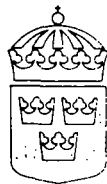


Regeringens proposition

1988/89:141

om beskattning av dödsbos skogskontomedel m. m. i
vissa fall



Prop.
1988/89:141

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 30 mars 1989.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Odd Engström

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionens föreslås att skatteuttaget skall begränsas om ett dödsbo, där den efterlevande maken är ensam dödsbodelägarare (enmansdödsbo), har upplösts och beskattning skall ske av medel på skogskonto, skogsskådekonto, upphovsmannakonto eller uppfinnarkonto. Enligt förslaget skall belopp som skall tas upp till beskattning sättas ned med en fjärdedel. Bestämmelserna föreslås gälla också i fråga om avsättningar till allmän investeringsreserv och fond för återanskaffning av fastighet.

Den föreslagna lagstiftningen tar sikte på att lindra beskattningskonsekvenserna i vissa fall av de nyligen genomförda lagändringarna på familjerättsens område. Dessa lagändringar medför bl.a. att efterlevande make och gemensamma bröstarvingar normalt inte kan behålla dödsboet efter den avlidne och inom ramen för detta under ett antal år avveckla den dödes kontomedel och avsättningar.

Den nya lagen skall enligt förslaget träda i kraft den 1 juli 1989 och tillämpas första gången vid 1989 års taxering. Bestämmelserna föreslås gälla i de fall dödsfallet inträffat efter utgången av år 1987 och boet upplösts före utgången av år 1990.

Lagförslaget i denna proposition har granskats av lagrådet. Propositionen innehåller därför tre huvuddelar: lagrådsremissen (s. 3), lagrådets yttrande (s. 21) och föredragande statsrådets ställningstaganden till lagrådets synpunkter (s. 22).

Den som vill ta del av samtliga skäl för lagförslaget måste läsa alla tre delarna.

Förslag till

Lag om beskattning av dödsbos skogskontomedel m.m. i vissa fall

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller medel som satts in på konto enligt skogskontolagen (1954:142), lagen (1979:611) om upphovsmannakonto eller lagen (1982:2) om uppfinnarkonto. Lagen gäller också avsättningar som skett enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv eller lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

2 § Om belopp som avses i 1 § skall tas upp som intäkt eller återföras till beskattning på grund av att ett dödsbo har upplösts, skall beloppet sättas ned med en fjärdedel vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt under förutsättning att

1. den avlidnes efterlevande make har varit ensam dödsbodelägare under den tid dödsboet fanns,

2. dödsfallet har inträffat efter 1987 års utgång och boet har upplösts före utgången av år 1990 samt

3. den avlidne och den efterlevande maken vid tidpunkten för dödsfallet hade en eller flera gemensamma bröstarvingar.

Är det fråga om en insättning eller en avsättning för vilken dödsboet har medgett uppskov eller avdrag, skall nedsättning enligt första stycket inte ske.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1989 och tillämpas första gången vid 1989 års taxering.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 mars 1989

Närvarande: S. Andersson, ordförande, och statsråden Göransson, Gradin, R. Carlsson, Hellström, Johansson, Hulterström, Lindqvist, G. Andersson, Thalén, Nordberg, Engström, Freivalds, Wallström, Löow, Persson

Föredragande: statsrådet Engström

Lagrådsremiss om nedsättning av skatt på skogskontomedel m.m i vissa fall

1 Inledning

Familjerätsreformen trädde i kraft den 1 januari 1988. Följdändringar i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, och i kommunalskattelagen (1928:370), KL, skedde samtidigt (prop. 1987/88:61, SkU 14, rskr. 100, SFS 1987:1206 och 1204).

Ändringarna i bl.a. arvsreglerna får i vissa fall konsekvenser för inkomstbeskattningen. Den nya regeln om makes arvsrätt medför att den efterlevande i betydligt fler fall än tidigare kommer att bli ensam dödsbodelägar. Gemensamma barn ärver först när båda föräldrarna är döda och de är inte dödsbodelägar i den först avlidnes bo. Den efterlevande skall överta all egendom och bodelning och arvskifte i formell mening är inte nödvändigt. Ett enmansdödsbo anses i inkomstskattemässig mening normalt upplöst när bouppteckningen efter den avlidne registreras vid tingsrätten.

När ett enmansdödsbo upplöses leder äganderättsövergången bl.a. till att medel som finns på skogskonto eller skogsskadekonto genast skall tas upp som intäkt av skogsbruk hos boet efter den döde. Möjligheten för den efterlevande maken att komma överens med t.ex. gemensamma barn om att behålla dödsboet och att inom ramen för detta avveckla kontomedlen under de år dödsboet i så fall skulle ha utgjort ett eget skattesubjekt har bortfallit.

Vid riksdagsbehandlingen av propositionen 1987/88:61 om ändringar i arvs- och gåvoskattelagstiftningen med anledning av äktenskapsbalken, m.m. uppmärksammades denna konsekvens av den nya familjerätten (SkU 14). Skatteutskottet tog särskilt fasta på den efterlevande make som i kraft av den nya arvsregeln skulle överta en jordbruksfastighet och de negativa följder för driften som kunde uppkomma därigenom att skogskontomedel omedelbart skall tas upp till beskattning hos boet. Utskottet konstaterade att frågan tagits upp i finansdepartementet och uttalade ett önskemål om att regeringen snarast skulle lägga fram förslag om sådana ändringar i skattelagstiftningen att ej avsedda effekter av familjerätsreformen kunde undvikas.

Under hösten 1988 upprepade utskottet denna begäran i samband med

behandlingen av proposition 1988/89:41 om vissa ändringar i skogskontolagstiftningen (SkU3).

Prop. 1988/89:141

De uppmärksammade inkomstskattekonsekvenserna av den nya familjerätten gäller – utöver medel på skogskonto och skogsskadekonto – också medel på upphovsmannakonto och uppfinnarkonto. Detsamma gäller avsättningar till allmän investeringsreserv, särskild fartygsfond, särskild nyanaffningsfond, eldsvåddefond samt återanskaffningsfond för fastighet.

Ändringarna på familjerättens område kan också ha betydelse i fråga om rätten att utnyttja den avlidnes förlustavdrag liksom möjligheten till uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Jag avser nu att ta upp frågan om lagstiftning i syfte att lindra inkomstskattekonsekvenserna av ändringarna på familjerättens område.

Vid beredningen av detta ärende har jag samrått med företrädare för riksskatteverket.

2 Allmän motivering

2.1 Gällande rätt m.m

2.1.1 Beskattningsregler vid den skattskyldiges död

Av 9 § första stycket skogskontolagen (1954:142) framgår att om den skattskyldiges fastighet övergår till ny ägare på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom gåva skall – om fastigheten utgjort den väsentliga delen av den förvärvskälla för vilken insättning på skogskonto eller skogsskadekonto gjorts – inestående medel genast tas upp som intäkt av skogsbruk.

Härav följer att om den skattskyldige avlidit och fastigheten genom bodelning övergått till den efterlevande maken eller genom arvskifte tillgås ny ägare skall kontomedel omedelbart beskattas hos boet.

