

Nr 23.

Ankom till riksdagens kansli den 11 maj 1937 kl. 12 m.

Bevillningsutskottets betänkande, i anledning av väckt motion om viss ändring av gällande bestämmelser rörande restitution av arvsskatt.

(2:a avd.)

I en inom första kammaren av herr *Löfvander* väckt, till bevillningsutskottet hänvisad motion, nr 111, har hemställts, att riksdagen ville i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om utredning och framläggande för nästa års riksdag av de förslag, vartill utredningen må föranleda, rörande sådan ändring i gällande förordning om arvsskatt och skatt för gåva att rättelse kan erhållas i fall som i motionen berörts.

Beträffande de skäl, som anförts till stöd för motionärens hemställan, får utskottet, i den mån redogörelse därför ej lämnas i det följande, hänvisa till motionen.

I 49 § 1 mom. första stycket förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva (arvsskatteförordningen) stadgas att, därest någon är berättigad till eftergift av erlagd skatt eller visar sig på grund av förhållanden, som antingen inträffat efter tiden för skatts erläggande eller ock därvid icke varit kända, att skatt utgått med högre belopp än som på grund av bestämmelserna i nämnda förordning bort erläggas, skatten må, i den mån den icke bort utgå, på ansökan kostnadsfritt återbekommas i den ordning, som i fråga om restitution av kronoutskylder är föreskriven.

Ansökan, varom ovan sägs, skall, då den grundar sig därå, att efter boupp-tecknings inregistrering gäld yppat sig efter den avlidne, göras inom två år efter det inregistreringen skett (49 § 1 mom. andra stycket).

I 49 § 2 mom. första stycket nämnda förordning stadgas att, om någon av annan anledning än i 1 mom. sägs vill föra talan om återfående av skatt eller del därav, ansökan därom skall inom sex månader från det skatt blivit erlagd ingivas till vederbörande hovrätt. Part, som ej åtnöjes med hovrättens beslut, så ock advokatfiskalen i hovrätten, där han finner sådant nödigt för bevarande av kronans rätt, äger över beslutet anföra besvär under villkor och i den ordning 30 kap. rättegångsbalken stadgar i fråga om fullföljd av talan mot hovrätts slutliga utslag i dit fullföljt tvistemål eller ärende rörande penningar eller sådant, som kan skattas i penningar.

Styrker part, att ansökan om återfående av skatt, varom i 2 mom. sägs,

icke kunnat ingivas inom föreskriven tid, ankommer efter därom gjord ansökning på Konungen att efter prövning av föreliggande omständigheter förordna om restitution av för mycket erlagd skatt (49 § 2 mom. andra stycket).

Historik.

Bestämmelser om beskattning av arv och testamenten — ävensom av gåva i de fall sådan beskattning förekom — återfunnos före ikraftträdandet den 1 januari 1915 av förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva i stämpelförfattningarna. De författningar av ifrågavarande slag, vilka gällde före ikraftträdandet av förordningen angående stämpelavgiften den 9 augusti 1894 (nr 66), saknade särskilda bestämmelser, motsvarande föreskrifterna i 49 § av nu gällande arvsskatteförordning.

I ett av därtill förordnade kommitterade utarbetat förslag till ny stämpelförordning, avgivet den 27 oktober 1893, hade intagits en föreskrift av innehåll, att om testamente lagts till grund för beräkningen av erlagd stämpelavgift och testamentet blivit genom domstols beslut helt eller delvis ogillt förklarad, stämpelavgiften finge, i den mån densamma icke bort utgå, därest vid stämpelavgiftens beräkning hänsyn icke blivit tagen till de upphävda testamentsbestämmelserna, kostnadsfritt återbekommas i den ordning, som vore föreskriven i fråga om restitution av kronoutskylder, d. v. s. genom ansökan hos Konungens befallningshavande, över vars beslut talan kunde föras hos kammarrätten, därifrån målet kunde fullföljas hos Kungl. Maj:t i statsrådet. I motiveringen till detta förslag framhölls, att nämnda föreskrift avsåge att komplettera samtidigt utarbetade bestämmelser angående särskild stämpelavgift i de fall, då testamente — till vars innehåll vid bouppteckningens inregistrering hänsyn icke tagits — efter nämnda tid bevakats eller av arvingarna godkänts och den stämpelavgift, som för bouppteckningen skolat utgöras, om hänsyn tagits till testamentet, vore högre än den, som för bouppteckningen utgått. Någon särskild motivering, varför restitution av stämpelavgift skulle ske i förut angiven administrativ ordning, lämnades icke i betänkandet.

I proposition nr 43 till 1894 års riksdag med förslag till ny förordning angående stämpelavgiften framhöll vederbörande departementschef (sid. 53), att det onekligen måst betraktas som en oegentlighet i dittills gällande stämpellagstiftning, att enskild part för att vinna rättelse i en av vederbörande tjänsteman verkställd stämpelpåföring måste föranstalta om åtal mot honom, och att därför bestämmelser borde meddelas om rätt till talan om återfående av stämpelavgift i andra fall än det som i betänkandet angåves. Med anledning därav föreslogs i propositionen, att därest någon ville föra talan om återfående av stämpelavgift, som av ämbets- eller tjänsteman debiterats eller i enlighet med dennes tillsägelse blivit erlagd för sådan handling, vars stämpelbeläggning skulle granskas i hovrätt, dylik talan finge inom viss tid — i propositionen angiven till tre månader, av riksdagen fastställd till sex månader — från det klandrade stämpelbeläggnings ägt rum, anhän-

giggöras i den hovrätt, varunder ämbets- eller tjänstemannen lydde, i sammanhang varmed föreskrift gavs om fullföljd genom besvär över hovrättens beslut hos Konungen i högsta domstolen. Som ett undantag från denna huvudregel upptogs i propositionen den i betänkandet föreslagna restitutionsföreskriften för det fall testamente förklarats ogillt, då ansökan om restitution borde kunna göras även efter utgången av den begränsade tiden för restitutionsyrkandes framställande i hovrätt.

I sitt betänkande nr 17 (sid. 17) anförde 1894 års bevillningsutskott i anledning av nyssnämnda proposition, att billighetshänsyn måste anses kräva, att, därest efter boupptecknings inlämnande för inregistrering ny gäld efter den döde yppade sig, den erlagda stämpelavgiften kunde, i den mån densamma med fästat avseende å den nya gälden icke bort utgå, inom viss tid återbekommas. I det stadgande härom, som utskottet utarbetade, föreskrevs, att talan i nu angivet fall finge föras i den för restitution av kronoutskylder stadgade ordning inom två år efter bouppteckningens inregistrering. Bestämmelser av ovan angivet innehåll inflöto i 25 och 26 §§ av förutnämnda stämpelförordning av den 9 augusti 1894.

Omförmälda bestämmelser återfunnos — bortsett från ett par smärre ändringar, som i detta sammanhang äro utan intresse — oförändrade i 25 och 26 §§ förordningen angående stämpelavgiften den 2 juni 1899 (nr 51) samt i 24 och 25 §§ förordningen angående stämpelavgiften den 18 september 1908 (nr 108). Föreskrifterna i sistnämnda författning kompletterades med ett nytt stadgande i dess 26 § av innehåll, att om part i fall, då talan skolat anhängiggöras hos hovrätt inom sex månader efter skedd stämpelbeläggning, förmådde visa, att sådan talan icke kunnat föras av honom i denna ordning, parten kunde utverka sig restitution å en tredje väg, nämligen genom ansökan direkt hos Kungl. Maj:t i statsrådet.

Till stöd härför anförde vederbörande departementschef (proposition nr 160 år 1908 sid. 86—87) följande:

»De bestämmelser beträffande tillvägagångssättet för återfående av erlagd stämpelavgift, vilka inrymmas i 25 och 26 §§ av gällande stämpelförordning, hava endast avseende å sådana fall, där *antingen* ett testamente, vartill hänsyn tagits vid beräkningen av erlagd stämpelavgift, sedermera förklarats ogillt, *eller* det yppat sig ett vid bouppteckningens stämpelbeläggning obekant gäldbelopp efter den döde, *eller* ock oriktig debitering ägt rum vid stämpelbeläggning i ärenden, som röra lagfarter, inteckningar, äktenskapsförord, bouppteckningar och testamenten i andra fall än de redan nämnda, samt morgongåvobrev och avhandlingar om lösöreköp.

De senare årens erfarenhet har emellertid givit vid handen, hurusom dessa beträffande restitution av stämpelavgifter nu befintliga stadganden icke kunna anses tillfyllestgörande. Fall hava nämligen förekommit, där befogenheten av en gjord framställning om återbekommande av erlagd stämpelavgift varit fullständigt ådagalagd, men där detta oaktat framställningen, för vars bifallande saknades uttryckligt stöd i stämpelförordningen, måst avisas uteslutande av denna formella grund. I andra fall åter har Kungl. Maj:t visserligen funnit sig oförhindrad att förordna om ett erlagt stämpelbelopp återbetalande, men saknaden av ett direkt medgivande härtill i stämpelförordningen har dock även här gjort sig gällande.

