

Handelsbolagsbeskattning av dödsbon ännu en gång

Av skattekonsulten Lennart Toftered

I Skattenytt nr 10 1977 ställde jag några frågor rörande handelsbolagsbeskattning av dödsbon i de fall efterlevande make äger eget giftorättsgods. Frågorna har nu i allt väsentligt besvarats av regeringsrätten dit problemen förts fram i ett förhandsbeskedsärende. Omständigheterna var i korthet följande.

En skattskyldig avled 1975, efterlämnande make och fem barn. I bouppteckningen redovisades giftorättsgods (jordbruksfastigheter och rörelse) tillhörigt båda makarna. Varken fastigheterna eller rörelsen innehades med samäganderätt.

I framställningen redovisades tämligen utförligt de problem som uppkommer, om man försöker samordna de civilrättsliga reglerna rörande äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods med de skatterättsliga, särskilt när handelsbolagsreglerna i sinom tid aktualiseras. Framställningen utmynnade i följande frågor.

”1. Är det vid 1977 års taxering tillämpade förfarandet, innebärande att efterlevande maken i egen deklaration redovisar sitt eget giftorättsgods samt avkastningen därav, lagligen grundat?

2. Om bodelning och arvskifte inte företages, skall år 1980 vid eventuell tillämpning av handelsbolagsbestämmelserna enligt 53 § 3 mom fjärde stycket KL så förfaras, att dödsboets och mitt giftorättsgods — liksom avkastningen därav — sammanföres i uppgift enligt 38 § taxeringslagen och fördelas med hälften på mig och en tiondedel på envar av övriga dödsbodelägare?”

3. Om fråga 2 besvaras nekande lär konsekvensen bli att jag skall i egen deklaration redovisa mitt giftorättsgods samt avkastningen därav. Skall i så fall — om förutsättningarna för handelsbolagstaxering enligt 53 § 3 mom fjärde stycket KL är uppfyllda — den avlidnes giftorättsgods samt avkastningen därav fördelas med

- a) en femtedel på envar av övriga dödsbodelägare? eller
- b) med hälften på mig och en tiondedel på övriga dödsbodelägare?

4. Vidare om fråga 2 besvaras nekande: Skall i så fall förutsättningarna för handelsbolagstaxering enligt 53 § 3 mom fjärde stycket KL bedömas med hänsyn enbart till dödsboets egen inkomst eller förmögenhet?

Rättsnämnden lämnade följande svar (namnen utelämnade):

”Nämnden finner att värdet av X:s giftorättsgods utgör skattepliktig förmögenhet för henne, liksom avkastningen därav utgör skattepliktig intäkt för henne. På grund härav besvarar nämnden fråga 1 jakande.

Vad häfter angår fråga 2 i ansökningen finner nämnden att den omständigheten att bestäm-

melserna om taxering av handelsbolag kan komma att tillämpas för dödsboet efter. . . inte medför någon förändring i fråga om skyldigheten för X att till beskattning redovisa värdet av hennes giftorättsgods och avkastning därav. På grund härav besvarar nämnden fråga 2 nekande.

Beträffande fråga 3 i ansökningsen finner nämnden att — oavsett om X:s giftorättsgods utgör mer eller mindre än hälften av hennes och den avlidne makens sammantagna giftorättsgods — hon inte kan anses vara ägare till någon del av den avlidne makens giftorättsgods, liksom dödsboet inte kan anses vara ägare till någon del av X:s giftorättsgods. X kan därför inte anses ha andel i boets behållning. På grund härav skall — vid tillämpning för dödsboet av bestämmelserna om taxering av handelsbolag — den avlidnes giftorättsgods samt avkastningen därav fördelas med en femtedel på ettvarvt av de fem barn som utgör dödsboets övriga delägare.

Vad slutligen angår fråga 4 i ansökningsen finner nämnden att, eftersom X inte kan anses ha andel i dödsboets behållning, de beloppsmässiga förutsättningarna för att i beskattningshänseende behandla dödsboet som handelsbolag skall bedömas med hänsyn enbart till värdet av dödsboets egendom och inkomsten av avkastningen därav. På grund härav besvarar nämnden fråga 4 jakande.”