Skogskontolagen innehöll i sin ursprungliga lydelse en bestämmelse om att skogskontomedel alltid skulle tas upp till beskattning när den skattskyldiges fastighet övergick till ny ägare. Av förarbetena (prop. 1954:14 s. 27) framgår att skälet för denna bestämmelse var att det inte finns någon anledning att den skattskyldige skall kunna ha kvar kontot efter överlåtelsen och även fortsättningsvis åtnjuta uppskov. Att medlen skall tas upp till beskattning efter bodelning där fastigheten övergått till make eller efter ett arvskifte motiveras med att det i dessa fall bör ske en slutavräkning.

Numera gäller – som framgår av det tidigare sagda – att den skattskyldige får behålla ett skogskonto eller ett skogsskadekonto även om han säljer, byter eller ger bort sin fastighet. Om innehavaren av ett sådant konto avlider och kontot genom bodelning eller arvskifte övergår till annan skall inestående medel tas upp till beskattning enligt 9 § tredje stycket skogskontolagen.

På motsvarande sätt gäller att medel som finns på upphovsmannakonto och uppfinnarkonto skall tas upp som intäkt av rörelse om medlen genom bodelning eller arvskifte övergår till en ny ägare. Bestämmelser om detta finns i 11 § första stycket b) och andra stycket lagen (1979:611) om upphovsmannakonto och samma paragraf i lagen (1982:2) om uppfinnarkonto.

Av 11 § första stycket d) i lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv framgår att om hela eller den huvudsakliga delen av den skattskyldiges förvärvskälla under beskattningsåret har överlåtits skall reserven eller vederbörlig del av denna återföras till beskattning. Detsamma gäller enligt 11 § första stycket e) om avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse av medel på allmänt investeringskonto.

Med överlåtelse som avses i 11 § första stycket d) och e) likställs enligt 12 § första stycket bodelning eller arvskifte som omfattar hela eller del av den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts.

Motsvarande gäller ifråga av avsättning som skett till eldsvådefond. Av 8 § första stycket 2) och andra stycket lagen (1981:296) om eldsvådefonder framgår sålunda att en eldsvådefond skall återföras till beskattning om den förvärvskälla vari avsättningen skett har överlåtits samt att med överlåtelse i detta sammanhang likställs att förvärvskällan genom bodelning, arv eller testamentariskt förordnande övergått till ny ägare.

Bestämmelserna avseende avsättningar till särskild fartygsfond eller till särskild nyanskaffningsfond är något annorlunda utformade. Enligt 7 § fjärde stycket lagen (1954:40) om särskild fartygsfond och enligt 6 § första stycket lagen (1967:96) om särskild nyanskaffningsfond skall avsatta medel återföras till beskattning för det beskattningsår då dödsboet efter den skattskyldige skiftas. Detsamma gäller avsättning som skett till återanskaffningsfond enligt 8 § lagen första stycket (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

I övrigt saknar lagarna om särskild fartygsfond, särskild nyanskaffningsfond och fond för återanskaffning av fastighet uttryckliga bestämmelser av innebörd att avsatta medel skall återföras till beskattning i samband med att den aktuella förvärvskällan överläts till ny ägare.

2.1.2 Förhållandena före familjerätsreformen m.m.

Vid den ene makens död skall makarnas sammanlagda behållna giftorätts-gods genom bodelning delas i normalt två hälfter. Den ena är den efterlevande makens bodelningsandel och den andra utgör – i förekommande fall tillsammans med enskild egendom – den dödes kvarlåtenskap. Den äldre ordningen innebar att kvarlåtenskapen skulle tillfalla den avlidnes bröstarvingar och testamentstagare. Bodelning och arvskifte ledde på sätt som redovisats i föregående avsnitt till att kontomedel och avsättningar beskattades.

Vid taxeringen året efter dödsfallsåret gällde – och gäller alltjämt – att dödsboet enligt 53 § 3 mom. första stycket KL skall taxeras för såväl den dödes inkomster som för de inkomster som efter dödsfallet tillkommit boet. Om bodelning eller arvskifte skett under dödsfallsåret skulle kontomedel och återförda reserveringar normalt beskattas vid taxeringen året efter dödsfallet. Taxering ytterligare ett år senare kunde ifrågakomma om den avlidne i sin verksamhet tillämpat brutet räkenskapsår.

Genom att komma överens om att inte göra bodelning och arvskifte kunde den efterlevande maken och andra dödsbodelägare – t. ex. barn – emellertid skjuta upp de nu nämnda beskattningskonsekvenserna. En sådan överens-

kommelse innebar att boet fortlevde som en egen juridisk person och – med vissa begränsningar – som ett eget skattesubjekt.

Att boet på grund av en sådan överenskommelse fick karaktär av eget skattesubjekt innebar att dess inkomster och utgifter beskattades för sig även vid senare taxeringar än taxeringen året efter dödsfallsåret. Ingen av de lagar för vilka tidigare redogjorts innehåller regler av innebörd att dödsfallet i sig utlöser beskattning. Som framgått av den tidigare redovisningen anknuter beskattningskonsekvenserna i stället till bodelning och skifte. Följden av att behålla dödsboet var i det nu aktuella hänseendet att medel på t.ex. ett skogskonto kunde tas ut och beskattas under ett antal år. Motsvarande gällde de övriga kontona. I fråga om avsättningar till t.ex. eldsvådefond eller särskild fartygsfond innebar dödsboförvaltning normalt att dödsbodelägarna fick längre tid på sig för att utnyttja avsatta medel för avsett ändamål.

Under den tid ett dödsbo utgjorde ett eget skattesubjekt kunde dödsboet självt i vissa fall medges uppskov för kontoinsättningar eller avdrag för avsättningar som skett i räkenskaperna.

Enligt 1 § skogskontolagen gäller att dödsboet efter den skattskyldige kan medges uppskov för insättningar på skogskonto eller skogsskadekonto så länge dödsboet utgör ett eget skattesubjekt.

I fråga om allmän investeringsreserv gäller enligt 1 § första och tredje styckena lagen om allmän investeringsreserv att dödsboet kan medges avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv under förutsättning att avsättningen skett senast samma år som den skattskyldige avlidit. Även om dödsboet efter den avlidne behålls kan alltså avdrag för avsättning till allmän investeringsreserv endast medges första gången dödsboet taxeras.

Av 1 § andra stycket lagarna om upphovsmannakonto och uppfinnarkonto framgår däremot att uppskov ej medges om den skattskyldige avlidit under beskattningsåret. Insättningar som den skattskyldige gjort under det år han avlidit kan alltså inte föranleda uppskov.

I fråga om särskild fartygsfond, särskild nyanskaffningsfond och fond för återanskaffning av fastighet finns det inget hinder mot att ett dödsbo gör en avsättning.

Ett dödsbos karaktär av eget skattesubjekt är som nämnts på visst sätt begränsad. Enligt 53 § 3 mom. tredje stycket KL gäller att boet från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade skall beskattas som ett handelsbolag. Detta gäller dock endast om för dödsboet skulle ha beräknats högre till statlig inkomstskatt taxerad inkomst än 10 000 kr. eller större skattepliktig förmögenhet än 100 000 kr. Enligt fjärde stycket i samma moment gäller att riksskatteverket får besluta att ett dödsbo som enligt dessa regler egentligen skulle behandlas som ett handelsbolag ändå får taxeras som ett eget skattesubjekt.

Att boet i beskattningshänseende skall behandlas som ett handelsbolag innebar att dess karaktär av eget skattesubjekt upphör. Inkomsterna skall i stället beskattas hos delägarna (punkt 4 första stycket av anvisningarna till 53 § KL).

