att gåvan skall bli gällande mot givarens borgenärer; 8:1 2 st. Vad gäller förhållandet mellan makarna har det dock öppnats en väg att få en gåva giltig utan registrering. Förutsättningen är att gåvan *fullbordas* enligt allmänna regler.

För att gåva av *lösöre* skall fullbordas krävs tradition. Om makarna sammanlever kan traditionskravet vara svårt att uppfylla.<sup>11</sup> I många fall måste därför registrering även fortsättningsvis ske för att gåvor skall bli giltiga mellan makar. Gåva av *fast egendom* är bindande mellan makarna genom överlämnandet av ett skriftligt gåvobrev. Därmed torde gåvan anses fullbordad i den mening som avses i 8:1 1 st.<sup>12</sup>

De nya formkraven för gåvor mellan makar i äktenskapsbalken har inte föranlett några omedelbara ändringar i gåvoskattereglerna.<sup>13</sup> Detta innebär att skyldighet att erlagga gåvoskatt uppkommer så snart det föreligger en fullbordad gåva mellan makarna. Såsom påpekades i propositionen (s 47) är det uppenbart att förutsättningarna för kontroll av att sådana gåvor deklarerats blir sämre än om registrering fordras för gåvors giltighet. Härtill kommer att

statens anspråk på gåvoskatt preskriberas efter tio år. Genom att preskriptionstiden räknas från skattskyldighetens inträde finns möjligheter att skatteanspråket preskriberas utan att gåvan kommit till skattemyndigheternas kännedom. Departementschefen uttalade att eventuella ändringar i beskattningsreglerna fick anstå till dess arvs- och gåvoskattekommitténs slutbetänkande förelåg. I det betänkande som kommittén numera har lämnat föreslås att gåvoskatten för gåva mellan makar skall preskriberas först när tio år gått från att gåvan registrerats.<sup>14</sup>

### *3.2. Eftergift av bodelningsanspråk*

Giftorätt är i och för sig ett skattefritt fång. Om emellertid den ene maken vid bodelning eftergivit sin rätt anses vad som eftergivits i princip utgöra skattepliktig gåva.<sup>15</sup> Det har emellertid ansetts obilligt att beskatta makar, som i samband med äktenskapsskillnad kommit överens om att vardera maken skall få behålla sitt giftorättsgods. I 39 § c) AGL har därför införts en bestämmelse som innebär att vad make, utöver sin lagliga andel, erhåller vid bodelning, som förrättas under makarnas livstid, skall vara fritt från gåvoskatt i den mån värdet av vad han bekommer inte överstiger värdet av hans giftorättsgods och — sedan 1 januari 1988 — honom tillhörig enskild egendom som vid bodelningen skall behandlas som giftorättsgods.

Undantagsbestämmelsen gäller endast bodelning som förrättats under makarnas livstid. När eftergift ägt rum vid bodelning som förrättats med anledning av makes död har därför gåvoskatt uttagits; NJA 1981 s 1132 och 1986 s 478. Införandet av äktenskapsbalken har emellertid ändrat förutsättningarna för gåvobeskattning i samband med bodelning. Eftergift kom vanligtvis inte ifråga i andra fall än när den avlidne efterlämnat make och deras gemensamma barn. Numera är maken ensam dödsbodelägare i sådana fall och övertar hela boet utan att bodelning behöver ske. I de fall bodelning ändå äger rum, t ex för att klargöra och påverka vad den efterlevande innehar med fri förfoganderätt och full äganderätt aktualiseras inte någon gåvobeskattning.<sup>15a</sup> Däremot påverkas en sådan delning makens arvsrätt, se 15 § 1 mom AGL. En annan sak är att gåvobeskattning kan komma i fråga om den efterlevande maken avstår från sin arvsrätt. Normalt skall dock även ett sådant avstående godtas; se prop 1987/88:61 sid 107. Om den efterlevande makens arvsrätt är begränsad eller utesluten, pga att den avlidne efterlämnat barn, som inte också är den efterlevandes eller upprättat testamente till förmån för annan än efterlevande make, måste den nya bodelningsregeln i 12:2 Äktb. beaktas.

Enligt 12:2 Äktb. skall på begäran av efterlevande make vardera sidan behålla sitt giftorättsgods vid bodelning med anledning av den andre makens död. Om efterlevande make äger större delen av det sammanlagda giftorättsgodset, och således erhåller mer än hälften av egendomen om 12:2 åberopas, kan inte gåvoskatt uttas eftersom förmögenhetsöverföringen i vart fall inte

kan anses frivillig. Den föranleds ju av en ensidig förklaring av den efterlevande maken. I det motsatta fallet, att dödsbodelägarna vinner på efterlevande makes begäran om att vardera sidan skall behålla sin egendom, torde inte heller skyldighet att erlägga gåvoskatt uppkomma i fortsättningen. Under förutsättning att efterlevande make erhållit mindre än hälften av giftorättsgodset till följd av att 12:2 tillämpats skall nämligen detta beaktas vid arvsbeskattningen. Skyldighet att upplysa beskattningsmyndigheten om att 12:2 tillämpats föreligger i sådana fall; se 15 § 1 mom och 15 § 1 a mom AGL.<sup>16</sup> Kvarlåtenskapen blir i detta fall högre, vilket också verkar i skattehöjande riktning. Eftersom bodelningen förrättats enligt lag vore det orimligt att utta både arvs- och gåvoskatt för samma förvärv.<sup>17</sup>

En annan nyhet i äktenskapsbalken som har intresse i detta sammanhang är att enskild egendom kan dras in i bodelningen; 10:4, jfr med 9:5 Äktb. Om den efterlevande makens enskilda egendom dras in i bodelningen verkar detta skattehöjande, vilket medför att det skall beaktas vid arvsbeskattningen; 15 § 1 mom och 15 § 1 a mom. Med samma motivering som ovan bör inte en bodelning med detta innehåll föranleda gåvoskatteplikt. Ett frågetecken kan resas för den motsatta situationen, när efterlevande makes skattefria giftorättsandel blir större genom att den avlidnes enskilda egendom dras in i bodelningen. Familjelagssakkunniga synes dock mena att gåva inte föreligger skatterättsligt vid bodelning i de fall delningsnormen är angiven i lag.<sup>18</sup>

