

Förord

Handledning för bouppteckningsärenden m.m. behandlar framförallt bouppteckningar, arvsdeklarationer, arvsskatt och därmed sammanhängande ärenden. Skatteverket tog över uppgiften att registrera bouppteckningar och besluta om arvsskatt från tingsrätterna den 1 juli 2001.

I denna upplaga har ny lagstiftning och ändringar i gällande författningar som har beslutats till och med utgången av mars månad 2004 beaktats. Avgöranden av Högsta domstolen och Regeringsrätten har också beaktats fram till nämnda tidpunkt.

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket men den kan även vara av intresse för andra.

Solna i april 2004

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	1
Förkortningar	11
1	Inledning	13
2	Bouppteckningsskyldigheten	15
2.1	Allmänt	15
2.2	Bouppteckningsskyldighetens omfattning	16
2.2.1	Allmänt om folkbokföring	16
2.2.2	Den avlidne hade hemvist i Sverige.....	16
2.2.3	Den avlidne hade inte hemvist i Sverige.....	17
2.2.4	Bouppteckningsskyldigheten i förhållande till skattskyldigheten.....	18
2.2.5	Ansvaret för att bouppteckningsskyldigheten iakttas.....	19
2.3	Tidsfrister	20
2.3.1	Förrättningen.....	20
2.3.2	Ingivande till Skatteverket	20
2.4	Tilläggsbouppteckning	21
2.4.1	Allmänt	21
2.4.2	Efterbeskattning	22
2.4.3	Återvinning	22
2.5	Behörig myndighet	22
3	Bevakning av att bouppteckning kommer in	25
3.1	Allmänt	25
3.2	Bevakningsrutin	26
3.3	Vite	27
3.4	Förordnande av särskild bouppteckningsförrättare	28
3.5	Inställande av vidare åtgärder för att få in bouppteckning	28
4	Handläggningsgången	29
4.1	Bestämmelser	29
4.1.1	Allmänt	29
4.1.2	Ansökan	29
4.1.3	Dagbokföring och aktbildning	29
4.1.4	Beslut	30
4.1.5	Behörighet.....	30

4 Innehåll

4.2	Mottagande och granskning.....	30
4.2.1	Summarisk granskning av handlingarna	30
4.2.2	Ankomststämpling	31
4.2.3	Kontroll mot arvsskattesystemets uppgifter om dödsfallet	31
4.2.4	Övriga åtgärder	31
4.2.5	Allmän granskning.....	32
4.3	Komplettering.....	33
4.3.1	Allmänt	33
4.3.2	Återkallelse av bouppteckning.....	34
4.3.3	Föreläggande.....	34
4.3.4	Edgång	34
4.3.5	Förordnande av särskild bouppteckningsman	35
4.3.6	Återsändande av bouppteckningen för komplettering.....	35
4.4	Beslutsförfarandet och skadestånd.....	35
4.4.1	Registrering av bouppteckningen.....	35
4.4.2	Skattebeslut	36
4.4.3	Skadestånd	37
4.5	Expeditioner, underrättelser och utlämnande av handling.....	37
4.5.1	Avgifter, utlämnande av handling m.m.....	37
4.5.2	Beslut om avvisning eller avslag (vägrad registrering).....	37
4.5.3	Registrering utan skatt.....	37
4.5.4	Registrering då skatt ska utgå	38
4.5.5	Överklagande	38
5	Den avlidne	41
5.1	Personuppgifter	41
5.2	Forum.....	41
5.3	Tillämpningen av utländsk arvsrätt	41
5.4	Särskilt om civilståndet.....	42
5.5	Äktenskap med utländsk anknytning.....	43
5.5.1	Allmänt	43
5.5.2	Nordiska medborgare	44
5.5.3	Utomnordiska medborgare.....	44
6	Efterlevande make, registrerad partner eller sambo	45
6.1	Efterlevande make	45
6.2	Egendomsordningen enligt äktenskapsbalken	45
6.3	Bodelning med anledning av makes död	47
6.3.1	Allmänt	47
6.3.2	Egendom som ska ingå i bodelning.....	48
6.3.3	Andelsberäkning	49
6.3.4	Exempel	50

6.4	Avtal i enmansdödsbo	53
6.5	Äktenskapsförord	53
6.5.1	Enligt äktenskapsbalken (ÄktB)	53
6.5.2	Nordiska medborgare	54
6.5.3	Utomnordiska medborgare.....	54
6.6	Efterlevande sambo	54
6.6.1	Allmänt	54
6.6.2	Rätten till bodelning.....	55
6.6.3	Omfattning och andelsberäkning	56
6.6.4	Exempel	57
6.7	Registrerat partnerskap	58
7	Arvingar och testamentstagare	61
7.1	Allmänt	61
7.2	Arvsordningen	63
7.2.1	Efterlevande makes arvsrätt	63
7.2.2	Släktingars arvsrätt.....	64
7.2.3	Bröstarvingar.....	65
7.2.4	Föräldrar, syskon och deras avkomlingar	68
7.2.5	Far- och morföräldrar och deras barn.....	69
7.2.6	Allmänna arvsfonden	69
7.2.7	Tidigare avliden makes arvingar	69
7.3	Testamente	74
7.3.1	Allmänt	74
7.3.2	Upprättande och återkallelse av testamente	74
7.3.3	Testamentes laga kraftvinnande, bevakning enligt äldre regler	76
7.3.4	Testamentstagare.....	77
7.3.5	Testamentstagares rätt i olika fall	77
7.3.6	Jämkning av testamente	79
7.3.7	Beaktande av ett testamente i ett bouppteckningsärende	79
8	Bouppteckningsförrättningen	83
8.1	Inledning	83
8.2	Förrättningsmän	83
8.3	Bouppgivare	84
8.4	Kallelse	86
8.4.1	Allmänt	86
8.4.2	Förändringar i dödsbodelägarkretsen	87
8.4.3	Bevis om kallelse	89
8.5	Närvaro	90
8.5.1	Allmänt	90
8.5.2	Personuppgifter	90
8.5.3	Underårig (omyndig).....	91

6 Innehåll

8.5.4	Förvaltare	93
8.5.5	God man enligt 11 kap. 4 § FB	93
8.5.6	Okänd eller bortovärande delägare	94
8.5.7	Blivande ägare.....	94
8.5.8	Allmänna arvsfondens representation	95
8.6	Bouppteckningens innehåll	95
9	Tillgångar och skulder.....	97
9.1	Inledning	97
9.2	Efterlevande makes egendom.....	99
9.3	Efterlevande sambos egendom.....	100
9.4	Tillgångar.....	101
9.4.1	Allmänt	101
9.4.2	Fast egendom	104
9.4.3	Lös egendom, allmänt	107
9.4.4	Tomträtt.....	107
9.4.5	Aktier och andra värdepapper	108
9.4.6	Andel i bostads- eller bostadsrättsförening och aktie i bostadsaktiebolag	112
9.4.7	Andel i ekonomisk förening och handelsbolag	113
9.4.8	Banktillgodohavanden.....	114
9.4.9	Skattefordringar	115
9.4.10	Andra fordringar	115
9.4.11	Nyttjanderätt, rätt till ränta, avkomst eller annan liknande förmån.....	117
9.4.12	Konter.....	118
9.4.13	Immateriella rättigheter	119
9.4.14	Lösöre	119
9.4.15	Guld, silver och platina	120
9.4.16	Yttre inventarier	121
9.4.17	Andel i oskiftat dödsbo	121
9.4.18	Försäkringar	122
9.4.19	Näringsverksamhet.....	123
9.5	Skulder	129
9.5.1	Allmänt	129
9.5.2	Fastighetsägares skulder.....	131
9.5.3	Personskulder	131
9.5.4	Underhållsbidrag	132
9.5.5	Pensionsförpliktelser och motsvarande	133
9.5.6	Borgensförbindelser	133
9.5.7	Hyra m.m.	133
9.5.8	Anställda i hushållet.....	134
9.5.9	Vård av den avlidne m.m.	134
9.5.10	Skatteskulder	135
9.5.11	Studieskulder.....	136
9.5.12	Skuld för vilken förmånstagarförsäkring har pantsatts	136