Alla de nämnda lagarna innehåller bestämmelser som – under förutsättning att boet behålls – anger när medel eller avsättningar av här aktuellt slag

senast skall beskattas. Härvid görs det ingen skillnad på det fall att det är fråga om en insättning eller en avsättning som ursprungligen gjorts av den döde eller – i de fall detta kan förekomma – av dödsboet självt.

Endast i fråga om skogskonto och skogsskadekonto är bestämmelsen om den bortre tidpunkten för det aktuella kontots beskattning direkt anknuten till den allmänna regeln i KL om när ett dödsbo skall behandlas som ett handelsbolag. Av 9 § andra stycket skogskontolagen framgår sålunda att medel på skogskonto eller skogsskadekonto senast skall tas upp till beskattning för det år reglerna om handelsbolag tillämpas första gången på dödsboet. Detta betyder att om boets förmögenhet eller inkomst understiger de ovan nämnda beloppen begränsas dödsboets möjligheter att behålla ett skogskonto som öppnats av den döde endast av den allmänna regeln i 6 § andra stycket skogskontolagen om hur länge ett konto kan behållas efter det att medlen satts in.

I fråga om medel på ett upphovsmanna- eller uppfinnarkonto anknyter bestämmelserna till tidpunkten för dödsfallet. Motsvarande gäller för en avsättning till allmän investeringsreserv. I det förra fallet skall beskattning senast ske vid den taxering som sker tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade och i det senare fallet vid den taxering som sker närmast efter det fjärde kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade (11 § andra stycket i lagarna om upphovsmanna- och uppfinnarkonto resp. 12 § andra stycket lagen om allmän investeringsreserv).

I lagen om eldsvådefonder finns det ingen koppling mellan tidpunkten för den skattskyldiges död och senaste tidpunkt för att fonden skall återföras till beskattning. I 8 § första stycket 6) finns emellertid en allmän bestämmelse med motvarande funktion. Av denna framgår att en eldsvådefond skall återföras till beskattning om den inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under tredje taxeringsåret efter det år då avdrag för avsättningen har skett. Motsvarande gäller lagarna om särskild fartygsfond (6 § andra stycket), om särskild nyanskaffningsfond (5 § första stycket) och om återanskaffningsfond för fastighet (7 § första stycket).

När en investeringsreserv återförs till beskattning skall som skattepliktig intäkt tas upp – utöver återförda medel – ett särskilt tillägg. Tillägget skall enligt 13 § första stycket lagen om allmän investeringsreserv utgöra trettio procent av det återförda beloppet. Enligt 13 § tredje stycket nämnda lag gäller emellertid att dödsbo skall påföras sådant tillägg endast om återföringen avser avsättning som boet självt gjort eller om återföringen föranleds av omständighet som som har inträffat före dödsfallet.

Ett sådant tillägg skall också beräknas när en eldsvådefond återförs till beskattning, 9 § första stycket lagen om eldsvådefonder. Också i det fallet skall det särskilda tillägget motsvara trettio procent av det återförda beloppet.

I fråga om särskild fartygsfond, särskild nyanskaffningsfond och återanskaffningsfond för fastighet gäller annorlunda regler. Sålunda gäller att om avsatta medel skall återföras till beskattning skall till det återförda beloppet läggas ränta. I fråga om dödsbo gäller enligt 6 § första stycket och 7 § sista stycket lagen om särskild fartygsfond att räntan skall bestämmas till två procent om året för det antal taxeringsår som förflutit efter det, då avdraget

för avsättningen skett, till och med det, då beloppet taxeras. Motsvarande gäller ifråga om särskild nyanskaffningsfond och återanskaffningsfond för fastighet, 5 § andra stycket och 6 § första stycket lagen om särskild nyanskaffningsfond och 7 § andra stycket och 8 § första stycket lagen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

2.1.3 Den nya familjerättens betydelse m.m.

De i detta sammanhang avgörande nyheterna på familjerättens område återfinns i äktenskapsbalken, ÄktB, och i ärvdabalken, ÄB, (prop. 1986/87:1, LU18, rskr. 159) och innebär sammanfattningsvis följande.

Den nya regeln i 3 kap. 1 § ÄB om makes arvsrätt innebär att kvarlåtenskapen ärvs av den efterlevande maken. Gemensamma barn ärver först när båda föräldrarna är avlidna och de är inte dödsbodelägare i den först avlidnes bo (3 kap. 2 § och 18 kap. 1 § tredje stycket ÄB). Om den döde efterlämnar bröstarvingar som inte också är bröstarvingar till den efterlevande har dessa rätt att genast få ut sitt arv och de är dödsbodelägare i den dödes bo. I sådana fall – liksom när det finns universella testamentstagare – innebär den nya familjerätten inga förändringar i fråga om möjligheten att behålla boet efter den döde och följaktligen föreligger i dessa fall inga förändringar i fråga om beskattningssituationen.

En ny situation har däremot uppkommit i de fall det – utöver den efterlevande maken – endast finns gemensamma bröstarvingar. Den omständigheten att dessa inte längre automatiskt är dödsbodelägare innebär att det inte längre utan vidare är möjligt att behålla boet efter den avlidne. Nyheterna på familjerättens område innebär emellertid inte att det i fall med endast gemensamma bröstarvingar är omöjligt att åstadkomma ett dödsbo med fler delägare än den efterlevande maken. Om den avlidne gjort en eller flera gemensamma bröstarvingar till universella testamentstagare blir dessa i denna egenskap tillsammans med den efterlevande maken dödsbodelägare. På motsvarande sätt gäller att den efterlevande maken genom ett universellt arvsavstående kan göra de gemensamma bröstarvingarna till dödsbodelägare.

När den efterlevande maken är ensam dödsbodelägare och i denna egenskap övertar boet utgörs normalt hälften av förvärvet giftorättsandel och återstoden arv. Eftersom det inte finns några andra delägare behöver man inte göra bodelning och arvskifte i formell mening. Bodelning och arvskifte i skattemässig mening anses dock normalt ske i och med att bouppteckningen efter den döde registreras vid tingsrätten (jfr RÅ 1983 1:3).

I samband med ändringarna i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, uppkom bl.a. frågan om hur ett s.k. reellt bodelande avtal skall behandlas i arvsskattehänseende. Med ett reellt bodelande avtal avses ett avtal mellan den efterlevande maken och den avlidnes efterarvingar vari enligt lag bestämts vad som skall tillkomma den efterlevande maken med full äganderätt och med fri förfoganderätt. Situationen är alltså den att den efterlevande maken skall överta all egendom och ett avtal av detta slag har endast den verkan att man bestämmer fördelningen mellan egendom som

den efterlevande skall erhålla på grund av giftorätt och på grund av arv. Fördelningen får betydelse i fråga om förhållandet mellan arv och efter arv vid den efterlevande makens död. Upprättas ett sådant avtal mellan den efterlevande maken och t.ex. bröstarringarna beaktas detta vid arvsskattberäkningen enligt 15 § 1 mom. första stycket i AGL. Avtalat torde dock inte innebära att enmansdödsboet därigenom i inkomstskattehänseende skall anses upplöst vid en tidigare tidpunkt än vad som annars anses gälla för enmansdödsbon, dvs. vid bouppteckningens registrering.

