

Anmälare:
E högskolelektor
Christer Silfverberg

Bok: Erik Waller
**AGL — Lärobok om arvs-
och gåvoskatt**

Iustus Förlag 1989, 140 sid, pris 120 kr

INLEDNING

I november 1987 lämnade arvs- och gåvoskattekommittén sitt slutbetänkande, Ny arvs- och gåvoskattelag (SOU 1987:62). Kommittén har gjort en teknisk översyn av arvs- och gåvobeskattningen, vilket mynnat ut i ett förslag om en ny arvs- och gåvoskattelag. Förslaget har remissbehandlats och bereds f n i finansdepartementet. En proposition är att vänta senare under året. Detta har dock inte hindrat Erik Waller, som är konsult vid Hagström & Olssons skatteavdelning i Stockholm, att i den nu gällande lagens elfte timme ge ut en ny bok i ämnet. Som bokens titel antyder är den avsedd för undervisningen i ämnet arvs- och gåvobeskattning på universitets- och högskolenivå. Den innehåller därför en systematisk genomgång av de grundläggande principerna inom ämnesområdet. Waller har nylig

publicerat en annan skrift med titeln "Familjerätt och beskattning", som behandlar 1987 års familjerättsreform och de ändringar i arvs- och gåvoskattelagen som den reformen föranledde.¹ Centrala delar i den nya boken sammanfaller med delar av "Familjerätt och beskattning". Dessa avsnitt har fått en framträdande roll i boken. Däremot behandlas de delar som kan förväntas bli föremål för snar lagstiftning mer kortfattat.

Waller framhåller i förordet att han inte strävat efter att belysa alla de frågor som kommer upp i det praktiska rättslivet rörande arvs- och gåvobeskattningen. Detta framstår som naturligt mot bakgrund av de ändringar som förväntas lagstiftningsvägen och med hänsyn till att två värdefulla systematiska framställningar redan föreligger på området. Jag syftar då på kommentaren till arvs- och gåvoskattelagen, där Waller är medförfattare², och på Englunds lärobok i arvs- och gåvobeskattning.³

BOKENS UPPLÄGGNING

Boken innehåller nio avsnitt och är disponerad så att efter ett inledande avsnitt följer en beskrivning av värderingsreglerna (avsnitt 2). Därefter be-

handlas de civilrättsliga reglerna om boutredning och boets fördelning med huvudsaklig inriktning på de nya familjerättsliga reglerna som infördes 1988. Avsnitt 4 är bokens centrala del. Där beskrivs de arvsskatterättsliga lottläggningsreglerna och skatteuträkningen samt reglerna om förfarandet. Gåvobeskattningen behandlas i avsnitt 5. Därefter följer några avsnitt med bestämmelser som i huvudsak är gemensamma för arvs- och gåvobeskattningen. I avsnitt 6 behandlas således sammanläggningsreglerna, i avsnitt 7 skattskyldighetens inträde och i avsnitt 8 ändring av skattebeslut. Framställningen avslutas i avsnitt 9 med arvs- och gåvobeskattnings behandling i internationella sammanhang.

ALLMÄNNA SYNPUNKTER

Det kan med en gång framhållas att Waller lyckats mycket väl med att presentera de bärande principerna i regelsystemet. Framställningen är skriven med enkelt och klart språk. Waller har genom sina kunskaper om rättsområdet god känsla för väsentligheterna. Han besitter också förmågan att presentera frågeställningarna på ett intresseväckande och klargörande sätt.

När det gäller dispositionen kan det alltid diskuteras i vilken ordning olika frågor skall behandlas i en lärobok. Några kanske hävdar att skattskyldighetens territoriella omfattning liksom reglerna om skattskyldighetens inträde skall behandlas tidigare i framställningen. Den uppläggning som Waller valt gör dock framställningen lätt att följa och att orientera sig i och jag anser att den är fullt motiverad. De rikligt förekommande hänvisningarna i den lö-

pande texten till andra avsnitt är också ägnade att underlätta inläringen. En brist i detta sammanhang är dock att boken inte har ett sakregister. Detta minskar den praktiska användbarheten. Visserligen vänder sig Waller i första hand till studerande på universitets- och högskolenivå men man skall inte underskatta läroböckers användning i det praktiska rättslivet. Dessutom kan naturligtvis de studerande också ha glädje av ett sakregister. Innehållsförteckningen är emellertid utförlig, vilket till viss del kan ersätta ett sakregister.