9.5.13	Begravningskostnader	137
9.5.14	Bouppteckningskostnader	138
10	Försäkringar	139
10.1	Allmänt.....	139
10.2	Förmånstagare	143
10.3	Redovisning av försäkringar	146
10.3.1	Den avlidnes försäkringar	146
10.3.2	Efterlevande makes försäkringar.....	147
10.3.3	Begravningshjälp	147
10.4	Utländska försäkringar	148
10.4.1	Allmänt	148
10.4.2	Försäkringar inom EES-området.....	149
10.5	Socialförsäkringar.....	149
10.6	Beräkning av en försäkrings kapitalvärde.....	149
11	Dödsboanmälan.....	151
11.1	Allmänt.....	151
11.1.1	Inledning	151
11.1.2	Prövning av förutsättningarna för en dödsboanmälan.....	152
11.1.3	Särskilt om den avlidne var gift	153
11.1.4	Forum.....	154
11.2	Bevakningsrutin	154
11.3	Handläggning	154
11.3.1	Granskning	154
11.3.2	Försäkringar	155
11.3.3	Meddelande till överförmyndaren.....	155
11.4	”Registrering”	155
11.5	Bouppteckning sedan dödsboanmälan har gjorts	156
12	Beräkning av arvsskattepliktiga lotter	157
12.1	Behållningen i boet.....	157
12.2	Allmänt om delningsreglerna för skifte och bodelning.....	158
12.3	Avräkning av en efterlevande makes bodelningsandel.....	160
12.3.1	Avräkning genom schematisk hälftindelning av det behållna giftorättsgodset	160
12.3.2	Avräkning i enlighet med en åberopad bodelningshandling	161
12.3.3	Avräkning i enlighet med ett avtal med efterarvingarna	163
12.3.4	Avräkning i enlighet med efterlevande makes yrkande enligt 12:2 ÄktB	164
12.3.5	Skyldighet att lämna uppgift om förhållanden som leder till att den schematiska hälftindelningen ska frångås	165

8 Innehåll

12.4	Avräkning av en efterlevande sambos bodelningsandel	166
12.5	En arvinges lott vid schematisk delning.....	166
12.5.1	Allmänt	166
12.5.2	Ett särkullbarns avstående av arv till förmån för en efterlevande make	167
12.6	En testamentstagares lott vid schematisk delning.....	169
12.6.1	Allmänt	169
12.6.2	Exempel på tillämpningen av ett testamente.....	170
12.6.3	Värdet av en testamentstagares lott.....	171
12.7	Gåva från den avlidne eller dennes make; inverkan på fördelningen.....	172
12.7.1	Civilrättsliga bestämmelser.....	172
12.7.2	Inverkan på det schematiska skiftet	173
12.7.3	Inverkan av en i skatteärendet åberopad delningshandling.....	175
12.8	Delning när det i boet ingår egendom som den avlidne har haft med fri förfoganderätt.....	176
12.8.1	Schematisk delning vid legalt efterarv	176
12.8.2	Särskilt beträffande omgifte.....	180
12.8.3	Undantag från regeln om delning vid efterarv (3 kap. 8 § ÄB)	181
12.8.4	Verkan av ett avstående från arv vid den först avlidne makens död	182
12.8.5	Faktisk delning enligt en delningshandling.....	183
12.8.6	Delning vid ett testamentariskt efterarv	183
12.9	Lottläggningen enligt en faktisk delning	185
12.9.1	Allmänt	185
12.9.2	Arvskifte (16§ AGL).....	185
12.9.3	Delningsförrättning (15 § 2 mom. 3 st. AGL).....	187
12.9.4	Avstående från arvs- eller testamentslott	188
12.9.5	Jämkning av testamente på grund av laglottsanspråk	193
12.10	Förmånstagarförvärv	195
12.10.1	Allmänt	195
12.10.2	Förmånstagarförvärvets värde vid beskattningen.....	196
12.10.3	Skattefria avdrag från förmånstagarförvärv	197
12.10.4	Skattskyldighet vid jämkning enligt 104 § 2 st. FAL.....	198
13	Hur man beräknar arvsskatten	201
13.1	Skattskyldighetens omfattning.....	201
13.1.1	Förvärv som medför skyldighet att betala arvsskatt.....	201
13.1.2	Egendom som omfattas av skyldigheten att betala arvsskatt	201
13.1.3	Tillfällen när arvsskatt ska fastställas.....	202
13.1.4	De skattskyldiga och skattebefriade förvärvarna	203
13.2	Tidpunkten då skattskyldighet inträder	206
13.2.1	Huvudregeln.....	206
13.2.2	Uppskjuten beskattning enligt 6 § AGL.....	207
13.2.3	Framskjuten beskattning enligt 7–9 §§ AGL	209

13.3	Skatteuträkningen	210
13.3.1	Allmänt	210
13.3.2	Skatteklasser och skatteskalor.....	211
13.3.3	Hur man bestämmer de skattepliktiga lotterna; grundavdrag m.m.	213
13.3.4	Särskilt om skattelott.....	216
13.3.5	Exempel på beräkning av arvsskatt.....	216
13.3.6	Exempel på beskattning av förmånstagarförvärv	219
13.4	Hur tidigare förvärv från en arvlätare eller en testator beaktas	220
13.4.1	Vilka tidigare förvärv beaktas.....	220
13.4.2	Hur det tidigare förvärvet beaktas.....	221
13.4.3	Exempel på hur tidigare förvärv beaktas.....	222
13.5	Rättelse och omprövning av ett skattebeslut	223
13.5.1	Allmänt	223
13.5.2	Rättelse av ett beslut	223
13.5.3.1	Omprövning av ett arvsskattebeslut	224
13.5.3.2	Omprövning vid ett överklagande	226
13.5.3.3	Omprövning utan samband med överklagande	227
13.6	Eftergift av skatt vid registrering av bouppteckning (56 § AGL)	227
13.7	Beskattning när Allmänna arvsfonden avstår från arv	228
13.8	Beskattning vid ett dödsbos konkurs	228
13.9	Arvsskatt vid avveckling av fideikommiss	229
13.10	Anstånd med att fastställa arvsskatt (17 § AGL)	230
14	Betalning av arvsskatt	233
14.1	Allmänt	233
14.2	Anstånd med betalning av skatt	233
14.2.1	Anstånd vid omprövning och överklagande (17 kap. 2 § SBL).....	233
14.2.2	Anstånd med stöd av 17 kap. 6 a § SBL	234
14.2.3	Anstånd i övriga fall (17 kap. 7 § SBL).....	234
14.2.4	Dubbelbeskattning	235
15	Efterbeskattning, återvinning och eftergift	237
15.1	Efterbeskattning och återvinning (32 och 59 §§ AGL)	237
15.1.1	Allmänt	237
15.1.2	Förutsättningarna	238
15.2	Eftergift av skatt efter ansökan	242
15.2.1	Eftergift enligt 56 § AGL.....	242
15.2.2	Eftergift i andra fall.....	243

10 *Innehåll*

16	Arvsdeklaration	245
16.1	Allmänt.....	245
16.2	Förvärv som ska arvsdeklareras.....	245
16.3	Vem är skyldig att arvsdeklarera	247
16.4	Tidsfrister	248
16.5	Bevakning av att arvsdeklaration ges in	249
16.6	Innehållet i en arvsdeklaration	251
16.7	Handläggningsfrågor	252
17	Kontrollista.....	255
18	Sakregister	257
19	Rättsfallsregister	271