#### **4. Makarnas ekonomiska förhållanden och egendomsfördelningen i äktenskapet.**

##### *4.1 Underhållsskyldigheten mellan makar*

Makarnas inbördes ekonomiska förhållanden är av speciell karaktär. Den gemenskap de har på det personliga planet och genom att de delar bostad och hushåll, avspeglar sig också på det ekonomiska området. Det är naturligt att deras ekonomiska förhållanden rent faktiskt blir mer eller mindre sammanflätade. Den bärande tanken om makars ekonomi i äktenskapslagstiftningen är att makarna skall leva på samma ekonomiska standard. De skall enligt Äktb. 6:1, var och en efter sin förmåga, bidra till det underhåll som behövs för att deras gemensamma och personliga behov skall tillgodoses. Denna bestämmelse markerar att makarna har gemensamt ansvar för ekonomin.

Om det som den ena maken skall bidra med inte räcker till för den makens personliga behov eller för de betalningar som den maken annars ombesörjer för familjens underhåll, skall den andre maken skjuta till de pengar som behövs, Äktb. 6:2. Sker en förmögenhetsöverföring inom ramen för denna underhållsskyldighet föreligger ingen gåva eftersom förmögenhetsöverföringen inte skett frivilligt utan för att uppfylla en laglig förpliktelse.<sup>19</sup> Härav följer att gåvoskatt inte skall uttas.



Hur långt underhållsskyldigheten sträcker sig får avgöras utifrån familjens ekonomiska förutsättningar. Är familjen förmögen kan underhållsskyldigheten sträcka sig ganska långt. Lagens formulering, ("makens personliga behov" och "familjens underhåll"), torde emellertid begränsa arten av de utgifter som faller inom lagens tillämpningsområde.<sup>20</sup> I NJA 1941 s 630 ansågs mannens inköp av bil åt hustrun och bekostande av hennes utlandsresa vara sådana utgifter som kunde hänföras till bidrag för familjens underhåll eftersom familjen i målet var mycket förmögen. Däremot ansågs mannen inte skyldig att bidra till betalning av hustruns påförda skatter.<sup>21</sup>

Vad den ena maken till följd av sin underhållsskyldighet överlämnat till den andre maken för tillgodoseendet av hans personliga behov skall vara dennes egendom; Äktb. 6:3. Medel som överlämnats för det gemensamma hushållet liksom därmed inköpt egendom samt därå gjorda besparingar förblir däremot den makens egendom som tillskjutit medlen.<sup>22</sup>

#### *4.2. Problem att utreda en transaktions rättsliga karaktär*

Makarnas sammanflätade ekonomiska förhållanden medför att det i många äktenskap torde vara vanligt att makarna omväxlande betalar utgifterna för det gemensamma boet och gör inköp till detta. Det torde också förekomma att den ena maken betalar exempelvis räntor och amorteringar på en fastighet som de använder som bostad medan den andre maken bidrar till hushållet på annat sätt. Så länge bidragen är jämbördiga eller den ena makens större bidrag kan förklaras med att de ligger inom ramen för underhållsskyldigheten aktualiseras inte någon gåvobeskattnings. Men även i andra fall är det i det närmaste omöjligt att mot makarnas bestridande skilja ut gåvomoment i de nu aktuella sammanhangen. Antag exempelvis att mannen använder sina inkomster till att ombesörja stora räntebetalningar och amorteringar på lån, som är nedlagda i en av makarna gemensamt ägd fastighet, medan hustrun sparar sin inkomst eller förvärvar personliga kapitaltillgångar med hjälp av den. Makarna antas ha så goda inkomstförhållanden att betalningarna inte kan förklaras med att underhållsskyldigheten fullgörs. Någon överföring har inte skett direkt till hustrun men i den mån hon genom mannens betalning slipper en utgift hon eljest skulle fått vidkännas föreligger i princip en gåva.<sup>23</sup>

Eftersom hustrun i det ovannämnda exemplet äger del i fastigheten utgör både räntebetalningarna och amorteringarna gåva till henne under förutsättning att hon är betalningsansvarig för lånen. Om hon däremot inte är betalningsansvarig för lånen utgör räntebetalningarna inte gåva eftersom det värde fastigheten representerar för henne inte ökat genom betalningen; se NJA 1982 s 182. Genom amorteringarna befrias fastigheten från viss del av skuldbelastningen, vilket ökar fastighetens värde i hennes hand och utgör därför gåva till henne. Hur ofta sker emellertid gåvobeskattnings i praktiken i dessa fall? Skulle makarna i stället ha betalt hälften var av fastighetskostnaderna och mannen

helt fristående har överfört medel till sin hustru framträder gåvomomentet tydligare. Någon ekonomisk skillnad föreligger dock inte mellan de båda fallen.

Makarnas ekonomiska förhållanden är således i många fall så sammanflätade att det i praktiken inte går att bedöma om de innefattar några gåvomoment. Makarna har därför betydande möjligheter att planera sina ekonomiska mellanhavanden på ett sätt som inte utlöser gåvoskatt.

#### *4.3. Egendomsordningen i äktenskapet*

Huvudregeln i äktenskapslagstiftningen är att vardera maken äger sin egendom och svarar för sina skulder. Den make som faktiskt förvärvat egendomen blir också dess ägare. Den sammanflätning av makarnas ekonomiska förhållanden som beskrivits i föregående avsnitt medför dock att makarna i många fall torde inneha under äktenskapet förvärvad egendom med samäganderätt.

Lagberedningen uttalade i förarbetena till giftermålsbalken att makarna borde anses gemensamt äga det under äktenskapet förvärvade bohaget i samma proportioner som de bidragit till utgifterna i familjen.<sup>24</sup>

När det gällde fast egendom menade lagberedningen att äganderätten framgick av fångeshandlingen. Någon motsvarande presumtion som för lös egendom ansågs inte möjlig att ställa upp, vilket sannolikt berodde på de stränga formkrav, som gäller för fastighetsöverlåtelse. Enligt nya jordabalken är köp av fastighet som inte uppfyller formkraven i 4:1 ogiltigt.