En annan, lite mer principiell invändning, är att inledningen är alltför kortfattad när det gäller arvs- och gåvobeskattnings grundläggande utformning. Först i ett packat stycke i avsnitt 2.3. om skulder och avgående poster, får man reda på att skattskyldigheten jämlikt 2 § lag om arvsskatt och gåvorskatt (AGL) åvilar mottagaren och att dödsboet jämlikt 54 § samma lag skall förskottera arvsskatten.⁴ Att arvsbeskattningen som huvudregel sker genom ett schematiskt förfarande på grundval av den avlidnes bouppteckning framhålls först i avsnitt 4.1.1. och 4.2.1.⁵ För den som första gången stiftar bekantskap med arvsbeskattningen kan därför de första avsnitten komma att hänga i luften till dess dessa klargöranden görs. Jag tror att framställningen hade vunnit på att Waller i inledningen hade lämnat en sammanfattande beskrivning av arvsskattens utformning och av beskattnings förhållande till det civilrättsliga arvskiftet.

Waller illustrerar på flera ställen framställningen förtjänstfullt med lättillgängliga exempel. Detta gäller dock inte genomgående. I en del sammanhang saknar jag exempel. Särskilt på-

tagligt blir detta när det gäller de svårtillgängliga bestämmelserna om skattelott och uppskjuten beskattning. En förklaring till att exempel saknas är antagligen att arvs- och gåvoskattekommitténs förslag i SOU 1987:62 innebär förändringar i dessa hänseenden⁶ och att Waller därför valt att behandla avsnitten mycket översiktligt.

Avsnittet om egendomens värdering ger en god översikt över det minst sagt heterogena värderingssystemet. Ibland är emellertid Waller i sitt vällovliga syfte att inte tynga framställningen med detaljer, väl kortfattad. Det hade varit önskvärt om de problem som lagstiftaren och de rättstillämpande myndigheterna ställs inför när det gäller värderingsreglerna hade lyfts fram i något större omfattning. Värderingsreglerna har ändrats vid skilda tidpunkter av delvis skilda skäl. Även om ändringarna sedda var för sig kan synas ändamålsenliga har det betydande nackdelar att värderingen sker på ett så olikartat sätt. I kombination med de höga skattesatserna uppmuntrar värderingsreglerna till skatteplanering och leder till en olikformig beskattning.⁷ Waller har dessutom i en intressant uppsats påvisat en rad olägenheter med att de civilrättsliga och skatterättsliga värderingsnormerna skiljer sig åt.⁸ En lösning på problemen, som Waller förespråkar i sin uppsats, är att följa den allmänna tendens som gäller för beskattningens vidkommande — både internationellt och i Sverige — nämligen att sänka skattesatserna och bredda skattebasen.⁹

Gåvobeskattningen ges enligt min uppfattning alltför litet utrymme i boken (endast fem sidor). Gåvobeskattningen har fått en ökad betydelse under de senaste åren genom att gåvor

numera i stor utsträckning ingår som led i skatte- och generationsskiftesplanering. Förmögenhetsöverföringarna äger därvid ofta rum i komplicerade former. Några av de mest uppmärksammade rättsfallen från HD under senare år hade kunnat omnämnas för att illustrera de rättsliga problemen,¹⁰ även om några av rättsfallen föranlett arvs- och gåvoskattekommittén att föreslå ny lagstiftning.¹¹

NÅGRA REFLECTIONER OCH ANMÄRKNINGAR

Den nya arvsrätten för make kan föranleda svårlösta frågor rörande fördelningen av kvarlåtenskapen, särskilt då makes arvsrätt i kombination med den nya basbeloppsregeln, 3:1 andra st ärvdabalken (ÄB), skall konkurreras med ett testamente och bröstarvinges rätt till laglott. Har den avlidne upprättat ett testamente är huvudregeln att det skall tolkas i enlighet med hans vilja. I många fall har dock testator inte tänkt på rangordningen mellan de olika rättsägarna och det är då nödvändigt att falla tillbaka på presumtionsregler. Med anledning av de nya arvsreglerna infördes en speciell fördelningsregel i 7:3 andra st ÄB. Bestämmelsen tar sikte på den situationen att den avlidne upprättat ett testamente till förmån för annan än sin make. Vad en bröstarvinge erhåller genom att påkalla jämkning i ett sådant testamente skall inte omfattas av den efterlevande makens arvsrätt. Regeln har inte utformats som en presumtionsregel. Någon hänsyn till testators vilja synes därför inte kunna tas enligt 7:3 andra st ÄB.¹² Den skiljer sig därigenom från andra tolkningsregler. Motivet för bestäm-

melsen är att testator genom testamentet satt makes arvsrätt ur spel. Bröstarvingen äger därför rätt att få ut sin laglott genast om han begär jämkning.¹³

