

Reflexioner kring ett KR-utslag ang. rätten till s. k. sparavdrag i visst fall

Av taxeringsintendenten Bo Kallenberg

Nyligen avkunnade KR ett utslag av principiellt intresse ang rätten till s k sparavdrag från inkomst av kapital, när denna inkomst härrör från ett oskiftat dödsbo, vilket jämlikt 53 § 3 mom 4 st KL skall taxeras enligt bestämmelserna för handelsbolag. Omständigheterna var i korthet följande: Det gällde en taxering år 1969 där en gift kvinna, som var delägare i ett dödsbo med bl a inkomst av kapital, inte avlämnat någon deklaration och inte heller av TN åsatts någon taxering. TI yrkade hos PN att hon skulle taxeras för sin andel av bl a kapitalinkomsten men utan s k sparavdrag jämlikt 39 § 3 mom KL med den motiveringen, att så länge dödsboet var oskiftat, ifrågavarande inkomst var att anse som en juridisk persons kapitalinkomst. Enligt sistnämnda lagrum medges endast fysiska personer sparavdrag varför dylikt avdrag i förevarande fall inte kunde ifrågakomma. PN medgav emellertid avdraget och motiverade sitt beslut sålunda: ”Bestämmelserna i 53 § 3 mom KL samt punkt 4 av anvisningarna till samma lagrum finner PN böra så förstås, att ett dödsbos inkomst av olika slag skall hänföras till dödsbodelägarna som inkomst av samma slag. Den skattskyldiga är därför berättigad till extra avdrag för sin andel i dödsboets inkomst av kapital.” Efter besvär av TI med yrkande om bifall till sin talan i PN utlät sig KR på följande sätt: ”Vid dödsboets taxering skall enl 53 § 3 mom 4 st KL tillämpas de för handelsbolag gällande bestämmelserna. Enligt punkt 4 av anvisningarna till 53 § samma lag skall i enlighet härmed dödsboets inkomst hänföras till de särskilda delägarnas inkomst med belopp som för varje delägare motsvarar hans andel i boets inkomst. Härav får anses följa att det är dödsboets sammanlagda inkomst utan uppdelning på några dödsboets förvärvskällor som skall fördelas på delägarna. Då sålunda den skattskyldiga ej kan anses ha haft inkomst av kapital, har hon ej rätt till extra sparavdrag.”

Utslaget får i sak, d v s betr det nekade sparavdraget, anses riktigt och stå i överensstämmelse med lagstiftarens intentioner, vilket torde framgå av följande tillspetsade exempel. Antag att ett dödsbo har 4 000 kr i inkomst av kapital och fem delägare med lika andelar och att alla är gifta och var och en berättigad till extra sparavdrag med 800 kr. Därest KR:s utslag gått i motsatt riktning hade denna inkomst som före lagändringen beskattats fullt hos dödsboet, helt undgått beskattning. Detta kan uppenbarligen inte ha varit lagstiftarens mening, då ju lagändringen tillkom just för att förhindra obehörig skattevinst genom att bibehålla stora dödsbon oskiftade under lång tid.

Vid närmare studium av KR:s utslag kan man dock inte undgå att ställa sig en del frågor. KR anser att dödsboets sammanlagda inkomst inte skall uppdelas på olika förvärvskällor och att delägarna i förevarande fall inte kan anses ha haft inkomst av kapital. Svårigheter måste då uppkomma när man skall avgöra frågan om dödsbo-delägarnas rätta beskattningsort beträffande i dödsboets totala inkomst ingående förvärvskällorna. Det är nämligen vanligt att ett oskiftat dödsbo av "handelsbolagskaraktär" åtnjuter inkomst av såväl jordbruksfastighet och annan fastighet som kapital. Lika vanligt är det att den avlidne vid sin död är mantalsskriven och äger fastighet i en kommun, medan delägarna är bosatta i annan eller andra kommuner. Att delägarna skall taxeras till kommunal inkomstskatt en var för sin andel av fastighetsinkomsten i den kommun där fastigheten är belägen, är klart, men var skall inkomst av kapital beskattas? Om någon uppdelning på olika förvärvskällor ej skall förekomma, kan svaret eventuellt bli att beskattning skall ske i dödsboets hemortskommun (vilket icke skett i det refererade fallet). Detta kan emellertid anses strida emot regeln i 59 § 1 mom KL, där det stadgas att inkomst av bl a kapital, som förvärvats av fysisk person (delägaren) skall beskattas i hans hemortskommun. Detta under förutsättning att man inte anser skattesubjektet vara dödsboet, i vilket fall rätt beskattningsort blir den avlidnes hemortskommun. Denna mening har för övrigt förfäktats av aukt revisorn G Thomsen¹ som även han till stöd för sin uppfattning åberopat nyssnämnda lagrum, och frågan är om inte detta är det riktigaste bl a med hänsyn till denna kommuns berättigade intresse av att även efter lagändringen få behålla en kanske god inkomstkälla. Av motsatt mening synes emellertid 1953 års skatteflyktskommitté, vars betänkande legat till grund för bl a de ändrade reglerna för taxering av här ifrågavarande dödsbon, vara, när den på sid 249 i betänkandet uttalar (inom parentes) att den kommunala taxeringen av inkomst av kapital skall ske i delägarens hemortskommun. Till samma resultat kom RR i fallet RÅ 1955 not 282 (närmare refererat i Geijer-Rosenqvist-Sterners rättsfallssamling), där fråga var om ett kommanditbolag med förvaltningsverksamhet och med inkomst av kapital. Möjligen kan kommitténs uttalande ha grundats på detta avgörande.

Ett ytterligare belegg för att en uppspaltning av ett dödsbos inkomst i olika förvärvskällor torde böra ske kan man finna i 4 § 2 st av nu gällande kupongskatteförordning, där det stadgas att skattskyldighet föreligger för den del av utdelning å svenska aktier, som – – – belöper på delägare som ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket. Det synes svårt att utan fördelning å olika förvärvskällor i detta fall kunna följa givna lagregler.

Slutligen bör inte förglömmas att det även på grund av de nya beskattningsregler som gäller fr o m 1972 års taxering, i vissa fall kan bli nödvändigt med en uppdelning av dödsboinkomst, då ju A- och B-inkomster i skattehänseende behandlas på olika sätt.

Sammanfattningsvis kan man väl – såsom ovan nämnts – först och främst anse det riktigt att i här nämnda fall beskatta delägarna för dödsboets kapitalinkomst *utan*

¹ G Thomsen: "Om handelsbolagets skatterättsliga status". Sv Skattetidning 1956 s 23.

extra sparavdrag men inte på grund av att de inte kan sägas ha haft inkomst av kapital utan därför att det i själva verket är en juridisk persons (dödsboets) inkomst, som endast av skattetekniska skäl taxeras hos delägarna. Därefter synes det nödvändigt att – för att kunna komma till rätta med beskattningsortsfrågan (hur nu denna betr kapitalinkomst rätteligen skall lösas) – göra en fördelning av dödsboets inkomst på olika förvärvskällor.