Förkortningar

AGF	Arvs- och gåvoskatteförordningen (1958:563)
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
Arvsskattesystemet	Skatteverkets datastöd för bouppteckningsarbetet
Bratt m.fl.	Bratt-Fogelklou-Norrdell-Silfverberg-Waller, Skatt på arv och skatt på gåva, t o m supplement 31
Englund-Silfverberg	Englund, Göran och Silfverberg Christer, Beskattning av arv och gåva, upplaga 12:1, Norstedts Juridik AB år 2001
FAL	Lag (1927:77) om försäkringsavtal
FB	Föräldrabalken
Fitger	Fitger, Peter, Lagen om domstolsärende, En kommentar, Norstedts Juridik 1996
FL	Förvaltningslagen
GB	Giftermålsbalken (upphävd 31 december 1987)
HD	Högsta domstolen
IDL	Lag (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JB	Jordabalken
JO	Justitieombudsmannen
JK	Justitiekanslern
LU	Laguskottet
NJA	Nytt juridiskt arkiv avd. I
NJA II	Nytt juridiskt arkiv avd. II
PoIT	Post- och Inrikes Tidningar
RH	Rättsfall från hovrätterna
SBL	Skattebetalningslagen

12 Förkortningar

SKV	Skatteverket
Silfverberg	Silfverberg, Christer, Internationell arvs- och gåvobeskattning, upplaga 1:1, Norstedts Juridik AB år 2002
Walin I	Walin, Gösta, Kommentar till Ärvdabalken, del I upplaga 5:1, Norstedts Juridik AB år 2000
Walin II	Walin, Gösta, Kommentar till Ärvdabalken, del II upplaga 4:1, Norstedts Juridik AB år 2001
TR	Tingsrätten
UB	Utsökningsbalken
ÄB	Ärvdabalken
ÄktB	Äktenskapsbalken

1 Inledning

Prop. 2000/01:117

När någon avlider ska bouppteckning upprättas efter den avlidne. Bouppteckningen är ett led i boets utredning. Bouppteckningen ska inges till Skatteverket (SKV) för registrering och skattläggning. Bouppteckningen tjänar flera syften. Den ska ge besked om vilka som är dödsbodelägare och vilka tillgångar och skulder som fanns vid dödsfallet. Bouppteckningen ligger också till grund för bouppteckning och arvskifte. Den utgör ensam eller tillsammans med ett arvskifte legitimationshandling för dödsbodelägarna när bl.a. den avlidnes bankmedel ska lyftas eller när ansökan om lagfart ska göras. Bouppteckningens primära uppgift är alltså att ligga till grund för åtgärder av privaträttslig natur.

När SKV registrerar bouppteckningen ska eventuell arvsskatt beräknas med ledning av de uppgifter som lämnats i bouppteckningen och med utgångspunkt i bestämmelserna i AGL. Fastställande av arvsskatt kan även ske med ledning av deklaration, s.k. arvsdeklaration. SKV är vid skattläggningen inte bunden av den värdering som skett i bouppteckningen av tillgångarna om värderingen avviker från AGL:s bestämmelser.

Sedan den 1 juli 1976 finns det i vissa fall möjlighet att i stället för bouppteckning göra en dödsboanmälan till SKV.

I den kommande redogörelsen förklaras en del begrepp och beskrivs hur handläggningen av ett bouppteckningsärende m.m. bör göras. Det ges även hänvisningar till rättsfall och litteratur. Förhoppningen är att redogörelsen ska tjäna till hjälp vid SKV:s registrering och skattläggning av bouppteckningar samt vid handläggningen av andra frågor som därmed sammanhänger.

2 Bouppteckningskyldigheten

Prop. 2002/03:99, Prop. 1958:B 23

2.1 Allmänt

Förrättning och ingivande

När ett dödsfall inträffar ska bouppteckning förrättas inom tre månader från dödsfallet om inte anstånd med förrättningen dessförinnan beviljas. Efter förrättningstillfället har man ytterligare en månad på sig att ge in bouppteckningen för registrering. Sedan den 1 juli 2001 har SKV tagit över ansvaret att se till att bouppteckning förrättas och ges in för registrering. Dessförinnan var det tingsrätterna som ansvarade för detta arbete.

Registrering, definition

”Registrering” är en term som nämns i lagtext, se 20 kap. 8 och 9 §§ ÅB, och som närmast får betydelsen att bouppteckningen godkänns och beslutas. Termen registrering ska i bouppteckningssammanhang inte förväxlas med det rent faktiska arbetet med att överföra uppgifter från handlingar till det datastöd (arvsskattesystemet) som är framtaget för att underlätta SKV:s arbete med bouppteckningar. Det senare arbetet kallas för ”grundregistrering”.

Grundregistrering, definition

Dödsboanmälan

I vissa fall behöver inte bouppteckning upprättas. Ett sådant fall är om den avlidnes tillgångar inte överstiger begravningskostnaderna och andra utgifter i anledning av dödsfallet. Anmälan om detta ska då göras till socialnämnden på den ort där den avlidne var bosatt. Socialnämnden lämnar därefter en dödsboanmälan till SKV. Ingår fastighet eller tomträtt bland den avlidnes tillgångar måste bouppteckning upprättas även om tillgångarna i övrigt inte räcker till annat än begravningskostnader m.m. Dödsboanmälningar godkänns/registreras inte på samma sätt som en bouppteckning. Dödsboanmälningar ska tas in i SKV:s beslutsförteckning och förvaras hos verket men någon prövning av innehållet i dödsboanmälan sker inte.

Socialnämnden

Förvaltningslagen

Tidigare tillämpades lagen om domstolsärenden vid tingsrätternas handläggning av bouppteckningar m.m. Vid SKV:s handläggning av bouppteckningsärenden är förvaltningslagen tillämplig. Båda lagarna uppvisar stora likheter och förfarandet är i formellt hänseende i allt väsentligt lika. Den stora skillnaden i hanteringen av ett bouppteckningsärende är istället det utökade datorstödet som överflyttningen inneburit.

Hemvisten Omfattningen av bouppteckningsskyldigheten är beroende av om den avlidne vid sin död hade hemvist i Sverige eller inte.

2.2 Bouppteckningsskyldighetens omfattning

2.2.1 Allmänt om folkbokföring

Folkbokföringslagen Den nya folkbokföringslagen (1991:481) trädde i kraft den 1 juli 1991. Den löpande folkbokföringen överfördes då från svenska kyrkan till dåvarande skattemyndigheterna. Begreppen kyrkobokförd och mantalsskriven avskaffades och ersattes av begreppet folkbokförd. Folkbokföringen grundar sig på en persons faktiska vistelse. Enligt den s.k. dygnsviloregeln innebär det att en person anses bosatt och ska folkbokföras på den fastighet där han regelmässigt tillbringar sin dygnsvila.

Folkbokföringsorten Folkbokföringen sker automatiskt. Det innebär vid flyttning inom landet att den flyttande upphör att vara folkbokförd på utflyttningsorten den dag då han blir folkbokförd på inflyttningsorten. Avgörande för en persons skattemässiga hemvist är folkbokföringsorten den 1 november året innan beslutet vilket även gäller registreringar av bouppteckningar.

2.2.2 Den avlidne hade hemvist i Sverige

IDL Om den avlidne vid sin död hade hemvist i Sverige, ska bouppteckning alltid förrättas enligt svensk lag och omfatta all den avlidnes egendom oavsett om egendomen finns i Sverige eller i utlandet. Detta framgår av 2 kap. 1 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo (IDL). Det saknar således betydelse vilken nationalitet den avlidne hade eftersom det avgörande är bosättningen i Sverige. Att den avlidne före dödsfallet försatts i konkurs och att konkursbouppteckning har upprättats medför inte befrielse från skyldigheten att förrätta bouppteckning på grund av dödsfallet. Även efter en dödförklarad person ska bouppteckning förrättas.

