

Dödsbos skattskyldighet för icke verkställt samt periodiskt utgivet legat

Av professor Göran Englund

Till skillnad från arvinge och annan universell rättighetshavare i dödsbo är legatarie icke delägare i detta. I ÄB 11:10 definieras legat såsom en särskild i testamente given förmån, såsom viss sak eller visst penningbelopp eller nyttjanderätt till egendom eller rätt att därav njuta ränta eller avkomst. Som universell testamentstagare betecknas den som testator insatt i arvinges ställe genom att tillerkänna honom kvarlåtenskapen i dess helhet, viss andel i kvarlåtenskapen eller överskott därå.

Ej ovanliga är testamenten enligt vilka någon under sin livstid eller annan tid skall äga åtnjuta avkastningen av hela kvarlåtenskapen eller andel i denna medan äganderätten tillagts annan. I sådant fall kan avkastningstagarens intresse av dödsboförvaltningen i det väsentliga anses sammanfalla med ägarens. Frågan kan därför ställas huruvida avkastningsrätten är legat eller universell rätt. I fallet NJA 1947 s. 661 förelåg i arvsskattesammanhang en dylik situation. Avkastningstagarens rätt behandlades som legat.

Enligt ÄB 22:1 skall legat ur den oskiftade kvarlåtenskapen utgivas så snart detta kan ske utan men för någon, vars rätt är beroende av boets utredning. Bedömningen av frågan huruvida någons rätt kan komma att kränkas får som regel anses kunna göras först efter det att bouppteckningen upprättats. Dessförinnan torde utbetalning endast undantagsvis kunna påfordras. Naturligtvis kan dock i åtskilliga fall verkställigheten långt tidigare komma till stånd. Men även där en bouppteckning föreligger torde legatarie icke kunna kräva något utgivande förrän testamentet vunnit laga kraft.

Före verkställigheten får i första hand kontrolleras att boets borgenärer fullt ut kan bli tillfredsställda. Finnes giftorätsberättigad make till den avlidne måste likaså ses till att dennes krav i samband med bodelningen icke riskerar att bli åsidosatta. Detsamma gäller laglottberättigad arvinges rätt. I sammanhanget bör även den bestämmelse i ÄB 11:3 uppmärksammas enligt vilken vid verkställigheten legat, som avser viss egendom (saklegat), skall äga företräde framför annat. Resultatet kan bli att saklegat kan utgivas långt före penninglegat. Vid betalningen av de senare bör därtill uppmärksammas, att boet kan behöva åtskillig tid för att genom realisation av tillgångar få fram de erforderliga medlen.

Lång tid kan förflyta i sådana fall där boet visserligen skall verkställa legatet men detta gjorts beroende av tidsbestämmelse eller framtida villkor. Situationer kan också tänkas, där omedelbart inträdande villkor ger anledning till en längre tids tveksamhet om legatet skall mottagas eller icke. Så kan exempelvis vara fallet, där stiftelse tillägges fast egendom med speciella krav på hur denna skall användas.

Men även i sådana fall, där hinder att verkställa legat inte föreligger, kan genom legatariens särskilda önskan verkställigheten komma att skjutas på framtiden. Där legatarien samtidigt är universell rättighetshavare, är det långt ifrån ovanligt att verkställigheten sker först i och med arvsfiktet. Också den situationen kan tänkas, där avsikten att uppnå lindring i inkomst- och förmögenhetsbeskattningen är anledningen till att legatarien icke påfordrar verkställighet eller ber boet att vänta med denna.

Enligt 53 § 3 mom. KL övertager i och med dödsfallet boet skattskyldigheten för den avlidnes egendom. Dödsboet betraktas därvid som ägare till egendomen ifråga. Något särskilt undantag har i lagen inte gjorts för legat. Icke desto mindre uppkommer här problem. Dödsboet är en förmögenhetsmassa i vars förvaltning legatarierna ej äger taga del. Endast dödsbodelägarna är ansvariga för boets skulder. Än mera betydelsefullt är emellertid att med avseende å saklegat i de civilrättsliga lagmotiven uttryckligen uttalats, att legatarie i regel redan från och med dödsfallet bör betraktas som ägare till den honom genom testamentet tillerkända egendomen.¹⁾ Beträffande penninglegat lämnas i ÄB 22:5 den tolkningsregeln, att legatarie sedan fyra månader efter dödsfallet förflutit äger erhålla ränta enligt räntelagen. I ränteavseende kan penninglegat således sägas bli behandlat på samma sätt som en fordran på dödsboet.

Vid den följande behandlingen av frågan om omfattningen av dödsbos skattskyldighet skall legat, som avser viss egendom, och sådant som avser visst penningbelopp behandlas var för sig. I ett tredje avsnitt upptages legat, som avser periodisk rättighet.

Legat, som avser viss egendom

De centrala rättsfallen angående skattskyldigheten för saklegat gäller i första hand förmögenhetsskatten. Det finns därför anledning att först beröra den förmögenhetsskatterättsliga problematiken och därefter taga ställning till i vilken mån undersökningsresultaten kan vara av intresse även för inkomstbeskattningens del.

Förmögenhetsbeskattning

Frågan om vem som skall anses skattskyldig för under beskattningsåret icke verkställt saklegat har behandlats i de båda referatfallen RÅ 1965 ref. 11 (RSvSkT s 99) och 1968 ref. 79 (RSvSkT s. 111). Förhållandena i det förra var följande.

Fabrikör R avled den 2 juni 1954. Enligt testamente skulle honom tillhöriga aktier i familjeföretaget AB R överlämnas till en stiftelse, vilken skulle främja de anställdas sociala välfärd. Stiftelsen skulle dessutom erhålla 200 000 kr kontant. Bouppteckningen avslutades den 30 december samma år och inregistrerades i april 1955. Tillgångarna uppgick till 3,7 miljoner. Stadgar för stiftelsen fastställdes i november 1954. Aktierna överlämnades till stiftelsen vid tillfälle efter utgången av år 1955. På grund av likviditetssvårigheter erlades arvsskatt jämte indrivningsavgifter först i november 1957. Boet redovisade aktierna vid förmögenhetstaxeringen 1955 men yrkade senare rättelse jämlikt bestämmelserna för extraordinära besvär.

RegR fann med följande motivering, att aktierna icke skulle redovisas hos boet.

”Enligt ett av R upprättat testamente skulle ifrågakarande aktier tillfalla en särskilt bildad stiftelse. Som ej annat följer av testamentet, skulle avkastningen av aktierna, som må ha fallit efter R:s frånfälle, tillkomma stiftelsen. Stadgar för denna ha fastställts d 20 nov. 1954. Oaktat dödsboets utredning icke avslutats före beskattningsårets utgång, kunde det då, med hänsyn till testamentets innehåll i övrigt, boets ställning och övriga omständigheter, antagas, att i vart fall huvudparten av aktierna skulle komma att utgivas till stiftelsen. . .”

I 1968 års fall, som även kom att gälla inkomstbeskattningen, blev utgången den motsatta. Förhållandena var följande.

S, som avled den 18 november 1959, hade i testamente förordnat att vissa fastigheter skulle tillfalla Lunds universitet. Testamentet vann laga kraft först i april 1961. Vid 1961 års taxering redovisade boet fastigheterna som tillgång men yrkade avdrag såsom för skuld med samma belopp. Först efter anmaning av TO redovisade boet nettointäkt av fastigheterna. Skuldavdraget nekades och fastighetsintäkten togs till beskattning. Dödsboet överklagade, Kammarrätten nekade bifall med motiveringen att dödsboet vid beskattningsårets utgång ännu ej avträtt fastigheterna till legatarien.

RegR fastställde kammarrättens slut men lämnade följande motivering:

”Av utredningen framgår att frågan huruvida testamentet skulle bli bestående icke var avgjord vid beskattningsårets utgång samt att dödsboförvaltningen under beskattningsåret omhändertade fastigheterna och uppbar avkastningen av desamma. På grund härav och då i målet icke förekommit omständighet som föranleder att dödsboet det oaktat icke skulle vara skattskyldigt för fastigheterna och avkastningen, fastställer RegR det slut KammarR:s utslag innehåller.”