Om makar skall förvärva en fastighet har de flera alternativa möjligheter att fördela ägandet av fastigheten och betalningsansvaret för skulderna. Skatteplaneringssynpunkter tillmäts ofta stor betydelse i detta hänseende. Om exempelvis hustruns förvärv av hela eller en del av fastigheten finansieras genom mannens insats eller hans upptagande av lån, kan detta innebära en gåva till hustrun. Förutsättningen härför är naturligtvis att gåvorekvisiten är uppfyllda. Om hustrun kompenserar mannen, exempelvis genom att utfärda en skuldförbindelse till honom på ett belopp som motsvarar hans ekonomiska uppoffring, föreligger ingen förmögenhetsöverföring och således inte heller någon gåva. Makarna torde dock ha bevisbördan för att rättshandlingen har annan karaktär än gåva. Enligt giftermålsbalken 8:4 gällde detta uttryckligen mot borgenärerna. I äktenskapsbalken har visserligen bevisbörderegeln tagits bort men detta behöver inte förändrat rättsläget.<sup>25</sup> Makarnas bevisbördan i sådana här situationer måste anses följa av allmänna principer. De får därför visa att ett reellt skuldförhållande uppkommit.

I NJA 1946 s 321 förelåg en liknande situation. Makarna hade förvärvat en fastighet gemensamt. I samband med mannens konkurs framkom att han ensam hade bestritt kostnaderna för förvärvet. Hustrun ansågs som ägare till halva fastigheten, men eftersom förvärvet ansågs möjliggjort genom förmögenhetsöverföring från mannen och då inget äktenskapsförord upprättats av-



seende gåvan, förklarades hon återbetalningsskyldig till konkursboet med ett belopp som i princip motsvarade halva fastighetens värde efter avräkning av skuldbelastningen.

#### 4.4. Dold äganderätt

Trots de stränga formkraven för köp av fastighet har anspråk på samäganderätt till fast egendom för make som inte upptagits i köpehandlingarna i viss utsträckning godtagits i rättspraxis. Detta anspråk brukar benämnas dold äganderätt. Dold äganderätt kan förekomma även i fråga om lös egendom om förvärvet uttryckligen skett endast i den enes namn.<sup>26</sup>

Den dolda äganderätten bygger på att en överenskommelse mellan makarna om samäganderätt funnits redan vid tidpunkten för förvärvet från tredje man. Överenskommelsen behöver inte ha varit uttrycklig utan domstolarna har, när omständigheterna talat för det, presumerat att en gemensam önskan om samäganderätt förelegat.<sup>27</sup> För att en sådan presumtion skall vara möjlig synes erfordras att den dolde ägaren vid förvärvet gjort en finansiell insats som i princip är likvärdig med vad den make tillskjutit, som formellt förvärvat fastigheten.<sup>28</sup>

En annan omständighet som kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om makarna haft för avsikt att förvärva fastigheten för gemensam räkning är hur de löpande kostnaderna för fastigheten betalats under innehavstiden. Har kostnaderna bestritts av båda makarna är detta en omständighet som talar för att den gemensamma avsikten förelegat; se NJA 1982 s 589. Den dolde ägaren, liksom den öppne, får anses ha förvärvat sin andel från den ursprungliga överlåtaren; se NJA 1987 s 137, där HD ansåg att skattskyldighet för stämpelskatt inträtt genom den dolde ägarens förvärv från den ursprungliga säljaren trots att hela förvärvet redan stämpelskattebelagts när den öppne ägaren beviljades lagfart.

Mycket förenklat kan den dolda äganderätten sägas ha obligationsrättsliga verkningar mellan makarna men inte mot tredje man förrän det dolda anspråket förvandlats till en öppen äganderätt genom en formlig internöverlåtelse mellan makarna eller genom lagakraftvunnen dom på samäganderätt.

I skattesammanhang kan makar ha ett gemensamt intresse av att hävda att dold äganderätt föreligger för den make som inte utåt framstår som ägare. Om exempelvis en fastighet skall skänkas till makarnas barn blir gåvoskatten lägre om gåvan anses komma från dem båda än om den kommer från den lagfarne ägaren ensam. I gåvoskattemålet NJA 1986 s 83 godtogs hustruns dolda anspråk på samäganderätt, vilket medförde att makarnas dotter ansågs ha erhållit fastigheten från båda föräldrarna.

Det kan också vara fördelaktigt att båda makarna anses som ägare om fastigheten skall säljas. Realisationsvinsten delas i så fall upp vid inkomstbeskattningen. Frågan om dold äganderätt till fastighet har inte prövats av rege-

ringsrätten. I RÅ 1986 ref 179 I och II har dock motsvarande fråga prövats när det gäller försäljning av bostadsrätt. Det bör dock framhållas att inga formkrav för överlåtelse av bostadsrätt gällde vid de i målen aktuella försäljningstidpunkterna. I båda fallen var endast en av makarna upptagen som köpare och säljare i köpe- och försäljningsavtalen och dessutom ensam registrerad som bostadsrättsinnehavare hos HSB. Regeringsrätten ansåg att den formella dokumentationen inte är utslagsgivande om det styrks att situationen varit en annan än som framgår av handlingarna. I det ena fallet godtog regeringsrätten den förebragda utredningen men inte i det andra fallet.

Ur gåvoskatterättslig synvinkel kan konstateras att omvandlingen av den dolda äganderätten till en öppen äganderätt inte medför någon skyldighet att erlägga gåvoskatt, eftersom den dolde ägarens rätt uppkommit redan vid förvärvet från den ursprungliga överlåtaren. Eventuella gåvomoment får därför sökas i samband med det ursprungliga förvärvet, men eftersom en förutsättning för att dold äganderätt skall kunna accepteras synes vara att den dolde ägaren då gjort en finansiell insats jämförbar med den öppna ägarens, faller i regel frågan om gåva.