Konkurs vid dödsfallet

Dödförklarad

Inflyttad från utlandet

En person som flyttar hit från utlandet, ska folkbokföras i Sverige om det kan antas att han regelmässigt kommer att ha sin dygnsvila i landet under minst ett år framöver. Folkbokföringen utgör därför en presumtion för hemvist i riket.

Utflyttad från Sverige

En person, som är folkbokförd här, kan emellertid efter registreringen ha flyttat från riket och stadigvarande bosatt sig i utlandet utan att anmäla detta till SKV. Han kan då normalt inte längre anses ha sitt hemvist i Sverige. Vid utflyttningen ska anmälan om avregistrering ur folkbokföringen göras senast en vecka före avflyttningen. Avregistrering sker när det kan antas att den utflyttade kommer att tillbringa sin dygnsvila utom

landet under minst ett år framåt. En underlåtenhet att anmäla utflyttning kan vara ett tecken på att flyttningen inte är definitiv och att personen därför fortfarande får anses ha sitt hemvist i landet.

**Dödsfall,
folkbokföringen**

En uppgift i folkbokföringen ändras inte efter ett dödsfall även om det senare skulle visa sig att den avlidne faktiskt inte borde ha varit folkbokförd i Sverige.

Hemvistfrågan

Avgörande för frågan, om en person som inte är folkbokförd i Sverige ändå ska anses ha sitt hemvist här i landet, är om personen i fråga kan anses stadigvarande bosatt här. Vid registreringen i folkbokföringen ska hemvistfrågan bedömas med ledning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet (prop. 1990/91:153 s. 133 f). Det grundläggande momentet för bedömningen är då att dygnsvilan regelmässigt tillbringas här i landet under den för den inflyttades förhållanden normala livsföringen. Vistelsen ska vidare vara avsedd att vara minst ett år. Om någon regelmässigt tillbringar dygnsvila både inom och utom landet, får hemvistfrågan bedömas med hänsyn till andra omständigheter. Vid denna bedömning bör familjeförhållandena normalt tillmätas störst vikt. Har den avlidne under vistelsen här regelbundet bott hos sin familj, bör han anses ha haft sitt egentliga hemvist i riket. Med familj avses normalt makar/partner och sambor eller hemmavarande barn. För den som saknar familj bör normalt anknytningen på grund av arbetsförhållandena väga tyngst. Genom att samtliga omständigheter beaktas, finns dock möjlighet att ta hänsyn till de speciella omständigheterna i det enskilda fallet.

2.2.3 Den avlidne hade inte hemvist i Sverige

**Svensk eller
egendom i
Sverige**

Om den avlidne vid sin död inte hade hemvist i Sverige men var svensk medborgare eller efterlämnade egendom här i riket, ska boet avträdas till förvaltning av boutredningsman enligt svensk lag. Det framgår av 2 kap. 2 § IDL. Är den efterlämnade egendomen av ringa värde kan istället socialnämnden ta hand om kvarlåtenskapen (2 kap. 3 § IDL).

**Svensk med
hemvist i annat
nordiskt land**

För svensk medborgare som vid sin död hade hemvist i annat nordiskt land gäller dock att boutredningen efter honom i sin helhet ska äga rum i dödsfallslandet; se lagen (1935:45) om kvarlåtenskap efter den som hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge. Svensk domstol är inte behörig att ta befattning med avvecklingen av boet i vidare mån än den lagen tillåter.

**Boutredning
efter svensk utan
hemvist i Sverige**

När boutredningen enligt svensk lag ska äga rum efter en svensk medborgare som saknade hemvist här i riket, ska boutredningen – och därmed även bouppteckningen – omfatta all den avlidnes

egendom oavsett om den finns här eller i utlandet, jfr. 2 kap. 5 § IDL.

Boutredning efter utländsk utan hemvist i Sverige

När boutredningen enligt svensk lag ska ske efter utländsk medborgare som inte hade hemvist i Sverige men som efterlämnar egendom här, ska boutredningen – och därmed även bouppteckningen – endast omfatta här befintlig egendom samt skulder till svenska medborgare och till andra borgenärer som anmält sitt krav till boutredningsmannen, se 2 kap. 6 § IDL.

2.2.4 Bouppteckningsskyldigheten i förhållande till skattskyldigheten

Civilrättsliga skyldigheten

Den civilrättsliga skyldigheten att upprätta bouppteckning sammanfaller inte alltid med arvsbeskattningens territoriella omfattning. Om t.ex. en svensk medborgare bosatt i annat nordiskt land avlider, föreligger inte bouppteckningsskyldighet i Sverige men arvs- eller testamentslott ska ändå i vissa fall deklarerar och beskattas här.

Domicilprincipen

Sedan den 1 januari 1989 tillämpas i Sverige, som i flertalet andra länder, den s.k. domicilprincipen. Denna innebär att den avlidnes bosättning, inte medborgarskapet, får styra beskattningen. Vissa inskränkningar i domicilprincipen föreligger dock.

Oinskränkt skattskyldighet

Enligt 4 § 1 st. AGL ska all egendom som efterlämnas av en person, som vid sin död hade sitt hemvist i Sverige, tas upp till beskattning här i landet och det oavsett var egendomen befinner sig; dvs. en oinskränkt eller total skattskyldighet. Oinskränkt skattskyldighet gäller även för egendom, som efterlämnas av utomlands bosatt svensk medborgare eller dennes make, om utflyttningen från Sverige har skett mindre än 10 år före dödsfallet.

”Spärrtid”

”Spärrtiden” beräknas individuellt för varje make. Beskattningen av den utländske makens egendom förutsätter dock att denne har avlidit först. Däremot behöver inte äktenskapet ha ingåtts före utflyttningen. Det räcker med att den utländske maken tidigare har varit bosatt i Sverige. Spärregeln, som är knuten till medborgarskapet, innebär en avvikelser från domicilprincipen.

Inskränkt skattskyldighet

För viss egendom som anses ha särskilt stark anknytning till Sverige tas det ut arvsskatt även om den avlidne inte hade hemvist här i riket (4 § 2 st. AGL). Denna inskränkta eller partiella skattskyldighet omfattar bl.a. fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt, lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrivs av den avlidne och andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag, allt under förutsättning att egendomen befinner sig i Sverige. Svenska aktier, aktiefonder och andelar i

ekonomiska föreningar, bolag m.m. omfattas av den inskränkta skattskyldigheten om den avlidne var svensk medborgare, oavsett när utflyttning har skett.

Skattskyldighetens omfattning behandlas vidare i avsnitt 13.1, avsnitt 14.2.2 och avsnitt 16.2.

2.2.5 Ansvar för att bouppteckningsskyldigheten iakttas

Ansvar

Enligt 20 kap. 2 § 1 st. ÄB åligger det den dödsbodelägare som har vård om den avlidnes egendom i boet, t.ex. efterlevande make, registrerad partner, sambo, boutredningsman, testaments-exekutor eller konkursförvaltare, att bestämma tid och plats för förrättandet av bouppteckning och utse två gode män att genomföra den. Ansvar för att bouppteckning förrättas vilar i första hand på den delägare som sitter i boet, t.ex. efterlevande maka eller sambo. Ett motsvarande ansvar kan dock uppkomma genom att en annan delägare efter dödsfallet har tagit hand om kvarlåtenskapen, t.ex. för ett icke hemmavarande barn när en ensamstående förälder avlidit. Angående dödsbodelägare, se vidare avsnitt 6 och 7.