Först kan här påpekas, att fråga om ännu icke utgivet legat skall upptagas till beskattning hos legatarie i praktiken sällan torde uppkomma annat än där skattskyldig har intresse av sådan redovisning. I det motsatta fallet saknar taxeringsmyndigheterna i regel de handlingar, som skulle möjliggöra en taxering hos legatarien. Varken bouppteckning eller testamente brukar ju bifogas dödsboets deklARATION och taxeringsmyndigheterna kan ej heller utan att infordra särskild upplysning veta något om laglotsanspråk och makes vederlaganspråk. På grund av det oklara rättsläget kan det antagas, att de skattskyldiga — där de nu över huvud taget är medvetna om problemet — å sin sida finner en omfattande valfrihet vara för handen.

Med de båda ovan redovisade avgörandena står det klart, att legat under vissa förutsättningar skall tagas till beskattning hos legatarien trots att det ännu ej verkställts. Därmed får RegR anses ha knutit an till den i de civilrättsliga

förarbetena markerade uppfattningen att legatarie i regel redan från och med dödsfallet skall betraktas som ägare till den honom tillerkända egendomen. Därmed är det dock icke sagt att tillämpningsområdet för denna princip kan givas samma omfattning som inom civilrätten. Skatterätten har sina alldeles särskilda problem, bland annat tidsuppdelningen i form av från varandra avgränsade beskattningsår. Möjligheten att i efterhand riva upp redan verkställda taxeringar är avsedd endast för undantagsfall. Oklarheten angående storleken av de skilda anspråken i boet har man därför i första hand avsett att lösa genom att skjuta in dödsboet som ett särskilt skattesubjekt. Beskattningen bör av denna anledning förläggas till legatarien endast i sådana fall, där det med viss sannolikhet kan avgöras att denne verkligen kommer att erhålla legatet. Skulle det sedan visa sig att det faktiska utfallet blir ett annat synes — eftersom tveksamhet är för handen om huruvida extra ordinär besvärsmätt enligt 100 § 7) TL föreligger — rättelse få sökas genom resning.²⁾

Avgörandet i 1965 års fall får således så uppfattas som att förmögenhetsbeskattningen av legatet skall förläggas till legatarien, där sannolikheten talar för att denne verkligen kommer att erhålla detta. Den första fråga som bör ställas är, vilken tidpunkt som sannolikhetsbedömningen bör hänföra sig till. I och för sig skulle man kunna tänka sig att beakta alla omständigheter, som varit kända vid deklarationens upprättande eller kanske till och med vid den senare tidpunkt, då taxeringen faställdes i första instans. Av både 1965 och 1968 års avgörande framgår emellertid att RegR valt en tidigare tidpunkt, dvs beskattningsårets utgång. Inte minst praktiska hänsyn talar starkt för detta val.

Av central betydelse för möjligheterna att verkställa legatet är boets förmögenhetsställning. Vanligtvis kan detta inte överblickas förrän bouppteckningen upprättats. I 1965 års fall förelåg en den 30 december upprättad bouppteckning och även i 1968 års fall får en sådan antagas ha förelegat före beskattningsårets utgång. Av det förra fallet kan slutas, att inregistrering icke erfordras. Emellertid ger inget av de båda fallen grund för slutsatsen att bouppteckning under alla förhållanden är erforderlig. Situationer kan naturligtvis tänkas, där det exempelvis med utgångspunkt från den avlidnes sist avlämnade förmögenhetsdeklaration med stor säkerhet kan avgöras att ett saklegat skall kunna verkställas. Trots detta synes det inte minst av praktiska skäl vara rimligt att utgå ifrån att en upprättad bouppteckning är förutsättningen för att legatarien skulle kunna beskattas och att avvikelser från den riktlinjen endast bör ske i alldeles uppenbara undantagsfall.

Ej endast bouppteckningen utan även testamentet är en central handling då det gäller att avgöra sannolikheten för att legatet kommer att verkställas. I första hand kommer därvid testamentets giltighet i blickpunkten. Här kan betydelsefulla slutsatser dragas av de båda avgörandena. Av 1965 års referat framgår att testamentet icke klandrats. Dock kan klandertiden ej ha gått ut förrän

efter beskattningsårets utgång. Något godkännande dessförinnan torde ej heller ha skett.³⁾ En presumtion får således anses föreligga för att testamentet kommer att vinna laga kraft. I 1968 års fall hade denna brutits genom klander av den avlidnes son. Detta får antagas ha varit den helt avgörande orsaken till den annorlunda utgången. Med avseende å de andra i 1968 års dom återopade skälen, dvs att boet under året förvaltats egendomen och uppburit avkastningen av denna, föreligger däremot inget som avviker från 1965 års fall.

Förbryllande är emellertid att — att döma av formuleringen i 1968 års fall — RegR velat hålla möjligheten öppen att kunna förlägga beskattningen till legatarien trots att testamentsklander anförts. Ståndpunkten ger närmast anledning till den tolkningen, att skattemyndigheterna bör ge sig in på en prövning av klandrets berättigande. Detta är emellertid en uppgift för vilken dessa är föga lämpade. Vad RegR åsyftat är här oklart.

För bedömningen av sannolikheten kan även testamentets innehåll vara av betydelse. I 1965 års fall framgick att förevarande saklegat var det testamentariska förordnande, som i första hand skulle verkställas. Men boets skulder var betydande i förhållande till tillgångarna. RegR kunde inte ens förutsätta att hela legatet skulle kunna verkställas utan fick nöja sig med antagandet att åtminstone huvudparten av aktierna skulle komma att utgivas till legatarien. Något krav på mycket stor sannolikhet har således inte markerats.⁴⁾

Vid bedömningen av testamentet bör hänsyn även tagas till eventuella giftoräts- eller laglottsanspråk. En oklar fråga är, om laglottsanspråk eller makes krav på vederlag skall kunna beaktas där de icke hävdats före det ifrågavarande beskattningsårets utgång.

När egendom tillägges stiftelse, som ej tidigare existerat, synes enligt 1965 års avgörande som ytterligare krav för beskattning hos legatarien ställas att stadgarna blivit fastställda före beskattningsårets utgång.

Inkomstbeskattningen

Utgången i de båda ovan anförda rättsfallen torde berättiga till den slutsatsen, att även för inkomstbeskattningens del beskattningsårets utgång blir den senaste tidpunkten för beaktande av vilka omständigheter, som skall ingå i den sannolikhetsbedömning, som skall bli utslagsgivande för valet av skatteobjekt. Vid inkomstbeskattningen uppkommer emellertid det ytterligare problemet att där oklarheten har hävts detta har skett under loppet av ett beskattningsår. Fråga uppkommer därför, om skattskyldigheten för de av boet uppburna intäkterna skall delas upp mellan boet och legatarien. Mot ett sådant förfarande kan dock anföras att boets skattskyldighet närmast får betraktas som en provisorisk lösning, vilken är betingad av oklarheten angående legatariens rätt. När klarhet har vunnits, finns det inte längre något praktiskt skäl att använda dödsboet som skattesubjekt. Mot en uppdelning talar även det starka argumentet, att det ej sällan skulle vara synnerligen vanskligt att fixera den dag under beskattningsåret, då ovissheten skall anses vara hävd.

Besvärliga rättstvister skulle uppkomma. Föreligger således vid beskattningsårets utgång tillräcklig klarhet beträffande legatariens rätt, får denne därmed anses vara skattskyldig för hela beskattningsårets avkastning.