Regeringsrättens dom är intressant:

”I målet finns två huvudfrågor. Den första tar sikte på de taxeringar vid vilka enligt 53 § 3 mom. tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370) dödsboet skall taxeras som självständig juridisk person och gäller huruvida då även den efterlevande makans, X:s, giftorättsgods skall redovisas i dödsboets deklaration eller i hennes egen deklaration. Den andra huvudfrågan avser taxering enligt 53 § 3 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen, d v s när reglerna om handelsbolag skall tillämpas, och hur i sådana fall skall förfaras med efterlevande makans giftorättsgods.

Vad till en början gäller förhållandena vid taxering enligt 53 § 3 mom. tredje stycket kommunalskattelagen — alltså för den tid innan handelsbolagsreglerna skall tillämpas som omfattas av klagandens fråga 1 — finner regeringsrätten lika med riksskatteverkets nämnd för rättsärenden att X:s giftorättsgods och avkastningen därav skall beskattas hos henne.

Beträffande tillämpningen av 53 § 3 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (se även 6 § 3 mom. lagen /1947:576/ om statlig inkomstskatt) samt som följd härav även 3 § 1 mom. d) och 6 § 1 mom. a) lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt gör regeringsrätten följande bedömning.

Någon direkt författningsföreskrift som reglerar förfarandet vid bestämmandet av dödsbodelägars andel i dödsbo som skall beskattas som handelsbolag finns inte utöver regeln i punkt 4 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen som stadgar att, om inte annat följer av arvsavsägelse eller avtal om sammanlevnad i oskiftat dödsbo, delägars andel i boets inkomst anses motsvara hans andel i boets behållning enligt lag och testamente.

Huvudsyftet med bestämmelserna om att dödsbo skall behandlas som handelsbolag var att förhindra skatteundandragande och att skapa likformighet i beskattningshänseende mellan dödsbodelägare och andra skattskyldiga (prop 1966:85 s 89). Den avsedda beskattningseffekten angavs vara att träffa dödsboets inkomster och förmögenhet med samma skatt som skulle träffat dess delägare om dödsboförvaltningen avvecklats.

De uttalanden som gjordes under förarbetena till 1966 års lagstiftning (se bl a prop 1966:85 s 90 f) tyder närmast på att man avsett att införa en ordning där dödsbodelägarnas andelar varje beskattningsår bestäms genom tillämpning på de då aktuella förhållandena av gällande regler om bodelning och skifte. Ordalagen i 3 § 1 mom. d) lagen om statlig förmögenhetsskatt, där det föreskrivs att som tillgång vid förmögenhetsberäkningen skall upptas bl a andel i oskiftat dödsbo som vid taxering till statlig inkomstskatt skall behandlas som handelsbolag, jämförda med reglerna om skattskyldighet i 6 § 1 mom. samma lag leder fram till samma tolkning.

Det måste med anledning av det här anförda anses ligga närmast till hands att — sedan med

hänsyn till dödsboets ställning i inkomst- eller förmögenhetsskattelhänseende en gång konstaterats att handelsbolagsreglerna skall tillämpas — så länge bodelning ej skett låta efterlevande makes giftorättsgods och avkastningen därav ingå vid handelsbolagsredovisningen. En ändring av förhållandena för efterlevande make inträder således från och med det beskattningsår då handelsbolagsreglerna skall tillämpas. Svaret på klagandenas fråga 2 blir därför jakande, med den anmärkningen att fördelningen mellan efterlevande make och övriga dödsbodelägare till följd av giftorätt får ske med tillämpning av reglerna i 13 kap giftermålsbalken.

Vid denna bedömning saknas anledning att besvara övriga frågor.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda”.

Civilrättsligt är väl saken helt klar: efterlevande maken äger sitt giftorättsgods och har ensam rätten till avkastningen, låt vara med redovisningsskyldighet enligt giftermålsbalken 12:4 vid bodelningen. Sedan skattepraxis genom utslaget RÅ 1968 ref 59 sent omsider anpassat sig härefter är det konsekvent att besvara fråga 1) jakande.