Om den dolde ägarens insats inte är fullgod uppkommer frågan om vilken rättsverkan den skall tillerkännas. Möjligen ligger det i dessa fall närmast till hands att anse att någon samäganderätt inte uppkommit utan att makens bidrag till fastighetsförvärvet har egenskapen av gåva eller lån.<sup>29</sup>

En annan tolkningsmöjlighet när makes finansiella insats inte är fullgod är att anse att samäganderätt i och för sig uppkommit men endast i proportion till insatsen.<sup>30</sup> Detta ställer säkerligen krav på bevisningen om att den gemensamma partsviljan varit att de skulle äga fastigheten med samäganderätt.

Teoretiskt tänkbart är slutligen att den öppna ägaren möjliggjort den andra makens finansiella insats genom gåva eller lån till denne. För gåvoalternativet gäller naturligtvis att formföreskrifterna måste vara uppfyllda även i denna situation. Härtill fordras sannolikt stark bevisning om skälet till att båda makarna inte formellt upptagits som ägare i köpehandlingarna.

Efter denna redogörelse kan konstateras att rättsreglerna om dold äganderätt i praktiken öppnar vissa möjligheter för makar att anpassa äganderättsförhållandena efter vad de inför en transaktion finner vara lämpligt. Framstår det som fördelaktigt att båda makarna äger fastigheten kan de åberopa att dold äganderätt föreligger, i annat fall kan de underlåta detta. Visserligen torde det allmänna kunna föra talan om dold äganderätt, exempelvis i ett inkomstskattemål,<sup>31</sup> men bevisbördan åvilar då skattemyndigheten och det är uppenbart att skattemyndigheten mot makarnas bestridande i många fall har ett mycket svårt för att inte säga hopplöst bevisläge.

En begränsning för makarna är att de i skattemålet måste presentera att dold äganderätt verkligen föreligger. Det kan inte anses tillräckligt att makarna gjort en internöverlåtelse av halva fastigheten eller uppvisar en med anled-

ning av ett medgivet käromål lagakraftvunnen dom om bättre rätt till fastighetsandelen (jfr NJA 1982 s 493).

### **5. Förmögenhetsöverföring genom bodelning**

Bodelning skall förrättas när ett äktenskap upplöses genom äktenskapskillnad eller makes död. Bodelning kan också komma till stånd under bestående äktenskap. Enligt giftermålsbalken var denna möjlighet i första hand tillkommen för att säkra den ena makens giftorätt i den andre makens egendom.<sup>32</sup> På senare tid har dock denna ensidiga rätt att utverka boskillnad kommit till användning mycket sällan. De övervägande antalen boskillnads-mål har i stället initierats genom gemensam ansökan.<sup>33</sup> I nya äktenskapsbalken har boskillnadsinstitutet utmönstrats och ersatts med en möjlighet för makarna att fördela sin egendom genom bodelning under äktenskapet; Äktb. 9:1.<sup>34</sup> Förutsättningen härför är att makarna är helt ense, både om att förrätta bodelning och om hur egendomen skall fördelas. Till skillnad från vad som gällde vid boskillnad blir egendom som make erhåller vid bodelningen inte enskild.

Om makar önskar överföra egendom från den ena maken till den andre, kan de genom bodelningsinstitutet uppnå i princip samma resultat som genom gåva. En väsentlig fördel är därvid att förvärv vid bodelning på grund av giftorätt är skattefritt. Inget hindrar att bodelning förrättas flera gånger under äktenskapet. Ett enkelt exempel kan belysa makarnas möjligheter i detta hänseende. Antag att mannen äger egendom till ett värde av 1 miljon kr och att hustrun saknar förmögenhet. Genom bodelning delas egendomen lika mellan makarna. Efter bodelningen förordnar de i äktenskapsförord att hustruns egendom skall vara enskild. Genom att därefter ånyo förrätta bodelning, vilken då endast kommer att omfatta mannens egendom, överförs ytterligare 250 000 kr till hustrun. Det beskrivna förfarandet kan sedan upprepas om detta befinnes önskvärt. Om viss egendom förordnats vara enskild kan avslutningsvis fullständig giftorättsgemenskap återinföras.

Det finns således avsevärda möjligheter till egendomsöverföringar mellan makar genom bodelningsinstitutet.<sup>35</sup> Det bör dock framhållas att det ingalunda är helt riskfritt att vidta de transaktioner som nyss beskrivits. Antag att hustrun i exemplet avlider efter det att hennes nyförvärvade egendom förklarats vara enskild egendom eller att hon då begär äktenskapskillnad eller att hon kommer på obestånd. Resultatet blir under någon av dessa förutsättningar ett annat än vad som avsetts.

### **6. Står gåvobeskattningen av makar i överensstämmelse med motiven?**

Nedan skall diskuteras om den, i det närmaste generella skatteplikt för gåvor mellan makar som gäller enligt svensk rätt, stämmer överens med de syften som gåvoskatten skall fylla.

Som redovisats ovan skall den svenska gåvoskatten i första hand *komplettera arvsskatten*. Med detta avses att en givare inte genom gåvor under sin livstid skall kunna göra den framtida arvsskatten efter honom ineffektiv. En gåva beskattas därför på liknande sätt som ett arv.

När det gäller makar är förhållandena på grund av giftorättsinstitutets konstruktion speciella. Makarnas giftorättsgods skall som huvudregel delas lika mellan dem vid äktenskapets upplösning. Vem av dem som haft äganderätten till egendomen under äktenskapet har normalt ingen betydelse vid den värdemässiga fördelningen vid bodelningen.<sup>36</sup> Om äktenskapet upplöses genom den ena makens död påverkas således i princip inte storleken på den avlidnes kvarlåtenskap av hur äganderättsförhållandena varit ordnade mellan makarna, så länge full giftorättsgemenskap föreligger.<sup>37</sup> Härav följer att om egendom överförs genom gåva från den enes giftorättsgods till den andres giftorättsgods så påverkar denna transaktion i princip inte den framtida arvsskatten. Någon gåvoskatt behöver inte uttas för att skydda arvsskatten. Gåvoskatt behöver endast uttas om den framtida likadelningen rubbas genom en gåva mellan makarna.