Skulle någon anse sig hava blivit av vederbörande tjänsteman avfordrad stämpelavgift, som icke bort utgå eller skolat utgöras med lägre belopp än det avfordrade och erlagda, och alltså grunda sitt anspråk att återbekomma stämpelavgift därpå, att den, som gent emot statsverket är ansvarig för att riktigt stämpelbelopp inflyter, tillskyndat honom förlust, så kan väl denne enskilde, i händelse stämpelbeläggaren icke erkänner sitt misstag och godvilligt återbär det för högt debiterade beloppet, hava utsikt att, efter angivelse och åtal mot den skyldige för tjänstefel, återbekomma vad han för mycket erlagt; men det synes mig dock kunna ifrågasättas, huruvida det må anses tillbörligt att tvinga den enskilde att anlita denna med stor omgång och kanske kostnader förenade procedur, om det gäller utfående av en klar och ostridig fordran. Vare sig den försumlige stämpelbeläggaren frivilligt eller av nödtvång återbure den för högt debiterade avgiften, vore dock saken härmed icke slutförd, ty tydligt är, att stämpelbeläggaren måste äga regress till statsverket, som bör vara den i sista hand återbetalningsskyldige. Rätt att av staten återbekomma sålunda återburna stämpelmedel är emellertid icke i stämpelförordningen uttryckligen medgiven; således icke heller någon bestämmelse om sättet därför meddelad.

I avsikt att avhjälpa nu antydda ofullständigheter i bestämmelserna om återfående av erlagd stämpelavgift hava i författningsförslaget införts kompletterande bestämmelser i sådant syfte.»

Genom regeringsrättens inrättande skedde från och med år 1909 den ändring i dittills gällande bestämmelser i förevarande ämne, att regeringsrätten i stället för Kungl. Maj:ts statsrådet blev högsta instans i de administrativa restitutionmålen, däri talan förts hos Konungens befallningshavande och kammarrätten.

Sedan efter Kungl. Maj:ts bemyndigande sakkunniga tillkallats för att bland annat utarbeta förslag till en särskild författning om arvsskatt, avgåvo de sakkunniga den 19 november 1910 ett betänkande med förslag till förordning om arvsskatt och skatt för gåva i vilket betänkande (sid. 102) beträffande restitution framhölls, att det kunde inträffa, att arvsskatt i andra fall än de båda särskilda angivna, då talan skulle föras i den för restitution av kronoutskylder stadgade ordning, beräknades till för högt belopp på grund av förutsättningar, som sedermera visat sig vara oriktiga. Även i dessa fall borde enligt de sakkunniga skatten restitueras i sist omnämnda ordning. I anledning därav erhöles bestämmelserna om restitution i 49 § arvsskatteförordningen det innehåll, som inledningsvis angivits.

Motionen.

I motionen har framhållits, att vid en bouppteckning upprättad den 19 april 1931 efter en gift kvinna upptogs, genom oförstånd eller förbiseende, av bouppteckningsförrättaren felaktigt en fastighet, som var den efterlevande makens enskilda egendom. På grund därav blev av dödsboet uttaget för hög arvsskatt med 74 kronor 50 öre. Bouppteckningen inregistrerades den 8 maj 1931 vid Oxie och Skytts häradsrätt. Först senare upptäcktes felaktigheten och en tilläggsbouppteckning upprättades den 29 september 1934, som ingavs till länsstyrelsen i Malmöhus län i samband med ansökning om restitution

av förenämnda för mycket erlagda skattebelopp. De dömande myndigheterna ansågo emellertid berörda talan icke hava varit av beskaffenhet att kunna föras i den ordning, som omförmäles i 49 § 1 mom. av gällande förordning om arvsskatt och skatt för gåva, och ogillade därför det i ansökningen framställda yrkandet. (Regeringsrättens årsbok 1936 not. Fi. 397.)

Efter att hava erinrat om, att i 49 § 1 mom. ingen tid funnes angiven, inom vilken ansökan om restitution i ett fall som förevarande borde göras, har motionären framhållit, att det syntes honom rättvist, att i ett dylikt fall bestämmelserna i 49 § 1 mom. av förordningen borde vara tillämpliga, särskilt med hänsyn därtill, att det ofta kunde dröja lång tid, innan en felaktighet bleve upptäckt.

Yttranden i anledning av motionen.

Efter därom i grundlagsenlig ordning framställd begäran har utskottet emottagit yttranden i anledning av motionen av Svea hovrätt, statskontoret och kammarrätten.

Till belysande av praxis på förevarande område får utskottet hänvisa till en inom utskottet upprättad översikt över rättsfall rörande tillämpningen av 49 § arvsskatteförordningen, vilken översikt återfinnes i en vid detta betänkande fogad promemoria (*Bilaga A*). I statskontorets och kammarrättens yttranden åberopas vissa av de i promemorian återgivna rättsfallen.

Svea hovrätt anför:

Motionen synes föranledd av ett fall, då för hög arvsskatt kommit att utgå därför att i en bouppteckning av misstag upptagits egendom, som ej tillhört dödsboet. I dylika fall torde möjlighet föreligga att jämlikt stadgandet i 49 § 2 mom. arvsskatteförordningen efter ansökan hos vederbörande hovrätt återfå för högt erlagd skatt. Sådan ansökan skall emellertid ingivas inom sex månader från det skatt blivit erlagd. Då i berörda fall misstaget först senare upptäcktes, stod denna möjlighet ej öppen. En ansökan om restitution jämlikt stadgandet i 1 mom. i nyss omförmälda paragraf vann icke bifall. Motionären anser, att i ett fall som det av honom åberopade rättelse bör kunna erhållas inom obegränsad tid. Hovrätten kan ej finna att fall av den art, som i motionen åberopas, i och för sig motivera en utvidgning av möjligheterna att erhålla restitution, åtminstone ej i den omfattning motionären ifrågasatt.

Emellertid kan det även inträffa att för hög arvsskatt eller gåvoskatt kommer att utgå på den grund att den stämpelbeläggande myndigheten beräknar skatten till för högt belopp. Gällande författningsbestämmelser äro svåra att tillämpa och kunna bliva föremål för olika tolkningar. Erfarenheten visar också att rena misstag ej helt kunna undvikas. Även i fall av nu antydd art äger den skattskyldige jämlikt 49 § 2 mom. arvsskatteförordningen möjlighet att inom sex månader från det skatt blivit erlagd hos vederbörande hovrätt ansöka om restitution. Då den med hithörande regler mindre förfarne helt naturligt ofta förlitar sig på vederbörande uppbördsmyndighet, inträffar det dock stundom att den skattskyldige ej i tid kommer till insikt om den felaktiga stämpelbeläggningen och därför försitter möjligheten att återfå den för högt erlagda skatten. Hovrätternas advokatfiskaler torde numera anse det såsom en ämbetsplikt att vid stämpelgranskningen uppmärksamma

även sådana fel, som gått ut över den enskilde. Men med hänsyn till det sätt, varpå kontrollen är anordnad, är den tid, som stadgats för ansökan om restitution, ofta tilländalupen, då sådant fel uppdragas. Möjligheten för den skattskyldige att vinna rättelse såväl i fall av nu antydd art som i sådana fall, som i motionen beröras, skulle i hög grad underlättas, om den tid, inom vilken restitution skall sökas, något förlängdes. Hovrätten kan ej finna avgörande skäl mot en måttlig förlängning av nämnda tid och vill därför förordna att den i 49 § 2 mom. arvsskatteförordningen stadgade tid av sex månader för ingivande av ansökan om återbekommande av erlagd skatt förlänges till ett eller högst två år.

Statskontoret anför bland annat:

Då i 1914 års lagstiftning bestämmelserna om arvs- och gåvoskatt utbrötos från allmänna stämpelförordningen och upptogs i en särskild författning, meddelades givetvis restitutionsregler i vardera författningen för sig. I sakligt hänseende företogs för arvs- och gåvoskattens del en utvidgning av det tidigare medgivandet om restitution i den ordning, som om kronoutskylder föreskrives, till att gälla ej blott de två fall för vilka i det föregående lämnats redogörelse, utan varje fall, där det på grund av förhållanden, som antingen inträffat efter tiden för skattens erläggande eller ock därvid icke varit kända, visat sig, att skatt utgått med högre belopp än på grund av bestämmelserna i arvsskatteförordningen bort utgå. Beträffande restitution i andra fall yttrades i det till grund för stadgandet liggande, den 19 november 1910 avgivna betänkandet med förslag till förordning om arvsskatt och skatt för gåva (sid. 102) bland annat:

»I 47 § 2 mom. har föreslagits ett med innehållet i 25 och 26 §§ i stämpelförordningen överensstämmande stadgande om återbekommande av skatt i vissa fall, då bestämmelserna i 47 § 1 mom. icke finna användning.»

Bestämmelserna i förstberörda paragraf (nu 49 § 2 mom.) hava emellertid icke erhållit en sådan utformning, att ovannämnda år 1908 gjorda särskilda tillägg därvid kommit till uttryck.