I enmansdödsbofallen anses alltså att bodelning och arvskifte i inkomstskattemässig mening inträffar vid ett och samma tillfälle. I och med att bouppteckningen efter den döde registreras skall följaktligen kontomedel tas upp till beskattning och detsamma gäller avsättningar till allmän investeringsreserv, eldsvådefond, särskild fartygsfond, särskild nyanskaffningsfond och fond för återanskaffning av fastighet.

I fråga om eldsvådefond, särskild fartygsfond och särskild nyanskaffningsfond gäller dock att om beskattning skall ske på grund av att rörelsen övergått till ny ägare kan reglerna i lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst tillämpas. Detta framgår av 3 § 4 mom. 6) i lagen. Dock gäller att särskilt tillägg eller ränta inte omfattas av den särskilda skatteberäkningen.

Den avlidne och boet anses vid tillämpning av lagen som en och samma skattskyldig (punkten 1, nionde stycket av anv. till 1 §) och vid fastställande av fördelningstid innebär detta att det återförda beloppet skall anses hänförligt till det antal år – dock högst tio – varunder den skattskyldige och boet bedrivit den aktuella rörelsen (punkten 1, sjätte stycket av anv. till 1 §).

I fråga om eldsvådefonderna finns det vid sidan härom en möjlighet att få dispens från kravet på att fonden skall återföras till beskattning i samband med att den förvärvskälla vari avsättningen har gjorts genom bodelning, arv eller testamente tillfallit ny ägare, 8 § andra stycket i lagen om eldsvådefonder.

Dispensen innebär att riksskatteverket, om det finns särskilda skäl, får medge att en eldsvådefond i stället för att återföras till beskattning får övertas av förvärvskällans nye ägare. Bestämmelsen i fråga motiverades (prop. 1980/81:68 s. 229) med en hänvisning till den situationen att den skattskyldige avlidit innan han hunnit utnyttja fonden och efterlevande make eller barn avser att fortsätta den av den avlidne bedrivna verksamheten och att det under sådana förhållanden kan framstå som stötande att bodelning eller arvskifte klipper av möjligheten att utnyttja fonden för avsett ändamål, t.ex. i samband med återuppförande av en nedbrunnen byggnad.

Enligt 20 kap. 1 och 8 §§ ÅB gäller att bouppteckning skall förrättas sist tre månader efter dödsfallet och att den inom en månad från upprättandet skall ges in till beskattningsmyndigheten. Detta torde innebära att i de fall beskattning i enmansdödsbofallen sker inträffar detta normalt vid taxeringen året efter eller två år efter den skattskyldiges död. De särskilda bestämmelserna om anstånd, liksom förekomsten av stora bouppteckningsbalanser på tingsrätterna, kan dock medföra att taxeringen sker ett senare år.

Under vissa förutsättningar kan en skattskyldig medges uppskov med beskattningen av en realisationsvinst som uppkommit på grund av en fastighetsförsäljning. Bestämmelser härom finns i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, UppskL.

En av förutsättningarna för uppskov är att den skattskyldige inom fyra år efter den aktuella fastighetsförsäljningen skaffar en ny fastighet (ersättningsfastighet), 5 § första stycket UppskL. En ytterligare förutsättning är att den skattskyldige bosatt sig på ersättningsfastigheten inom ett år från den tidpunkt fastigheten förvärvades, 5 § andra stycket UppskL.

Om den skattskyldige inte skaffat en ersättningsfastighet eller inte bosatt sig där vid taxeringen året efter försäljningen kan ett s.k. preliminärt uppskov medges. Bestämmelser härom finns i 7 § UppskL. Om den skattskyldige avlidit kan hans dödsbo i motsvarande situationer medges ett preliminärt uppskov. När den skattskyldige skaffat sig en ersättningsfastighet och bosatt sig där kan han erhålla ett definitivt uppskov.

Om den skattskyldige avlidit innan han skaffat en ersättningsfastighet eller avlider han innan han bosatt sig på den fastighet han förvärvat kan riksskatteverket enligt 3 § femte stycket UppskL medge en särskild dispens. Om det föreligger särskilda skäl får verket medge att en fastighet som den avlidne eller dödsboet förvärvat godtas som ersättningsfastighet samt att en den avlidne närstående persons bosättning på fastigheten skall anses medföra att bosättningskravet är uppfyllt.

Om ett dödsbo har medgetts ett preliminärt uppskov och boet upplöses skall realisationsvinsten enligt 10 § UppskL snarast upptas till efterbeskattning. Däremot gäller att om ett dödsbo har ett definitivt uppskov och ersättningsfastigheten genom bodelning eller arv övergår till den efterlevande maken eller annan ägare skall beskattning ej ske. Uppskovet följer fastigheten.

Den nya familjerätten innebär i detta sammanhang att dödsboet efter den döde – som ju i enmansdödsbofallen anses upplöst i och med bouppteckningsregistreringen – kan få kortare tid på sig att skaffa en ersättningsfastighet än vad som varit fallet om dödsboet efter den avlidne hade kunnat behållas.

2.1.5 Förlustavdrag

Bestämmelser om förlustavdrag finns i lagen (1960:63) om förlustavdrag. I 7 § stadgas att om den skattskyldige avlider har dödsboet vid taxeringen för dödsfallsåret samma rätt till förlustavdrag som eljest skulle tillkommit den skattskyldige. Vidare framgår att motsvarande rätt tillkommer dödsboet även för senare år under förutsättning att efterlevande make eller barn varit delägare i dödsboet under det beskattningsår varom fråga är. Ett förlustavdrag kan enligt 3 § utnyttjas vid boets taxering senast det beskattningsår för vilket taxering sker sjätte kalenderåret efter det då taxering för förluståret ägt rum. Förlustavdraget kan utnyttjas mot det sammanlagda beloppet av boets inkomster från en eller flera förvärvskällor sedan i förekommande fall avdrag gjorts för underskott i förvärvskälla och för övriga allmänna avdrag.

4 §. Det finns alltså inget krav på att ett tidigare års förlust skall dras av mot senare års överskott i samma förvärvskälla.

Om dödsboet efter den skattskyldige avvecklas tidigare än den tidpunkt vid vilken ett förlustavdrag enligt 3 § senast måste ha utnyttjats förfaller kvarstående outnyttjade förlustavdrag.

Förändringarna på familjerättens område innebär i sammanhanget att dödsboet efter den skattskyldige – om fråga är om ett enmansdödsbo – upplöses vid en tidigare tidpunkt än vad som hade kunnat vara fallet om den efterlevande maken och andra dödsbodelägare kommit överens om att behålla boet efter den döde. Detta kan leda till att förlustavdrag i större omfattning än tidigare förblir outnyttjade.

2.2 Överväganden

Ett av syftena med familjerätsreformen och den nya regeln om makes arvsrätt är att stärka den efterlevandes ställning. Som framgått av den tidigare redogörelsen kan denna bestämmelse leda till att boet efter den döde kan komma att beskattas för kontomedel och återförda avsättningar vid en tidigare tidpunkt än vad som hade varit fallet om beskattning i stället skett inom ramen för ett dödsbo som delägarna hade kommit överens om att behålla.