Redan vid förmögenhetsbeskattningen har en komplikation uppkommit, vilken inte närmare berörts i föregående avsnitt, nämligen hänsynen till skatteförmågetanken. Förmögenhetsskatten är ursprungligen avsedd att vara en skärpt skattebelastning på förmögenhetens avkastning. Den borde därför förutsätta att den skattskyldige under beskattningsåret varit i stånd att betala skatten ifråga. Men förmåga att betala kan inte anses vara för handen om varken legatet eller dess avkastning blivit utbetalt. I förmögenhetsskattesammanhang har skatteförmågetanken dock högst ofullkomligt kommit till uttryck i lagtexten. I det avseendet är läget ett annat vid inkomstbeskattningen. Genom det i 41 § KL uppställda kravet att intäkten skall vara "tillgänglig för lyftning" ligger ett uttryckligt hänsynstagande till att den skattskyldige skall kunna betala skatten. Dödsboet är emellertid en förvaltningsorganisation, som tillkommit utan legatariens medverkan, och denne saknar även möjligheter att påverka förvaltningen. Även om enligt ÄB 22:1 legat "skall utgivas så snart det kan ske utan men för någon, vars rätt är beroende av boets utredning", kan det trots detta dröja avsevärd tid innan legatet verkligen blir verkställt. En uppenbar motsättning kan således uppkomma mellan skatteförmågeprincipen å den ena sidan och principen att rätte ägare skall beskattas å den andra. I 1965 års avgörande, som endast gällde förmögenhetsbeskattning, har den senare fått bli utslagsgivande. Det skulle vara egendomligt om man här skulle välja en annan lösning för inkomstbeskattningens del, dvs i ett och samma fall beskatta legatarien för förmögenheten och boet för avkastningen. Den enda möjligheten att inte åsidosätta den uttryckliga bestämmelsen i 41 § KL blir därför att vänta med inkomstbeskattningen av legatarien till dess att avkastningen i samband med legatets verkställande blir tillgänglig för lyftning för honom. Lösningen kan emellertid ge anledning till missbruk från de skattskyldigas sida.

Ett särskilt problem föreligger, där det i testamente stadgas att viss egendom skall försälgas genom boets försorg och att köpeskillingen skall utbetalas till viss person. I sådant fall kan man vare sig för boets eller legatariens del knappast tala om någon äganderätt.⁵⁾ Föreligger emellertid tillräcklig klarhet om legatariens rätt, synes det mot bakgrunden av vad som ovan sagts ligga närmast till hands att beskatta denne för realisationsvinsten. Denna tanke synes också ligga bakom avgörandet i skogsbeskattningsfallet RÅ 1944 not. 319. Fråga var här om testamente enligt vilket all skog, som lagenligt kunde utstämplas på viss fastighet, skulle försälgas varefter köpeskillingen skulle överlämnas till ett antal legatarier. RegR fann till skillnad från de lägre instanserna att beskattning av dödsboet ej kunde ske. Skattefrihet kom till följd härav att föreligga, då intäkterna ej kunde beskattas hos annan än fastighetens ägare el-

ler brukare. Genom bestämmelsen i anv. 21 § p. 5 sista st. KL är denna möjlighet till kringgående — även om det strängt formellt sett är diskutabelt om man i förevarande fall kan tala om en äganderättsövergång — nu stoppad.⁶⁾ Bortsett från skog föreligger emellertid fortfarande viss oklarhet om hur man skall förfara, där egendomen ifråga ingått i arvlåtarens jordbruksfastighet eller rörelse. I konsekvens med 1941 års avgörande skall boet inte kunna beskattas och då legatarien varken är ägare eller brukare av jordbruksfastighet eller rörelseidkare möter även hinder att uttaga skatt av honom.

Den situationen kan även uppkomma, att boets förmögenhetsläge ej gör det möjligt att verkställa hela legatet men att efter försäljning en återstående del av köpeskillingen överlämnas till legatarien. Försäljningen är i sådant fall ett naturligt led i dödsboförvaltningen och en beskattning av vinsten i dess helhet hos boet bör därför ske.

Legat, som avser visst penningbelopp

Som inledningsvis har påpekats visar rätt till penninglegat stor likhet med en vanlig penningfordran. Enligt ÅB 22:5 skall efter fyra månader ränta utgå. Denna bör således beskattas hos legatarien och dödsboet enligt 39 § KL tillerkännas en motsvarande avdragsrätt. Skattskyldigheten inträder enligt 41 § KL när räntan blir tillgänglig för lyftning och rätten till avdrag uppkommer det år utbetalningen äger rum. I fallet RÅ 1949 ref. 24 (RSvSkT s. 7) där räntan enligt testamentet skulle utgå redan från månaden efter dödsfallet, befanns bestämmelsen i 19 § KL enligt vilken skattefrihet skall föreligga för vad som erhålles genom testamente ej utgöra något hinder mot att beskatta legatarien för utbetald ränta.

Vid förmögenhetsbeskattningen uppkommer ett särskilt problem med hänsyn till den särskilda bestämmelse i anv. 3 och 4 §§ p. 3 enligt vilken fordran, som gjorts beroende av ovisst villkor, icke skall medräknas. Enligt vad som tidigare sagts kan under kortare eller längre tid ovisshet föreligga om sådana omständigheter som testamentes giltighet, laglots- och vederlagsanspråks omfattning och storleken av den efterlämnade förmögenheten. Fråga uppkommer därför om man beträffande penninglegat skall göra en sannolikhetsbedömning liknande den vid saklegat. Den förmögenhetsskatterättsliga problematiken aktualiserades i fallet RÅ 1970 ref. 63 (RSvSkT s. 96) där förhållandena var följande.

P avled den 5 november 1963. Hans hustru var ende dödsbodelägaren men enligt P:s testamente skulle till en broder utbetalas 110 000 kronor. Bouppteckning upprättades i oktober 1964. På grund av vissa personliga förhållanden uppkom problem med överlämnandet av legatet och först den 30 december 1966 blev det insatt på bank för legatariens räkning. I deklarationen för beskattningsåret 1963 yrkade boet att få räkna av legatet som skuld.

Kammarrätten fann att avdrag ej kunde medgivas, då legatet, som ej var saklegat, icke lyfts av legatarien. RegR vägrade avdrag med motiveringen:

”Enär legatet ifråga icke utgivits under beskattningsåret, äger dödsboet icke vid beräkningen av den skattepliktiga förmögenheten avräkna ett mot legatet svarande belopp.”

Alldeles klara osäkerhetsmoment förelåg i detta fall. Dödsfallet skedde så sent som i november, någon bouppteckning hade inte upprättats och motsättningar förelåg mellan rättsägarna i boet. Det verkar dock icke som om dessa särskilda omständigheter blivit utslagsgivande för RegR:s ställningstagande. Utslaget formulerar närmast den uppfattningen att skuldavdrag alltid skall vägras, där penninglegat icke blivit utbetalat under beskattningsåret. Att fallet refererats ger också stöd för denna uppfattning. Det verkar som om domstolen med detta avgörande velat undvika alla de praktiska komplikationer, som uppkommit i motsvarande saklegatsfall. Tyvärr har någon motivering för ståndpunkten inte lämnats. Tanken kan emellertid ha varit att dödsboet är en förvaltningsorganisation, som tillkommit i samtliga rättsägars intresse, och att det därför inte föreligger någon anledning att laborera med något skuldbegrepp vare sig då det gäller dödsbodelägare eller legatarier. Avgörandet behöver inte anses vara oförenligt med det i 1965 års saklegatfall eftersom det vid penninglegat inte finns någon motsvarighet till de i ÄB:s förarbeten gjorda uttalandena om äganderättsförhållandena vid saklegat.

Att RegR:s dom fått en något avvikande formulering från kammarrättens synes vara att förklara därmed att RegR särskilt velat markera att avdrag kan medgivnas även där legatet utgivits till annan än legatarien personligen.

Legat, som avser periodisk rättighet

I ÄB 22:4 talas om legat, som avser viss egendom och i ÄB 22:5 om legat i form av penningbelopp. Legat kan även utgå i andra former. Ej sällan vill testator under viss persons livstid eller en mera begränsad tid säkra eller komplettera dennes försörjning genom att tillägga honom något slag av periodisk rättighet. Variationerna kan här vara många. Det kan vara fråga om en fristående livränta. En annan möjlighet är att legatarien tillägges avkastningen eller en del av denna i bobehållningen. Denne kan också tänkas vara tillförsäkrad avkastningen av individuellt bestämd egendom.

