Bodelning och uttagsbeskattning

Den civilrättsliga bakgrunden

Av regeringsrådet Lars Tottie

Under den gångna vintern meddelade regeringsrätten dom i ett förhandsbeskedsärende angående byggmästares uttagsbeskattning vid bodelning i anledning av hans hustrus död. Avgörandet har kritiserats av Stig Olsson i en artikel i denna tidskrift (årg 1982 s 329—332). Kritiken ger mig anledning att något närmare beröra den civilrättsliga bakgrunden till avgörandet i syfte att söka klarlägga utgångspunkterna för den skatterättsliga bedömningen. Synpunkter på den bedömningen redovisas av Hans Bylin på annan plats (s 442—445).

Ett vanligt misstag är att behandla *bodelning* och *arvskifte* som två rättshandlingar med identiska rättsverkningar. Att de ofta förekommer i ett och samma dokument kan vara en bidragande orsak. I vissa sammanhang kan det vara berättigat att skära dem över en kam, i andra inte. Arvskiftet är den mindre komplicerade av de två; den avser ju endast att fördela den avlidnes kvarlåtenskap mellan arvingarna och egendom kan alltså vandra bara i en enda riktning. Vid bodelning däremot är det inte alls säkert att förrättningen leder till någon egendomsövergång över huvud taget. Även om så blir fallet är det inte utan vidare klart innan förrättningen genomförts vem av makarna som skall utge egendom till den andre och med hur stort belopp. Till stor del kan utfallet vara beroende på förhållanden som parterna råder över, t ex värderingen av den i bodelningen ingående egendomen. Bodelningen är följaktligen i högre grad ett ömsesidigt avtal och står närmare förmögenhetsrättens ordinära avtalsformer än arvskiftet. Detta behöver inte betyda att man vid inkomstbeskattningen skall låta någon vattendelare gå mellan bodelningen och arvskiftet. Snarare tror jag att en sådan många gånger bör gå tvärs igenom bodelningsinstitutet. För att kunna förklara detta nödgas jag här först gå in på den rättsfigur som gett upphov till bodelningsinstitutet, alltså giftorätten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

Äldre giftermålsbalken

Enligt det äldre giftorättssystemet — som upphävdes genom 1920 års giftermålsbalk men fortfarande behåller sin makt över sinnena — bildade båda makarnas egendom en enda förmögenhetsmassa, ett samfällt bo, vari vardera maken ägde hälften var såsom en ideell andel. Utanför det samfällda boet föll fast egendom som en make ägde vid äktenskapets ingående eller förvärvade under äktenskapet genom arv. Det var mannen ensam som ägde förfoga över det samfällda boet. Även över hustrun enskilt tillhöriga fastigheter förfogade han under äktenskapet. När äktenskapet upplöstes delades det samfällda boet lika mellan makarna.

Fortfarande finns det makar som följer de äldre bestämmelserna. Man räknar med att antalet sådana äktenskap ännu vid instundande årsskifte kommer att uppgå till ca 6 700 stycken (se SOU 1981:85 s 437). För att äldre bestämmelser skall vara tillämpliga i något av våra byggmästarfall krävs det att byggmästaren gifte sig före den 1 januari 1921 samt att han därefter och fram till det aktuella beskattningsåret hållit inte bara sig själv utan dessutom såväl hustrun som rörelsen vid liv. Om det existerar sådana fåglar i den skatterättsliga faunan vill jag låta vara osagt. Säkert är däremot att det från civilrättsliga utgångspunkter inte finns anledning att göra skillnad mellan fallen beroende på om det är byggmästaren eller hans hustru som dött först. I båda situationerna är det en av två delägare i rörelsen som har avlidit. Genom boskiftet — som var bodelningsinstitutets föregångare — preciserades i ett sådant fall enbart vad som s a s redan ägdes av vardera maken.

Nya giftermålsbalken

Huvudsyftet med egendomsordningen i den nya giftermålsbalken var att göra rent hus med mannens dominans i ekonomiska frågor. Därför gjordes vardera maken ekonomiskt självständig och oberoende av den andra maken; vardera förfogar nu fritt över sin egendom och svarar endast själv för sina skulder (allt detta med vissa undantag som vi här kan bortse ifrån). Vad man ville behålla från det äldre systemet var endast den utjämning som likadelningen vid äktenskapets upplösning innebar.