Visserligen torde nämnda tillägg ävensom departementschefens uttalande närmast avse andra stämpelavgifter än arvsskatt, men det synes dock, enligt statskontorets mening, med hänsyn till ordalydelsen av uttalandet icke uteslutet att även andra fall kunna hava varit avsedda, och att, därest nämnda, numera på förevarande område icke gällande bestämmelse bibehållits, möjlighet förelegat att komma till rätta med vissa missförhållanden, närbesläktade med de av motionären angivna.

De fall, i vilka enligt statskontorets mening restitution bör vara medgiven men där sådan med nuvarande bestämmelser är möjlig endast därest vederbörande iakttagit i 49 § 2 mom. stadgad fatalietid eller styrker sig icke hava kunnat iakttaga densamma, äro i första hand fall av den art, som motionären avser, d. v. s. där av förbiseende eller misstag i bouppteckning upptagits egendom, som icke tillhör den avlidne, eller uteglömts gäld, för vilken den avlidne rätteligen skolat svara, eller ock av stämpelbeläggaren icke upptäckt felaktighet i räknehänseende vidlåder bouppteckningen. Såsom exempel å dylika fall må hänvisas till Regeringsrättens årsbok 1935 not. Fi 168, Kungl. Maj:ts resolution den 18 september 1936 angående besvär och ansökning av P. Nilsson i fråga om restitution av arvsskatt, kungl. brevet den 16 november 1934 angående ansökning av Hildur Elisabet Olsson och Ebba Theresia Olsson om restitution av arvsskatt samt Kungl. Maj:ts resolution den 9 mars 1934 angående ansökning av E. Teffil m. fl. om restitution av arvsskatt.

Däremot synes särskild möjlighet till restitution icke böra förefinnas i så-

dana fall, då någon tid efter boupptecknings inregistrering i densamma upplagda tillgångar visa sig hava ett lägre värde än som där angivits (jfr Regeringsrättens årsbok 1935 not. Fi. 169 och 1936 not. Fi. 396). Icke heller lär en utvidgad restitutionsmöjlighet böra avse fall, då exempelvis efterlevande make — efter att genom inbördes testamente hava erhållit kvarlåtenskapen i dess helhet — utan att därtill hava i laga ordning förpliktats avstå del av kvarlåtenskapen till förmån för bröstarvinge, varigenom en efter sådan fördelning beräknad arvsskatt skulle bliva lägre än den bouppteckningen påförda. Det torde nämligen vara tydligt, att delägarna i ett dödsbo icke kunna på en efter arvsskatts erläggande träffad frivillig överenskommelse angående ändrad fördelning av behållningen grunda anspråk på restitution av skatt helt eller delvis. Denna uppfattning torde få anses vinna stöd av stadgandet i 16 § i arvsskatteförordningen, enligt vilken paragraf i behörig ordning upprättat arvskifte, som är fogat vid bouppteckning, under vissa förutsättningar skall läggas till grund för beräkning av arvsskatten. Av detta stadgande lär kunna slutas, att arvskifte, som icke företes vid bouppteckning, ej får användas som beräkningsgrund för skattens utgörande.

Mellan ovannämnda båda kategorier av fall, i vilka enligt statskontorets mening särskild möjlighet till restitution bör och icke bör finnas, stå en del fall, beträffande vilka det kan synas tveksamt, om annan möjlighet till restitution bör medgivas än den, som jämlikt 49 § 2 mom. skall göras gällande inom viss fatalietid — sex månader från det skatt blivit erlagd — såvitt ej vederbörande förmår visa, att han ej inom sagda tid kunnat anhängiggöra sin talan. Statskontoret syftar härvid närmast å sådana fall, i vilka stämpelbeläggaren på grund av felaktighet vid arvsskattens uträknande avfordrat den stämpelpliktige för hög arvsskatt (se statskontorets utlåtande den 10 augusti 1926 och Kungl. Maj:ts resolution den 12 november 1926 angående ansökning av R. Andersson m. fl. stärbhusdelägare efter Johanna Andersdotter om restitution av arvsskatt samt Kungl. Maj:ts resolution den 30 januari 1931 angående ansökning av Bräkne-Hoby kommun om restitution av arvsskatt). I fall av denna art lär — vid jämförelse med sådana fall, då stämpelbeläggaren av annan anledning, exempelvis tillämpande av felaktig skatteklass, uttagit för hög arvsskatt — visst fog finnas för en lindrigare behandling i restitutionshänseende än i sistnämnda fall, där rättslig prövning i övrigt bör erfordras. Statskontoret anser det kunna ifrågasättas, att även i dylika felräkningsfall restitution icke blir beroende av fatalietid.

Vad sålunda anförts giver vid handen att i många fall, som icke inrymmas under bestämmelsen i 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen, möjlighet till restitution icke heller förefinnes jämlikt andra momentets första stycke, emedan där stadgad fatalietid av någon anledning icke iakttagits. För sådana fall gives visserligen ytterligare en restitutionsmöjlighet i andra momentets andra stycke. För dess tillämpning lägges emellertid å sökanden en bevisbörda, som merendels icke torde kunna fullgöras. Som yttersta utväg kan Kungl. Maj:t givetvis genom proposition hänskjuta frågan till riksdagen, men det ligger i sakens natur, att anlita det av denna utväg endast i rena undantagsfall bör ifrågakomma.

Vid nu angivna förhållanden och då — enligt vad av ovanstående framgår — gällande bestämmelser rörande restitution av arvsskatt enligt statskontorets mening icke kunna anses tillfredsställande, får ämbetsverket för sin del tillstyrka, att sagda bestämmelser göras till föremål för överarbetning, därvid särskilt synes böra övervägas, huruvida och i vilken omfattning de i 49 § 1 och 2 mom. arvsskatteförordningen uppställda betingelserna beträffande fatalietid böra kunna eftergivas.

Kammarrätten anför:

De nu gällande bestämmelserna om restitution av arvsskatt och gåvoskatt äro ganska egendomliga. Enligt dessa öppna sig för de skattskyldiga tre olika vägar för anhängiggörande av talan om återbekommande av skatt, av vilka en utmynnar i högsta domstolen — i vissa fall får talan på grund av stadgandena om »summa revisibilis» ej föras längre än till hovrätt — en i regeringsrätten och en i statsrådet. Och samma rättsfrågor kunna på angivet sätt föras upp till alla dessa myndigheter, därvid risk givetvis föreligger för att mot varandra stridande principbeslut meddelas.

Av de nämnda tre vägarna är emellertid den som för till statsrådet (49 § 2 mom. andra stycket arvsskatteförordningen) av mindre intresse. Villkoren för att ansökning skall kunna ske i denna ordning — vilken egentligen avser dispens från eljest gällande bestämmelser — äro stränga, och bifall till en sådan framställning lärer ej så ofta hava vunnits. I allmänhet gäller det för den skattskyldige allenast att träffa valet mellan den administrativa vägen i 49 § 1 mom. nämnda förordning och domstolsvägen i samma paragraf 2 mom. första stycket. Tyvärr försvåras detta val av bestämmelsernas oklara avfattning. Enligt författningen skall den förra av de båda vägarna anlitas, då talan grundar sig å förhållanden, som antingen inträffat efter tiden för skatts erläggande eller ock därvid icke varit kända. I annat fall bör restitutionstrykandet anhängiggöras hos hovrätt. Men vad innebär villkoret, att ett visst förhållande vid tiden för skatts erläggande icke varit känt? Avses därmed, att förhållandet icke varit känt för dödsbodelägarna — i detta hänseende uppkommer som ett sekundärt spörsmål frågan om alla delägarna skola hava saknat kännedom om förhållandet eller om det räcker därmed, att allenast någon av dessa personer varit okunnig därom — eller åsyftar stadgandet, att den bristande kännedomen förefunnits hos bouppteckningsförrättarna eller hos den myndighet, som verkställt stämpelbeläggningen? Ett av regeringsrätten meddelat utslag (Regeringsrättens årsbok 1935 ref. 40) lämnar emellertid vissa upplysningar i detta hänseende. (Jfr även samma årsbok 1924 not. Fi. 387 och 1930 not. Fi. 1166 samt Nytt juridiskt arkiv, avd. I, 1936 ref. 105.)

Mera i förbigående anser sig kammarrätten böra framhålla, att även föreskrifterna om ordningen för erhållande av eftergift av skatt (48 § arvsskatteförordningen) äro i behov av förtydligande. Enligt 49 § 1 mom. samma förordning får sådan talan föras i därstädes angiven ordning. Men det har i visst fall ansetts, att sådan talan även kunnat upptagas av de allmänna överdomstolarna (Nytt juridiskt arkiv, avd. I, 1931 ref. 69), i vilket hänseende likväl avvikande mening uttalats vid omröstning inom högsta domstolen.

