

Spörsmål beträffande eftergift av arvsskatt enligt AGL § 56

Av advokaten Wilh. Penser

I AGL § 56 i dess nu gällande lydelse (enligt SFS 1977:1174, som trätt i kraft den 1 januari 1978) efterges skatt efter avliden, som förvärvat egendom genom arv, testamente eller gåva enligt följande:

”Sker dödsfallet inom ett år från det skattskyldighet inträtt, eftergives hela skattebeloppet. Avlider den skattskyldige senare men inom tio år efter det skattskyldighet inträtt, eftergives samma belopp minskat med en tiondedel för varje helt år, som förflutit från sagda tidpunkt.”

Tidsgränsen ett år tillkom genom lagstiftning 1958. De nu gällande utsträckta tidsgränserna har uppenbarligen medfört ett betydligt utökat antal fall, då eftergift kommer ifråga. Kommentarer till lagrummet föreligger i Bratt-Fogelklou-Nordell Skatt på arv och skatt på gåva; och må hänvisas till detta verk¹.

Enligt AGL § 56 2:a st skall fråga om eftergift av fastställd skatt upptagas, efter därom skriftligen gjord framställning, av den underrätt eller länsstyrelse som meddelat beslut i skatteärendet. I normalfallet, eftergift av arvsskatt, sker sålunda framställningen av den senast avlidnes (A:s) dödsbo till den tingsrätt, där bouppteckningen efter den, efter vilken A har tagit arv (B), har blivit registrerad. I den mån arvsskatten har blivit genast erlagd, och detta fall torde närmast ha föresvävat lagstiftaren, synes inte någon komplikation föreligga. Tingsrätten meddelar beslut om eftergift, och A:s dödsbo erhåller restitution av arvsskatten uträknad enligt angivna regler, och restitutionsbeloppet utanordnas av länsstyrelsen; det upptages som tillgång i bouppteckningen efter A².

Emellertid kan läget vara detta, att A har erhållit anstånd med erläggandet av arvsskatten efter B, enligt AGL § 55, 1 mom st 1 (tio årliga amorteringar), eller § 55, 1 mom st 2 och 3 (tjugo årliga amorteringar), och skuldförbindelse föreligger i anslutning härtill, utfärdad till staten och löpande med ränta. An-

¹7:e uppl, s 383 o ff.

²Jfr NJA 1976, s 118.

tag nu, att den av tingsrätten beslutade eftergiften av arvsskatten ej är så stor att den räcker till infriande av hela den föreliggande skuldförbindelsen — hur skall avräkning då ske? Att en avräkning skall äga rum synes uppenbart, då eftergiften anknyter till erlagd arvsskatt — om också betalningen skett genom skuldförbindelse.

Till en början synes utgångsläget vara, att hela resterande kapitalbeloppet enligt skuldförbindelsen i första hand skall förräntas fram till tidpunkten för A:s frånfälle. Eftergiften avser ett kapitalbelopp i arvsskatt beräknat med utgångspunkt från A:s frånfälle. Men hur skall avräkning ske av detta kapitalbelopp? Antag att eftergiftsbeloppet är kr 450.000:— och resterande skuldbelopp enligt skuldförbindelsen är kr 800.000:— jämte ränta enligt 55 § 2 mom AGL, att erläggas i fyra kvarstående terminer den 1/7 åren 1982, 1983, 1984 och 1985 med kr 200.000:— jämte ränta varje gång.

Svaret torde vara analogt lämnat i AGL § 61 sista st: ”Avser befrielse endast del av oguldet skattebelopp, skola de årliga avbetalningarna i motsvarande mån nedsättas”.³

Det föreliggande fallet är emellertid ett förenklat fall. Det har nämligen förutsatts, att A:s arvsskatteskuld i B:s dödsbo föreligger fixerad i en enda skuldförbindelse. Men regelmässigt torde det vara så, att det i skuldförbindelsen, som får antagas ha utfärdats av B:s dödsbo (i princip betraktas arvsskatten som dödsboets skuld), inkluderats resterande arvsskatt för ett flertal dödsbodelägare utom A, och antagligt är, att dödsboet ofta är överårigt (alltså ett dödsbo, som taxeras enligt reglerna för handelsbolag) för att kanske slutligt avvecklas först då skuldförbindelsen å arvsskatten har blivit helt infriad.

Om B har efterlämnat make, C, och maken endast har ägt giftorättsandel i dödsboet, skulle emellertid C ej vara påförd arvsskatt, men detta utesluter naturligtvis inte ett internt delbetalningsansvar för C i fråga om reversen, därest C kvarstår som dödsbodelägare. Kretsen av dödsbodelägare efter B kan därjämte minskas, bl a genom att dödsbodelägare helt utskiftas, eller ökas, exempelvis genom arvsavstående eller genom att en delägare överlåter del i sin andel i dödsboet till tredje man.

Antag, att A har syskon D, E och F, även dödsbodelägare efter B. Att skuldförbindelsen å arvsskatten nedskrivs med eftergiften i arvsskatt för A må vara, men B:s dödsbo svarar ju därjämte för betalning av resterande delen av A:s dödsbos skatteskuld, och sedan är frågan vad eftergiften innebär för övriga dödsbodelägarna i B:s dödsbo i vad gäller inkomst- och förmögenhetsbeskattningen för dem.

I detta hänseende må emellertid endast hänvisas till Göran Englunds klarläggande uppsats ”Behandling av arvsskatteskuld och till denna knutna rän-

³Jfr Bratt-Fogelklou-Nordell, 7:e uppl, s 405 o ff.

tor vid beskattning av dödsbo och dess delägare''⁴. Det föreliggande fallet av eftergift av arvsskatt har visserligen ej av Englund särskilt berörts, men i ett avsnitt av uppsatsen, betecknat ''De i 55 § AGL reglerade anståndsfallen'', erinrar Englund om bestämmelsen i 55 § 5 mom AGL, enligt vilken dödsbo är berättigat att göra förtida betalningar; även dödsbodelägare kan själv göra förtida inbetalning av på hans lott belöpande arvsskatt. Och en eftergift av arvsskatt må vara att likställa med en förtida inbetalning av skatten.

⁴SN 1980, s 371—378 (särskilt s 374). I fråga om den skatterättsliga behandlingen av överåriga dödsbon må i detta sammanhang även hänvisas till exempelvis Lennart Toftered: Handelsbolagsbeskattning av dödsbon än en gång (SN 1978, s 503 o ff); Göran Wahlgren: Behandlingen i inkomst- och förmögenhetsskattehänseende av efterlevande makes giftorättsgods vid beskattningen av dödsbo (SvSKT 1978, s 619 o ff).

KÖPES

Skatteforskare i Uppsala önskar köpa skatterättslig litteratur och periodiska, exv Skattenytt, Skattetidningen, Regeringsrättens årsbok, skattehandboken del II, akademiska avhandlingar m. m.

Skriftliga svar till:

Skattenytt-expeditionen, S-Å B, Box 5, 793 01 Leksand f.v.b.