

Två litteraturanmälningar

Göran Englund: Inkomstskatteproblem vid dödsfall och skifte Norstedts, 165 kr, Stockholm 1987.

Englund redovisar i sin senaste bok ett stort antal inkomstskatteproblem som alla har sin grund i det faktum att någon dött och efterlämnat tillgångar. Till den helt övervägande delen behandlas frågor av praktisk betydelse och som Englund själv påpekar i förordet rör man sig här på ett område där lag och lagmotiv inte sällan är alltför oklara för att lämna någon säkrare vägledning. Visserligen finns rättsfall i rik mängd som ger svar men dessa täcker inte alla delar av de områden som Englund behandlar.

Boken innehåller 18 skilda avsnitt. En del av dessa utgörs visserligen av artiklar som tidigare publicerats i fackpressen. Det får dock anses värdefullt att kunna få tillgång till en samlad framställning på ifrågavarande område. I och för sig kan det väl alltid diskuteras om inte ett eller annat avsnitt kunnat undvaras. Å andra sidan bör betonas att även de mer triviala frågor som Englund behandlar är sådana som vid praktisk tillämpning kan skapa problem.

De fyra inledande avsnitten upptar allmänna och grundläggande frågor om dödsbos beskattning. Här behandlas bl a enmansdödsbona, handelsbolagsregeln, makeförvaltad egendom m m. I detta sammanhang kan räcka med ett påpekande om att den nya äktenskapslagstiftning som träder i kraft den 1 jan 1988 kommer att kraftigt utvidga kretsen av enmansdödsbon. Efterlevande make blir då nämligen arvsberättigad före gemensamma barn. Testamentsförfattare får något större anledning begrunda inkomstskattefrågor. Englund berör problemet i samband med makeförvaltad egendom (s 31). Han nämner där det fall där enligt de nya reglerna efterlevande make begär att få behålla sitt giftorättsgods. Här finns måhända en oklarhet i det nya systemet. Hur skall handelsbolagsregeln tillämpas om sådan begäran görs "utan skäl"? Det finns t ex inga särkullbarn och inte heller något testamente. I en sådan situation faller väl knappast den efterlevandes rätt i den "dödsboförvaltade" egendomen bort.

Englund behandlar även skattskyldigheten vid legat (avsnitt 5) och även om oklarheterna här väl är få och praxis besvarat flertalet frågor bör noteras Englunds välmotiverade varning för att lösa in livräntor (s. 39). Fortfarande före-

kommer i praktiken sådana fall eftersom det ju händer att en testators önskemål framstår som kloka inte bara vid testamentets upprättande utan även vid skiftet. Därefter ändras parternas inbördes förhållanden och inlösenfrågan aktualiseras.

Avsnitten om rättshandlingar mellan dödsbo och delägare, beskattningskonsekvenserna av skiften liksom huruvida rörelse skall anses fortsatt efter skifte innehåller värdefulla råd inte minst genom en utförlig redovisning av rättsfall. Likaså behandlas arvs-, gåvo- och inkomstskatteproblem kring skiftesreverser utförligt. När det gäller inkomstskatten kan väl det fall där avdrag vägrats för ränta på en "avståndsrevers" (RÅ 1974 A 1542, s 67—68 i boken) inte anses alltför märkligt. Som Englund själv framhåller beror väl utgången på att ingen "äkta" avstånderevers var för handen. Däremot vill jag sätta ett frågetecken i kanten för riktigheten av Englunds påstående (s 71) att ett av de besvärligaste avsnitten i samband med skifte skulle vara beskattningskonsekvenserna med avseende på räntor på fordringar och skulder. Ibland kan frånvaron av en rik praxis vara ett tecken på att problemen inte är så stor. Ett av de återgivna fallen (RÅ 81 1:34) speglar väl en inte alltför vanlig situation.

Englund tar även upp (avsnitt 11) bestämmelsen i 54 § arvsskattelagen som säger att arvinge vid tillträdet av sin lott skall betala därå belöpande skatt och ränta. Flera, däribland Englund själv, har tidigare analyserat den närmare innebörden av den till synes enkla regeln. Lagrummet ger också i och för sig gott utrymme för varierande tolkningar "om man tänker efter". Liksom humlan, som enligt vetenskapens alla regler inte kan flyga, men likväl i sin okunnighet gör det, så fungerar 54:an bra i den praktiska hanteringen.

En bit där försiktighet synes vara att iaktta rör andelsöverlåtelse. De HD-avgöranden samt RÅ 1962 ref 2 som Englund återger rör samtliga mer udda situationer och kan väl som sådana knappast ge vägledning för de fall där vanliga andelsöverlåtelse skett. Jag har svårt att komma till annan slutsats än Englund, nämligen att en arvinges andelsöverlåtelse bör bedömas enligt reglerna i 35 § 4 mom KL. Å andra sidan kan jag knappast föreställa mig att frågan kan uppkomma i andra fall än där ett bo bara innehåller — måhända efter delskifte — någon speciellt intressant tillgång och där försäljningen i realiteten således inte avser andelen. I sådana fall kan det synas väl formellt att tala om andelsöverlåtelse.

Vad som sägs om inkomstskattekonsekvenserna av befogenhetsuppdelningar (avsnitt 13) bör vara nyttig läsning för skatteplaneraren och då närmast med tanke på att söka undvika dylika. Avsnittet om resultatutjämningslagarna innehåller väl mindre av praktisk betydelse medan däremot det följande rörande andel i framtida köpeskilling återger de väsentliga rättsfallen på området. Motsvarande kan sägas om de problem som tas upp i fråga om realisationsvinstbeskattningen (avsnitt 16). I sistnämnda del bör dock påpekas att en

del punkter i gällande rätt är oklara, inte minst ifråga om försäljning av s k makeförvaltnad egendom.