Inom ramen för denna uppsats faller endast de situationer, där dödsbo med eller utan uttryckligt stöd i testamente verkställer de successiva betalningarna. Intressanta beskattningssituationer kan naturligtvis även uppkomma, där verkställigheten lagts på dödsbodelägare eller annan legatarie. Detsamma gäller där de successiva betalningarna skall göras av bank eller annan särskild förvaltare av viss den avlidnes egendom. Dödsboets verkställighet av legatet sker här i och med att egendomen — på sådana villkor att egendomen ej skall återgå till boet — överföres till förvaltaren. Beskattningssituationen blir där efter i ej oväsentliga avseenden en annan och institutet familjestiftelse måste i betydande omfattning komma till användning.⁷⁾

De första åren efter dödsfallet

Om boet utbetalar fristående livränta eller avkastning ur bobehållningen eller återstående del av denna, kan tvekan inte råda om att avdragsreglerna i 46 § KL för periodiskt understöd skall gälla. Dock bör observeras, att även för testamentariskt understöd gäller avdragsförbudet för utbetalning till mottagare under 18 år och till mottagare vars utbildning ej är avslutad. Beskattningen av livräntan eller avkastningen blir i sådant fall förlagd till boet. Skall enligt testamentet därvid visst årligt belopp utgå till legatarien, torde denne, såvida ej motsatsen står att utläsa ur testamentet, få uppbära beloppen ograverade. Är däremot bestämt, att legatarien skall vara berättigad till boets avkastning eller del av denna, synes man som regel få tolka begreppet avkastning så att därmed menas avkastning efter skatt.

Är det å andra sidan i testamentet utsagt, att legatarien skall äga uppbära avkastningen av viss bestämd egendom, vilken skall stå under dödsboets förvaltning, synes det naturligare att direkt beskatta legatarien. På grund av de i kommunalskattelagen i anknytning till de skilda inkomstslagen utfomade inkomstbegreppen blir detta dock endast i begränsad omfattning möjligt. Man tvingas även här att förlägga beskattningen till boet, vilket därefter med de i föregående stycke angivna begränsningarna erhåller avdrag för utbetalningarna. Denna omväg via 46 och 32 §§ KL måste under alla förhållanden göras, där avkastningen utgår ur jordbruksfastighet och annan fastighet, eftersom endast ägare — vid jordbruksfastighet även brukare — kan beskattas för intäkterna.⁸⁾ Samma metod torde få användas också vid rörelse eftersom legatarien knappast kan betecknas som rörelseidkare. Stundom kan emellertid här, exempelvis om legatarie tillagts viss del i vinsten av tomtstyckningsrörelse, periodicitetskravet ge anledning till komplikationer. Vid inkomstslaget tjänst kan man knappast tänka sig någon situation, där legatarie tillägges avkastning av viss egendom.⁹⁾ Beträffande realisationsvinst har i slutet av avsnittet om saklegat visserligen en situation behandlats, där det antagits vara möjligt att förlägga beskattningen till legatarien. Men man kan där inte tala om avkastning av viss egendom. Detta skulle man möjligen däremot kunna göra, där det i testamente sagts att legatarie skall tilläggas viss andel i vinsten vid dödsboets avyttring av viss egendom. Här torde dock beskattningen helt få förläggas till dödsboet och någon överföring via 46 § blir ej möjlig.¹⁰⁾ Vad slutligen gäller inkomstslaget kapital så har i lagen icke något uttryckligt krav ställts att inkomstagaren även skall vara ägare av själva kapitalsubstansen. Viss tvekan får emellertid anses föreligga om huruvida avkastningsberättigad legatarie till av boet förvaltad kapital skall kunna beskattas direkt för ränta.¹¹⁾ Beträffande avkastning av aktier står det däremot uttryckligen stadgat i anv. 38 § p. 3 KL att den är skattskyldig, som hade rätten till utdelningen då denna var tillgänglig för lyftning. Om kupongen överlämnats före nämnda tidpunkt föreligger ingen tvekan. Det synes knappast motiverat att göra någon skillnad där boet

först lyfter utdelningen och därefter överlämnar den till legatarien, dvs. den person som enligt testamentet har rätt till utdelningen.

Helt kan vi här inte gå förbi den situationen, där det i testamente bestämts att egendom ur vilken avkastningsrätt skall utgå skall ställas under särskild förvaltning eller överlämnas till annan legatarie. Ett speciellt problem uppkommer nämligen här med anledning av att det kan dröja viss tid innan egendomen överlämnas, varför dödsboet under mellantiden får göra de periodiska betalningarna. Kanske blir det fråga endast om någon eller några enstaka betalningar, varför det kan ifrågasättas om periodicitetskravet för periodiskt understöd är uppfyllt. Det synes emellertid vid denna bedömning naturligt att se till själva testamentsbestämmelsen och ej till den omständigheten att betalningarna verkställs av två skilda rättssubjekt.

Beträffande förmögenhetsbeskattningen bör i första hand bestämmelserna i 7 § c) och d) Sf uppmärksammas enligt vilka vissa till livstidsförmåner berättigade mottagare skall likställas med ägare.¹²⁾ Bestämmelserna gäller oberoende av om avkastningsrätten hänför sig till individuellt angiven egendom eller all den i boet kvarhållna förmögenheten. I vad mån bestämmelsen i 7 § f) Sf kan användas vid rättigheter, som icke knutits till någons livstid, är en oklar fråga. I fallet RÅ 1951 ref. 51 (RSvSkT s. 85) var den återstående rätten begränsad till tre år, en tid som RegR fann för kort för att bestämmelsen skulle kunna tillämpas.

Där 7 §:ens bestämmelser om likställighet med ägare icke är tillämpliga, blir skattskyldigheten — såvida icke skatteplikten med hänsyn till femårsgränsen i 3 § 1 mom. g) Sf helt faller bort — begränsad till rättighetens kapitalvärde. Då i 3 § 2 mom. d) Sf uttryckligen stadgas, att skattefrihet skall föreligga för ”rätt till förmögenhet, varav annan för närvarande åtnjuter avkastningen”, borde vid egendomsanknutna utbetalningar gälla att dödsboet fritages från skatt för kapitalsubstansen. Nämnas kan, att skatteflyktskommittén uppfattat bestämmelsen på detta sätt.¹³⁾

Denna tolkning skulle alltså innebära, att skillnaden mellan den avkastningsgivande egendomens värde och kapitalvärdet av den förevarande avkastningsrätten kommer att undgå förmögenhetsbeskattning. Med avseende å motsvarande gåvofall har problemet diskuterats av Welinder, som med tanke på kringgåendemöjligheten förespråkar en restriktiv tolkning av skattefrihetsbestämmelsen. Han ifrågasätter om den inte vid frivilligt avstående från avkastningen bör begränsas till fall, där den avkastningsberättigade enligt 7 § Sf skall beskattas för hela förmögenheten.¹⁴⁾ I förhandsbeskedsfallet RÅ R 79 1:6, där en person avsåg att skänka tio års avkastning av vissa aktier till en stiftelse, har såväl riksskatteverkets rättsnämnd som RegR (en dissident) funnit givaren även efter gåvan vara skyldig upptaga aktiernas förmögenhetsvärde såsom tillgång.¹⁵⁾ Frånsett ett särskilt uttalande av regeringsrådet Wennergren har någon motivering för ståndpunkten icke lämnats. Synbarligen har

man i likhet med Welinder ansett ett visst samband mellan bestämmelserna i 3 § 2 mom. d) och 7 § Sf vara för handen. Något sådant samband finns dock icke. Bestämmelsen om skattefrihet synes vara — Welinder har också påpekat detta — ett utflöde av den ursprungliga grundtanken bakom förmögenhetsskatten, dvs att merbeskatta *avkastning* av förmögenhet. Av betydelse i förevarande tolkningssammanhang är därtill, att departementschefen vid tillkomsten av 1910 års lag uttryckligen uttalat, att skattefrihet enligt ifrågavarande bestämmelse skall föreligga såväl där den avkastningsberättigade likställes med ägare som där skatteplikt föreligger endast för avkastningens kapitalvärde.¹⁶⁾ Bedömningen måste därvid rimligen göras mot bakgrunden av den objektiva skatteplikten, dvs utan hänsyn till den avkastningsberättigades status som skattesubjekt. Domstolsmajoritetens ställningstagande står således i strid med såväl lagtext som lagmotiv.¹⁷⁾ Viss tveksamhet får därför anses föreligga, om avgörandet kommer att få betydelse i andra fall än de mera markerade kringgåendesituationer, som gåvofallen utgör.