I ett avsnitt om laglottsrätt, 3.4.1.2., behandlar Waller några av de antydda fördelningsfrågorna. I ett av hans exempel efterlämnar den avlidne maken, M, sin hustru H och deras gemensamma barn, B. M:s kvarlåtenskap uppgår till 800 efter avskiljande av giftorättsandelen. M har i ett testamente förordnat om ett legat till X på 600. Legatet kränker således laglotten (400). Waller synes mena att en laglottsjämkning skulle leda till att legatet bara skulle kunna verkställas intill värdet av 200! Bröstarvingen får 400 och återstående 200 tillfaller H med fri förfoganderätt. Waller påstår vidare att om legatet haft värdet av 400 (eller mindre) hade det kunnat verkställas i sin helhet. Återstående del av kvarlåtenskapen, 400 (eller mer), hade i sådant fall tillfallit H. Laglotten efter M hade B fått ut efter H:s död. Waller gör den reservationen att testator i testamentet kan ha gjort uttalanden om en annan tolkning av testamentet och att ett sådant uttalande rimligen måste få verkan. Det är dock svårt att förstå att X i det första exemplet endast skulle få ut 200 i stället för 400. Fördelningen kan inte förklaras med hjälp av 7:3 andra st ÄB eftersom den bestämmelsen endast reglerar förhållandet mellan bröstarvingen och den efterlevande maken. Den sistnämnde skall inte försättas i ett bättre läge genom laglottsjämknigen. Någon egendom skall därför inte föras över till maken. Däremot kan innebörden rimligen inte vara att *hela* laglotten automatiskt skall utgå omedelbart när bröstarvingen påkallar jämkning till

följd av en laglottskränkning. Bröstarvingen bör inte med stöd av nämnda bestämmelse kunna få ut mer än att han tillsammans med egendom, som han har efterarvsrätt till enligt de legala reglerna, erhåller sin laglott. Att bröstarvinge får vänta med att få ut sin laglott till dess båda föräldrarna avlidit överensstämmer med huvudregeln i nya arvsordningen. Vidare får det väl förmodas stå bäst i överensstämmelse med testators vilja att testamentet skall verkställas så långt detta är lagligen möjligt. Något hinder mot att X i det första exemplet skulle kunna få 400 (i stället för 200) synes inte enligt min uppfattning föreligga. Bröstarvingen får i så fall 200 och maken 200. Bröstarvingens rätt tillgodoses genom att han får ut sin resterande laglott vid H:s fränfälle.¹⁴

I avsnitt 3.6.4. "Övrigt om efterlevande sambos rätt" konstaterar Waller att den efterlevande av två sambor inte — i sin egenskap av sambo — har längre gående rätt än vad som följer av bodelningsreglerna. Han åsyftar därvid att sambor inte har någon arvsrätt. Möjligen hade det kunnat påpekas att den ena sambon under vissa förutsättningar har rätt att överta den andre sambons hyresrätt eller bostadsrätt även om egendomen inte ingår i bodelningen; 16 § lag om sambors gemensamma hem. Övertaganderätten kan tillämpas också vid dödsfall till förmån för den efterlevande sambon; 12 § nämnda lag.

I avsnitt 3.2.1. behandlar Waller den nya basbeloppsregeln ur civilrättslig synvinkel. Den efterlevande maken har alltid rätt att ur kvarlåtenskapen efter den först avlidne maken, så långt kvarlåtenskapen räcker, få egendom till ett så stort värde att den tillsammans med

den efterlevande makens giftorättsandel och enskilda egendom motsvarar fyra gånger basbeloppet. Basbeloppsregeln har företräde framför särkullbarns arvsrätt och testamentsförordnande; 3 kap 1 § 2 st ÄB. Wallers behandling av basbeloppsregeln borde ha följts upp i det skattemässiga avsnittet. Visserligen äger basbeloppsregeln tillämpning endast i förhållandevis små bon och några arvsskattefrågor aktualiseras i många fall inte. I den mån en värdeökning av något skäl sker mellan makarnas dödsfall kan dock basbeloppsregeln få betydelse även vid arvsbeskattningen. Att basbeloppsregeln beaktas ex officio vid det första arvsskiftet är ställt utom allt tvivel. Det följer av 11 § AGL.¹⁵ Däremot menade depch. i propositionen till de skattemässiga följdändringarna till familjerättsreformen, att något avsteg från den schematiska hälftindelningen inte skulle göras vid det andra dödsfallet även om tillämpningen av basbeloppsregeln påverkat fördelningen vid det första dödsfallet.¹⁶ Skatteutskottet gjorde dock en annan bedömning i detta avseende. Utskottet menade att hälftindelningen skall frångås vid det andra dödsfallet om det föranleds av basbeloppsregeln.¹⁷