Englund behandlar även de utlöpare från 1981 års skattereform som medger kvittning för ränta på arvsskatteskuld (avsnitt 17). De särskilda kvittningsreglerna är givetvis inte lättillgängliga och på en punkt har redan en ändring skett. Den vanligaste kvittningssituationen (kapital ./ . villa) har tagits bort. Väl medveten om att de nya reglerna inte är enkla har jag dock den uppfattningen av Englund i detta avsnitt målar en viss potentat på väggen. Så har jag svårt att instämna i vad som uttalas (s. 127 n) om att lagen skapar tolkningsproblem genom begreppet ”skuld avseende förvärv”. När Englund sedan övergår till att kritisera olika enskildheter får man hålla i minnet att det knappast kan förväntas att kvittningsregler skulle så kunna utformas att de täcker alla tänkbara arvs- resp arvsskatterättsliga situationer. Jag vill också nämna att när Englund påtalar (s. 131) att rättsläget i fråga om avräkningen blir oklart när handelsbolagsregeln skall tillämpas, bör detta närmast ses som något positivt — ytterligare ett skäl att skifta boet. Varför skulle systemet ha komplicerats på denna punkt när en strävan sedan länge varit att få bort äldre dödsbon? Den av Englund gjorda probleminventeringen är dock värdefull — området är ju helt nytt.

Avsnittet om den allmänna skatteflyktsklausulen avslutar boken. Med den försiktiga tillämpning som klausulen fått i praxis torde den knappast ge skattskyldiga några sömnlösa nätter.

Sammanfattningsvis skall sägas att Englunds bok är väldisponerad och lättillgänglig. Den innehåller en värdefull genomgång av ett inte särskilt lättöverskådligt område. Ett ordentligt rättsfallsregister finns med, varjämte en fyllig litteraturförteckning uppgjorts där även författare med avvikande åsikter tagits med. För den som sysslar med hithörande frågor utgör Englunds bok en värdefull kunskapskälla.

Per Anclow

Rolf Berggren: Sveriges Dubbelbeskattningsavtal, En handbok, Svenska Arbetsgivareföreningen 1987, 547 sid inb, ca pris 580 kr.

Skattelitteraturen i Sverige har på ganska kort tid utökats med flera genomarbetade böcker på dubbelbeskattningsområdet. För knappt ett år sedan anmälde jag C O Sandströms bok Svenska Dubbelbeskattningsavtal.¹ Nu föreligger *Sveriges Dubbelbeskattningsavtal, En handbok* av Rolf Berggren. Berggren arbetar som skattespecialist hos SAFs enhet för utlandstjänstgöring och har tidigare tjänstgjort som regeringsrättssekreterare.

Det kan redan på en gång sägas att Berggrens bok utgör ett imponerande ar-

bete som kommer att bli till stor nytta. Boken vänder sig primärt till näringslivet, men den bör också med fördel kunna användas inom skatteförvaltningen.

I boken presenteras innehållet i de svenska dubbelbeskattningsavtalen i överskådliga och lättlästa tabeller. Presentationen sker i två delar.

I del I redovisas samtliga de slag av inkomster som regleras i dubbelbeskattningsavtalen. Det finns en tabell för varje typ av inkomst. I tabellerna redovisas land för land hur de olika inkomsterna behandlas enligt avtalen. Denna del av boken skall användas när man vill jämföra hur en viss inkomst beskattas enligt olika avtal. I anslutning till varje tabell redogörs i förekommande fall för huvudprinciperna för beskattningen av det aktuella slaget av inkomst enligt OECDs modellavtal. Vidare lämnas en kortfattad redovisning av de interna svenska skattereglerna.

Del II består av en tabell för varje dubbelbeskattningsavtal, där avtalets reglering av olika typer av inkomster redovisas inkomst för inkomst.

Redovisningen i boken är fullständig. Samtliga gällande dubbelbeskattningsavtal och samtliga slag av inkomster som omfattas av avtalen redovisas.² Även förmögenhetsbeskattning och det informationsutbyte mellan svenska och utländska skattemyndigheter som är en följd av dubbelbeskattningsavtalen behandlas.

Förutom de två huvudavsnitten med tabeller, innehåller boken en kortfattad inledning med en förteckning över samtliga gällande dubbelbeskattningsavtal med hänvisningar till såväl SFS-nummer som nummer i den av finansdepartementet utgivna serien Svenska Skatteavtal. Inledningsvis redogörs också kortfattat för de olika metoderna för undanröjande av dubbelbeskattning (de olika varianterna av exempt resp credit) samt de interna svenska avräkningsreglerna. Vidare behandlas i särskilda avsnitt de rättssubjekt på vilka dubbelbeskattningsavtalen tillämpas, skatter som omfattas av avtalen samt begreppet "hemvist". I slutet av boken finns litteraturförteckning samt sak- och län-derregister.

En genomläsning av boken och stickprovskontroller av redovisade sakuppgifter ger inte anledning till några egentliga påpekanden. I stället befästs intrycket av ett heltäckande uppslagsverk om de svenska dubbelbeskattningsavtalen, en förnämlig handbok.

Jan-Mikael Bexhed

Noter

¹ Se SN 1986 s 402 ff.

² Vissa äldre "kolonialavtal" som är under uppsägning redovisas inte, jfr prop 1986/87:85.