Vad slutligen fristående, beloppsfixerade utbetalningar beträffar finns enligt 5 § Sf ett direkt samband mellan å ena sidan dödsboets avdragsrätt och legatariens skattskyldighet för kapitalvärdet av dessa.

Särskilda frågor vid enmansdödsbo

Dödsboförvaltningens uppgift kan sägas vara, att med ”tillgodosende av samtliga rättsägares intresse, förmedla kvarlåtenskapens överföring till dem som är den dödes successorer enligt lag och testamente”.¹⁸⁾ Trots att det således är fråga om ett tidsbegränsat syfte kan dödsbo existera obegränsad tid. Det ligger helt i arvingarnas och testamentstagarnas makt att genom det slutliga skiftet bestämma den tidpunkt då dödsboet skall upphöra att existera. Ett undantag föreligger dock beträffande enmansdödsbo. Skifte kommer ju här icke till stånd. Frågan uppkommer därför, när boet kan anses upphöra att existera. I sitt betänkande SOU 1932:16 uttalade lagberedningen härom följande:¹⁹⁾

”Den dödes egendom utgör så länge gälden ej betalats och singulära testamentariska förordnanden ej verkstälts, en särskild förmögenhetsmassa, som för alla rättsägares räkning omhändervades av den förvaltningsberättigade.”

Till skillnad från vad som gäller skatterätten finns det i civilrättsliga sammanhang sällan några starkare motstridiga intressen, som är knutna till frågan om enmansdödsbos fortsatta existens. Problemet har därför inte varit i behov av någon mera djupgående analys. Därför kan finnas viss grund för antagandet, att det ovan citerade lagberedningsuttalandet fått en mera generell utformning än vad som verkligen avsetts. Framför allt då det gäller skulder kan det med skäl ifrågasättas om inte också civilrättsligt väsentliga undantag måste göras. Frågan kan belysas med hjälp av följande exempel.

Så länge dödsbo existerar och har inkomster och förmögenhet kommer det, där icke handelsbolagsregeln aktualiseras, att påföras skatter. Eftersom den preliminära skatten långt ifrån alltid helt täcker den slutliga skatten, är det vanligt att en eftersläpning äger rum. I sådana fall måste man räkna med att vid boets upplösning en skuld fortfarande är för handen. Också då det gäller inteckningsskulder vore det orealistiskt att knyta boets upplösning till dessa betalning. Det naturliga är ju att dödsboägaren övertar dessa tillsammans med den intecknade fastigheten. Redan inteckningen och dödsboägarens ansvarighet enligt ÄB 21:1 innebär en sådan garanti att borgenären inte behöver kräva någon formell markering av detta övertagande. En tredje situation, där dödsboet normalt sett inte betalar skulden, föreligger där den avlidne exempelvis i samband med ett köp åtagit sig att betala hela eller en del av köpeskillingen under säljarens livstid eller någon annan längre tidsperiod. På grund av dödsbodeläggarens ansvar enligt ÄB 21:1 blir det ej heller här alltid klart markerat, att betalningsskyldigheten övergått från dödsboet till honom.

Uttalandet att boet skall anses upplöst först då den dödes gäld är betald kan alltså med hänsyn till det ovan anförda ej ens i civilrättsliga sammanhang tagas alltför bokstavligt. Därtill kan det ifrågasättas, om lagberedningen verkligen avsett att ägare av dödsbo genom att underlåta att betala kanske helt obetydliga skulder skall kunna ge dödsboet en obegränsad existens. Frågan är dock om inte RegR i de båda avgörandena RÅ 1963 not. 1342 (RSvSkT s. 88) och 1965 not. 2002 (RSvSkT s. 93) gått ett steg längre än vad man i ett civilrättsligt sammanhang skulle ha gjort. I det förra fallet var fråga om skuldebrev på 400 000 kr, som den avlidne ställt ut till dödsboägarens barn och barnbarn (boet ägdes den första tiden tillsammans med den avlidnes make). Beloppen skulle vara förfallna till betalning ett år efter dödsfallet. Betalning skedde inte inom denna tid och som orsak uppgavs svårigheter att få fram de erforderliga medlen (tillgångarna var omkring 1 miljon kronor). RegR fann dödsboet redan vara upplöst, då ägaren tre år efter dödsfallet genom avstående ville göra boet till ett flermansdödsbo. I det senare av fallen hade dödsfallet skett år 1954 och redan följande beskattningsår ansågs boet upplöst trots att ägaren invänt att det förutom i deklarationen redovisade (förmodligen till jordbruksdriften hänförliga) skulder även fanns betydande oreglerade skulder på grund av en år 1951 påbörjad reparation av en mangårdsbyggnad.²⁰⁾

Också då det gäller ej verkställda legat kan det ifrågasättas om man ens civilrättsligt kommer att undantagslöst tillämpa den av lagberedningen uppdragna riktlinjen. Framför allt där fråga är om make, barn eller annan person i dödsboägarens hushåll kan man långt ifrån alltid räkna med att legatet verkställs på sådant sätt att detta får någon yttre manifestation. Rättsläget får således även med avseende å legat betraktas som flytande. I skattesammanhang skulle det emellertid vara särskilt betänkligt om det skulle läggas i dödsboägarens och legatariens fria val att bestämma när boet skall upplösas.

En viss restriktivitet från skattedomstolarnas sida kan därför väntas. Men frågan synes komma i ett annat läge, där testatorn uttryckligen stadgat att dödsboet skall verkställa legat i form av periodisk betalning. I synnerhet om det ut-sagts att legatarien skall äga viss andel i bobehållningens avkastning, visar dennes rätt så stora likheter med en dödsbodelägarers att boets existens knappast kan ifrågasättas. Mera tveksamt blir det däremot hur man skall förfara, där avkastningen skall utgå ur individuellt bestämd egendom eller i form av en helt fristående och beloppsfixerad periodisk betalning.

Tiden efter det handelsbolagsregeln kan aktualiseras

Av det ovan sagda framgår, att den i 53 § 3 mom. lämnade handelsbolagsregeln även kan komma att omfatta enmansdödsbo. Som regel blir den emellertid av intresse endast där flera är delägare i ett bo.

När handelsbolagsregeln aktualiseras, kommer avdragsrätten att gå över till delägarna i boet. Som i det följande närmare skall visas, kan detta i vissa fall innebära en begränsning av denna. Dessförinnan skall emellertid en annan fråga beröras, nämligen i vilka situationer dispens från tillämpningen av handelsbolagsregeln kan erhållas. I lagen lämnas endast den ledningen, att riksskatteverket, där "särskilda skäl" är för handen, på ansökan må medgiva fortsatt beskattning enligt de ursprungliga reglerna för dödsbo. Skatteflyktskommittén har i sitt betänkande lämnat den allmänna riktlinjen, att man vid bedömningen om särskilda skäl är för handen måste göra en avvägning mellan å ena sidan det fiskala intresset av en inkomst- och förmögenhetsuppdelning på de skilda delägarna och å den andra "de praktiska svårigheterna för berörda skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna att göra en sådan uppdelning".²¹⁾ Såsom exempel på det senare kan nämnas sådana fall, där tvist fortfarande pågår angående testamente eller där enligt testamente först av framtida händelse kommer att framgå vem som skall erhålla äganderätten till boets egendom. I synnerhet i dessa senare fall saknas ju faktiska möjligheter att peka ut några delägare, varför man kan fråga hur taxeringsmyndigheterna tänkts skola förfara om någon dispensansökan inte gjorts. I skatteflyktskommitténs betänkande nämnes emellertid även ett fall, där äganderättssituationen är klar men där det med hänsyn till skatteförmågeprincipen ändock kan vara motiverat med dispens. Den angivna situationen kan i korthet beskrivas så att viss egendom kvarhålls i boet för att säkra pension för viss person. I sådant fall kan större delen av avkastningen tagas i anspråk för pensionen medan förmögenheten efter avräkningen av pensionens kapitalvärde kan uppgå till ett i förhållande till återstående avkastning stort belopp. Kommittén har funnit det mindre rimligt att fördela denna förmögenhet på de skilda delägarna.²²⁾

Vanligtvis torde man emellertid kunna räkna med att bortsett från fallen med villkorad äganderätt dispens ej kan erhållas. Avdragsrätten kommer således att överföras från boet till delägarna personligen. Härvid uppkommer ett

särskilt problem, som ej tidigare förelegat. Enligt 46 § KL är en av de generella förutsättningarna för avdrag att mottagaren ej får vara i givarens hushåll. Situationen kan nu vara den att någon av dödsbodelägarna har den avkastningsberättigade i sitt hushåll. Frågan uppkommer om i sådant fall avdragshindret skall anses inträda för nämnde delägare. Mot detta skulle kunna invändas, att handelsbolagsregelns användning inte innebär att dödsboet blivit upplöst. Civilrättsligt sett existerar detta fortfarande som en juridisk person och det är detta som verkställer betalningarna. Å andra sidan har det med avseende å den årligen löpande inkomstbeskattningen uttryckligen stadgats att man skall bortse från denna juridiska person, varför den eventuella avdragsrätten således skall tillkomma dödsbodelägaren.