I **Danmark** är bestämmelserna om gåvoskatt för gåvor mellan makar uppbyggda med beaktande av giftorättsinstitutet. I § 44 i ”lov om afgift af arv og gave” stadgas att gåva till make, som givaren sammanlever med, är skattepliktig *endast om gåvan blir enskild egendom (saereje)*. Om gåvan ges av makens enskilda egendom uttas därvid full gåvoskatt medan endast halv gåvoskatt uttas om gåvan härrör från givarens giftorättsgods, allt såvitt gåvan blir enskild egendom hos den mottagande maken.<sup>38</sup> Mot de danska reglerna kan några invändningar riktas. Om en gåva ges av givarens enskilda egendom och görs till giftorättsgods hos den andre maken uttas ingen gåvoskatt trots att givarens framtida kvarlåtenskap minskas genom gåvan.<sup>39</sup> Detta är i och för sig inkonsekvent men torde få ses mot bakgrund av att någon gåvoskatt inte uttas om makar förordnat att egendom som är den ene makens giftorättsgods skall tillhöra honom enskilt eller vice versa att enskild egendom skall vara giftorättsgods. Sådana förordnanden inom makarnas egna egendomssfärer påverkar i och för sig den framtida fördelningen vid bodelningen, men eftersom någon förmögenhetsöverföring inte sker vid själva förordnandet brister det i gåvovorekvisiten.<sup>40</sup> Skulle beskattning ske av en gåva från den ena makens enskilda egendom till den andre makens giftorättsgods kunde bestämmelserna kringgås genom att makarna innan gåvotillfället förordnade att egendomen ifråga skulle utgöra giftorättsgods.

Om den ene maken först överför egendom till den andres giftorättsgods och makarna därefter i ”aegtepagt” (äktenskapsförord) förordnar att gåvan skall utgöra enskild egendom uttalar Kofoed att § 5c i ”lov om afgift af arv og gaver” må kunna tillämpas.<sup>41</sup> I denna paragraf finns en bestämmelse som innebär att beskattning skall ske även av överföringar som en person vidtagit för

att kringgå skatteplikten enligt lagen. Kontrollproblem torde dock föreligga om ett sådant förordnande sker efter lång tid.

I Danmark finns inte någon laglig möjlighet att erhålla "bosondring" (motsvarande boskillnad) under bestående äktenskap på grundval av en gemensam ansökan. I ett uppmärksammat mål, UfR (Ugeskrift for Retsvaesen) 1970.5 H, har Højestret ansett att någon gåvoskatt inte skall uttas när makar — utan "bosondring" — upphävde giftorättsgemenskapen under bestående äktenskap. I målet var all egendom mannens (ca 2,4 milj kr). Makarna enades om att vardera maken skulle erhålla hälften var av den behållna egendom som enskild egendom. De erhöll alltså 1,2 milj kr var som enskild egendom. Efter som delningen endast innebar att makarna materialiserat de anspråk de hade rätt till vid en framtida bodelning förelåg ingen skattepliktig gåva. I detta fall upphävdes giftorättsgemenskapen fullständigt. Som en konsekvens av avgörandet godtas i praxis också att makarna gåvoskattefritt — utan att upphäva giftorätten helt — uttar lika stora belopp från det gemensamma giftorättsgodset och gör detta till enskild egendom.<sup>42</sup>

"Udvalget" (se not 38) har föreslagit att gåvoskatten för gåvor mellan makar skall upphöra.<sup>43</sup> Detta är främst en konsekvens av att de föreslår att arv mellan makar skall göras skattefria, men också av att skattefriheten inte skall bero på vilket handlingsalternativ som väljs inför en gåvotransaktion. "Udvalget" synes därvid åsyfta möjligheten till skattefria förmögenhetsöverföringar som följer av den ovan omnämnda domen från Højestret.

I Norge är både arv och gåvor mellan makar helt avgiftsfria; § 4 fjärde stycket i "lov om avgift på arv og visse gaver". I propositionen till denna bestämmelse uttalades att när makar i praktiken haft en gemensam ekonomi under många år beror det i många fall på tillfälligheter vem av makarna som i störst utsträckning har bidragit till förmögenheten och detta oavsett om makarnas egendom är enskild (saereie) eller att hänföra till giftorättsgods. En avgiftsplikt ansågs därför säkert leda till att makarna skulle inrätta sina ekonomiska förhållanden på sådant sätt att det skulle bli närmast omöjligt att få avgiftsplikten att träffa någorlunda såsom avsetts.<sup>44</sup>

Enligt 45 § i den finska äktenskapslagen gäller att make under äktenskapet inte får överlåta egendom till den andre maken genom gåva. Undantag görs endast för sedvanliga skänker, vilkas värde inte står i missförhållande till givarens villkor. Gåvor är ogiltiga inte bara mot tredje man utan även mellan makarna. Syftet är, förutom att trygga borgenärerna, att skydda makar mot övertalning och påtryckning från den andre maken.<sup>45</sup> Innan äktenskapet kan trolovade ge varandra gåvor att tillfalla den andre vid äktenskapets ingående. Detta skall ske genom äktenskapsförord. Sådant gåva är enligt den finska arvs- och gåvoskattelagen undantagen från gåvoskatt.

Om intresset härefter riktas mot den svenska gåvobeskattningen av gåvor mellan makar kan konstateras att den endast i några fall fyller funktionen att

förhindra att arvsskatten nedbringas genom gåva. Som framgått ovan är detta fallet om gåva antingen ges av enskild egendom eller görs till enskild egendom hos den mottagande maken. På liknande sätt kan arvsskatten påverkas av en tidigare lämnad gåva om 12:2 Äktb. åberopas vid den givande makens frånfälle. Förutsättningen är då att den efterlevande maken äger större delen av det sammanlagda giftorättsgodset. Antag för att spetsa till det att mannen äger 1 milj kr och hustrun 500 000 kr. Om mannen innan sitt frånfälle skänker hustrun all sin egendom och hon efter hans död yrkar att vardera sidan skall behålla sitt giftorättsgods, kommer arvsskatten helt att undgås.