I fråga om kontomedel kan detta innebära att medlen blir hårdare beskattade än vad som eljest skulle ha varit fallet. Detta är en följd av den progressiva skatteskalen. Härutöver går boet miste om den skattekredit som ligger i uppskovet och – vilket i första hand torde aktualiseras i fråga om skogskonto och skogsskadekonto – investeringar kan komma att försvaras.

När det gäller avsättningar till allmän investeringsreserv m.m. kan den tidigare beskattningstidpunkten innebära att medlen ifråga inte kommer till användning för sitt avsedda ändamål. Också i fråga om avsättningarna kan det göras gällande att dödsboet förlorar en skattekredit genom att beskattningstidpunkten tidigareläggs.

Att beskattningsrätten på grund av ändringarna på familjerättens område fått ett förändrat faktiskt innehåll bör enligt min uppfattning inte utan avgörande skäl leda till lagstiftningsåtgärder i syfte att justera beskattningsreglerna. Motiven för att bodelning och skifte skall leda till beskattning av kontomedel m.m. kan inte ifrågasättas på grund av förändringarna såvitt gäller tidpunkten för ett dödsbos upplösning.

Det bör här understrykas att den omdiskuterade beskattningseffekten uppkommer i en rad situationer förutom den som lyfts fram vid riksdagsbehandlingen och detta helt oberoende av familjerätsreformen. Att generellt ändra nuvarande ordning för beskattningen vid ett dödsbos upplösning anser jag emellertid helt uteslutet. En sådan genomgripande åtgärd har heller inte ansetts påkallad vid riksdagens behandling av hithörande frågor.

Det är dock uppenbart att beskattningens tidigareläggning på sätt som tidigare beskrivits kan komma att innebära en annan – och i vissa fall hårdare – beskattning än vad som tidigare hade kunnat vara fallet. Jag har därför kommit fram till att ett lagstiftningsingripande för att lindra de nu aktuella beskattningseffekterna ändock är motiverat. Vid denna bedömning har jag också vägt in det förhållandet att den avlidne genom ett testamente och den

efterlevande genom ett arvsavstående i och för sig kan åstadkomma ett dödsbo med flera delägare. Om man genom sådana åtgärder uteslutande avser att undvika boets upplösning och därmed sammanhängande beskattningskonsekvenser kan andelarna göras i princip hur små som helst. Enligt min uppfattning är det inte lämpligt att beskattningsreglernas utformning är sådan att mer eller mindre konstlade åtgärder vidtas för att uppnå vissa beskattningskonsekvenser.

Vid val av lösning gör sig flera aspekter gällande. Arvsrätten, eller snarare dödsboets upplösning, medför nämligen att man stöter på avsevärda teoretiska problem om man försöker att till fullo återställa den beskattningssituation i viken ett dödsbo tidigare befann sig. Anledningen till detta är att den avgörande omständigheten – förekomsten av ett dödsbo som utgjorde ett eget skattesubjekt – inte längre är för handen.

Det är heller knappast lämpligt att för detta speciella fall införa regler av innebörd att skogskontomedel m.m skulle beskattas som om boet fanns kvar. En sådan åtgärd skulle i realiteten innebära att det i skattelagstiftningen skulle införas ett skatterättsligt dödsbo utan civilrättslig motsvarighet. Redan härav torde man alltså kunna dra den slutsatsen att full överensstämmelse med vad som tidigare gällde knappast är möjlig att uppnå.

En alternativ lösning skulle kunna vara att den efterlevande maken ges rätt att under vissa förutsättningar överta ifrågavarande kontoinsättning eller avsättning utan att beskattning dessförinnan skett hos boet. Beskattning skulle i så fall ske hos den efterlevande. En sådan ordning är emellertid inte alltid till den efterlevandes fördel. I det enskilda fallet kan förhållandena tvärtom vara sådana att skatteutfallet blir hårdare.

Den kanske mest avgörande invändningen mot en sådan ordning är emellertid av ett annat slag. En övertaganderätt skulle strida mot den grundläggande beskattningsprincipen om att den skattskyldiges död och därpå följande bodelning och skifte normalt skall leda till att den dödes kontoinsättningar och avsättningar beskattas. I motiven till skogskontolagstiftningen talades det – på sätt för vilket jag inledningsvis redogjort – om att en slutavräkning skall ske. Enligt min uppfattning föranleder den på grund av familjerättsreformen uppkomna situationen ingen annan bedömning i detta hänseende. Till bilden hör också att en lagstiftning av detta slag skulle bli onödigt tekniskt komplicerad.

Av skäl som torde ha framgått av det jag nu sagt är det ogörligt att i beskattningshänseende återställa den situation som tidigare kunde ha förelegat. Jag har därför stannat för en lösning som på ett schablonartat sätt kompenserar dödsboet, och därmed den efterlevande maken, för en del av de förluster som – i vart fall typiskt sett – kan uppkomma därigenom att dödsboet efter den avlidne avvecklas tidigare än vad som förut hade kunnat vara fallet.

De tidigare redovisade bestämmelserna om dispens från beskattning i vissa fall när det gäller eldsvådefonder och möjligheterna att tillämpa reglerna om ackumulerad inkomst med avseende på eldsvådefonder, särskild fartygsfond och särskild nyanskaftningsfond fyller enligt min uppfattning redan enligt gällande rätt en häremot svarande funktion. Ett lagstiftningsingripande bör därför enligt min uppfattning ej omfatta nämnda lagar.

Mitt förslag skulle – i fråga om insättningar på skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto och uppfinnarkonto och i fråga om avsättningar till allmän investeringsreserv och till fond för återanskaffning av fastighet – innebära att regeln om att boets upplösning skall föranleda beskattning lämnas orörd men kompletteras på det sättet att en kontoinsättning eller en avsättning i vissa särskilt utpekade fall inte i sin helhet behöver tas upp eller återföras till beskattning hos boet.

När det gäller den efterlevande makens möjligheter att överta den avlidne makens rättigheter enligt UppskL blir min bedömning annorlunda. Anledningen till detta är att den efterlevande makens ställning i fråga om uppskovslagstiftningen i olika hänseenden är mer gynnad än i fråga om de lagar som i övrigt har diskuterats.

Jag konstaterar för det första att om den avlidne medgett ett definitivt uppskov medför bodelning och arvsskifte inga beskattningskonsekvenser. Uppskovet kan sägas följa fastigheten och redan enligt gällande rätt övertar den nye fastighetsägaren uppskovet. För det andra kan man konstatera att om den skattskyldige förvärvat en ersättningsfastighet men avlider innan han hunnit bosätta sig där kan den efterlevande makens bosättning på fastigheten genom en dispens anses innebära att bosättningskravet är uppfyllt. För det tredje kan konstateras att om dödsboet förvärvat en fastighet kan förvärvet liksom den efterlevande makens bosättning på fastigheten genom dispens medföra att boet medges ett definitivt uppskov.

Jag är dock medveten om att de nya familjerätsreglerna – på sätt som beskrivits i avsnitt 2.1.4 – innebär att tidsrymden för ett enmansdödsbo att skaffa en ersättningsfastighet kan bli kortare än vad som eljest skulle kunna ha varit fallet. Trots detta är jag för närvarande inte beredd att föreslå några förändringar med avseende på UppskL. Till bilden hör att det arbete som för närvarande bedrivs med sikte på en reformerad inkomstbeskattning kan komma att beröra uppskavsreglernas framtida utformning.