Att de skattskyldiga misstaga sig angående vägen för restitutionens erhållande är en ganska vanlig företeelse. Ett sådant fall omtalas i den till kammarrätten remitterade motionen. Ett par dylika fall hava redan här ovan berörts. Åtskilliga andra likartade mål anträffas i Regeringsrättens årsbok. Av kammarrätten gjorda beräkningar rörande de under de senaste åren hos denna myndighet fullföljda arvsskatte- och gåvoskattemålen utvisa, att i ungefär hälften av dessa mål yrkandet avvisats på den grund, att sådana omständigheter icke förelegat eller icke visats föreligga, som berättiga klaganden att föra talan enligt 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen. Framhållas bör, att en skattskyldigs misstag i förevarande hänseende kan förorsaka honom kännbar förlust. Under den tid han felaktigt för talan enligt sistnämnda moment, går nämligen i regel tiden för talans anhängiggörande i hovrätt till ända, och han avskäres således från möjligheten att senare föra talan i rätt ordning.

Särskilt betänkligt är emellertid att i flera av de ifrågavarande fallen de dömande myndigheterna själva haft olika meningar rörande tolkningen av sistnämnda författningsrum. Av sådan anledning har det inträffat att såväl de administrativa myndigheterna som de allmänna överdomstolarna vägrat upptaga visst restitutionsyrkande till prövning. I sådant avseende hänvisas till ett i Nytt juridiskt arkiv, avd. I, 1935 ref. 104 intaget fall, där Konungens befallningshavande i Kristianstads län genom resolution, vari kammarrätten ej funnit skäl göra ändring, avvisat en ansökan om restitution av arvsskatt, enär framställningen ej kunde anses grundad å sådana förhållanden, som omförmäldes i 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen, samt hovrätten över Skåne och Blekinge, där enahanda ansökan gjordes, i sitt utslag jämväl avvisat yrkandet, då detsamma ej skolat göras i den ordning, som avsåges i 49 § 2 mom. samma förordning. Rättelse vanns emellertid därigenom, att högsta domstolen, dit yrkandet fullföljts, undanröjde hovrättens utslag och visade målet åter till nämnda domstol för ny handläggning.

Ett par likartade fall, som förekommit under den senaste tiden, böra måhända även relateras. Sedan bouppteckning efter avlidne byggmästaren Nils Å. inregistrerats och stämpelbelagts vid rådhusrätten i Malmö, yrkade hans dödsbodelägare — med förmålan att en boets fordran i bouppteckningen felaktigt upptagits till 3,009 kronor 51 öre i stället för 309 kronor 51 öre — hos hovrätten över Skåne och Blekinge restitution av stämpelbelopp, som på denna grund felaktigt utbetalats. Genom utslag den 13 november 1936, mot vilket dödsbodelägarna icke ägde fullfölja talan, fann hovrätten yrkandet icke kunna upptagas till prövning, enär restitution skolat sökas i den ordning, som i fråga om restitution av kronoutskylder vore föreskriven. Redan dessförinnan hade emellertid enahanda yrkande framställts hos länsstyrelsen i Malmöhus län, som genom resolution den 21 juli 1936 avvisat detsamma, enär talan icke vore av beskaffenhet att jämlikt 49 § 1 mom. berörda förordning föras i den för restitution av kronoutskylder stadgade ordning, och nämnda resolution har numera av kammarrätten, där talan fullföljts, genom utslag den 9 februari 1937 lämnats utan ändring. Under förutsättning, att regeringsrätten icke ändrar kammarrättens utslag, lär för dödsbodelägarna endast resningsvägen stå öppen för vinnande av restitution.

Genom testamente hade Anna Olivia W. förordnat, bland annat, att hennes svägerska Wilhelmina W. skulle, så länge hon levde, åtnjuta avkastningen av ett belopp av 40,000 kronor. Sedan Anna Olivia W. avlidit, inregistrerades bouppteckning efter henne vid rådhusrätten i Hälsingborg, därvid denna domstol, under antagande att Wilhelmina W. vore född den 7 maj 1891, uträknat värdet av den kapitaliserade avkastningen till 27,960 kronor och påfört henne å sistnämnda belopp belöpande stämpel. Sedermera hade Wilhelmina W. och Anna Olivia W:s övriga dödsbodelägare — med förmålan att Wilhelmina W. vore född den 24 februari 1870, i följd varav värdet av den kapitaliserade avkastningen av 40,000 kronor för henne i betydlig mån understeg 27,960 kronor — hos länsstyrelsen i Malmöhus län anhållit att återbekomma av sådan anledning för mycket erlagd arvsskatt. Genom resolution den 29 oktober 1936 avvisade länsstyrelsen ansökningen, enär ifrågavarande talan icke vore av beskaffenhet att jämlikt 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen skola föras i den för restitution av kronoutskylder stadgade ordning, och denna resolution har kammarrätten, där målet fullföljts, genom utslag den 17 februari 1937 lämnat utan ändring. Enligt uppgift i handlingarna hade emellertid dödsbodelägarna först haft för avsikt att med sin restitutionsansökan vända sig till hovrätten över Skåne och Blekinge men avstått därifrån, då de i hovrättens sekreterarexpedition erhållit meddelande, att föreskriften i 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen och

icke bestämmelsen i samma paragrafs 2 mom. vore i förevarande fall tillämplig.

I detta sammanhang anser sig kammarrätten böra framhålla, att det icke sällan torde förekomma fall, då de skattskyldiga — utan att göra sig skyldiga till misstag rörande ordningen för framställande av restitutionsyrkande — likväl på grund därav, att fatalietiden i 49 § 2 mom. första stycket arvs-skatteförordningen är relativt kort, gå miste om rätten att framställa, materiellt sett, befogade restitutionsyrkanden. Detta inträffar exempelvis då bouppteckningsstämpeln beräknats till för högt belopp på grund av felskrivning, som icke upptäckes förrän nämnda tid gått till ända, eller på grund av annan felaktighet, om vars juridiska innebörd dödsbodelägarna först efter berörda tid blivit underkunniga.

Det anförda torde vara tillräckligt för att visa, att bestämmelserna i 49 § arvs-skatteförordningen äro i stort behov av revision. Nödvändigt synes vara, att åt förevarande stadganden gives en tydlig avfattning, så att de ofta förekommande misstagen rörande deras innebörd förhindras. Förlängning av tiden för anställande av restitutionstalan, så vitt avser de fall, som omtalas i nämnda paragrafs andra moment, lärer måhända vara erforderlig. Men de ovan framhållna olägenheterna med restitutionsrättens anordnande torde icke kunna helt avhjälpas utan en förenkling av hela systemet, varigenom valet mellan olika vägar för restitutionstalans anställande bortfaller. Frågan därom torde emellertid vara nära förbunden med spörsmålet rörande vilka myndigheter, som lämpligen böra handhava beskattningen, såvitt angår arvsskatt och gåvoskatt, och det är möjligt att man icke kan undvika att inkomma på det svårlösta problemet, om den i arvsskatteärenden gällande egendomliga uppdelningen av beskattningsmyndigheternas funktioner mellan allmänna underdomstolar och administrativa myndigheter (länsstyrelser) verkligen är rationell och bör bibehållas. I allt fall anser sig kammarrätten böra som sin mening uttala, att vägande skäl tala för en utredning i den riktning motionären åsyftar.

I samband med förevarande motion har utskottet jämväl ägnat uppmärksamhet åt bestämmelserna i 123 och 124 §§ taxeringsförordningen, i vad dessa behandla frågan om extra ordinär klagorätt i sådana fall, då taxering blivit felaktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. I det följande lämnas en redogörelse för nyssnämnda bestämmelser.

123 och 124 §§ taxeringsförordningen.

Enligt 123 § 2 mom. taxeringsförordningen den 28 september 1928 äger den, vilkens taxering för inkomst eller förmögenhet på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende blivit felaktig, häröver anföra besvär hos prövningsnämnd eller, därest taxeringen redan varit föremål för prövningsnämnds efter särskild prövning meddelade beslut, hos kammarrätten. Jämlikt 124 § 1 mom. nämnda förordning skola besvären av den skattskyldige ingivas till vederbörande myndighet inom natt och år efter det utskylder avforrats honom. Det nu anförda gäller även, då av förut angiven grund fastighet blivit felaktigt taxerad eller taxering för avverkat virke blivit felaktig.

Liknande bestämmelser funnos även i 50 § av 1910 års taxeringsförordning.

Till belysande av praxis på nu förevarande område får utskottet hänvisa till en vid detta betänkande fogad promemoria (*Bilaga B*) innehållande en inom utskottet upprättad översikt över rättsfall rörande tillämpningen av 123 § taxeringsförordningen (50 § 1910 års taxeringsförordning).

I samband med utskottets begäran om yttrande från kammarrätten i anledning av det i motionen framlagda förslaget om ändring av 49 § arvs-skatteförordningen hemställde utskottet, att kammarrätten jämväl ville taga under beaktande motsvarande stadgande i 123 § taxeringsförordningen.