Hur kan då regeringsrätten komma fram till att fråga 2) också skall besvaras jakande — här borde ju konsekvensen ha föranlett ett nekande svar. Anledningen måste vara att skattereglerna tillåter konsekvens endast så länge dödsbo utgör självständigt skattesubjekt. Rättsnämnden tycks delvis ha bedömt punkten 4 första stycket av anv till 53 § KL som en nullitet — den har bortsett från att arvskifte så snart giftorättsgods finns enligt lag måste föregås av bodelning (Ärvdabalken 23:1 andra stycket). Regeringsrätten har föredragit att göra det enda möjliga av en omöjlig situation.

Några exempel

Vilka blir nu konsekvenserna av det enda möjliga? Ja, man kan leka med olika exempel och komma fram till de mest befängda resultat. Jag skall visa endast tre fall. I intetdera av dem har jag tagit ställning till frågan om eventuell lön till dödsbodelägare för utfört arbete — sådan kan alltså redan ha utgått eller kan tänkas minska den redovisade inkomsten. Rimligt antagande bör vara att den större och högst avkastade förmögenheten avser förvärvskälla inom inkomstlagen rörelse eller jordbruk.

Frågan huruvida handelsbolagstaxering skall äga rum skall enligt domen avgöras enbart på grundval av dödsboets inkomst eller förmögenhet.

Exempel 1

Dödsboets giftorättsgods och förmögenhet	90 000
Skattepliktig avkastning därav	9 000
Efterlevande makens giftorättsgods och förmögenhet	500 000
Skattepliktig avkastning därav	100 000

Kommentar:

I detta fall överskrider dödsboet ensamt inte någon av de uppställda gränserna för handelsbolagsbeskattning. Dödsboet skall således bestå som

självständigt skattesubjekt och efterlevande maken skall själv deklarerat sitt giftorättsgods och avkastningen därav.

I hur många fall liknande detta har handelsbolagsreglerna felaktigt tillämpats genom åren?

Exempel 2

Dödsboets giftorättsgods och förmögenhet	110 000
Skattepliktig avkastning därav	9 000
Efterlevande makens giftorättsgods och förmögenhet	500 000
Skattepliktig avkastning därav	100 000

Kommentar:

I detta fall överskrider dödsboet förmögenhetsgränsen 100 000 kronor. Detta medför att handelsbolagsreglerna blir tillämpliga och att de övriga dödsbodelägarna skall förmögenhetsbeskattas för andel i efterlevande makens giftorättsgods samt inkomstbeskattas för del av avkastningen. Resultatet blir att efterlevande makens förmögenhet plötsligt sjunker från 500 000 kronor till 305 000 kronor och inkomsten från 100 000 kronor till 54 500 kronor. Inte illa! Priset får emellertid betalas av övriga dödsbodelägare som plötsligt avkrävs skatt för inkomster, som utgått till en helt annan skattskyldig! Man må hoppas att familjeandan är god.

Jag kan inte motstå frestelsen att ytterligare dramatisera detta exempel. Låt oss anta att efterlevande maken avyttrar sitt giftorättsgods med sju-siffrig vinst som följd. Vad händer om de övriga dödsbodelägarna i sin för-tvivlan underlåter att redovisa sin (skattemässiga) andel i vinsten? Nog bör väl skattetillegg utgå?

Exempel 3

Dödsboets giftorättsgods och förmögenhet	500 000
Skattepliktig avkastning	100 000
Efterlevande makens giftorättsgods och förmögenhet	110 000
Skattepliktig avkastning därav	9 000

Kommentar:

Även i detta fall blir handelsbolagsreglerna tillämpliga. Fördelningen av förmögenhet och avkastning blir densamma som i föregående fall. I detta fall torde emellertid skattekraven motsvaras av skatteförmåga, eftersom efterlevande maken får antagas ha bevakat sin rätt vid delningen av boets avkastning.

Det svänger!

Låt oss återgå till exempel 2 ovan och låt oss antaga att efterlevande ma-

kens giftorättsgods en gång utgjort ett fåmansföretag av sådant slag, där inkomstuppdelning mellan makarna varit möjligt. Vi kan då få följande variationsmönster i deklARATIONERNA före och efter dödsfallet.

1. Beskattning under livstiden

Inkomstuppdelning enligt de grunder, som anges i anvisningarna till 52 § KL.

2. Beskattning under dödsåret

Beskattningssituationen i långa stycken oklar på grund av att bestämmelserna i anv till 52 § KL skall samordnas med bestämmelserna i KL 65 § 3 st. En inventering av problemen har utförts av professor Welinder i Svensk Skattetidning 1977 sid 75 och 78.