Jag är heller inte beredd att föreslå förändringar i fråga om lagen (1960:63) om förlustavdrag. Äkta makar kunde tidigare utnyttja varandras outnyttjade förlustavdrag. Denna möjlighet har tagits bort fr.o.m. 1989 års taxering. Mot bakgrund härav framstår det som omotiverat att den efterlevande maken skulle kunna överta förlustavdrag från den avlidne makens dödsbo.

2.3 Begränsning av det belopp som skall tas upp eller återföras till beskattning

Mitt förslag: När medel på skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto eller uppfinnarkonto skall tas upp som intäkt därför att ett enmansdödsbo har upplösts skall det aktuella beloppet sättas ned med en fjärdedel. Detsamma skall gälla när allmän investeringsreserv eller fond för återanskaffning av fastighet i motsvarande situation skall återföras till beskattning. Bestämmelserna tas in i en särskild lag och tillämpas fr.o.m. 1989 års taxering i de fall det bakomliggande dödsfallet inträffat efter 1987 års utgång och boet upplösts senast vid 1990 års utgång.

Skälen för mitt förslag: När det gäller medel på skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto och uppfinnarkonto kan man säga att medel på den avlidnes konton – typiskt sett – på grund av familjerättsändringarna kommer att beskattas hårdare och att boet förlorar en skattekredit som eljest hade förelegat. Av skäl som redovisats i föregående avsnitt är jag beredd att nu lägga fram ett förslag i syfte att – låt vara schablonartat – kompensera boet för vad det kan anses ha förlorat.

Jag är medveten om att en sådan bestämmelse i första hand är anpassad till de olika kontologarnas funktion, nämligen ätt fördela en inkomst över flera år. I dessa fall kan man på ett annat sätt än när det gäller olika slags avsättningar värdera och sätta ett mått på vad det betyder att medlen i sin helhet beskattas vid ett enda tillfälle i jämförelse med att uppskovsbeloppet beskattas under ett antal år i följd. Bestämmelserna om allmän investeringsreserv och om fond för återanskaffning av fastighet har i sammanhanget en annan funktion och det är betydligt svårare att – bortsett från den förlorade skattekrediten – göra sig en bild av hur beskattningsutfallet förändras. Med tanke på det uttalade syftet – att på ett schablonartat sätt kompensera boet för vad det kan antas förlora – finns det enligt min uppfattning ingen anledning att behandla de två grupperna olika.

2.3.1 Den lagtekniska utformningen

En första fråga är hur bestämmelser av detta slag skall utformas i lagtekniskt hänseende. Enligt min uppfattning finns det två alternativ. Det ena är att man i var och en av de aktuella lagarna inför nya bestämmelser med den avsedda innebörden. Det andra – vilket jag för egen del förordar – innebär att bestämmelserna samlas i en särskild lag och att lagen ges i tiden begränsad giltighet.

Skälen för mitt ställningstagande kan sammanfattas enligt följande. För närvarande pågår ett omfattande utredningsarbete på inkomst- och företagsbeskattningens område. Utredningsarbetet syftar till ett nytt skattesystem avsett att träda i kraft den 1 januari 1991. Ett uttalat mål för reformarbetet är att bredda skattebaserna och att sänka marginalskatterna. Det behov av särskilda åtgärder som i dagsläget kan anses föreligga i de behandlade fallen på grund av progressiviteten i skatteskalan torde på sikt inte utgöra skäl för en särbehandling.

Redan om ett par år kan alltså förutsättningarna för den lagstiftning jag nu föreslagit ha kommit i ett annat läge och det framstår som angeläget att bestämmelserna ges tidsmässigt begränsad giltighet. Detta i förening med att lagstiftningsåtgärderna avser en isolerad situation motiverar enligt min uppfattning att man samlar bestämmelserna till en enda lag. Genom en särskild lag markeras också lagstiftningsingripandets speciella karaktär.

2.3.2 Nedsättningens storlek

Om kontomedlen skall beskattas vid ett enda tillfälle i stället för vid flera på varandra följande taxeringar kan man, i vart fall med hjälp av vissa schablonartade antaganden, beräkna hur beskattningsutfallet blir i de två

olika situationerna. Det torde mot bakgrund härav i och för sig vara möjligt att i det enskilda fallet beräkna hur pass mycket hårdare boet blir beskattat om kontomedlen tas upp vid ett enda tillfälle i stället för vid flera på varandra följande taxeringar.

Det är emellertid uppenbart att en sådan beräkning knappast skulle kunna göras med någon större exakthet. Detta beror bl.a. på att man i så fall är tvungen att göra vissa antaganden om hur det upplösta dödsboets inkomstförhållanden skulle ha kommit att gestalta sig i framtiden. Jag inser att det knappast är en framkomlig väg att beräkna nedsättningens storlek i varje enskilt fall.

Det är därför nödvändigt att bestämma ett fast mått på nedsättningens storlek. Med hänsyn till att förhållandena i de olika fallen i hög grad kan variera torde det heller inte vara möjligt att bestämma nedsättningens storlek så att den kompenserar den genomsnittliga skatteskärpningen.

Den föreslagna metoden innebär ett eftergivande av skatt. Detta förhållande ger anledning till en viss återhållsamhet. Mot bakgrund härav förordar jag att det belopp som skall beskattas sätts ned med en fjärdedel.

2.3.3 Bodelning, arv och testamente

Utgångspunkten för mina förslag är att den nya lagens tillämpningsområde skall begränsas till de situationer som betingas av ändringarna i fråga om den efterlevande makens arvsrätt. Den nya arvsregeln i 3 kap. 1 § ÄB innebär normalt att den efterlevande maken övertar all egendom. Vad man då i första hand tänker på är att den aktuella äganderättsövergången sker genom arv. Av skäl som kommer att framgå av det följande är det emellertid inte möjligt att begränsa lagens tillämpningsområde till fall av äganderättsövergång genom arv.

När den efterlevande maken övertar all egendom innebär detta normalt att hälften av förvärvet utgörs av dennes bodelningsandel, återstoden är arv. I det enskilda fallet kan egendomsfördelningen mellan makarna vara sådan att äganderättsövergången sker genom en kombination av bodelning och arv. Detta är t.ex. fallet om den dominerande delen av makarnas sammanlagda giftorättsgods består av en jordbruksfastighet som tillhört den avlidne.

Efterlevande makes arvsrätt innebär inte att ett testamente till den efterlevande maken saknar betydelse. Om det finns efterarvingar till den avlidne – t.ex. gemensamma barn – innebär ett testamente till förmån för den efterlevande att barnens rätt till efterarv kan komma att inskränkas. Om testamentet avser hela kvarlåtenskapen och barnen gör sin laglottsrätt gällande kommer hälften av den efterlevande makens testamentsförvärv att innehas med full äganderätt och inte endast med fri förfoganderätt.

Av nu redovisade skäl föreslår jag att lagstiftningsåtgärderna skall ges en sådan utformning att det saknar betydelse om den efterlevande maken förvärvar egendom genom bodelning, arv eller testamente.

Vad jag nu sagt tar sikte på de fall den efterlevande maken är ensam dödsbodeläggare och därigenom övertar all egendom. Att denna situation skall omfattas av den nya lagstiftningen är självklart. En utgångspunkt för den nu aktuella lagstiftningen är – vilket flera gånger har framhållits – att

beskattningslindring endast bör ifrågakomma i de situationer där de nya familjerättsreglerna typiskt sett medfört en förändring.