Det var här det nya och för sin tid djärva steget togs. Lagstiftaren tog sig förbi en juridisk föreställning — eller skall vi säga en fördom (?) — nämligen den att man inte kan vara med och dela på egendom som man inte är delägare till. Denna föreställning behärskar fortfarande de kontinentala rättsordningarna på området. Enligt vår giftermålsbalk skall giftorättsgodset delas lika vid äktenskapets upplösning men detta innebär inte i något skede att makarna blir att anse som samägare till egendomen.

Det är alltså inte så att den ena makens död leder till skapandet av något slags samfällt bo av äldre märke. Vardera sidan fortsätter att förvalta den makens egendom med den modifikationen att den efterlevande såtillvida blir in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

blandad i dödsboförvaltningen att han eller hon intill dess bodelningen är genomförd av lagen räknas som dödsbodelägare (18 kap 1 § ärvdabalken). Någon sammanblandning av den dödes och den efterlevandes egendom får inte ske. Trots detta var det förhållandevis vanligt ända in på 1960-talet att man vid våra inskrivningsmyndigheter felaktigt meddelade lagfart för dödsboet på bouppteckningen efter den döde, även när fastigheten var lagfaren för den efterlevande maken (se NJA 1967 s 291)[1]. Fortfarande är det också vanligt att man i bouppteckningen efter den avlidne ej gör någon uppdelning av tillgångar och skulder mellan makarna. Som följd av giftorätten och den schematiska bodelningen vid arvsbeskattningen hamnar man normalt ändå rätt till slut.

Vad likadelningen beträffar är den inte något annat än ett led i den abstrakta beräkningen av vardera makens andel vid bodelningen. I grova drag innebär denna beräkning att vardera maken tillgodoräknas dels värdet av sina skulder, dels ett värde motsvarande hälften av makarnas sammanlagda behållna giftorättsgods. Vid den därpå följande konkreta lottläggningen skall vardera maken erhålla egendom upp till andelens värde. I princip tilläggs vardera maken i första hand sin egendom; den som har mindre än som motsvarar andelen erhåller vad som fattas av den andra maken. Kontentan av reglerna om andelsberäkning och lottläggning blir därför att den make som har en nettobehållning som överstiger den andra makens nettobehållning skall utge halva överskottet till den andra maken. Han eller hon har därvid i regel frihet att själv välja med vilken egendom detta utjämningsanspråk skall fullgöras. Till den egendom som överlämnas från den ena sidan till den andra övergår äganderätten — för att använda en oprecis terminologi — först när bodelningen är förrättad, dvs normalt när handlingen är undertecknad och bevittnad.

Från krasst ekonomisk och juridisk synpunkt kan äktenskapet således sägas utgöra en samverkan mellan makarna som skall slutregleras genom bodelning, förrättad efter domstols dom på äktenskapsskillnad eller — om inte förr — efter den ena makens död. I det senare fallet är det alltså fråga om en slutreglering som måste genomföras innan man får fram vad som i en strikt mening utgör kvarlåtenskapen efter den avlidne. Egendom kan genom bodelningen tillföras eller frångå den avlidnes sida. Bodelningen är såtillvida obligatorisk som lagen förklarar att en sådan *skall* förrättas. Men detta är ju bara en följd av att mannen och kvinnan en gång frivilligt valde att gifta sig. En bodelning är alltså ej mer påtvingad parterna än andra lagbestämda uppgörelser som måste genomföras efter en ekonomisk samverkan i någon form, t ex skifte av ett bolags tillgångar.

Byggmästaren avlider först

Låt oss så titta närmare på vår byggmästare och hans hustru, vilka nu förutsätts vara gifta med varandra i hägnet av 1920 års giftermålsbalk. Låt oss vi-

[1] Jfr SN 1965 s 174 och 1968 s 211, Anclow samt SN 1966 s 145, K. G. A. Sandström.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

dare för enkelhetens skull antaga att byggmästaren är den mer välbeställde av de två, något som torde motsvara det statistiskt säkerställda. Vad som däremot inte motsvarar statistiken är den situation som låg till grund för förhandsbeskedet, alltså att hustrun avlidit först. Statistiskt sett är det nämligen mannen som i 7 fall av 10 dör först. Låt oss därför börja med det fallet.