Även i en annan situation kan den framtida delningen påverkas av en gåva från den ena maken till den andra. Antag att mannen har 400 000 kr i giftorättsgods och att hustrun inte har någon egendom, men väl skulder på 200 000 kr. Vid en bodelning kommer mannens egendom att delas mellan makarna. Vardera maken erhåller då 200 000 kr. Överlåter mannen 200 000 kr till hustrun under äktenskapet kommer dessa medel, med antagande om oförändrade värden, att vid bodelningen avräknas från hustrunslott genom gäldstäckning; se 11 kap 2 § Äktb. Vid bodelningen fördelas därför endast mannens 200 000 kr. Vardera maken erhåller alltså 100 000 kr. Sker bodelning med anledning av mannens död har således gåvan reducerat kvarlåtenskapen från 200 000 kr till 100 000 kr. Samma delningsprinciper som redovisats ovan skall tillämpas vid arvsbeskattningen; se NJA 1980 s 524. En annan sak är att äganderättsförhållandena ofta är så svåra att utreda att makarnas egendom måste behandlas som en enda förmögenhetsmassa.<sup>46</sup>

De nu beskrivna situationerna måste betraktas som undantag. Den omständigheten att det latent anspråk, som make genom giftorätten har på att erhålla del i den andre makens egendom vid en framtida bodelning, inte beaktas vid gåvobeskattningen innebär i allmänhet en icke oväsentlig merbeskattning av makar. Om lagstiftarens avsikt enbart vore att beskatta gåvor som innebär att arvsbeskattningen äventyrades kunde skatteplikten för gåvor mellan makar begränsas på lämpligt sätt.

Den svenska gåvoskattens syften sträcker sig, som nämnts i avsnitt 2, längre än till att enbart komplettera arvsbeskattningen eftersom den också skall ta i anspråk den *ökade skatteförmåga* som en gåva skänker mottagaren. Fråga uppkommer då om detta kan motivera en mer långtgående gåvobeskattning av makar än i våra grannländer.

I avsnitt 4 framhölls att makarnas ekonomiska förhållanden kan vara så sammanflätade att det är omöjligt att överhuvudtaget urskilja några gåvomoment. Det kan också medföra problem att utreda vem av makarna som egentligen är ägare till den under äktenskapet förvärvade egendomen. Detta kan föranleda att makarna anses ha samäganderätt till egendomen. I andra fall kan tillfälligheterna avgöra vem av makarna som formellt förvärvar egendomen.



Även i de fall det är möjligt att urskilja vissa transaktioner och gåvobeskatta dem måste en sådan beskattning vara förenad med betydande slumpmoment. Någon ökad skatteförmåga kan knappast skapas genom gåvor mellan makar, i vart fall inte i de äktenskap där en gemensam eller samordnad ekonomi tillämpas och det är väl huvudsakligen i dessa fall som gåvor förekommer.

#### **7. Gåvoskatten som komplement till inkomstskatten**

Gåvor inkomstbeskattas som nämnts inte enligt svensk rätt. I stället uttas skatt enligt AGL. I den meningen kan gåvoskatten anses komplettera inkomstskatten. Det kan ifrågasättas om inte gåvoskatten kompletterar inkomstbeskattningen också i en annan mening. Gåvor ingår ofta som ett led i skatteplanering på andra områden. Genom exempelvis gåvor från föräldrar till barn kan betydande förmåner uppnås vid inkomstbeskattningen eftersom barnens inkomst inte sambeskattas med föräldrarnas. Detsamma gäller gåvor mellan makar sedan sambeskattningen av kapitalinkomster slopats. Antag att mannens marginalskatt är 75 % och hustruns 50 % och att mannen, som är skuldfri, ger hustrun ett kapital på 100 000 kr. Om avkastningen på kapitalet antas uppgå till 10 000 kr sparar makarna årligen 2 500 kr i inkomstskatt genom gåvan. Frågan är då om gåvoskatten har till uppgift att motverka transaktioner vars huvudsakliga syfte är att vinna fördelar på andra beskattningsområden, i synnerhet på inkomstbeskattningens område. Överföringen i exemplet ovan skulle föranleda en gåvoskatt på 9 800 kr, vilket skulle uppväga fördelarna i vart fall under några år.

Några överväganden om att gåvoskatten skulle ha till uppgift att motverka omdisponeringar av förmögenhet mellan närstående i syfte att vinna opåkalade förmåner vid inkomstbeskattningen redovisades inte i förarbetena till 1914 och 1941 års lagar om gåvoskatt. Man bör ha i minne att skattesatserna vid inkomstbeskattningen på den tiden var relativt blygsamma sett ur senare års perspektiv. I förarbetena till några av de ändringar som genomförts i AGL därefter har dock denna fråga diskuterats.

Några utredningar har övervägt huruvida gåvoskatt borde uttas efter en högre skattesats än arvsskatt för att försvåra skatteflyktsmöjligheterna. En sådan generell ordning har emellertid ansetts olämplig.<sup>47</sup> I andra fall har det varit fråga om huruvida vissa fördelaktiga bestämmelser som införts vid arvsbeskattningen också skulle få tillämpas vid gåvobeskattningen. Av störst betydelse är härvid de särskilda lätttnadsregler vid beskattningen av företagsförmögenhet som infördes 1974 (dessförinnan hade endast provisoriska regler gällt sedan 1971). Bestämmelserna gjordes från början inte tillämpliga på gåvor men genom lagstiftning samma år (SFS 1974:1053) kom även gåvor att omfattas. Särskilda begränsningar infördes dock för att lätttnadsreglerna skulle få tillämpas på gåvor. Dessa begränsningar gäller fortfarande. Gåvan skall omfatta all givarens rätt till förvärvskällan. Den skall vara förbehållslös och

gåvotagaren skall fortsätta att driva verksamheten under fem år.<sup>48</sup> Av förarbetena till bestämmelsen kan utläsas att likformighet mellan livstids- och dödsfallsöverlåtelse av företag anses önskvärd, att den omständigheten att gåva kan ge skattemässiga fördelar vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen borde rättas till med ingrepp på dessa områden, att begränsningarna är inriktade på de fall där gåvoskatteunderlaget otillbörligen kan minskas eller där man överhuvudtaget främst ur gåvoskattesynpunkt kan ställa sig tvivlande till gåvans utformning, men att det också anses vara i sådana fall som riskerna för skatteflykt på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område är mest påtaliga.<sup>49</sup>