Angående fördelningen av den arvs-skatt som dödsboet förskotterat föreskrivs i 54 § 1 st AGL att den skattskyldige vid tillträde av sin lott skall till boet gälda på lotten belöpande skatt. Överensstämmer inte grunderna för den schematiska fördelningen och den verkliga fördelningen uppkommer problem hur skatten skall fördelas mellan dödsbodelägarna. Englund har i en intressant uppsats påvisat att det i förarbetena till 1894 års stämpelskatteförordning — som var föregångare till

1914 års- och sedermera 1941 års arvs- och gåvoskattelagstiftning — påbjudits en fördelningsregel rörande den på schematisk grund beräknade arvs-katten.¹⁸ Innebörden av den fördelningsregeln är att den fastställda sammanlagda skatten skall fördelas mellan arvingarna och testamentstagarna i proportion till de skattebelopp som skulle ha beräknats om den verkliga fördelningen av bobehållningen legat till grund för skatteberäkningen. Räckvidden av denna fördelningsregel är förvisso omtvistad.¹⁹

På s 110 ff behandlar Waller arvs-skattens fördelning mellan de skattskyldiga. I ett exempel använder han en annan princip för fördelning av skatten än den nyssnämnda. I exemplet uppgår den avlidnes kvarlåtenskap till 1 200 000 kr, vilken vid det schematiska arvsskiftet fördelas mellan hans tre barn, A, B och C med 400 000 kr vardera. Arvsskatten beräknas till $3 \times 75\,000 = 225\,000$ kr. Vid det verkliga skiftet skall ett arvsförskott till A avräknas, vilket medför att A endast erhåller 200 000 kr och hans syskon 500 000 kr vardera. Waller fördelar den totala skatten i proportion till vad arvingarna faktiskt erhåller och inte med hjälp av en fiktiv skattläggning. A får därför bära $1/6$ av $225\,000$ kr = 37 500 kr medan vardera B och C får bära en skattekostnad av 93 750 kr. Innebörden blir alltså att alla tre arvingarna får vidkännas samma procentuella andel av skatten (18,75 % av vad de erhåller vid skiftet). Om den verkliga fördelningen lagts till grund för beskattningen hade skatten beräknats till 20 000 kr för A och 110 000 kr vardera för B och C eller totalt 240 000 kr. Enligt den av Englund förespråkade fördelningsregeln skulle A ha fått svara

för $20/240 \times 225\,000 = 18\,750$ kr samt B och C för $110/240 \times 225\,000$ kr = 103 125 kr vardera, vilket synes mer materiellt rättvisande om progressionen i skatteskalen skall iakttas.

På s 108 behandlar Waller reglerna om anstånd med inbetalning av skatt. Även om det framgår av lagtexten till vilken Waller hänvisar, 55 § AGL, borde det kanske framhållas att anstånd aldrig kan erhållas med hela skattebeloppet under de angivna tidsrymderna, utan endast att skatten får erläggas genom årliga amorteringar.

AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Avslutningsvis måste framhållas att de anmärkningar som riktats mot framställningen är avsedda att vara marginella och inte får skymma det förhållandet att Wallers bok utgör ett väsentligt bidrag till utbudet av läroböcker i skatterätt. Englunds tidigare omnämnda lärobok är i stor utsträckning probleminriktad och rikt illustrerad med rättsfall, vilket gör den mycket användbar inom det praktiska rättslivet, men samtidigt relativt svårtillgänglig för den oinvidge, i synnerhet om denne inte är juridiskt skolad. Här fyller Wallers bok en viktig funktion. Boken är inte bara av intresse för jurister utan den är med sin utförliga civilrättsliga redogörelse särskilt lämplig för studerande och praktiker med ekonomisk inriktning. Man får hoppas att Waller har möjlighet att utge en andra upplaga i snar anslutning till att riksdagen antagit nya regler på rättsområdet och att han därvid något kan utvidga de avsnitt där han nu medvetet varit kortfattad.

Noter

¹ Boken ingår som nr 1/88 i Hagström & Sillén AB:s skriftserie.

² Bratt-Fogelklou-Norrdell-Waller, Skatt på arv och skatt på gåva, Stockholm 1984 t o m suppl 7, 1988.

³ Englund, Göran, Beskattning av arv och gåva, 7:e uppl, 1988.

⁴ Se s 29 f.

⁵ Se s 67 och 74 f.