Boutrednings- man

Testaments- exekutor

Har boutredningsman förordnats enligt 19 kap. 1 § ÄB eller är en testamentsexekutor (dvs. någon som genom testamente har blivit utsedd att i fråga om förvaltningen träda i dödsbodelägarnas ställe) utsedd, övergår ansvaret för att bouppteckning förrättas på denne (NJA 1977 C 359). Den som genom testamente har förordnats att endast till viss del verkställa utredningen efter den döde, har inte ansvaret för att bouppteckningsskyldigheten iakttas (19 kap. 20 § ÄB).

Medlem av hushållet

Om någon delägare inte har tagit vård om boet, eller någon boutredningsman eller testamentsexekutor inte har blivit utsedd och egendomen inte heller har tagits om hand av förvaltare eller god man enligt föräldrabalken, syssloman eller annan, ska den avlidnes egendom tas om hand av en medlem av det hushåll den döde tillhörde, hyresvärd eller annan som är närmast till det (18 kap. 2 § 2 st. ÄB).

Socialnämnden, ansvar för boet

Som medlem av det hushåll som den döde tillhörde räknas bl.a. efterlevande maka/partner och sambo samt hushållerska. Den som tar hand om boet ska tillkalla dödsbodelägarna. Går inte det, ska han istället anmäla dödsfallet till socialnämnden, varvid skyldigheten att bestyra det som annars ankommer på delägare, övergår på nämnden. Enligt 20 kap. 2 § 2 st. ÄB ska i dessa fall nämnden eller den som tagit hand om boet föranstalta om bouppteckning.

2.3 Tidsfrister

2.3.1 Förrättningen

Förrättningsfristen för bpt

Bouppteckningen ska förrättas inom tre månader från dödsfallet (20 kap. 1 § ÄB). Om bouppteckning ska förrättas efter den som vid sin död inte var bosatt i Sverige, räknas tremånadersfristen från dagen för beslutet om boets avträdande till förvaltning av boutredningsman, se 2 kap. 4 § IDL. Först när boutredningsman har förordnats i ett dödsbo där den avlidne var bosatt utomlands föreligger skyldighet att förrätta bouppteckning.

Anstånd med förrättning av bpt

SKV får på begäran förlänga bouppteckningsfristen (bevilja anstånd) om det behövs med hänsyn till boets beskaffenhet eller av annan särskild orsak, t.ex. stort antal eller avlägset boende delägare. Ansökan måste ges in inom tremånadersfristen för att kunna bifallas. Något undantag från denna regel finns inte. Någon längsta tid för anstånd finns inte föreskriven. Lämplig anståndstid får bedömas från fall till fall. SKV:s beslut om anstånd ska alltid innehålla en bestämd sista dag. Om anståndstiden visar sig otillräcklig, får SKV bevilja nytt anstånd, om sådant begärs före anståndstidens utgång.

Ansökan om anstånd med förrättning av bpt

Ansökan om anstånd kan göras muntligen eller skriftligen av dödsbodelägare, boutredningsman eller av utsedd företrädare för dödsboet. Något samfällt beslut av dödsbodelägarna att ansöka om anstånd krävs inte (jfr 18 kap. 1 § ÄB). Fullmakt behöver normalt inte avkrävas av företrädare för ett dödsbo. Ansökan är fri från avgift.

Det är meningen att frågan om behovet av anstånd ska bedömas vid varje tillfälle som anstånd begärs. Om begäran om anstånd upprepas i samma dödsbo har man möjlighet att erinra om att ytterligare anstånd inte är att räkna med. I de fall som någon formell möjlighet att bevilja anstånd inte finns bör ändå noteringar göras i arvsskattesystemet för myndighetens egna bevakningar.

Anståndsbeslut, förrättning av bpt

Beslut om anstånd, oavsett om det är bifall eller avslag, tas i arvsskattesystemet och ska införas i beslutförteckningen (1 § förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken).

2.3.2 Ingivande till Skatteverket

Ingivande av bpt, tidsfrist

Den upprättade bouppteckningen jämte vidimerad kopia ska ges in till SKV inom en månad från förrättningsdagen (20 kap. 8 § ÄB).

Anstånd med att ge in en redan förrättad bouppteckning kan lagligen inte beviljas.

2.4 Tilläggsbouppteckning

2.4.1 Allmänt

Tilläggsbpt, ska förrättas när

Enligt 20 kap. 10 § ÄB ska en tilläggsbouppteckning förrättas:

- om en ny tillgång eller skuld blir känd sedan huvudbouppteckningen har förrättats,
- om någon felaktighet i huvudbouppteckningen måste rättas till eller
- om en efterlevande sambo, sedan huvudbouppteckningen har förrättats, framställer begäran om skuldtäckning enligt 20 kap. 4 § 3 st. ÄB och sambons tillgångar och skulder inte tidigare har antecknats och värderats.

Felaktighet i bpt

En felaktighet i huvudbouppteckningen kan t.ex. vara att den arvsberättigade personkretsen inte har varit korrekt upptagen eller att ett tidigare inte känt testamente har hittats efter den avlidne. Skäl för tilläggsbouppteckning föreligger inte om ett i huvudbouppteckningen nämnt testamente efter SKV:s registrering av bouppteckningen vinner laga kraft med den verkan att dödsbodelägarkretsen förändras. Huvudbouppteckningen är i ett sådant fall inte felaktig.

Varje felaktighet i huvudbouppteckningen medför inte att en tilläggsbouppteckning måste upprättas. Avser den uppdagade felaktigheten en detalj utan praktisk betydelse, behöver en tilläggsbouppteckning inte upprättas. Vissa felaktigheter ska vidare rättas till genom omprövning eller efter överklagande, se NJA 1994 s. 93 där HD fann att det förhållandet att vissa fordringar hade värderats felaktigt i huvudbouppteckningen inte var skäl för tilläggsbouppteckning utan detta skulle rättas efter besvär (numera överklagande). Även i NJA 1981 s. 300 fann man att det inte var skäl för tilläggsbouppteckning att i huvudbouppteckningen upptaget värde på lösöre visat sig vara satt för lågt i förhållande till vad som sedermera inflöt vid offentlig auktion.

Ny tillgång eller skuld, tilläggsbpt

När en tilläggsbouppteckning måste förrättas på grund av att en ny tillgång eller skuld har upptäckts eller en felaktighet i huvudbouppteckningen måste rättas till ska förrättningen hållas inom en månad från det att upptäckten eller iakttagelsen gjordes. Liksom då det gäller huvudbouppteckningen kan SKV på ansökan bevilja anstånd om sådant behövs.

Tilläggsbouppteckningen ska ges in till SKV för registrering inom en månad från upprättandet.

22 Bouppteckningsskyldigheten *Avsnitt 2*

Skuldtäckning, tilläggsbpt	När en tilläggsbouppteckning förrättas av den anledningen att en efterlevande sambo begär skuldtäckning, ska förrättningen äga rum inom tre månader från det att en sådan begäran framställdes. Tilläggsbouppteckningen ska sedan ges in till SKV inom en månad från förrättningsdagen.
Upprättandet	En tilläggsbouppteckning ska upprättas på samma sätt som en huvudbouppteckning, vilket bl. a. innebär ny kallelse, närvaro-uppgift samt nytt datum för förrättningen (20 kap. 10 § 3 st. ÅB). Det innebär även att SKV kan använda sig av vitesföreläggande för att få till stånd ingivandet av en tilläggsbouppteckning. Samtliga nya uppgifter ska redovisas i tilläggsbouppteckningen. I övrigt kan hänvisas till de tidigare lämnade uppgifterna i huvudbouppteckningen.
Kvarskatteskuld bortfallit, tilläggsbpt	Fråga om tilläggsbouppteckning ska upprättas, när ändring i taxeringar medfört att i huvudbouppteckningen upptagna kvarskatteskulder bortfallit, har besvarats jakande, se NJA 1991 s. 143.