Inledningsvis kan nämnas, att Hellner redan innan handelsbolagsregeln infördes i dödsbosammanhang uppehållit sig vid frågan om nämnda avdragsbegränsning även borde gälla vid utbetalningar, som grundar sig på testamente. Han uppmärksammade närmast det fallet att en testamentstagare tillagts ett kapital men samtidigt personligen belastats med skyldighet att till annan testamentstagare utgiva periodiskt understöd. Likheten med ränta å skuld befanns vara påtaglig. Hellners slutsats blev, att lagstiftaren förmodligen icke avsett en begränsning i hushållsfallen men att man i sammanhanget icke kunde bortse från att lagen uttryckligen föreskriver en sådan.²³⁾

Frågan är nu om det blir någon skillnad där dödsbo verkställer betalningarna. En viss ledning vid bedömningen av verkan av växlingen av skattesubjekt kan man få av ett skatteflyktskommitténs uttalande angående beskattningssorten. Den utgick utan närmare diskussion från att delägarnas hemortskommuner och inte dödsboets skall användas vid taxeringen.²⁴⁾ Samma ståndpunkt beträffande delägare i verkligt handelsbolag har intagits av Mattsson, som därtill hävdade att nämnda hemortskommuner bör användas vid handelsbolags utbetalningar av vederlagsbetingat periodiskt understöd.²⁵⁾

Ytterligare ett argument för att avdragsrätten skall bedömas med hänsyn till delägarnas förhållanden kan man finna i följande uttalande av departementschefen i propositionen angående förändring av dödsbokeskattningen:²⁶⁾

” . . . Grunden för mitt förslag att vissa dödsbon efter någon tid skall behandlas såsom handelsbolag är att sådana bon egentligen hade kunnat skiftas. Förslaget avser inte minst att skapa ökad likformighet i beskattningen. Enligt min mening bör man under sådana förhållanden inte sätta dödsbon som frivilligt skifta i sämre läge än sådana dödsbon som lever kvar och underkastas de föreslagna reglerna.”

Uttalandet gjordes visserligen i ett annat sammanhang, nämligen i anknytning till frågan om delägares möjlighet att utnyttja boets rätt till förlustutjämnning. Det måste emellertid anses ha en vidare syftning och även gälla de föreliggande fallen. En komplikation uppkommer emellertid, där testamentet så får förstås att vid ett skifte egendom ej skall överlämnas till delägarna utan så länge den periodiska rättigheten utgår i stället skall stå under särskild förvalt-

ning. Beskattningen kan i sådant fall icke överföras till någon hypotetisk familjestiftelse utan problemet får i stället där så är erforderligt lösas genom användning av dispensinstitutet.

Ytterligare en fråga uppkommer i förevarande sammanhang, nämligen vad som skall menas med givarens hushåll. Formuleringen ger närmast den uppfattningen att givaren skall intaga något slag av huvudposition i hushållet. Nämnas kan emellertid att i fallet RÅ 1931 not. 481 avdrag ej medgavs för utbetalningar från ett syskon till två andra med vilka det delade hushåll. Här skulle det vara naturligare att tala om gemensamt hushåll än om givarens. Men måhända har just de frivilliga periodiska betalningarna givit utbetalaren den dominerande ekonomiska position, som gjort det motiverat att tala om givarens hushåll. Bedömningen skulle därför kunna tänkas bli en annan om utbetalningarna icke haft karaktären av gåva utan skett till följd av testamente. Ett liknande problem uppkommer, där de periodiska utbetalningarna utgår till förälder i barns hushåll. Däremot synes läget bli ett annat, om de periodiska betalningarna göres till föräldrar och icke vuxna barn i samma hushåll är dödsbodelägare. Också i sådana fall kan man tänka sig att barnen på grund av sin ekonomi själva betalar sitt uppehälle. Trots detta får de emellertid anses intaga en så beroende ställning att det är tveksamt om man ens kan tala om gemensamt hushåll. Att vägra barnen avdragsrätt för boets periodiska utbetalningar till föräldrarna skulle ju dessutom komma att stå i strid med ett av de grundläggande syftena med de generella avdragsförbuden för periodiska understöd.

Några civilrättsliga problem angående fördelningen av skatt

Av det föregående har framgått, att i åtskilliga situationer dödsboet har påförts inkomst- och förmögenhetsskatt för legat. Inkomstbeskattning kan som vid saklegat ha skett genom att boet påförts skatten för legatets avkastning eller som vid vissa periodiska utbetalningar genom att boet ej kunnat medgivas avdrag för dessa. I flertalet fall står det klart, att i sista hand legatarien — vanligen i samband med verkställandet av legatet — skall belastas med ifrågasättande skatt medan i några situationer det finns anledning att antaga att legatarien avsetts få ut sin rätt ograverad av skatt.

Vid legat i form av visst penningbelopp föreligger visserligen icke något inkomstskatteproblem, eftersom boet erhåller avdrag vid utbetalningen av räntan. Men det kan ifrågasättas huruvida icke legatarien vid legatets verkställande bör få avräknad den förmögenhetsskatt, som boet kommit att belastas med där legatet icke kunnat verkställas under dödsfallsåret.

Marginell eller genomsnittlig skattesats

Ytterligare ett problem uppkommer i förevarande sammanhang, nämligen hur man skall beräkna den av dödsboet erlagda skatt, som skall belasta legata-

rien. Man kan här tänka sig två möjligheter, dvs antingen att räkna med boets marginella belastning på grund av legatet (eller vid flera legat den genomsnittliga marginella belastningen) eller att försöka beräkna och använda sig av en genomsnittlig skattesats på boets inkomst och förmögenhet.

Ur de civilrättsliga bestämmelserna är det svårt att läsa sig fram till något svar på den ställda frågan. Som stöd för en marginell beräkning skulle möjligen kunna åberopas den bestämmelse i ÄB 22:4 enligt vilken avkastningen av saklegat skall tillkomma legatarien men dödsboet därvid äger påfordra ersättning för "nödig kostnad, vilken ej föranletts av boutredningen". Begreppet kostnad skulle i sammanhanget då uppfattas som en marginell belastning av boet. Å andra sidan skulle detta betraktelsesätt knappast vara i överensstämmelse med det skatterättsliga syftet bakom acceptandet av dödsboet som ett särskilt skattesubjekt. Eftersom det i enlighet med skatteförmågetanken är en strävan i skatterätten att så långt det är möjligt förlägga beskattningen till fysiska personer, hade det i och för sig varit tänkbart att redan från dödsfallet söka träffa boets rättsägare personligen.²⁷⁾ Praktiska svårigheter har emellertid lett fram till att boets förmögenhet betraktas som en enhetlig förmögenhetsmassa utan att förmögenheten och dess avkastning delas upp på de skilda intressenterna. Mot den bakgrunden kan det synas omotiverat att göra skillnad mellan de skilda slagen av rättighetshavare.