Kammarrätten anför i sitt yttrande beträffande denna fråga bland annat, att det ej torde vara ovanligt, att skattskyldiga, efter det föreskrivna klagotider gått till ända, upptäcka, att de på grund av missuppfattning angående faktiska förhållanden, okunnighet rörande bestämmelser i de invecklade skatteförfattningarna eller dylika omständigheter upptagit för stora inkomstbelopp i sina deklARATIONER och härigenom blivit för högt taxerade. Som exempel härpå kan hänvisas till Regeringsrättens årsbok 1927 not. Fi. 310, 1929 not. Fi. 58, 1932 ref. 64 och not. Fi. 470 samt 1935 not Fi. 379. Det kan också inträffa, att skattskyldig måste återbära taxerat inkomstbelopp eller går förlustig en beskattad vinst. Taxering har kanske skett för realisationsvinst å en såld fastighet, men efter rättegång återgår köpet några år senare. Taxeringen, som är formellt riktig och vunnit laga kraft, kan ej ändras. Från rättvisans synpunkt torde det givetvis vara önskligt att i alla sådana fall — då felet icke kunna tillskrivas vårdslöshet eller försummelse från den skattskyldiges sida — rättelse kunde vinnas. För en utvidgning av klagotiden talar även en jämförelse med den tid av ända upp till fem år efter taxeringsåret, inom vilken genom efterbeskattning rättelse kan ske i taxering, då densamma blivit bestämd till för lågt belopp. Emellertid är det av andra skäl av vikt att tider för anställande av klagan över taxeringar ej allt för mycket förlängas. Ett riktigt avvägande av dessa synpunkters betydelse är en grannlaga sak, som icke läter kunna ske utan att föregås av en närmare undersökning. Kammarrätten anser följaktligen, att skäl finnas för en utredning även i nu ifrågakvarande hänseende.

Det i förevarande motion berörda spörsmålet har en vida större räckvidd än som direkt framgår av motionen. I densamma har berörts allenast ett fall, då för hög arvsskatt kommit att utgå därför, att i en bouppteckning av förbiseende upptagits egendom, som ej tillhört dödsboet. Restitution av den för högt erlagda skatten kunde i detta fall icke erhållas, enär misstaget upptäckts först efter den i 49 § 2 mom. arvsskatteförordningen stadgade tid av sex månader efter stämpelbeläggningen, inom vilken tid i dylikt fall ansökan om återfående av felaktigt erlagd skatt skolat ingivas till vederbörande hovrätt. I en vid detta betänkande fogad promemoria (*Bilaga A*) återgivas ett flertal rättsfall från högsta instans avseende förevarande spörsmål. Av rättsfallen framgår, att befogade krav på rättelse av för hög arvsskatt icke kunnat med nu gällande bestämmelser rörande restitution av arvsskatt och skatt för gåva

Utskottet.

bifallas. De över motionen hörda myndigheterna hava även, om ock från olika utgångspunkter, framhållit, att de nuvarande bestämmelserna i ämnet icke äro tillfredsställande. Sålunda hava nämnda myndigheter vitsordat, att bestämmelserna äro svåra att tillämpa och kunna bliva föremål för olika tolkning. Såväl statskontoret som kammarrätten hava därvid utförligt motiverat sin ståndpunkt. I korthet gå kammarrättens erinringar mot bestämmelserna ut på följande: De invecklade bestämmelserna rörande restitutionsrättens anordnande — för de skattskyldiga finnas tre olika vägar för anhängiggörande av talan om återbekommande av skatt — medföra, att samma rättsfrågor kunna föras upp till de olika myndigheterna med risk för att mot varandra stridande principbeslut meddelas. Bestämmelserna föranleda ofta, att de skattskyldiga misstaga sig angående vilken väg för restitution erhållande som skall användas. Har en skattskyldig i felaktig ordning fört talan om restitution, avskäres han i regel från möjligheten att senare föra talan i rätt ordning, i följd varav den skattskyldige kan förorsakas förlust. De dömande myndigheterna hava själva i ett flertal fall haft olika meningar rörande tolkningen av 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen. På grund härav har det inträffat att såväl de administrativa myndigheterna som de allmänna överdomstolarna vägrat upptaga visst restitutionsyrkande till prövning. Icke sällan förekomma fall, då de skattskyldiga — utan att göra sig skyldiga till misstag rörande ordningen för framställande av restitutionsyrkande — likväl på grund därav, att fatalietiden i 49 § 2 mom. första stycket av nämnda förordning är relativt kort, icke kunna få materiellt sett befogade restitutionsyrkanden sakligt prövade.

I likhet med motionären och de över motionen hörda myndigheterna finner utskottet de nuvarande bestämmelserna rörande restitution av arvs- och gåvoskatt vara otillfredsställande. Utskottet vill därvid framhålla, att det icke är förenligt med rättvisa och billighet, att en skattskyldig i visst fall nödgas vidkännas en högre skatt än som enligt lagstiftarens mening varit avsedd för nämnda fall. En lagstiftning, som leder till dylika konsekvenser, är givetvis ägnad att undergräva respekten hos de skattskyldiga för själva beskattningen samt kan bidra till att mindre samvetsgranna skattskyldiga söka kringgå bestämmelserna i ämnet. Ej minst till följd därav att ifrågasvarande beskattning av statsfinansiella skäl måst skärpas i förhållande till vad tidigare varit fallet, finner utskottet det vara av vikt, att rättelse i felaktigt beräknad arvs- eller gåvoskatt — vare sig felet föranlett för hög eller för låg sådan skatt — bör kunna äga rum i alla de fall, där icke alldeles särskilda skäl till annat föranleda.

Med hänsyn till det nu anförda finner utskottet det vara angeläget, att en utredning rörande ändring av bestämmelserna om restitution av arvs- och gåvoskatt snarast möjligt kommer till stånd. Ehuru utskottet icke är berett, att i frågans nuvarande läge närmare angiva, huru en förbättrad ordning på detta område skall kunna åstadkommas, anser sig utskottet dock böra framföra några allmänna synpunkter på frågan. Enligt utskottets mening torde de nu rådande olägenheterna med förevarande bestämmelser icke kunna

undanröjas allenast genom en, på sätt Svea hovrätt föreslagit, måttlig förlängning av den tid, inom vilken restitution enligt 49 § 2 mom. första stycket arvsskatteförordningen skall sökas. I första hand synes nödvändigt att, såsom kammarrätten framhållit, söka åstadkomma en förenkling av det nuvarande systemet med restitutionsrättens anordnande, varigenom valet mellan olika vägar för framställande av restitutionsyrkande bortfaller. Skulle emellertid en sådan förenkling icke kunna ske med hänsyn till frågans samband med spörsmålet rörande vilka myndigheter, som lämpligen böra handhava ifrågavarande beskattning, synes böra övervägas, om icke de nuvarande olägenheterna med förevarande system kunna väsentligen bortelimineras genom en sådan ändring av de i 49 § stadgade fatalitetiderna, att skattskyldig, som i felaktig ordning fört talan om restitution, icke avskäres från möjligheten att senare föra talan i rätt ordning. Utredningen bör vidare taga sikte på att söka få till stånd sådan ändring av bestämmelserna om restitution, att varje materiellt sett befogat och inom skälig tid framställt krav på rättelse av för hög skatt kan tillgodoses.

I samband med den i motionen berörda frågan har utskottet funnit skäl ägna uppmärksamhet jämväl åt bestämmelserna i 123 och 124 §§ taxeringsförordningen om extra ordinär klagorätt i sådana fall, då en skattskyldigs taxering för inkomst, förmögenhet eller dylikt blivit felaktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. På sätt framgår av den vid utskottets betänkande fogade promemorian över rättsfall rörande tillämpningen av ifrågavarande bestämmelser (*Bilaga B*), synes extra ordinär klagorätt icke föreligga i sådana fall, då den skattskyldige i sina uppgifter till ledning för taxeringen gjort sig skyldig till felräkning, misskrivning eller dylikt och taxeringen i följd därav blivit felaktig samt beskattningsmyndigheterna vid granskning av uppgifterna icke kunnat upptäcka felaktigheten. Därest åter nämnda myndigheter vid en sådan granskning bort kunna upptäcka det fel, den skattskyldige begått, eller om myndigheterna själva på grund av felräkning, misskrivning eller annat förbiseende föranlett, att taxeringen blivit felaktig, anses den skattskyldige äga rätt att föra talan mot taxeringen i extra ordinär ordning.