Sammanfattningsvis kan konstateras att frågan om gåvoskattens uppgift att motverka skatteflykt på andra beskattningsområden har behandlats i flera utredningar och att utformningen av några bestämmelser om gåvoskatt har påverkats av sådana omständigheter. I intet fall har dock enbart inkomstskattefrågan fått motivera en särbehandling av gåvor vid gåvobeskattningen jämfört med vad som gäller vid arvsbeskattningen. Snarare synes det ha varit lagstiftarens uppfattning att den omständigheten att en gåva kan ge lätnader vid inkomstbeskattningen bör rättas till genom ändringar i den lagstiftningen. Angelägenheten av att så likartade regler som möjligt gäller vid arvs- och gåvobeskattningen har betonats.

#### **8. Avslutande synpunkter**

Syftet med denna framställning har främst varit att undersöka om gåvobeskattningen av gåvor mellan makar står i överensstämmelse med gåvoskattens grundläggande motiv. Det kan först konstateras att beskattningen av gåvor mellan makar endast i undantagsfall kan anses försvarlig som komplement till arvsbeskattningen. Genom att giftorättsinstitutet inte beaktas vid gåvobeskattningen innebär den i de flesta fall en icke oväsentlig merbeskattning i förhållande till vad värnet om arvsskatten kan motivera. En begränsning av gåvobeskattningen i likhet med vad som tillämpas i Danmark, nämligen att endast gåvor som blir enskild egendom är skattepliktiga, kan emellertid också mötas med väsentliga invändningar. I Danmark övervägs dessutom att överge denna ordning.

Vidare kan konstateras att det andra grundläggande motivet för gåvobeskattningen, skatteförmågeprincipen, inte är anpassad till förhållandet mellan makar. Eftersom makar i flertalet fall i praktiken torde ha gemensam ekonomi kan inte makarnas skatteförmåga anses öka genom överföringar dem emellan.

Kan man då bortse från dessa principiella invändningar med motivering att gåvoskatten skall tillgodose fiskala intressen i fråga om framförallt inkomstbeskattningen? Med de inkomstskatteregler som gäller i dag kan onekligen överflyttningar av förmögenhet mellan makar ge stora skattebesparingar. Den

utveckling inom inkomstbeskattningen som har inletts mot reducering av antalet skatteskit och sänkning av marginalskatterna, verkar dock för en minskning av den vinst makarna kan uppnå. Oavsett om denna utveckling fortsätter har makarna möjligheter att på andra sätt undvika gåvobeskattningen.

De kan sålunda planera sina ekonomiska mellanhanden så att de eliminerar formenliga gåvomoment eller i vart fall gör dessa i praktiken omöjliga att utreda. Härtill kommer att rättsutvecklingen av dold äganderätt har visat att makarnas formenliga äganderättsförhållanden inte strikt kan upprätthållas i alla situationer. Dessutom har möjligheterna för skattemyndigheterna att kontrollera gåvotransaktioner mellan makarna minskat sedan borttagandet av äktenskapsförord som formkrav föranlett att en del gåvor kan fullbordas utan registrering hos domstol. Slutligen kan en förmögenhetsöverföring åstadkommas genom bodelningsinstitutet. Det framstår som omotiverat att beskatta en form av förmögenhetsöverföringar när lagstiftaren — låt vara av andra skäl — erbjuder ett skattefritt handlingsalternativ.

Sammanfattningsvis kan konstateras att gåvobeskattningen av gåvor mellan makar har svagt stöd i de allmänna principerna och att den dessutom vid tillämpningen ger upphov till slumpartade och irrationella effekter. I och med att arvs- och gåvoskatten för närvarande är föremål för översyn finns det anledning att överväga om inte gåvobeskattningen av gåvor mellan makar bör slopas. En sådan reform skulle också innebära att vi närmar oss de övriga nordiska länderna i detta hänseende, vilket i sig är ett eftersträvanvärt mål. Möjligen bör särskilda regler gälla för det fall det är uppenbart att gåva skett i skatteundandragande syfte. I detta sammanhang åsyftas främst det fallet att den i gåva erhållna egendomen vidareöverbäras inom kort (jfr SOU 1987:62 s 157 f) och det fallet att den efterlevande maken åberopar 12:2 Äktb. efter att kort tid före makens bortgång ha mottagit gåva av denne.

#### Noter

1 Prop 1987/88:61 s 33 f, SkU 1987/88:14 s 32.

2 Se SOU 1939:18 s 139.

3 Jfr Eberstein, Om skatt på arf och gåfva, 1915 s 242 ff.

4 Se OT prp nr 48 1962—63 s 6.

5 Se § 2 i ”lov 1964 nr 14 om avgift av arv og visse gaver”. För att förhindra att gåvoskatten kringgås genom att gåva ges via tredje man har dock särskilda regler införts, § 2 femte och sjätte styckena. Det kan nämnas att både givaren och gåvotagaren har skyldighet att upplysa skattemyndigheterna att gåva förekommit; § 25.

6 Se Harboe, Arveavgift s 38.

7 Detta kommer exempelvis till uttryck genom att sammanläggning inte sker mellan arv och gåvor vid beräkning av skatten, men väl mellan sådana förvärv inbördes. Se Kofoed, Gaveavgift, 1975 2 uppl s 48 f (cit Kofoed).

8 Se Andersson, Inledning till skatterätten, 4 uppl 1987, s 105 f och Olsson, Om föremålet för gåvobeskattningen, Tidskrift utg av Juridiska Föreningen i Finland, häfte 4, 1972 s 273.