Då det gäller legat i form av periodisk rättighet kan än starkare skäl anföras för en genomsnittsberäkning. Genom sitt testamente har ju den avlidne givit dödsboförvaltningen en mera permanent karaktär och det synes klart att denna förvaltning skall ske i samtliga rättsägars intresse. Att under sådana förhållanden behandla en grupp av dessa sämre än en annan torde knappast kunna anses vara i överensstämmelse med den avlidnes vilja. Därtill kommer den invändningen att en hög marginell skatt ej sällan är en följd av att dödsbodeläggarna behåller egendom i boet, vilken utan svårighet hade kunnat skiftas.

I förevarande sammanhang kan det finnas anledning att antydningvis beröra hur man skall förfara vid en genomsnittsberäkning. I fall både legat och dödsboets egendom i övrigt lämnar överskott uppkommer mera sällan några problem. Förhållandet blir ett annat om underskott föreligger. Låt oss först antaga att ett sådant hänför sig till legatet. Vid en genomsnittsberäkning synes man här först få räkna fram hela den skatt, som skulle ha uppkommit om underskottet icke funnits och sedan bestämma den till legatet hänförliga skattekompensationen med hjälp av kvoten av underskott och hypotetisk inkomst. Om exempelvis underskottet är 40 000 kr och boets inkomster före underskottsavdraget 100 000 kr samt skatten på 100 000 kr förutsättes vara 50 000 kr, skall således legatarien tillgodoräknas 20 000 kr när vid legatets verkställande avräkning för den negativa avkastningen skall ske. På motsvarande sätt skulle man få förfara, där underskottet hänför sig till bobehållningen i övrigt. Hade detta varit 40 000 kr och överskottet på legatet 100 000 kr, skulle såle-

des legatarien, då boet skall redovisa avkastningen till honom, få avräknat 50 000 från de 100 000 kronorna.

För det ovan skisserade förfarandet kan något direkt stöd hämtas varken ur skatterättslig eller civilrättslig lag eller rättspraxis. Det grundas närmast på en skälighetsbedömning, där det befunnits vara nödvändigt att göra skillnad mellan de båda olika slagen av rättsägare. Resultatet hade knappast blivit godtagbart om vi i stället hade utgått från den faktiska beskattningsbara inkomsten. För att klargöra detta kan vi förändra det först tagna exemplet i det avseendet att underskottet på legatet varit 100 000 i stället för 40 000 kr. Den faktiska skatten skulle då ha blivit 0 och legatarien hade ej erhållit någon kompensation för den nytta dödsbodelägarna fått av underskottet.²⁸⁾

Hänsynstagande till arvsskatteskulden

Ytterligare ett problem av civilrättslig karaktär uppkommer med anledning av att dödsboet enligt 54 § AGL även för legatariernas del är skyldigt att förskotta arvsskatt jämte eventuell ränta enligt 52 § 1 mom. samma lag. Civilrättsligt sett får härvid ett skuldförhållande anses uppkomma mellan legatarie och dödsbo. Vid legatariens förmögenhetstaxering synes detta dock icke kunna beaktas förrän legatarien blir skyldig att själv redovisa förmögenhetsvärdet av legatet.²⁹⁾ När emellertid vid legatets verkställande en avräkning kommer att ske för den förmögenhetsskatt, som i det förgångna belastat boet, måste naturligtvis även skuldförhållandet beaktas vid beräkningen av den till legatarien hänförliga förmögenheten, dvs denna måste reduceras med arvsskatteskuld och ränta.

Vid beräklandet av inkomstskatten kan boet såsom avdrag utnyttja den ränta på arvsskatten, som erlägges jämlikt 52 § 1 mom. AGL. I 54 § AGL säges visserligen att denna ränta skall erläggas av legatarien vid legatets verkställande men starka rättvisehänsyn får anses tala för att även inkomstskatteeffekten av avdraget blir beaktad.³⁰⁾ Något problem uppkommer däremot knappast då det gäller den ränta, som legatarien enligt 54 § AGL har att erlagga för av dödsboet förskottad arvsskatt och ränta. Denna kommer ju att direkt bli avräknad efter det att den erlagts och boet får taga upp motsvarande belopp som intäkt.

Då det gäller legat i form av periodisk rättighet, kan legatarien enligt 55 § 1 mom. AGL efter ansökan erhålla anstånd i form av successiva betalningar. Denne kommer därmed att själv erlagga betalningarna, varför något särskilt problem i dessa fall knappast är för handen.

Synpunkter de lege ferenda

Den här gjorda genomgången har visat på några områden, där en insats från lagstiftarens sida är angelägen.

Beträffande saklegaten är civilrättsligt sett ståndpunkten angående ägande-

rättsförhållandena klar. RegR har i enlighet med den grundprincip, som gäller i svensk skatterätt, synbarligen knutit an till denna.³¹⁾ Följden har blivit en situation, där ovanligt besvärliga praktiska komplikationer föreligger. Skattemyndigheterna blir tvingade att vid en sannolikhetsbedömning väga in ett flertal synnerligen svårbedömbara faktorer. Därtill kommer att beskattningen av legatarien måste skjutas på framtiden om skatteförmågeprincipen skall kunna upprätthållas. De föreliggande problemen synes man kunna komma till rätta med endast genom en uttrycklig lagändring, där det utsäges att utan hänsyn till de civilrättsliga äganderättsförhållandena beskattning av legatarie skall ske först det år då legatet verkställs.

Även då det gäller frågan om användningen av institutet periodiskt understöd borde behovet av en lagändring utredas. De generella begränsningar, som gäller med avseende å minderårig, mottagare som utbildar sig och person i givarens hushåll, har utformats närmast med tanke på gåvofallen och de passar ofta dåligt in på testamentssituationerna. I sammanhanget kan även uppmärksammas, att besvärliga komplikationer också kan uppkomma, där fråga är om utbetalningar som har sin grund i en tidigare vederlagstransaktion.³²⁾ Köpare av viss tillgång brukar i samband med överenskommelse om att köpeskillingen helt eller delvis skall utgå i form av periodiska betalningar räkna med att dessa skall vara avdragsgilla. Men vid säljarens död kan rätten till betalningarna gå över till någon minderårig eller studerande. I och med detta kommer enligt lagen förutsättningen för avdragsrätt att falla bort och kalkylerna vid köpet att visa sig vara oriktiga.³³⁾

Mera tveksamt är det däremot om en särskild lagreglering är erforderlig för att komma till rätta med det oklara rättsläget angående enmansdödsbos skatterättsliga existens eller om frågan hellre bör lösas i praxis. Däremot står det klart, att en särskild civilrättslig tolkningsregel skulle behövas, vilken närmare reglerar i vad mån och på vad sätt dödsbos inkomst- och förmögenhetsskatt för legat vid verkställandet skall komma att belasta legatarierna.

¹⁾ Se SOU 1929:22 s. 67 f. och 215 och SOU 1932:16 s. 475

²⁾ Se Hermanson-Sandler-Svensson-Wennberg, *Taxeringshandbok* (1973) s. 316 f. Se även hänvisningarna till Wennergren, *Förvaltningsprocess* (1971) s. 230 och Englund, *Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning* (1962) s. 226 ff.

³⁾ Ur referatet i RSvSkT s. 99 kan utläsas, att testamentet den 8 november 1954 "godkänts eller delgivits arvingarna". Alla dessa synes således inte ha godkänt testamentet, varför detta vunnit laga kraft först i maj året efter beskattningsårets utgång.

⁴⁾ Domstolen synes ha förutsatt, att man genom försäljning av en minoritetspost i ett familjeföretag skulle kunna täcka en del av skulderna. Svårigheterna att avyttra en sådan post kan dock vara betydande.

⁵⁾ I realiteten blir situationen densamma även om det i testamentet uttryckligen skulle stadgas att legatarien skall vara ägare till den egendom, som dödsboet skall försälja.

⁶⁾ Enligt bestämmelsen skall äganderättsövergången av avverkningsrätten föranleda beskattningen. I förevarande legatfall blir det därför långt ifrån alltid möjligt att låta beskattningen ske i anknötning till dödsfallet. Föreligger vid dödsfallsårets utgång ej tillräcklig visshet om att legatet

skall kunna verkställas, måste — såvida inte faktisk försäljning skett — beskattningen skjutas fram. Detsamma gäller där legatarien själv skall verkställa avverkningen eller försäljningen.