2.4.2 Efterbeskattning

Efterbeskattning tilläggsbpt	Vid tilläggsbouppteckning kan det bli fråga om efterbeskattning. Reglerna om efterbeskattning behandlas mer ingående i avsnitt 15, ”Efterbeskattning, återvinning och eftergift”.
-------------------------------------	---

2.4.3 Återvinning

Återvinning, tilläggsbouppteckning	<p>Reglerna om återvinning behandlas i avsnitt 15, ”Efterbeskattning, återvinning och eftergift”. Vid handläggning av tilläggsbouppteckningar bör dock följande observeras.</p> <p>Om tilläggsbouppteckningen medför att arvsskatten blir lägre än vad som har fastställts vid registreringen av huvudbouppteckningen kan det finnas en rätt till återvinning av erlagd arvsskatt. Beslutet om att registrera tilläggsbouppteckningen anses dock inte i sig innefatta ett beslut även beträffande återvinning av för mycket erlagd skatt. Ett beslut om återvinning kan bara fattas efter skriftlig ansökan. Samtidigt med tilläggsbouppteckningen bör det därför ges in en ansökan om återvinning så att båda besluten kan meddelas samtidigt. Finns ingen ansökan om återvinning bör SKV lämpligen uppmana den/de berättigade att ge in en sådan.</p>
---	---

2.5 Behörig myndighet

Bouppteckningen ska, tillsammans med en bestyrkt kopia, inom en månad efter det att den upprättades ges in för registrering till SKV. Om omyndig har del i boet ska ytterligare en bestyrkt kopia ges in för varje överförmyndare som har tillsyn över

ifrågavarande förmynderskap, förvaltarskap eller godmanskap.

SKV:s interna arbetsordning reglerar närmare vilket skattekontor som är behörigt varvid avgörande är var den avlidne var folkbokförd den 1 november året före dödsfallet. Se vidare avsnitt 5.2.

3 Bevakning av att bouppteckning kommer in

Prop. 1958:B 23

3.1 Allmänt

SKV ska se till att bouppteckning förrättas och ges in till SKV. Finner SKV att bouppteckningsskyldigheten har försumrats, får myndigheten förelägga den eller de för bouppteckningen ansvariga vid vite att ge in bouppteckning inom viss tid. SKV kan också, där bouppteckning inte har skett, förordna lämplig person att föranstalta om det (20 kap. 9 § 1 st. ÄB).

Folkbokföringen lämnar uppgift om dödsfall som därefter ligger till grund för utsändande av en till viss del förtryckt bouppteckningsblankett jämte informationsfolder till dödsboets adress. Utskicket sker med automatik förutom i de fall där

1. den avlidne var under 16 år, eller
2. den avlidne saknade adress i Sverige, eller
3. dödsfallet skedde före den 1 juli 2001 eller
4. det saknas dödsdatum för den avlidne.

Det kan därför bli aktuellt med en manuell kontroll innan den förtryckta blanketten skickas till dödsboet.

Vid det automatiska utskicket förses bouppteckningen med ett ärendenummer och ett bevakningsförfarande inleds. Har inte bouppteckning inkommit inom rätt tid skickas en ”anmaning med viteshot” ut eventuellt följt av ett vitesföreläggande.

Har mer än fyra månader förflutit från dagen för dödsfallet utan att bouppteckning har kommit in till SKV ska myndigheten vidta åtgärder för att få in bouppteckningen (jfr 3.2). I de flesta fallen beror frånvaron av en bouppteckning på att den inte har blivit färdig i tid eller att den efterlevande har förbisett skyldigheten att förrätta bouppteckning. SKV:s förfarande att driva in en bouppteckning börjar alltid med att dödsboet eller den delägare som sitter i boet anmodas att inge bouppteckning. Om det finns anledning att anta att den avlidne saknar tillgångar, kan SKV kontakta socialnämnden för en eventuell dödsboanmälan.

26 Bevakning av att bouppteckning kommer in *Avsnitt 3*

Arbetet med bevakning av att bouppteckning kommer in sker i arvsskattesystemet.

Boutredningsman, noteras

Det är viktigt att notera i arvsskattesystemet under tjänsteanteckningar om en boutredningsman har förordnats i dödsboet. Särskilt gäller detta de dödsbon där den avlidne saknade hemvist i Sverige. Bouppteckningsskyldigheten inställer sig i det senare först i och med att boutredningsman har förordnats och myndigheten bör i dessa ärenden informera boutredningsmannen om bouppteckningsskyldigheten. Även i andra bouppteckningsärenden kan det vara väsentligt att känna till vem som är boutredningsman.

3.2 Bevakningsrutin

Bevakning och anmaning, bpt

Om bouppteckningen inte har kommit in till SKV inom fem månader från dödsfallet kommer dödsboet att komma upp på en särskild lista. Det är lämpligt att minst en gång i månaden kontrollera vilka dödsbon som finns på listan och därefter välja lämplig åtgärd. SKV kan välja att anmana dödsboet eller en dödsbodelägare att inge bouppteckningen. Anmaningen är förenad med en upplysning om att om inte bouppteckning inkommer inom den angivna tiden kan vitesföreläggande mot dödsbodelägare komma i fråga. Anmaningen skickas till dödsboet under den avlidnes adress eller om det finns uppgift om anhörig till den avlidne, kan anmaningen istället skickas till denne. SKV avgör i varje särskilt ärende vart anmaningen ska skickas. Finns uppgift om flera anhöriga väljer myndigheten ut en av dem. Anmaningen behöver inte delges den anhörige.

Efterforskning

Kommer inte bouppteckningen in inom den i anmaningen föreskrivna tidsfristen, måste SKV efterforska vem som är ansvarig för att bouppteckning förrättas (se avsnitt 2.2.5). Som ett led i efterforskningen kan man kontakta pastorexpeditionen som ibland har anteckningar om vilken begravningsbyrå som anlitas. Begravningsbyråerna kan ofta ge upplysning om någon dödsbodelägare. SKV kan även kontakta polis eller socialnämnd vid efterforskningen av dödsbodelägare.

Anmaning och viteshot, bpt

Om det visar sig att anmaningen har skickats till någon som felaktigt har uppfattats som ansvarig för bouppteckningen och att det är någon annan som är skyldig att se till att en bouppteckning förrättas, sänds en ny anmaning med viteshot till den utpekade. Om denne i sin tur menar att det är ytterligare en annan person som har hand om boet är det snarast aktuellt att förordna en särskild bouppteckningsförrättare (se avsnitt 3.4) om SKV finner det utsiktslöst att förmå personen i fråga att inge bouppteckning.