I andra fall, t.ex. om den avlidne utöver den efterlevande maken efterlämnar också ett barn som inte är barn också till den efterlevande maken, uppkommer en situation där dödsbodelägarna kan välja mellan att behålla dödsboet eller att skifta. Detsamma gäller om den avlidne gjort ett universellt testamentsförordnande eller det skett ett sådant arvsavstående att den till vars förmån avstående skett blivit dödsbodelägare. Enligt min uppfattning bör de föreslagna reglerna inte vara tillämpliga i dessa fall.

Om den avlidne före sin död gjort ett legatariskt testamentsförordnande innebär detta att legatarien i fråga har rätt till viss egendom ur kvarlåtenskapen men den efterlevandes egenskap av ensam dödsbodelägare påverkas inte. Legatarien är – till skillnad mot en universell testamentstagare – inte dödsbodelägare.

Testamentsförordnandet kan avse just den egendom, t. ex. en fastighet, till vilken ett skogskonto eller ett skogsskadekonto anknyter. Vad jag nu föreslagit innebär att nedsättning inte kan ske i sådana fall. Lagreglerna anknyter nämligen till beskattning skall ske på grund av boets upplösning. Om en fastighet eller ett konto övergått till en legatarie är det inte boupplösningen utan äganderättsövergången som utlöst beskattningen.

2.3.4 Efterlevande make och gemensamma bröstarvingar

Om lagstiftningen skall omfatta bara de fall som kommit i ett nytt läge på grund av familjerättsreformen räcker det inte med att uteslutande ta sikte på att egendom tillfaller den efterlevande maken. De nu uppmärksammade inkomstskatteeffekterna för en efterlevande make förelåg redan tidigare i de fall makarna saknade gemensamma bröstarvingar. Endast i de fall det finns gemensamma bröstarvingar kan man därför göra gällande att ändringarna i familjerätten medfört förändrade förhållanden. Jag föreslår mot bakgrund härav att de nya reglerna endast skall kunna tillämpas när den efterlevande och den avlidne har gemensamma bröstarvingar.

2.3.5 Dödsbos insättning på konto eller avsättning till allmän investeringsreserv m.m.

Vad jag tidigare föreslagit tar uteslutande sikte på enmansdödsbon. Det förhållande att fråga är om ett enmansdödsbo innebär emellertid inte alltid att boet taxeras en första och sista gång vid taxeringen året efter dödsfallsåret. Redan den omständigheten att det inträffar ett årsskifte mellan dödsfallet och boets upplösning innebär att boet kommer att taxeras två år i följd. Också den omständigheten att boavvecklingen drar ut på tiden kan medföra att ett enmansdödsbo taxeras flera år än ett. Detta betyder att när ett enmansdödsbo anses skiftat och beskattning skall ske kan boet ha satt in medel på skogskonto eller skogsskadekonto och medgetts häremot svarande avdrag. Boet kan också ha medgetts avdrag för avsättningar till allmän investeringsreserv eller till fond för återanskaffning av fastighet.

Av den tidigare redovisningen framgår att det däremot aldrig kan ifrågakomma att ett dödsbo medges uppskov för en insättning på ett upphovsmanna- eller uppfinnarkonto. I fråga om avdrag för insättningar på skogskonto eller skogsskadekonto kan ett dödsbo medges häremot svarande avdrag under hela den tid dödsboet utgör ett eget skattesubjekt. I fråga om allmän investeringsreserv gäller att boet kan medges avdrag för vad som satts av till reserven, dock endast vid den första taxeringen efter dödsfallet.

I nu angivna fall kan det alltså inträffa att medel som skall tas upp till beskattning eller som skall återföras motsvaras av ett uppskov eller ett avdrag som boet medgetts. Enligt min uppfattning bör möjligheten till nedsättning inte omfatta insättningar eller avsättningar som lett till att dödsboet medgetts uppskov eller avdrag vid taxeringen. Jag föreslår mot bakgrund härav att lagstiftningen begränsas i motsvarande mån.

2.4 Ikraftträdandefrågor m.m

Jag föreslår att den nya lagen skall träda i kraft den 1 juli 1989 och att den skall tillämpas första gången vid pågående – 1989 års – taxering.

Familjerätsreformen trädde i kraft den 1 januari 1988. Med hänsyn härtill och med tanke på pågående reformarbete bör nedsättning endast kunna ifrågakomma om det bakomliggande dödsfallet och bouplösningen skett under tiden mellan den 1 januari 1988 och den sista december 1990. Den nya lagstiftningen kan alltså komma att tillämpas vid den ordinarie taxeringen senast vid 1991 års taxering och – i fall med brutet räkenskapsår – senast vid 1992 års taxering.

3 Upprättat lagförslag

I enlighet med vad jag nu anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

lag om nedsättning av skatt på skogskontomedel m.m. i vissa fall.

Förslaget bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

4 Specialmotivering

1 §

I paragrafen anges de lagar som den nya lagen omfattar.

2 §

I paragrafens första och andra stycke anges förutsättningarna för att nedsättning skall ifrågakomma.

I *första stycket* beskrivs inledningsvis den situation i vilken lagen blir tillämplig, nämligen att ett dödsbo skall beskattas för medel på skogskonto, skogsskadekonto, uppfinnarkonto eller upphovsmannakonto eller att hos boet skall återföras avsättningar till allmän investeringsreserv eller fond för återanskaffning av fastighet.

Lagens tillämpning anknyter i princip till de i 1 § uppräknade lagarnas

bestämmelser om beskattning av kontomedel eller avsättningar i samband med bodelning med anledning av den ene makens död eller skifte. På sätt som beskrivits i den allmänna motiveringen anses ett enmansdödsbo i inkomstskattehänseende normalt upplöst i och med att bouppteckningen efter den döde registreras vid tingsrätten.

Av styckets formulering framgår också att boupplösningen skall vara den beskattningsutlösande händelsen. Om beskattning hos boet skall ske därför att boet sålt en jordbruksfastighet och förhållandena är sådana att försäljningen leder till att medel på t.ex. ett allmänt investeringskonto skall beskattas blir bestämmelserna inte tillämpliga. Detsamma gäller om en fastighet som tillhört den avlidne övergått till en legatarie.

Det saknar betydelse om den avlidne testamenterat egendomen till den efterlevande maken. Den skattemässiga innebörden av ett reellt bodelande avtal har berörts i den allmänna motiveringen.

Under punkterna 1–3 ges ytterligare förutsättningar för att lagens bestämmelser skall vara tillämpliga.

Av punkten 1 framgår att den efterlevande maken skall vara ensam dödsbodelägare. Detta betyder att om den döde gjort ett universellt testamentsförordnande eller efterlämnar bröstarvingar som inte också är bröstarvingar till den efterlevande maken kan nedsättning ej ifrågakomma. Detsamma gäller om den efterlevande maken gjort ett arvsavstående på sådant sätt att den till vars förmån avståendet skett blivit delägare. Bestämmelsen har formulerats så att lagens bestämmelser inte omfattar det fallet att den döde efterlämnat fler dödsbodelägare än den efterlevande maken och hon eller han genom t.ex. ett köp förvärvar övriga dödsbodelägarers andelar.