På sätt av den förut lämnade redogörelsen framgår, har kammarrätten jämväl yttrat sig över den nu förevarande frågan. I likhet med kammarrätten finner utskottet från rättsvisans synpunkt det vara önskligt, att rättelse bör kunna vinnas i en felaktig taxering i alla de fall, då felet icke kunna tillskrivas vårdslöshet eller försummelse från den skattskyldiges sida. Klagorätten bör sålunda icke, såsom nu är förhållandet, vara begränsad till allenast de fall, då för hög taxering föranletts av fel från beskattningsmyndigheternas sida. För en sådan utvidgning av rätten att föra talan enligt 123 § taxeringsförordningen talar jämväl den omständigheten, att beskattningsmyndigheterna med den uppgiftsplikt, som numera åvilar de skattskyldiga, äga större möjligheter än tidigare att effektivt kontrollera riktigheten av de skattskyldigas uppgifter. Utskottet finner det även vara rimligt, att en skattskyldig äger möjlighet att vinna rättelse i sin taxering för det fall,

att han måst återbära taxerat inkomst- eller förmögenhetsbelopp eller gått förlustig en beskattad vinst. Givet är, att det ofta är möjligt för den skattskyldige att före utgången av den i 124 § 1 mom. taxeringsförordningen stadgade tid av natt och år visa, att taxeringen av nu angiven orsak blivit felaktig. Starka skäl synas utskottet därför tala för en utvidgning av nämnda klagotid. Huru lång klagotiden bör vara, saknar utskottet anledning att i frågan nuvarande läge närmare uttala sig om. Utskottet vill dock i detta sammanhang erinra om, att enligt gällande bestämmelser kan inom fem år efter taxeringsåret genom efterbeskattning rättelse ske i taxering, som blivit bestämd till för lågt belopp. Enligt utskottets mening synas skäl icke föreligga för en utvidgning av klagotiden i något fall utöver nämnda fem år.

Med hänsyn till vad utskottet sålunda anfört får utskottet förorda, att jämväl frågan om ändring av bestämmelserna i 123 och 124 §§ taxeringsförordningen i förut berörda hänseenden måtte göras till föremål för närmare utredning. Utskottet finner det därvid vara lämpligt, att detta spörsmål tages under övertvägande i samband med de utredningar, som för närvarande pågå på skattelagstiftningens område.

Under återopande av vad utskottet i det föregående anfört, får utskottet hemställa,

att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla, att Kungl. Maj:t ville föranstalta om utredning — under beaktande av vad i detta betänkande anförts — i syfte att åstadkomma ändring ej mindre, i anledning av motionen I: 111 av herr Löfvander, i förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva, i vad angår bestämmelserna om restitution av sådan skatt, än även i 123 § och 124 § 1 mom. taxeringsförordningen den 28 september 1928 beträffande de delar, som i detta betänkande berörts, samt att Kungl. Maj:t ville för riksdagen framlägga de förslag, till vilka utredningarna kunna föranleda.

Stockholm den 11 maj 1937.

På bevillningsutskottets vägnar:

IVAR ANDERSON.

Närvarande:

från första kammaren: herrar *Johan Bärj, Viktor Larsson, friherre Lagerfelt, Wohlin, Wahlmark, Elof Andersson, Sjödahl, Bengtsson, Ekman och Gustaf Björkman* samt från andra kammaren: herrar *Anderson* i Norrköping, *Lövgren, Björklund, Olsson* i Gävle, *Ericson* i Boxholm, *Hammarlund, Werner* i Hultsfred, *Hagberg* i Malmö, *Jonsson* i Skedsbygd och *Sandberg*.

Bilaga A.

P. M.

Översikt över rättsfall m. m. rörande tillämpningen av 49 § förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva.

Regeringsrättens årsbok 1924 not. Fi. 387.

Vid Göteborgs rådhusrätt hade den 6 mars 1919 inregistrerats bouppteckning efter avlidne förre konsuln W. Bland tillgångarna i boet hade upptagits kapitalvärdet, 497,999 kronor, av nyttjanderätten till en tredjedel av en av den avlidnes fader, framlidne C. W. genom ett den 5 november 1906 upprättat testamente instiftad fond å 2,000,000 kronor, vilken nyttjanderätt genom förre konsuln W:s död skulle övergå till hans änka. Hennes andel i boet, inberäknat värdet av berörda nyttjanderätt, beräknades till 962,476 kronor och belades med stämpel till belopp av 75,300 kronor. I en till länsstyrelsen den 8 februari 1921 ingiven skrift anförde änkan att, på sätt framginge av rådhusrättens den 27 januari 1908 hållna protokoll, ifrågavarande fond å 2,000,000 kronor blivit till hela sitt belopp beskattad vid inregistrering av bouppteckning efter testamentsgivaren C. W. Vid sådant förhållande hade kapitalvärdet av ifrågavarande nyttjanderätt icke bort stämpelbeläggas vid inregistrering av bouppteckningen efter klagandens avlidne man, i följd varav klagandens stämpelpliktiga andel i boet bort beräknas till 464,476 kronor med stämpelavgift till belopp av 24,830 kronor. På grund härav och då det vid stämpelbeläggningen den 6 mars 1919 icke varit för rådhusrätten känt, att stämpelavgift för fondens hela kapital blivit beräknad och erlagd den 27 januari 1908, anhöll klaganden under åberopande av 3 § 2 mom., 25 § och 49 § 1 mom. i förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva om restitution av för mycket erlagd stämpelavgift med 50,470 kronor jämte laga ränta därå. Genom resolution den 24 mars 1921 fann länsstyrelsen — enär de i ansökningen till stöd för restitutionen åberopade förhållanden icke kunde anses hava varit okända vid tiden för bouppteckningens stämpelbeläggning — sig förhindrad förordna om restitution av det för mycket erlagda beloppet. Kammarrätten, där talan fullföljts, fann, enär klaganden icke ådagalagt någon omständighet, på grund varav hon varit berättigad att i den ordning, 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen angåve, erhålla restitution av för mycket erlagd stämpelavgift, ej skäl att göra ändring i det slut, överklagade resolutionen innehöle. Häri gjorde regeringsrätten ingen ändring.

Regeringsrättens årsbok 1930 not. Fi. 1166.

Vid rådhusrätten i Uppsala inregistrerades den 7 juni 1927 bouppteckning efter Alida Josefina M., vilken avlidit ogift och enligt bouppteckningen efterlämnat en behållning av 15,987 kronor. Säsom stärbhusdelägare upptogs i bouppteckningen en syster till den avlidna samt en avlidens systers

fyra barn. Sedan i rådhusrättens protokoll antecknats, att enligt ett av den avlidna den 27 april 1926 upprättat testamente boets behållning skulle fördelas med 12,180 kronor å klaganden (en son till den avlidna) och med återstående 3,807 kronor å en stiftelse, samt att den på dessa delar belöpande arvsskatten utgjorde 1,425 kronor för klagandens andel och 101 kronor för stiftelsens andel eller således tillhopa 1,526 kronor, blev bouppteckningen efter avdrag från sistnämnda belopp av 31 kronor, motsvarande lösen för bevis om inregistreringen, belagd med stämpel till belopp av 1,495 kronor. I en till länsstyrelsen den 14 december 1927 inkommen ansökan anförde klaganden: Vid beräkning av den å klaganden belöpande arvsskatten hade rådhusrätten betraktat klaganden såsom oskyld i förhållande till arvlåtaren. Sedan det blivit känt, att klaganden vore son till den avlidna, hade vid arvskifte i boet den 16 november 1927 egendom till värde av 10,400 kronor tillskiftats klaganden, under det att egendom till värde av 5,500 kronor tillagts stiftelsen. Å klagandens lott borde efter klass I av den i arvsskatteförordningen intagna tariffen belöpa skatt av allenast 214 kronor, och då den å stiftelsens lott belöpande skatten utgjorde 196 kronor, uppginge arvsskatten å hela kvarlåtenskapen till 410 kronor. På grund av det anförda yrkade klaganden under uppgift tillika, att han vid arvskiftet fått stärbhusets rätt å sig överlåten, att återbekomma ett belopp motsvarande skillnaden mellan den å bouppteckningen lagda stämpelavgiften 1,496 kronor och omförmälda belopp 410 kronor, eller således 1,086 kronor. Genom resolution den 20 oktober 1928 fann länsstyrelsen, enär det icke blivit lagligen styrkt, att klaganden vore son till den avlidna, ansökningen icke kunna bifallas. Kammarrätten gjorde ingen ändring i länsstyrelsens resolution. Regeringsrätten undanröjde länsstyrelsens resolution och kammarrättens utslag samt återförvisade målet till länsstyrelsen för ny behandling. Till stöd härför anförde regeringsrätten, att det på grund av vad i målet förekommit måste antagas, att klaganden vore son till den avlidna, samt detta förhållande icke varit känt vid tiden för arvsskattens erläggande, ävensom att följaktligen jämlikt stadgandet i 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen den skatt, som med avseende därå att klaganden vid skattens beräkning ansetts såsom oskyld i förhållande till arvlåtaren blivit för högt erlagd, borde restitueras.

Regeringsrättens årsbok 1935 ref. 40.

Talan om restitution av arvsskatt har förklarats icke få föras i den i 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen stadgade ordning, när det till stöd för restitutionsyrkandet åberopade förhållandet varit vid tiden för skattens erläggande, ehuru okänt för stämpelbeläggaren, känt för vederbörande dödsbo-delägare.

Regeringsrättens årsbok 1935 not. Fi. 168.