Särskild bpt-förrättare

3.3 Vite

Bouppteckning	<p>Enligt 20 kap. 9 § 1 st. ÄB får SKV förelägga den som är skyldig att förrätta och ge in bouppteckning att vid vite fullgöra sin skyldighet inom viss tid. Vilka som bär ansvaret för att bouppteckningsskyldigheten iaktas har behandlats i avsnitt 2.2.5. En medlem av det hushåll som den avlidne tillhörde, en hyresvärd eller någon annan som är skyldig att ta hand om boet enligt 18 kap. 2 § 2 st. ÄB, om ingen delägare gör det, kan dock alltid befria sig från bouppteckningsskyldigheten – och därmed också från vitesföreläggandet – genom att anmäla dödsfallet till socialnämnden. Ansvaret för att vårda boet och skyldigheten att förrätta bouppteckning övergår genom en sådan anmälan till socialnämnden.</p> <p>När det blir aktuellt med vitesföreläggande är det ofta inte känt för SKV om bouppteckning har förrättats eller inte. Föreläggandet får då begränsas till att avse ingivande av bouppteckning. Skulle det vara upplyst att bouppteckning inte har upprättats ska föreläggandet omfatta både förrättande och ingivande av bouppteckning. Ett ytterligare alternativ för SKV när bouppteckning inte skett är att förordna lämplig person att föranstalta om det (20 kap. 9 § 1 st. ÄB), se avsnitt 3.4.</p>
Bosatt i utlandet	<p>Ett vitesföreläggande mot den som är bosatt i utlandet bör komma ifråga endast om det blivit utrett att ett beslut om utdömande av vite kan verkställas.</p>
Delgivning	<p>Ett beslut om vitesföreläggande tas i arvsskattesystemet (jfr systemets anvisningar). Ett vitesföreläggande måste delges mottagaren. SKV har möjlighet att välja det delgivningsförfarande som passar bäst i ärendet.</p>
Vitesbelopp	<p>Det är SKV som väljer nivå på vitesbeloppet. Vitet ska beslutas med hänsyn till adressatens ekonomiska förhållanden och till omständigheterna i övrigt (3 § Lag (1985:206) om viten). Det kan bli aktuellt att förelägga om nytt vite men kostnaderna för vitesförfarandet ska vägas in i bedömningen om nytt vite ska föreläggas eller om särskild bouppteckningsförrättare ska förordnas.</p>
Förordna bpt-förrättare, istället för vite	
Utdömande	<p>Om bouppteckningen inte ges in till SKV inom den i vitesföreläggandet förelagda tiden ska SKV ansöka hos länsrätten om utdömande av vitet (6 § samma lag). Ansökan ska göras till den länsrätt inom vars domkrets det i ärendet handläggande skattekontoret hos SKV är beläget. Om länsrätten dömer ut det förelagda vitet informerar länsrätten SKV:s huvudkontor om sitt beslut. Det handläggande skattekontoret behöver inte vidta några åtgärder men anledning av beslutet.</p>

3.4 Förordnande av särskild bouppteckningsförrättare

Särskild bouppteckningsförrättare enligt 20 kap. 9 § 1 st. ÄB bör inte förordnas förrän vitesföreläggande har visat sig vara resultatlöst eller det har konstaterats att ingen som är skyldig att förrätta bouppteckning efter den avlidne har kunnat nås med ett föreläggande. Det kan emellertid bl.a. med hänsyn till den avlidnes borgenärer ibland vara av betydelse att SKV meddelar ett förordnande om särskild bouppteckningsförrättare utan att avvakta verkan av ett föreläggande (Walin II s. 167 f.).

Rättshjälp

Rättshjälp får inte beviljas i ärenden om förrättande av bouppteckning (10 § 2 punkten rättshjälpslagen (1996:1619)).

Förordnandet

Ett beslut om särskild bouppteckningsförrättare ska föras in i beslutsförteckningen (1 § Förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken). Jfr arvsskattesystemets anvisningar. Ett sådant beslut måste anses gå dödsboet emot då det i första hand är dödsboet som ska betala för den särskilt förordnade bouppteckningsförrättarens arbete. Det ska därför av beslutet framgå att det kan överklagas inom tre veckor från det att den klagande fick del av beslutet (21–23 §§ FL). Kopia av beslutet sänds utan delgivning till den förordnade och till den som har hand om boet.

Överklagan

Allmänna medel, särskild bpt-förrättare

Om dödsboet inte har tillgångar eller det av annat skäl är oskäligt att dödsboet ska ersätta kostnaderna för bouppteckningsförrättaren ska SKV besluta om skälig ersättning av allmänna medel för arbete, tidsspillan och utlägg (6 § Förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken).

3.5 Inställande av vidare åtgärder för att få in bouppteckning

Preskribering av bpt-skyldighet

Det finns inte något stöd i författning för att skriva av ett bouppteckningsärende på grund av svårigheter att få in en bouppteckning. Skyldigheten att förrätta en bouppteckning preskriberas inte. Skulle det av någon anledning visa sig helt omöjligt att få fram en bouppteckning måste emellertid SKV till slut kunna ställa in vidare åtgärder i ärendet. Ett beslut att inte vidta ytterligare åtgärder för att få in en bouppteckning tas i arvsskattesystemet genom att göra ärendet vilande (se vidare systemets anvisningar). En sådan åtgärd innebär att anmaningsprocessen och bevakningen i ärendet upphör. Det är viktigt att det i ärendet framgår vilka åtgärder som SKV vidtagit för att åstadkomma ett ingivande av bouppteckningen.

Vilandebeslut

4 Handläggningsgången

Prop. 1958:B 23

4.1 Bestämmelser

4.1.1 Allmänt

Beslutsförteckning, allmänt

I beslutsförteckningen ska samtliga beslut rörande bouppteckning enligt 20 kap. ÄB samt AGL föras in. Hit räknas bl.a. beslut avseende registrering av bouppteckning eller vägrad registrering av bouppteckning, beslut om arvsskatt på grundval av bouppteckning eller arvsdeklaration, beslut om eftergift, återvinning, omprövning, rättelse, dödsboanmälningar m.m.

4.1.2 Ansökan

Ansökan om registrering

Bouppteckningen ska ges in i original och bestyrkt kopia. I vissa fall ska flera bestyrkta kopior ges in (20 kap. 8 § 3 st. ÄB). Så är fallet om t.ex. omyndig har del i boet då en kopia av bouppteckningen ska vidarebefordras till överförmyndaren. Med bouppteckningen följer normalt inte en uttrycklig begäran om att bouppteckningen ska registreras men själva ingivandet av bouppteckningen ska förstås som en ansökan om registrering av densamma.

Översättning

En bouppteckning som är upprättad i enlighet med svensk lag men på ett främmande språk ska översättas utan kostnad för dödsboet. Registreringen görs sedan på originalet med den svenska översättningen som bilaga.

Kopieringskostnad

Någon ansökningsavgift utgår inte men kostnaden för att kopiera upp bouppteckningen i erforderligt antal exemplar får belasta dödsboet (20 kap. 8 § 4 st. ÄB).

Eftergift Återvinning

Även andra bouppteckningsärenden initieras utan en uttrycklig ansökan men beträffande ansökan om eftergift och återvinning av erlagd arvsskatt måste en särskild skriftlig ansökan göras (56 och 59 §§ AGL).

4.1.3 Dagbokföring och aktbildning

Enligt bestämmelserna om registrering av allmänna handlingar som finns i 15 kapitlet sekretesslagen krävs att handlingarna

30 Handläggningsgången *Avsnitt 4*

hålls ordnade så att det utan svårighet kan fastställas om en handling kommit in eller upprättats.

Dagbokföringen sker genom noteringar i händelseloggen i arvsskattesystemet.

Alla handlingar som varit av betydelse för handläggningen av bouppteckningsärendet ska införas i arvsskattesystemet och fogas till bouppteckningskopian. Det är SKV som sedan avgör vilka handlingar som ska återsändas till ingivaren tillsammans med bouppteckningen.

Originalbpt och kopian

Originalbouppteckningen ska lämnas tillbaka till ingivaren och SKV ska behålla en kopia av den inregistrerade bouppteckningen. Bouppteckningskopian ska vara stämplad och underskriven på motsvarande sätt som gäller för originalet. Kopian måste i övrigt vara fullständig, dvs. omfatta alla uttryckliga bilagor men även handlingar som hör till bouppteckningen, t. ex. testamenten, äktenskapsförord och bouppteckningsintyg (20 kap. 5 § ÄB), lösöresbilaga m.m. samt allt som ligger till grund för SKV:s bedömning av skattefrågan och som inte går att återsöka i officiella register. Till det senare räknas arvsavståenden och bodelningshandlingar. Missivskrivelser rensas normalt bort efter registreringen om de bedöms sakna värde.

Skanning

Bouppteckningskopian jämte bilagor efter rensning ska skannas för digital arkivering. Det är av vikt att själva beviset om registrering kommer med i skanningen.

