

Ytterligare reflexioner kring ett KR-utslag angående dödsbodelägarnas beskattning

I

Av bitr taxeringsintendenten Eric Sjölin

I häfte 7, s 339 av denna tidskrift för innevarande år har taxeringsintendenten Bo Kallenberg kommenterat ett utslag i kammarrätten gällande frågan om delägarna i ett dödsbo, för vilket reglerna om handelsbolag är tillämpliga, skulle redovisa sin del av dödsboets inkomst uppdelad på olika förvärvskällor eller ej. Kammarrätten ansåg inte att någon uppdelning skulle ske.

Man kan i likhet med Kallenberg ifrågasätta riktigheten av detta ställningstagande. Utöver vad han framhåller kan påpekas, att i anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen finns vid punkt 9 ett stadgande som anger att avlöning, som delägare i bl a handelsbolag uppburit från bolaget, skall anses som inkomst av den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit. Skulle inte denna regel vara tillämplig i det fall en dödsbodelägare arbetade i ett dödsboet tillhörigt jordbruk och erhöll lön härför? Och om regeln gäller hur har då kammarrätten tänkt sig att beskattningen skulle ske? Skulle "lönen" tagas upp som inkomst av jordbruksfastighet medan inkomsten i övrigt hänföres till något annat (rörelse?). Och var skall för övrigt kommunalbeskattningen ske om inte delägarna och dödsboet har samma hemortskommun?

Det finns vidare ett utslag i regeringsrätten (RÅ 1956 ref 40) där ränta å bolagsmans insats i kommanditbolag hänförs till den förvärvskälla, varav bolagets inkomst härflutit. Ett kommanditbolag är väl utan tvekan endast en särskild form av handelsbolag och jag har då svårt att förstå hur man kan förena regeringsrättens ställningstagande med kammarrättens uppfattning att någon uppdelning på förvärvskällor inte skall ske för dödsboets (handelsbolagets) inkomst.

Även om jag sålunda delar Kallenegrs uppfattning att uppdelning på förvärvskällor bör ske kan jag inte följa honom när han anser det riktigt, att sk sparavdrag vägrades i det aktuella fallet. Gör man uppdelning på förvärvskällor finner jag det för min del uteslutet att vägra sådant avdrag.

Kallenberg lämnar ett exempel där hela dödsboets kapitalinkomst skulle undgå beskattning vid en uppdelning på dödsbodelägarna och förmenar att detta inte kan ha varit lagstiftarens mening, då bestämmelsen om tillämpning av reglerna för handelsbolag tillkommit för att förhindra obehörig skattevinst för dödsbo. Även om

denna avsikt förelegat så följer väl inte därav att reglerna måste tolkas på sådant sätt, att beskattningen blir hårdare än vad som blir fallet därest dödsboet skiftats. Snarare är det väl så att man i görligaste mån önskat uppnå samma effekt som om skifte ägt rum. Och hade dödsboet skiftats så skulle ju otvivelaktigt under de angivna förutsättningarna någon verklig beskattning av kapitalinkomsten inte ha skett.

Förmenar man att beskattningen inte får bli lindrigare genom att en uppdelning på dödsbodeläggarna sker hamnar man i en orimlig situation. Man skulle då med samma rätt kunna hävda att det inte varit lagstiftarens mening att fördela förmögenheten i de fall dödsbodeläggarna inte blir påförda någon skattepliktig förmögenhet oaktat dödsboet skulle ha fått sådan om inte uppdelning skett.

II

Av auktoriserade revisorn Karl Johansson (Göteborg)

Det av taxeringsintendent Bo Kallenberg refererade KR-utslaget i Skattenytt, nr 7 d å föranleder honom till följande reflektion (bl a): "Utslaget får i sak, dvs 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."

Så långt hr Kallenberg. Om författaren hade dragit ut konsekvenserna av sin egen "bevisföring" genom exemplet härovan torde han knappast ha kommit fram till de slutsatser han dragit av sitt eget konstruerade fall. Vad hade i inkomstskattehänseende blivit följden av ett arvskifte (ev delskifte) här? Jo att just det (de) sparavdrag, som Kallenberg argumenterar emot för delägare i dödsbon (och KR vägrat i sitt utslag) kommer delägarna/arvingarna tillgodo vid deras inkomsttaxering. Och detta har självfallet lagstiftaren även avsett, såvida sparavdrag ö h t skall tillåtas vid taxeringen. Talet om "obehörig skattevinst" torde knappast vara relevant i detta sammanhang. Därmed är också denna komplikationen vid uppdelningen av dödsboets inkomst i olika förvärvskällor för delägarna borta.

Anm: Det är tyvärr ofrånkomligt att delade meningar uppkommer vid tillämpning av ny lagstiftning. Detta understryks inte bara av debatten här utan också av det förhållandet att en annan avdelning i KR i ett senare mål kommit till annat resultat än i det mål, som Kallenberg åberopat. Det nya målet avgjordes 1.7.71 och gällde bl a Lars Waldenströms taxering till kommunal inkomstskatt 1969 i Lidingö i Stockholms län. I detta fallet hade W i deklARATIONEN yrkat avdrag för under-

skott av kapital med 31 895 kr, vilket medgivits honom av TN. Hos PN yrkade TI att taxeringen skulle höjas med 3 283 kr eftersom W:s andel i ett dödsbos inkomst av kapital uppgick till 3 283 kr. Dödsboet hörde hemma i annat län. TI framhöll att beloppet 3 283 kr skulle räknas in bland W:s intäkter av kapital och att avdraget för underskott av kapital skulle minskas i motsvarande mån. PN biföll TI:s talan. KR lämnade W:s yrkande om att bli taxerad i enlighet med deklarationen utan bifall samt yttrade: I målet är ostridigt att med tillämpning av 53 § 3 mom fjärde stycket kommunalskattelagen de för beskattning av handelsbolag gällande bestämmelser skall gälla i fråga om dödsboet efter Martin Waldenström. I 53 § 2 mom samma lag stadgas att handelsbolag icke taxeras utan att dess inkomst hänföres till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets inkomst. Enligt allmänt vedertagen rättstillämpning skall därvid inkomsten vid delägars taxering upptas i samma förvärvskälla som den hänföres till hos handelsbolaget. Vid angivna förhållanden har prövningsnämnden förfarit riktigt då beloppet 3 283 kr vid Lars Waldenströms taxering upptagits såsom intäkt i förvärvskällan kapital i följd varav hans underskott av kapital i motsvarande mån minskats. — —

Red