När byggmästaren dött är det viktigt att notera att det är rörelseidkaren själv som avlidit. Hans tillgångar omhändertas av dödsboförvaltningen till dess successionsfrågorna löses. Frågan är vilka som skall överta hans egendom eller vilka intressen som skall tillgodoses med den. Lagen räknar i stort sett med tre skilda intressen. Först kommer den dödes borgenärer, vilka i princip skall få betalt för sina fordringar före bodelningen. Därefter skall hustrun av den dödes behållna egendom få sitt utjämningsanspråk tillgodosett vid bodelning. Slutligen kommer, efter bodelningen, dels ev legatarier, dels den avlidnes arvingar och universella testamentstagare in i bilden; arvingars och universella testamentstagares lotter fastställs genom arvskifte.

Sedan byggmästaren i uttryckets alla bemärkelser har slagit igen butiken finns det knappast anledning att behandla förvärv av hans egendom genom bodelning, arvskifte eller verkställighet av testamente olika. I vart fall tillhandahåller inte civilrätten något underlag för detta. I en viss situation kan det t o m vara så gott som omöjligt. Antag t ex att byggmästaren saknar bröstarvingar. I ett sådant fall övertar den efterlevande hustrun hälften av deras sammanlagda behållning på grund av giftorätt och återstoden på grund av arv (utan att bodelning krävs). På vilket sätt får hon då fastigheterna?

Byggmästarens hustru dör först

Om i stället hustrun avlider först är det lika viktigt att notera att byggmästaren fortsätter som förut att förfoga över sin egendom och alltså alltfort kan bedriva sin rörelse. Vad som åvilar honom är att fullgöra det utjämningsanspråk som vid bodelningen tillkommer hustruns arvingar. Olika alternativ kan därvid tänkas stå honom till buds. Han kan, om hans egendom räcker till, fullgöra med annan egendom än omsättningstillgångar. Eftersom hans egendom måhända till största delen utgörs av fastigheter, har han som alternativ jämlikt 13 kap 13 § första stycket tredje punkten giftermålsbalken rätt att behålla dessa och i stället lämna pengar till fyllnad av hustruns lott. Kanske kan han erhålla ett banklån för ändamålet (mot säkerhet i fastigheterna)? Man kan möjligen också tänka sig att arvingarna erhåller en ideell andel i rörelsen med sikte på framtida samdrift. Slutligen återstår att lämna över omsättningsfastigheter till hustruns arvingar.

Att dessa olika alternativ för byggmästaren att fullgöra sina civilrättsliga förpliktelser på kan leda till olika skatteeffekter bör inte vara ägnat att förvåna. Väljer han att överlämna omsättningstillgångar — eller står inget annat alternativ till buds — skall i enlighet med förhandsbeskedet uttagningsbeskatt-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

ning ske. Från saklig synpunkt är fallet jämförbart med att byggmästaren för att infria en skuld låter borgenären överta en omsättningsfastighet i avräkning på skulden.

Vad som kan verka stötande i den nu diskuterade situationen är väl inte uttagningsbeskattningen i och för sig utan det förhållandet att giftorätten med dess obligatoriska likadelning slår till. Jag vill därför här anmärka att i det nu under behandling i justitiedepartementet varande förslaget till Äktenskapsbalk (SOU 1981:85) den lösningen föreslås, att en efterlevande make alltid skall ha rätt att påfordra — även mot arvingarnas vilja — att få behålla sin egendom; delningen sker då så som om all egendom vore enskild. Arvingarna får enligt förslaget nöja sig med att ärva vad som vid dödsfallet tillhörde hustrun. Är barnen makarnas gemensamma ärver de i stället all byggmästarens egendom när han i sin tur avlider. Förslaget får givetvis effekter vid arvsbeskattningen, vilka får tas med i beräkning när den efterlevande skall bestämma sig för vilken handlingslinje som bör väljas.

Vill man inte uttagsbeskatta byggmästaren i det aktuella fallet så innebär det att man vill behandla alla bodelningar i anledning av den ena makens död lika, oavsett om det är byggmästaren eller hans hustru som avlidit. Till stöd för en sådan gränsdragning har framförts argument som går ut på att makarna hade kunnat undvika en skilsmässa och i stället invänta döden som en befriare. I dagens samhälle är detta ett dåligt argument. Som framgår av det tidigare anförda är det en avgörande skillnad mellan de båda dödsfallssituationerna som väl kan förklara olikheterna i fråga om uttagsbeskattningen.