Utredningsmannen i ett dödsbo hade, ehuru han varit fullt underkunnig om att en boets fastighet besvärades av in-tecknad gäld till belopp av 4,088 kronor, av förbiseende underlåtit att anteckna denna skuld i den efter den avlidna upprättade bouppteckningen, vilken den 1 juli 1929 inregistrerats hos rådhusrätten i Lund. Då på grund av nämnda förbiseende i arvsskatt erlagts 271 kronor för mycket, yrkade en av stärbhusdelägarna (den andra hade avlidit) återbekommande av sistnämnda belopp. Genom resolution den 19 augusti 1932 fann sig länsstyrelsen i Malmöhus län förhindrad att utanordna beloppet. Kammarrätten och regeringsrätten gjorde ingen ändring i länsstyrelsens resolution.

Regeringsrättens årsbok 1935 not. Fi. 169.

Den 5 juli 1929 avled änkefru Ingrid W., efterlämnande såsom enda dödsbodelägare en adoptivson. Behållningen i boet efter den avlidna utgjorde enligt bouppteckning 217,217 kronor. Bland tillgångarna antecknades en fordran å en person å 35,000 kronor, för vilken fordran som säkerhet lämnats skuldebrev å sammanlagt enahanda belopp och intecknade i en gäldenären tillhörig fastighet. Nämnda fordran upptogs i bouppteckningen till ett värde av 15,000 kronor. Vid bouppteckningens inregistrering vid rådhusrätten i Norrtälje beräknade rådhusrätten sistnämnda fordrans värde till 35,000 kronor samt belade bouppteckningen — vars behållning beräknades till 237,217 kronor — efter avdrag av lösen, 148 kronor, med stämpel till ett belopp av 12,641 kronor. Hos länsstyrelsen anhöll den avlidnas adoptivson — med framhållande att vid köpeskillingslikvid den 6 september 1932 i anledning av exekutiv auktion å den intecknade fastigheten det visat sig, att köpeskillingen icke räckt till för gäldande av någon del av omförmälda in-teckningsbelopp, samt att det icke funnes utsikt att någonsin av gäldenären utfå den i bouppteckningen upptagna fordringen, vilket förhållande emellertid icke kunnat styrkas vid tiden för bouppteckningens inregistrering — att erhålla restitution av arvsskatt till ett belopp, motsvarande skillnaden mellan den skatt, som erlagts, och den skatt, som skulle hava utgått, därest behållningen i boet beräknats till allenast 217,217 kronor. Genom resolution den 16 januari 1933 fann länsstyrelsen, enär icke visats föreliggande sådant förhållande, som i 49 § arvsskatteförordningen avsåges, ansökningen icke kunna bifallas. Kammarrätten, där talan fullföljts, fann med stöd av 49 § 1 mom. nämnda förordning icke skäl att göra ändring i klandrade resolutionen, och regeringsrätten gjorde ingen ändring i kammarrättens beslut.

Regeringsrättens årsbok 1936 not. Fi. 396.

Genom muntligt testamente, vilket med visst förbehåll godkänts av samtliga arvingar, hade R. förordnat, att efter hans död hans hustru skulle under sin livstid uppbära avkastningen av kvarlåtenskapen, vilken med äganderätt skulle tillfalla makarnas fosterdotter. I en den 28 juli 1925 upprättad bouppteckning efter R., vilken avlidit den 3 juli 1925, upptogs dödsboets behållning till 235,480 kronor. Bouppteckningen inregistrerades vid rådhusrätten i Borås den 24 augusti 1925 och belades med stämpel till belopp av 10,243 kronor. I en till länsstyrelsen den 3 september 1934 inkommen skrift anförde stärbhusdelägarna bland annat: I bouppteckningen hade bland tillgångar upptagits värdet av 640 aktier i Ö. aktiebolag med 32,000 kronor samt en dödsboets fordran å nämnda bolag till ett belopp av 156,133 kronor. Vidare hade i bouppteckningen inom linjen uppförts ansvarsförbindelser å sammanlagt 444,000 kronor. På grund av förhållanden, som inträffat efter tiden för arvsskattens erläggande, hade nämnda aktier visat sig vara värdelösa, och stärbhusdelägarna hade nödgats utbyta fordran å bolaget mot preferensaktier i detsamma, vilka aktier jämväl visat sig vara utan värde. Vidare hade de i bouppteckningen upptagna ansvarsförbindelserna medfört en kapitalförlust å 121,224 kronor. Då vid sådant förhållande bouppteckningen icke bort utvisa någon behållning, yrkade stärbhusdelägarna bland annat, att erlagd stämpel, utgörande nämnda belopp 10,243 kronor måtte restitueras. Genom resolution den 22 januari 1935 fann länsstyrelsen, enär stärbhusdelägarna icke visat någon omständighet av beskaffenhet att jämlikt 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen berättiga dem till restitution av arvsskatt, framställningen icke kunna bifallas. Kammarrätten och regeringsrätten, där talan fullföljts, gjorde ingen ändring i länsstyrelsens beslut.

Nytt juridiskt arkiv, avd. I, 1936 ref. 105.

I en den 21 september 1935 upprättad bouppteckning, vilken den 21 oktober 1935 inregistrerades hos rådhusrätten i Hälsingborg, hade bland skulderna upptagits de å den avlidnes inkomster under år 1934 belöpande skatterna, vilka beräknats enligt en den 10 oktober 1935 verkställd uträkning, grundad å vederbörande taxeringsnämnds beslut (år 1935) angående den avlidnes taxering. I anledning av anmärkning mot taxeringsnämndens beslut hade Malmöhus läns prövningsnämnd den 10 oktober 1935 beslutat höjning av den avlidnes taxering. På grund härav hade den i bouppteckningen upptagna skuldsumman för skatterna bort ökas med 27,189 kronor. I en den 21 november 1935 till hovrätten över Skåne och Blekinge ingiven ansökning yrkades, att dödsboet måtte förklaras berättigat att återfå för mycket erlagd arvsskatt efter 20 % eller med 5,437 kronor jämte ränta. I utslag den 23 december 1935 fann hovrätten ansökningen icke kunna upptagas till prövning, enär den till stöd för ansökningen åberopade omständigheten, att prövningsnämnden höjt den avlidnes taxering, med hänsyn till vad i ärendet förekommit ej kunde antagas hava varit vid bouppteckningens inregistrering för rådhusrätten känd samt i ärendet förfy vore fråga om restitution av arvsskatt av sådan anledning, som omförmäldes i 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen, och restitution alltså skulle sökas i den ordning, som i fråga om restitution av kronoutskylder vore föreskriven. Högsta domstolen anförde i utslag den 29 juni 1936: Enär — även om, såsom av dåmera vunen utredning syntes framgå, prövningsnämndens beslut var känt för rådhusrätten före inregistreringen — beslutet, enligt vad jämväl upplysts, blivit av vederbörande överklagat hos kammarrätten, på vars prövning ärendet vore beroende, fann högsta domstolen ej skäl att göra ändring i hovrättens utslag i vad därigenom yrkandet att återbekomma erlagd arvsskatt funnits ej kunna i förevarande ordning bifallas.

Kungl. Maj:ts resolution den 12 november 1926.

I en till Kungl. Maj:t ställd, den 29 juni 1926 till finansdepartementet inkommen skrift hade stärbhusdelägarna efter Johanna A., med förmälan att vid inregistrering den 30 september 1920 av bouppteckningen efter den avlidna debiterats och erlagts arvsskatt med 66 kronor högre belop än som rätteligen bort utgå, under åberopande av 49 § 2 mom. andra stycket arvsskatteförordningen anhållit om restitution av nämnda belopp. I utlåtande den 10 augusti 1926 över ansökningen framhöll statskontoret, att i detta fall skulle med tillämpning av 49 § 2 mom. första stycket av förenämnda förordning restitution av stämpelavgiften hava sökts hos vederbörande hovrätt inom sex månader från det skatten blivit erlagd. Då detta ej skett och vad sökandena anfört till stöd för att framställningen jämlikt andra stycket av berörda moment 2 skulle prövas av Kungl. Maj:t icke förtjänade avseende, torde restitution i enlighet med arvsskatteförordningens bestämmelser i detta fall icke kunna äga rum. Emellertid framhöll statskontoret, att utredningen visade, att den ifrågavarande bouppteckningen påförts stämpel med ett 66 kronor högre belopp än som rätteligen bort utgå, och att statsverket således på sökandenas bekostnad skulle göra en obehörig vinst, därest rättelse icke skedde. Vid det förhållande att en uppenbar felaktighet i det siffermässiga uträknandet av skatten blivit begången torde Kungl. Maj:t med tillämpning av rättsregeln »missräkning är ingen betalning» och att »evär den finnes bör den först rättas» kunna förordna om återbetalning till sökandena av det för mycket erlagda beloppet. Ränta borde däremot icke utgå, då arvsskatteförordningen

icke komme i tillämpning. Statskontoret hemställde därför om bemyndigande att till vederbörande från stämpelmedlen få utbetala ett belopp av 66 kronor. Genom resolution den 12 november 1926 fann Kungl. Maj:t den gjorda ansökningen icke kunna bifallas samt motiverade sitt beslut med, att sökandena icke styrkt, att ansökningen om återfående av det ifrågavarande beloppet icke kunnat inom tid, som stadgades i 49 § 2 mom. första stycket av arvs-skatteförordningen ingivas till vederbörande hovrätt, samt att sådant fall, som avsåges i andra stycket av nyssnämnda moment, följaktligen icke förelåge.