3. De tre efterföljande taxeringsåren

Efterlevande maken beskattas för all inkomst av förvärvskällan.

4. Fr o m femte taxeringsåret efter dödsåret

Via handelsbolagsreglerna beskattas övriga dödsbodelägare för del av inkomsten i förvärvskällan, trots att den i sin helhet uppburits av efterlevande maken.

Några avslutande reflexioner

Ännu en gång: Lagstiftningen rörande handelsbolagsbeskattning av dödsbon vilar på den praktiska förutsättningen att den make som avlider först ensam ägt allt giftorättsgods. Brister denna förutsättning till någon del är reglerna i många fall omöjliga att tillämpa.

Säg bara inte att frågan lätt kan lösas genom att dödsbona skiftas (eller åtminstone blir föremål för bodelning). Dödsboet är en ofta utmärkt förvaltningsform som ingen av skatteskal skall behöva avstå från så länge civil-lagstiftningen tillåter dödsbon.

Sedan regeringsrätten tillhandahållit facit vågar man påstå att åtskilliga dödsbon felaktigt utsatts för handelsbolagstaxering och att reglerna över huvud taget hanterats på sätt som innebär rättsvillfarelse. I stort sett tar kanske felaktigheterna ut varandra men i enskilda fall måste de ofta ha inneburit avsevärda skatteskärpningar eller -lättnader. Härom är ingenting att säga så länge det allmänna drabbats, eftersom det rimligen är det allmänna som ensam skall betala priset för dålig skattelagstiftning. Men vad vill man nu i efterhand göra åt alla de fall, där enskild skattskyldig blivit lidande? Frågan är särskilt berättigad i dessa dagar då man diskuterar inte behovet men utformningen av en generalklausul, som i alla lägen skall garantera att kejsaren får sitt fulla mått, inte bara när den berörda skattelagstiftningen säger

att han så skall ha utan även när den inte säger det men enligt sina grunder borde säga det. Skulle däremot grunderna antyda att kejsaren rätteligen borde ha endast halvt mått blir ingen generalklausul tillämplig! En och annan remissinstans har för all del framfört propåer om en dubbelverkande klausul men resignationen är märkbar.

Det ställs här i landet krav på de skattskyldigas förmåga att tillgodogöra sig innebörden av gällande skattelag. Det allmännas toleransnivå är i detta avseende låg. Borde ändå inte, trots att vi är luttrade, riksdagen göra de berörda skattskyldiga den tjänsten att reglerna rörande handelsbolagsbeskattning av dödsbon ändras — eller rentav upphävs! — redan till 1979 års taxering? De civilrättsliga turerna kring giftorättsbegreppet är redan de så tillkrånade, att det bör kunna betraktas som nöjaktigt.

Årets viktigaste skatteinformation!

Med riksskatteverkets handledningar till hands känns deklara-tionsarbetet tryggare. Oklara frågor kan snabbt besvaras med hjälp av sakregister, marginalrubriker och hänvisningar till rätt lagrum.



Handledning för taxering 1979

330 sidor

Cirka pris 85:– inkl.moms

- inkomst av tjänst
- inkomst av kapital
- inkomst av annan fastighet
- inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet
- allmänna avdrag, grundavdrag
- skattereduktion, A- och B-inkomst
- skattebefrielse, förmögenhetstaxering
- kontantberäkning m m

Handledning för rörelse-och jordbruksbeskattning

470 sidor

Cirka pris 100:– inkl.moms

- företagsformer – civilrättsliga och skatterättsliga regler
- redovisningsregler
- allmänt om inkomst av rörelse
- kostnader i rörelse

- värdeminskning
- balansposter
- intäkter i rörelse
- varulagervärdering
- förmögenhetsbeskattning av rörelse-tillgångar
- om aktiebolag, ekonomiska föreningar, fåmansföretag, handelsbolag m m
- om fondavsättningar, pensioner m m
- inkomst av jordbruksfastighet m m

Rättsfallsreferat

Komplement till handledning för rörelse- och jordbruksbeskattning

80 sidor

Cirka pris 30:– inkl.moms

Cirka 160 rättsfall från regeringsrätten och kammarrätterna.



LiberFörlag