9 Se t ex Englund, Beskattning av arv och gåva, 6 uppl 1984, 166 f.

10 Se Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, 1984 s 173.

11 Jfr NJA 1962 s 669.

12 Begreppet fullbordan infördes på förslag av lagrådet som redaktionell förbättring av lagtextens ordalydelse (prop 1986/87:1 s 298). Enligt lagrådsremissen hade motsvarande bestämmelse följande lydelse "En gåva mellan makar blir gällande mellan dem på samma sätt som gäller för gåvor i allmänhet". Någon materiell förändring torde inte lagrådet ha avsett; jfr s 302. Lagrådets ändringsförslag godtogs utan kommentar i slutprotokollet till propositionen. Det kan därför antas att den motivering rörande gåvor mellan makar som dep ch lämnade i lagrådsremissen, s 71—76 och 142—144, är avsedd att gälla även efter den redaktionella ändringen av ordalydelsen. Enligt den motiveringen skulle gåva av fastighet bli bindande mellan makar i och med överlåtelseavtalet.

13 Prop 1987/88:61 s 47.

14 SOU 1987:67 s 319 f.

15 SOU 1939:18 s 142. Civilrättsligt är det emellertid omstritt huruvida eftergift vid bodelning kan betraktas som gåva; se lagberedningens förslag till revision av giftermålsbalken IV 1918 s 393 och Beckman-Höglund, Norstedts Laghandböcker A 11:3 ff.

15 a) Se prop 1987/88:61 s 37. Det är oklart om avtal mellan efterlevande make och den avlidnes sekundosuccessorer (gemensamma barn) skall benämnas "bodelningsavtal"; se lagrådets yttrande i prop 1987/88:61 s 89. I lagtexten (15 §1 mom) likställs sådana avtal med bodelningsavtal.

16 Om efterlevande make erhållit mer än hälften av giftorättsgodset finns ingen skyldighet att ge in de aktuella handlingarna till beskattningsmyndigheten utan det ligger i de skattskyldigas eget intresse; prop 1987/88:61 s 107.

17 Jfr Familjelagssakkunniga; SOU 1981:85 s 295.

18 SOU 1981:85 s 295.

19 Se exempelvis dep ch uttalande i prop 1973:181 s 56.

20 Jfr lagberedningens förslag till revision av GB IV 1918 s 191 f.

21 Se även Nials uttalande i NJA 1941 s 630.

22 Se Agell, Äktenskaps- och samboenderätt enligt 1987 års lagstiftning, andra omarbetade upplagan, 1987 s 36.

23 Hustrun kan också kompensera mannen genom att ikläda sig en skuldförbindelse till honom motsvarande vad han betalt; se närmare härom i avsnitt 4.3.

24 Lagberedningens förslag till revision av GB IV 1918 s 256 f.

25 Agell, Äktenskaps- och samboenderätt s 80.

26 För en utförligare redogörelse om dold äganderätt hänvisas till Agell, Äganderätten till fastighet för makar och samboende, 1985 (cit Agell) och till Bergströms artiklar i SN 1983 s 273—282 och 1986 s 304—309.

27 Se närmare härom i Agell s 30 ff.

28 Se Agell s 33 f.

29 Jfr vad som sagts i avsnitt 4.3. om lånealternativet.

30 Se Agell s 26.

31 Se Bergström, SN 1986 s 309 not 11.

32 Lagberedningens förslag till revision av GB IV 1918 s 330 ff.

33 Se härom i SOU 1981:85 s 225.

34 Anmälan om bodelning skall göras hos tingsrätten; Äktb. 9:1 2 st.

35 Här bortses från att borgenärer i vissa fall kan ha synpunkter på hur en bodelning förrättas; se Äktb. 13 kap.

36 Vid lottläggningen av egendomen har dock äganderättsförhållandena betydelse; Äktb. 11 kap 7 §.

37 Märk dock den nya möjligheten för efterlevande make att med stöd av 12:2 Äktb. begära att vardera sidan skall behålla sitt giftorättsgods.

38 Se "Delbetaenkning" nr 1014—1984 om "arve- og gaveafgift afgivet af det af skatt- og afgiftsministeren nedsatte udvalg" s 74 (cit Udvalget).

39 Se Kofoed s 16.

40 Se Kofoed s 66 och Udvalget s 7 4.

41 Se Kofoed s 16. § 5 c måste jämföras med 48 § stk. 2 i samma lag.

42 Se Trolles kommentar av rättsfallet i UfR 1970 B p 100—102.

43 Udvalget s 75.

44 OT prp nr 48 1962—63 s 13.

45 Hakulinen, Familjerätt, 1964 s 118 ff.

46 Se avsnitt 4.3 och Englund, Beskattning, 1984 s 224.

47 Se Statsskatteberedningen, SOU 1946:79 s 246 och Arvsskattesakkunniga, SOU 1957:48 s 80 ff. Kapitalskatteberedningen föreslog visserligen något strängare skatteskalor för gåvor än för arv, SOU 1969:54 s 157, men förslaget genomfördes aldrig; SFS 1970:174, prop 1970:71 s 123, BevU 41 s 69.

48 Ds Fi 1974:12 s 17.

49 Se SkU 1974:38 s 39, Ds Fi 1974:12 s 17 och prop 1974:185 s 17. För ytterligare belysning av gåvoskattens roll för inkomstbeskattningen, se Arvs- och gåvoskattekommitténs betänkande Latent skatteskuld vid arvs- och gåvobeskattningen, Ds Fi 1986:4 s 42.

## Gör det lätt...och rätt!

Gör som 1 000-tals bankkontor, revisionsbyråer och fastighetsmäklare – använd

### PROTAX

– program för skatteberäkning

### REA Fastigheter

– program för reavinstberäkning fastigheter

### DEKLARATION

– program för upprättande av deklARATIONER och utskrift av blanketter

Capitex är marknadsledande på program (PC och stordator) för skatteberäkning. Ring eller skriv för ytterligare information.



PROGRAM AB

Tel. 08-796 70 75 eller 0480-174 00 Box 751, 391 27 Kalmar