⁶ SOU 1987:62 s 117 ff och 232 ff.

⁷ Arvs- och gåvoskatteskommittén tar i sitt betänkande upp vissa värderingsfrågor; se SOU 1987:62 s 145 ff. Kommittén har inte haft i uppdrag att göra en total översyn av värderingsreglerna. Kommittén framhåller något överraskande att någon sådan översyn inte är sakligt motiverad eftersom de nuvarande reglerna allmänt sett fungerar tillfredställande, s 147.

⁸ Se Wallers uppsats "Lottläggning och värdering enligt AGL" i Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, s 151 – 166.

⁹ Se a a s 166. I första hand väcker dock Waller i uppsatsen frågan om tiden inte är mogen för en övergång till ett kvarlåtenskapssystem.

¹⁰ Jag åsyftar här främst NJA 1979 s 610 (beskattning av räntefri försträckning), NJA 1980 s 642 och s 646 (gåvobeskattning av aktiebolag) och NJA 1982 s 493 (beskattning av ogiltiga gåvor).

¹¹ Se SOU 1987:62 s 241 ff.

¹² Se Agell, Äktenskaps- och samboenderätt enligt 1987 års lagstiftning, andra omarbetade upplagan 1987, s 145.

¹³ Se prop 1986/87:1 s 86 och 241.

¹⁴ För andra exempel på fördelningen mellan olika intressenter vid makes död, se Anders Agell a a s 139 f, Anders Eriksson, Den nya familjerätten, andra upplagan 1987, s 108 ff, och Thomas Carlén-Wendels, Bodelning och arvskitte, sjunde upplagan 1988, s 95 f.

¹⁵ Se prop 1987/88:61 s 36 och 39.

¹⁶ Prop 1987/88:61 s 39.

¹⁷ SkU 1987/88:14 s 31. Det kan anmärkas att utskottet ansåg att det framgick av ordalydelsen i lagtexten att basbeloppsregeln skall tillämpas vid det andra dödsfallet (15 § 2 mom andra st 3 AGL jfr med 3 kap 2 § tredje st ÅB). Någon ändring i lagtexten på denna punkt ansågs därför inte erforderlig. Ett otvetydigt utskottsuttalande tar enligt allmänna tolkningsprinciper över ett uttalande i propositionen. Det talar för att tillmäta utskottets uttalande avgörande vikt i detta fall. Det är dock endast med viss svårighet som de angivna bestämmelserna i AGL och ÅB kan ges

den innebörd som utskottet förespråkar. Ett förtydligande i lagtexten hade därför varit på sin plats, särskilt med hänsyn till att en avvikelse från hälftenindelningen normalt leder till att en sammanlagt högre arvsskatt belastar dödsbodelägarna.

¹⁸ Englund, Svensk skattetidning 1965 s 375 ff. Se även Beskattning av arv och gåva, s 148 ff.

¹⁹ Se diskussionen mellan Englund och Lodin i Svensk Skattetidning, 1965 s 375 ff och 1966 s 129 ff, 265 ff och 386 ff. En av de intressanta frågor som Englund och Lodin diskuterade var om den angivna fördelningsreglen är dispositiv eller inte. Englund hävdade att dispositionsfrihet föreligger endast såtillvida att en omfördelning som rymms inom de principer som i skattesammanhang utvecklats för arvsavstående kan accepteras. I övrigt skulle fördelningsregeln upp-

fattas som indispositiv. Lodin å sin sida menade att fördelningen av skatten, liksom avstående vid arvskiftet, kan ske utan gåvoskattekonsekvenser så länge fördelningen eller avstående håller sig inom dödsbodelägarkretsen och universella testamentstagare inte erhåller större andel i boet än vad testamentet föreskriver. Trots att lång tid förflutit sedan Englund och Lodins meningsutbyte har det ännu inte klarlagts var gränserna går. I NJA 1985 s 264 ansågs dock inte ett arvsavstående som skedde vid arvskiftet vara gåvoskattepliktigt. I målet hade sådana villkor för avstående uppställts att man kan fråga sig om inte acceptandet av avstående innebar en generösare bedömning än vad som är praxis när ett arvsavstående föreligger vid det schematiska arvskiftet.

LANDINS REVISIONSBYRÅ

anställer

revisorer

AUKTORISERADE

GODKÄNDA

Vill Du veta mera – ring Olle Landin eller Kjell Carlsson.
I anställningsärenden samarbetar vi med ITP – Urval,
där vår kontakt är Bodil Sandberg, tel 08-702 00 01.

Gustavslundsvägen 141 • 161 36 BROMMA ☎ 08-80 78 30