Kungl. Maj:ts resolution den 30 januari 1931 m. fl.

Behållningen i en den 6 juni 1929 vid vederbörande häradsrätt inregistre-rad bouppteckning hade till följd av felräkning i bouppteckningshandlingen upptagits till ett belopp, som med 8,000 kronor översteg den verkliga behållningen. I en till Kungl. Maj:t ställd, den 2 januari 1931 till finansdepartementet inkommen skrift hemställdes om restitution av den för mycket erlag-da arvsskatten. Genom resolution den 30 januari 1931 fann Kungl. Maj:t framställningen icke kunna vinna avseende, enär det icke styrkts, att ansökan om återfående av ifrågavarande arvsskatt icke kunnat ingivas till vederbörande hovrätt inom den i 49 § 2 mom. första stycket arvsskatteförordningen stadgade tiden.

Samma utgång har ett liknande ärende rönt genom Kungl. Maj:ts resolution den 9 mars 1934. (På grund av felaktig sammanräkning av i en bouppteckning ingående poster hade behållningen i boet och i följd härav stämpelavgiften blivit för högt beräknade.)

Samma utgång har en ansökan om restitution av för mycket erlagd arvsskatt erhållit genom Kungl. Maj:ts resolution den 16 november 1934. I sistnämnda fall hade vid inregistrering av bouppteckningen efter sökandenas moder, som avlidit den 12 januari 1923 och såsom dödsbodelägare efterlämnat sökandena och deras vid ansökningen avlidne fader, sökandenas arvs-lotter stämpelbelagts med tillhoppa 298 kronor. I den efter deras den 5 november 1932 avlidne fader upprättade bouppteckningen hade av misstag upptagits hela boet utan hänsyn till arvs-lotterna efter modern. Sistnämnda bouppteckning hade belagts med stämpel till belopp av 715 kronor i stället för såsom rätteligen bort ske med 240 kronor.

P. M.

Översikt över rättsfall rörande tillämpningen av 123 § taxeringsförordningen (50 § 1910 års taxeringsförordning).

Regeringsrättens årsbok 1929 not. Fi. 58.

I avgiven deklaration hade en jordbrukare av förbiseende ej verkställt avdrag med 1,500 kronor för utgifter till i hans jordbruk fast anställd driftspersonal. Yrkande om rättelse i taxeringen ogillades.

Regeringsrättens årsbok 1932 ref. 64.

Ett bolag taxerades år 1929 i enlighet med bolagets deklaration för inkomst av rörelse under år 1928 till belopp av 20,090 kronor. I december 1929 yrkade bolaget undanröjande av taxeringarna. Till stöd härför anfördes: Sedan bolagets verkställande direktör avlidit, hade bolagets räkenskaper grundligt granskats. Därvid hade befunnits, att hela aktiekapitalet redan år 1928 varit förbrukat. Balansräkning samt vinst- och förlusträkning den 31 december 1928 hade varit väsentligen felaktiga. Bolagets rörelse år 1928 hade i verkligheten gått med en förlust av 22,447 kronor. — Bolagets talan ogillades, enär sådana förhållanden icke ansågos föreligga, att bolaget ägt anföra besvär i den särskilda ordning, varom stadgades i 123 § taxeringsförordningen.

Regeringsrättens årsbok 1932 not. Fi. 181.

En skattskyldig taxerades år 1928 i enlighet med sin deklaration för realisationsvinst av fastighet till belopp av 37,270 kronor. På grund av köparens insolvens hade den skattskyldige under år 1929 nödgats återtaga fastigheten och i anledning av fastighetsaffären hade han åsamkats förlust i stället för vinst. I följd härav yrkade den skattskyldige i maj 1930, att taxeringarna måtte nedsättas med 37,270 kronor. Detta yrkande ogillades, enär 50 § taxeringsförordningen ej vore tillämplig.

Regeringsrättens årsbok 1934 not. Fi. 60

En person taxerades år 1931 i enlighet med sin deklaration för en realisationsvinst till belopp av 17,050 kronor samt för en behållen förmögenhet av 33,170 kronor. I december 1932 yrkade den skattskyldige, att taxeringen för realisationsvinst och för förmögenhet måtte undanröjas. Han hade icke erhållit någon vinst å affären — köparen hade på grund av insolvens ej kunnat till fullo betala den avtalade köpeskillingen — utan i stället lidit en förlust på cirka 25,000 kronor. Vid tiden för deklarationens avlämnande år 1931 hade den skattskyldige ej haft kännedom om köparens insolvens. — Allmänna ombudet ansåg 123 § taxeringsförordningen vara tillämplig i detta fall samt tillstyrkte hos kammarrätten i sak bifall till den skattskyldiges talan. — Kammarätten och regeringsrätten ansågo nämnda författningsrum ej vara tillämpligt samt ogillade därför den skattskyldiges talan. — Hos Kungl. Maj:t framhöll allmänna ombudet, att han varit tveksam, om den skattskyldige i förevarande fall ägde föra talan mot taxeringen i extra ordinär ordning. Då emellertid den skattskyldige beskattats för en realisationsvinst, som han icke åtnjutit, och då det med hänsyn till en rättvis

beskattning synts allmänna ombudet önskvärt, att besvärerna bleve prövade i sak, hade allmänna ombudet genom en invändning om desertation ej velat försvåra en saklig prövning av besvärerna. Då det utretts, att köparens solvens vid tiden för ifrågavarande egendoms försäljning varit sådan, att den skattskyldige med iakttagande av vanlig aktsamhet näppeligen bort räkna med någon vinst å affären, ansåg sig allmänna ombudet kunna biträda den skattskyldiges talan.

Regeringsrättens årsbok 1935 not. Fi. 379.

Vederbörande taxeringsnämnd taxerade en person i enlighet med dennes deklaration för en realisationsvinst av fast egendom till belopp av 25,350 kronor. Prövningsnämnden beräknade realisationsvinsten till ett 6,916 kronor högre belopp. Häröver anförde den skattskyldige besvär hos kammarrätten under framhållande, att prövningsnämnden icke bort öka realisationsvinsten med högre belopp än 6,385 kronor, samt att han i deklarationen felaktigt uppgivit inköpspriset för fastigheten vara 315,000 kronor i stället för rätteligen 325,000 kronor. Med hänsyn härtill borde taxeringsnämnden beräknat realisationsvinsten till 10,000 kronor lägre belopp än som skett. Den skattskyldige yrkade hos kammarrätten, att taxeringarna i enlighet härmed måtte rättas. Kammarrätten, som ansåg besvärerna allenast kunna komma under prövning, i vad de innefattade yrkande om nedsättning till de av taxeringsnämnden bestämda beloppen, fastställde taxeringsnämndens beslut. Regeringsrättens flesta ledamöter gjorde ingen ändring i kammarrättens beslut. Ett regeringsråd var emellertid skiljaktigt och ville återförvisa målet till kammarrätten för ny prövning, enär »den i deklarationen lämnade, felaktiga uppgiften angående inköpspriset å förevarande fastighet måste anses hava tillkommit genom misskrivning eller uppenbart förbiseende, samt klaganden förty jämlikt 123 § 2 mom. taxeringsförordningen varit berättigad att hos kammarrätten föra talan för vinnande av rättelse i detta avseende.»

Regeringsrättens årsbok 1936 ref. 27.

Ett bolag hade i sin deklaration å särskilda bilagor uppgivit dels inkomst av annan fastighet dels ock inkomst av rörelse. För ett par av bolagets fastigheter redovisades vinst och för en förlust. Vid deklarationen hade fogats fullständiga utdrag ur bolagets räkenskaper.

Beskattningsnämnderna taxerade bolaget i enlighet med deklarationen. Över taxeringen anförde bolaget inom natt och år besvär med yrkande om rättelse av taxeringen, enär bolaget av förbiseende deklarerat 4,679 kronor för hög inkomst. Å rörelsebilagan hade bolaget bort upptaga nämnda belopp bland avgående poster. Beloppet motsvarade nämligen summan av de bokförda nettovinsterna å ett par av fastigheterna, 7,928 kronor, minskad med den bokförda nettoförlusten å en fastighet, 3,249 kronor.

Regeringsrätten återförvisade målet till kammarrätten, som icke upptagit besvärerna till prövning. Till stöd härför anförde regeringsrätten att, enligt vad handlingarna utmärkte, ifrågavarande taxeringar på grund av uppenbart förbiseende blivit felaktiga, samt bolaget förty jämlikt bestämmelserna i 123 § 2 mom. taxeringsförordningen vore berättigat att för vinnande av rättelse i sålunda förelupet förbiseende föra talan över taxeringarna i den ordning, som föreskrevs i 124 § förenämnda förordning. (Regeringsrätten synes därvid hava ansett att, då beskattningsnämnderna av förefintliga handlingar bort kunna se, att bolagets deklaration i detta fall varit felaktig, rättelse till bolagets fördel bort äga rum.)