Slutligen vill jag tillägga att gränsen mellan bodelning vid äktenskapsskillnad respektive efter ena makens död inte är helt glasklar. En make kan t ex avlida efter det domen på äktenskapsskillnad meddelats men före bodelningen. Har domen vid dödsfallet ej vunnit laga kraft anses äktenskapet ha upplösts genom döden. Ett vanligare fall är att en make avlider sedan talan om äktenskapsskillnad har väckts och under den betänketid om 6—12 månader som då kan löpa. Civilrättsligt gäller i sådant fall i viss mån en blandning av de olika bodelningsreglerna, vilka skiljer sig i viktiga hänseenden.

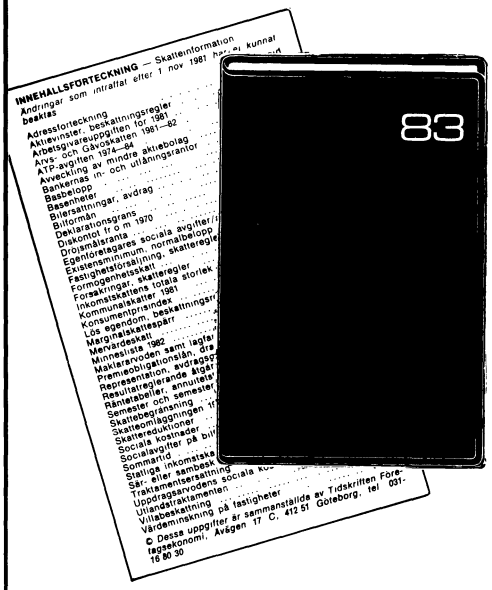
Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23

företags ekonomi

Chefred: Hugo Hegeland — Årgång 48

Tidskriften FÖRETAGSEKONOMI (grundad 1934) är en politiskt obunden facktidning avsedd för Er som ofta — genom Ert yrke eller Era studier — kommer i kontakt med ämnet. Tidskriften erbjuder Dig en både allsidig och fördjupad information om skattefrågor, redovisning och revision, företagsekonomiska problem, nya lagar och prejudikat, aktiebörsen m m. Som prenumerant får Ni tillgång till en av landets mest seriösa ekonomitidskrifter — vi kan också ställa upp med kvalificerad rådgivning, speciallitteratur och redovisningsblanketter m m.

Fr o m i år har vi fått en ny färgstark chefredaktör — professor Hugo Hegeland, nybliven riksdagsman — f d chefredaktör för Veckans Affärer. Bland våra övriga skribenter märks Bengt A Holmberg, Magnus Ivarsson, Sigurd Hansson m fl vilket borgar för ett både sakligt och intressant innehåll.



I årsprenumerationen ingår dessutom en exklusiv SKATTEALMANACKA i kalvskinn. Trots det blygsamma formatet 85 × 135 mm har vi lyckats få in 54 sidor aktuella ekonomi- och skatteuppgifter (se innehållsförteckning). Detta utan att ge avkall på almanacksdelen som innehåller timplanering, årsplan, löstagbart telefonregister — allt i hög kvalitet!

Prenumerationspriset för 1983 inkl. skattealmanackan är 195:— kr plus mervärdeskatt.

SPECIALERBJUDANDE:

Vid prenumeration före årsskiftet skickar vi Er också 1982 års två sista nummer samt skattealmanackan för 1983 under första hälften av december.

Skattealmanackan kan också köpas separat för 45:— kr och ett särtryck av skatteinformationen ur densamma för 12:50 plus mervärdeskatt.

Mot insändande av svarsporto 5:— kr skickar vi Er ett provexemplar av tidskriften, almanackan och särtrycket för år 1982 så långt lagret räcker.

Klipp här!

Insändes till:

BESTÄLLNINGSKUPONG

tidskriften FÖRETAGSEKONOMI

Åvägen 17 C, 412 51 Göteborg
Telefon 031 - 16 80 30 (kl 9—16)

Namn/företag: .....

Gatuadress: .....

Postadress: .....

Telefon: ..... / ..... VAR GOD TEXTA TYDLIGT!

Härmed beställes:

☐ Prenumeration för 1983 inkl. skattealmanackan och de två sista numren 1982 (kr 195:—)

☐ ..... st. Skattealmanackor 1983 (kr 45:— /st.)

☐ ..... st. Särtryck av skatteinformation (kr 12:50/st.)

☐ Provexemplar av tidskriften, skattealmanackan och särtrycket 1982 (kr 5:— för portot)

Mervärdeskatt tillkommer.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:44:23