⁷⁾ Se närmare Hagstedt, Om beskattning av stiftelser (1972) s. 395 ff samt där lämnade hänvisningar till tidigare diskussion. Angående frågan om huruvida familjestiftelse eller förlängd dödsboförvaltning skall anses föreligga borde enligt min mening överföringsaspekten mera ha skjutits i förgrunden.

⁸⁾ Har legatarien tillagts nyttjanderätt till fastighet, är det efter besittningstagandet tveksamt om man längre kan tala om periodisk verkställighet. Enda möjligheten att vid annan fastighet beskatta legatarien är dock även här omvägen över periodiskt understöd medan vid jordbruksfastighet denne direkt kan beskattas i egenskap av brukare. Närmare om dessa problem se Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv (1960) s. 191 ff och 205 ff.

⁹⁾ Däremot kan den situationen föreligga att legatarie tillagts efter dödsfallet förfallna lönefordringar. I fallet RÅ 1961 ref. 45 (RSvSkT s. 11) befanns dödsbo och ej vederbörande dödsbodelägare vara skattskyldigt för lönefordran, som förfallit till betalning först efter skiftet. Den av RegR lämnade motiveringen ger anledning antaga, att skattskyldigheten ej heller kan överföras till legatarie.

¹⁰⁾ Se de närliggande frågor, som behandlats i Englund, SvSkT 1979 s. 706 ff.

¹¹⁾ Skilda uppfattningar har framförts i doktrinen. Se bl.a. Welinder, SvSkT 1960 s. 456 ff, Hellner, SvSkT 1960 s. 473 ff, Englund, SvSkT 1961 s. 198 ff och Welinder SvSkT 1961 s. 212 f. Något klagorande rättsfall i frågan har ännu icke publicerats.

¹²⁾ Angående tillämpligheten av 7 § Sf, där ägande- och avkastningsrätt kommer att förenas hos andra närstående än de i d) nämnda, se Helmers, Kringgående av skattelag (1956) s. 363 ff. Bland senare avgjorda fall kan nämnas 1956 not. 470 (RSvSkT s. 66), 1960 not. 416 (RSvSkT s. 75), 1963 not. 270 (RSvSkT s. 98) och 1965 not. 585 och 1308 (RSvSkT s. 100 resp. 101).

¹³⁾ Se SOU 1963:52 s. 252.

¹⁴⁾ Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet del II, 7:e uppl. (1981) s. 163.

¹⁵⁾ Givarens rätt till avdrag för den bortskänkta rättighetens kapitalvärde har förmodligen på grund av en mycket strikt anknytning till formuleringen i förfrågan icke omnämnts i beskedet.

¹⁶⁾ Se prop. 88/1910 s. 153.

¹⁷⁾ Regeringsrådet Wennergren synes ha velat undvika att åsidosätta lagtexten genom en speciell tolkning av denna. Han vill under begreppet ”rätt till förmögenhet” hänföra ej endast aktierna som sådana utan även tioårsrätten till avkastning. Enligt W:s uppfattning skulle i förevarande fall den årliga utdelningen betraktas som en avkastning av tioårsrätten och ej av kapitalsubstansen.

¹⁸⁾ Wallin, Kommentarer till ärvdabalken II (1976) s. 21.

¹⁹⁾ Se betänkandet s. 117.

²⁰⁾ Den i skatterättslig praxis utformade huvudregeln synes vara, att enmansdödsbo betraktas som upplöst i och med bouppteckningens registrering eller kortare tid därefter. Närmare angående den skatterättsliga behandlingen av enmansdödsbo se Manson-Sjörén, Skattenytt 1980 s 195 ff.

²¹⁾ Se SOU 1963:52 s. 254 och prop. 85/1966 s. 99. Kommittén hade föreslagit en möjlighet att medgiva partiell dispens, vilket däremot departementschefen fann av praktiska skäl knappast böra komma ifråga.

²²⁾ Se SOU 1963:52 s. 253.

²³⁾ Hellner, Periodiskt understöd och underskott (1959) s. 81 f.

²⁴⁾ SOU 1963:52 s. 249.

²⁵⁾ Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter (1974) s. 244 ff och 247. Se även s. 205.

²⁶⁾ Prop. 85/1966 s. 93.

²⁷⁾ Se principresonemanget av 1924 års skatteberedning i SOU 1926:18 s. 6 ff.

²⁸⁾ Än mera besvärliga problem uppkommer, där underskott ej helt kan avdragas visst beskattningsår utan kan såsom förlustavdrag utnyttjas först ett följande. I sammanhanget bör särskilt observeras att boets rätt till förlustavdrag går förlorad det år handelsbolagsregeln aktualiseras. Se prop. 85/1966 s. 93, jfr SOU 1963:52 s. 256.

²⁹⁾ Jfr motsvarande problem med avseende å dödsbodelägarna i Englund, Skattenytt 1980 s. 372.

³⁰⁾ Jfr Englund, Skattenytt 1980 s. 378.

³¹⁾ Samma ståndpunkt har intagits i Englund, Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv (1960) s. 48 f. Det i förevarande sammanhanget framförda argumentet att dödsboet ej bör ”bära” skatten är dock icke riktigt. Vanligtvis torde man nämligen kunna utgå ifrån att le-

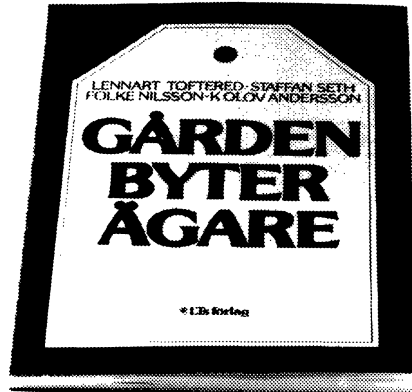
gatarien skall träffas av den dödsboet påförda skatten. Se ovan i avsnittet om fördelningen av skatten.

³²⁾ Departementschefen har å s. 55 i prop. 181/1973 förutskickat att dessa skulle tagas upp till behandling av företagsskatteberedningen och realisationsvinstkommittén. Så har dock icke blivit fallet.

³³⁾ I 53 § 4 mom. KL stadgas, att om någon överlåter rätt till periodiskt understöd skall han ändå beskattas för utfallande belopp i den mån han vid en utbetalning till mottagaren själv inte kunnat erhålla rätt till avdrag. Bestämmelsen passar varken in på skiftes- eller testamentsfallet, eftersom begreppet överlåtelse ej användes vid äganderättsövergång i samband med dödsfall. Se Undén, Sakrätt I, lös egendom, 10 uppl. (1976) s. 90. Se även Hessler, Allmän sakrätt (1973) s. 27. Tekniskt sett skulle den också passa dåligt in på dödsfallssituationerna, eftersom man skulle tvingas konstruera en fortsatt dödsboexistens endast till följd av bestämmelsen ifråga. I sammanhanget kan även nämnas, att Jan Andersson i Skattenytt 1980 s. 444 not. 3 uppmärksammat komplikationen. Han rekommenderar att köparen i avtalet låter intaga en klausul om reduktion av utbetalningarna för den händelse rättigheten skulle gå över till omyndig.

Hur genomför lantbrukaren ett generationsskifte?

Vid generationsskifte och ägarbyte uppstår frågor och problem av mångahanda slag.



I **Gården byter ägare** ger Lennart Toftered och Staffan Seth exempel på hur en generationsväxling inom lantbruket kan gå till. Åtminstone för den som vill handla innan 1981 års fastighetstaxering slår igenom i verkligheten. Båda författarna är verksamma inom LRF:s skattebyrå. Ca-pris inkl moms 64:-.

Köp boken i bokhandeln eller beställ direkt från förlaget. Använd kupongen.

 **LTs förlag**

Insändes till LTs förlag, Box 3035, 151 03 Södertälje.

Namn _____

Adress _____

Postnr och postadress _____

HÄRMED BESTÄLLES

36-00579-7 ____ ex Gården byter ägare
Ca-pris inkl moms 64:-

Porto och postförskottsavgift tillkommer.