Av punkten 2 framgår två förutsättningar med avseende på tidpunkten för dödsfallet och boupplösningen. För att lagens bestämmelser skall vara tillämpliga fordras att båda villkoren uppfylls. Det ena är att dödsfallet skall ha inträffat efter 1987 års utgång och det andra är att boet skall ha upplösts senast vid 1990 års utgång.

I punkten 3 uppställs kravet på att den avlidne och dennes efterlevande maka vid tidpunkten för dödsfallet hade gemensamma bröstarvingar. "Bröstarvingar" är ett mer omfattande begrepp än "barn". Det förra omfattar också t.ex. barnbarn.

I fråga om t.ex. skogskonto eller skogsskadekonto liksom i fråga om allmän investeringsreserv gäller att dödsboet kan medges uppskov eller avdrag för en insättning på konto respektive en avsättning till allmän investeringsreserv. Att ett dödsbo som upplösts inte kan erhålla nedsättning avseende insättningar eller avsättningar för vilka dödsboet självt medgetts uppskov eller avdrag framgår av *andra stycket*.

På sätt som närmare beskrivits i den allmänna motiveringen skall medel som återförts i vissa fall läggas till grund för ett särskilt tillägg eller ränta. I fråga om de lagar som avses i den nya lagen är detta endast aktuellt i fråga om lagarna om allmän investeringsreserv och om fond för återanskaffning av fastighet. I det förra fallet kan särskilt tillägg inte ifrågakomma i de fall nedsättning skall ske. Ränta skall däremot utgå när medel återförs från en återanskaffningsfond. Att räntan skall beräknas på det nedsatta beloppet

följer av 7 § andra stycket lagen om avdrag vid inkomsttaxeringen för Prop. 1988/89:141
avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslaget till
Lag om nedsättning av skatt på skogskontomedel m.m. i vissa fall.

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Förslag till
Lag om nedsättning av skatt på skogskontomedel m. m. i vissa
fall.

Prop. 1988/89:141
Bilaga 1

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag gäller medel som satts in på konto enligt skogskontolagen (1954:142), lagen (1979:611) om upphovsmannakonto eller lagen (1982:2) om uppfinnarkonto. Lagen gäller också avsättningar som skett enligt lagen (1979:610) om allmän investeringsreserv eller lagen (1967:752) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till fond för återanskaffning av fastighet.

2 § Har ett dödsbo upplösts gäller vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller nettointäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt att belopp som på grund därav skall tas upp som intäkt eller återföras till beskattning enligt vad som stadgas i de i 1 § nämnda lagarna skall sättas ned med en fjärdedel om

1. den avlidnes efterlevande make varit ensam dödsbodelägare,
2. dödsfallet inträffat efter 1987 års utgång och boet upplösts senast före utgången av år 1990 samt
3. den avlidne och den efterlevande maken vid tidpunkten för dödsfallet hade gemensamma bröstarvingar.

Vad nu sagts gäller inte om det belopp som skall tas upp eller återföras till beskattning motsvarar en insättning eller en avsättning för vilken dödsboet medgett uppskov eller avdrag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1989 och tillämpas första gången vid 1989 års taxering.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1989-03-29

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Wieslander, regeringsrådet Ulla Wadell, justitierådet Staffan Magnusson.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 16 mars 1989 har regeringen på hemställan av statsrådet Odd Engström beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om nedsättning av skatt på skogskontomedel m.m. i vissa fall.

Förslaget har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Per Sjöblom. Förslaget föranleder följande yttrande av lagrådet:

2 §

Enligt lagrådets mening bör paragraftexten jämkas i vissa avseenden. Det är bl.a. önskvärt att man i paragrafens inledning på ett tydligare sätt än som har skett i remissförslaget beskriver den situation då paragrafen kan bli tillämplig.

I första stycket punkt 3 anges som en av förutsättningarna för paragrafens tillämpning att den avlidne och den efterlevande maken vid tidpunkten för dödsfallet hade gemensamma bröstarvingar. Lagrådet utgår i det sammanhanget från att allmänna principer skall gälla i fråga om barn som är avlade före dödsfallet men som föds först därefter (jfr 1. kap. 1 § ärvdabalken).

Lagrådet föreslår att 2 § får följande lydelse:

”Om belopp som avses i 1 § skall tas upp som intäkt eller återföras till beskattning på grund av att ett dödsbo har upplösts, skall beloppet sättas ned med en fjärdedel vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet eller rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt under förutsättning att

1. den avlidnes efterlevande make har varit ensam dödsbodelägare under den tid dödsboet fanns,
2. dödsfallet har inträffat efter 1987 års utgång och boet har upplösts före utgången av år 1990 samt
3. den avlidne och den efterlevande maken vid tidpunkten för dödsfallet hade en eller flera gemensamma bröstarvingar.

Är det fråga om en insättning eller en avsättning för vilken dödsboet har medgett uppskov eller avdrag, skall nedsättning enligt första stycket inte ske.”

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 30 mars 1989

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Göransson, Gradin, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Johansson, Hulterström, Lindqvist, G. Andersson, Lönnqvist, Nordberg, Engström, Freivalds, Wallström

Föredragande: statsrådet Engström

Proposition om beskattning av dödsbos skogskontomedel m.m. i vissa fall

Anmälan av lagrådsyttrande

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande (beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 16 mars 1989) över förslaget till lag om nedsättning av skatt på skogskontomedel m.m. i vissa fall.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

Jag delar uppfattningen att den av lagrådet föreslagna utformningen av 2 § på ett tydligare sätt än vad som skett i remissförslaget beskriver den situation då paragrafen kan bli tillämplig. Även i övrigt godtar jag de justeringar av 2 § som föreslagits. Jag delar också lagrådets uppfattning att vad som sägs om bröstarvingar skall gälla också i fråga om barn som är avlade före dödsfallet men som föds först därefter. Detta behöver – i enlighet med vad lagrådet utgått ifrån – inte särskilt anges i lagtexten.

Jag föreslår vidare att lagens rubrik jämkas något i förhållande till vad som föreslagits i lagrådsremissen.

Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att anta det av lagrådet granskade lagförslaget med vidtagna ändringar.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta det förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll	
Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	2
Utdrag ur protokoll från regeringsammanträde den 16 mars 1989	3
1 Inledning	3
2 Allmän motivering	4
2.1 Gällande rätt m.m.	4
2.1.1 Beskattningsregler vid den skattskyldiges död	4
2.1.2 Förhållandena före familjerättsreformen m.m.	5
2.1.3 Den nya familjerättens betydelse m. m.	8
2.1.4 Uppskov med beskattning av realisationsvinst	10
2.1.5 Förlustavdrag	10
2.2 Överväganden	11
2.3 Begränsning av det belopp som skall tas upp eller återföras till beskattning	13
2.3.1 Den lagtekniska utformningen	14
2.3.2 Nedsättningens storlek	14
2.3.3 Bodelning, arv och testamente	15
2.3.4 Efterlevande make och gemensamma bröstarvingar	16
2.3.5 Dödsbos insättning på konto eller avsättning till allmän investeringsreserv m. m.	16
2.4 Ikraftträdande frågor m.m.	17
3 Upprättat lagförslag	17
4 Specialmotivering	17
5 Hemställan	19
6 Beslut	19
Bilaga 1	20
Utdrag ur lagrådets protokoll den 29 mars 1989	21
Utdrag ur protokoll vid regeringsammanträde den 30 mars 1989	22