4.1.4 Beslut

Boupptecknings avgörande, allmänt

Ett bouppteckningsärende avgörs genom beslut omfattande registrering och eventuell arvsskatt (20 kap. 9 § ÄB och 51 § AGL). Ett ärende ska avgöras så snart det kan ske. Allmänheten har ett befogat intresse av att bouppteckningsärenden inte i onödan drar ut på tiden.

4.1.5 Behörighet

Skatteverket beslutar om handläggarnas behörighet.

4.2 Mottagande och granskning

4.2.1 Summarisk granskning av handlingarna

När en bouppteckning kommer in ska det göras en första granskning som avser följande.

a. Har bouppteckningen kommit in till rätt skattekontor hos SKV?

Om bouppteckningen har lämnats till fel skattekontor ska kontoret

ombesörja att bouppteckningen skickas rätt. Ingivaren ska meddelas om detta.

b. Finns bestyrkt avskrift eller erforderligt antal kopior av bouppteckningen?

Saknas något kan skattekontoret själv avhjälpa bristen eller begära in komplettering.

4.2.2 Ankomststämpling

Ankomstdatum stämplas på originalbouppteckningen och alla kopior samt övriga handlingar som getts in. Även samtliga de handlingar som inkommer i ärendet efter det att bouppteckningen inkommit ska ankomststämplas. Varje sida ska ankomststämplas om det inte bedöms som tillräckligt att stämpla första sidan i en handling bestående av ett flertal sidor. Uppgift om ingivare ska noteras om det inte redan finns antecknat på bouppteckningen. Det är särskilt viktigt att arvsavstående ankomststämplas eftersom dessa bara kan beaktas i skatteärendet om de har kommit in till SKV före registreringen.

**Arvsavstående,
ankomststämplas**

4.2.3 Kontroll mot arvsskattesystemets uppgifter om dödsfallet

När en bouppteckning kommer in ska den kontrolleras mot SKV:s egna uppgifter i arvsskattesystemet. Kontrollera även om bouppteckningsintyg kommit in från försäkringsbolag. Kontrollen sker samtidigt som bouppteckningen grundregistreras. Grundregistreringen innehåller fler moment än att bara kontrollera personuppgifter.

**Boutrednings-
man, antecknas**

Har boutredningsman förordnats ska namn och ärendenummer för förordnandet antecknas i arvsskattesystemet.

4.2.4 Övriga åtgärder

Samtliga handlingar ska läggas i ett omslag eller en plastmapp.

God man

Finns SKV vid granskningen att en god man behöver förordnas ska dödsboet uppmärksammas på förhållandet. Det är normalt dödsboet som ansöker om god man hos överförmyndaren. Avsaknad av god man kan medföra att bouppteckningen inte kan registreras.

**Överförmyndare,
underrättas**

SKV ska snarast underrätta överförmyndaren jämte översända en kopia av bouppteckningen om där framgår att någon som är underårig eller som har förvaltare har del i dödsboet (förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken). Motsvarande gäller när det i ett dödsbo finns en delägare för vilken en god man ska förordnas. Är bouppteckningen omfattande behöver kopian endast omfatta

God man

32 Handläggningsgången *Avsnitt 4*

	relevanta sidor för överförmyndaren. Överförmyndaren bör i övrigt alltid underrättas när någon som är underårig eller som har förvaltare är arvinge eller testamentstagare.
Vapen	Om bouppteckningen innehåller uppgift om vapen ska berörd polismyndighet informeras. En begäran från polismyndigheten om uppgift om vapeninnehav i ett dödsbo ska alltid besvaras. Jfr 6 § FL, 3 § polislagen (1984:387), 7 kap. 1 § och 8 kap. 2 § vapenlagen (1996:67).
Brittisk medborgare	SKV ska omedelbart och skriftligen underrätta den brittiske konsuln i följande fall vad gäller brittisk medborgare (4 § KK (1952:644) ang. skyldighet för myndighet att i vissa fall meddela underrättelse till brittisk konsul): - Den brittiske medborgaren är inte bosatt i Sverige men kan på grund av giftorätt, arv eller testamente göra gällande anspråk på avlidens persons efterlämnade egendom i Sverige. (Mall för underrättelsen finns i arvsskattesystemet.) - Den brittiske medborgaren har avlidit i Sverige.
Lantbruksenhet	SKV ska underrätta länsstyrelsen om det i den avlidnes tillgångar ingår fast egendom som är taxerad som lantbruksenhet (5 § förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken).
Kungörelse enligt 16 kap. ÄB, underrätta TR	Om det vid genomgången av en bouppteckning framkommer att det finns en arvinge eller en testamentstagare som är okänd eller vistas på okänd ort ska SKV snarast sända en underrättelse om detta och en kopia av bouppteckningen till den tingsrätt som ska utfärda kungörelse enligt 16 kap. ÄB (4 § förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken).

4.2.5 Allmän granskning

Ett bouppteckningsärende handläggs normalt från ax till limpa av en och samma handläggare. I mer komplicerade ärenden eller när man är nybörjare bör man alltid höra sig för med en mer erfaren kollega innan man fattar beslutet och ibland bör man även byta ärenden med varandra.

Granskningen underlättas och risken för att något moment tappas bort minskar om man använder en kontrollista. Det är bl. a. viktigt att i förekommande fall kontrollera den först avlidnes bouppteckning, jämte stege. Det är av vikt att all granskning utförs noggrant, jfr 4.4.3 om skadestånd.

4.3 Komplettering

4.3.1 Allmänt

Skriftligen	Innan komplettering begärs bör hela bouppteckningen ha gått igenom så att samtliga kompletteringar begärs samtidigt. En komplettering bör som huvudregel både begäras och inkomma skriftligen. Det ska antecknas i arvsskattesystemet när en komplettering begärs resp. när den inkommer. Jfr 4.2.2 om ankomststämpling. Om det är fråga om en enkel kompletteringsuppgift eller om ett klarläggande kan det som behöver infordras som regel tas muntligen. Ett sådant förfarande kräver att tjänsteanteckning görs avseende svaret. En tjänsteanteckning avseende rätt kommunbeteckning i fastighetsbeteckningen och uppgift om att barnen är gemensamma med den avlidne och den avlidnes make ska även formaliseras på bouppteckningen i original men också på kopian. Anteckningen ska vara daterad inte bara i händelseloggen utan också på originalbouppteckningen och på dess kopia.
Tjänsteanteckning	
Upplysning av ingivaren	Om SKV utan ingivarens medverkan tar in uppgifter som är av betydelse i ärendet måste ingivaren ges tillfälle att ta del av uppgifterna och även ges tillfälle till att bemöta uppgifterna innan ärendet avgörs. Motsvarande gäller om utomstående lämnar uppgifter till SKV av betydelse (16–17 §§ FL), exempelvis nya kontrolluppgifter från försäkringsbolag. Även sådana kompletteringar i ett bouppteckningsärende där SKV avser att frångå uppgifter som har lämnats i bouppteckningen eller värdera skulder och tillgångar annorlunda än vad som gjorts kan som regel behöva kommuniceras med ingivaren. Som huvudregel ska ingivaren alltid delges sådan tänkt åtgärd för synpunkter före registrering genom ett skriftligt övervägande om åtgärden inte i ringa omfattning påverkar skattebeslutet negativt för dödsboet. En åtgärd som avses göras med stöd av lagstiftning behöver inte informeras om såvida inte åtgärden är av sådan betydelse för dödsboet att det ur ren servicesynpunkt bör komma ingivaren till del innan registrering sker.
Övervägande	
Antecknas	Kontakterna med ingivaren ska antecknas på lämpligt sätt som daterad minnesanteckning alternativt tjänsteanteckning. Dateringen ska inte enbart framgå av händelseloggen utan även i själva anteckningen. Detta är särskilt viktigt vid minnesanteckning eftersom den vid omvandling till tjänsteanteckning får omvandlingsdagen som datum i händelseloggen och inte själva anteckningsdagen. En brist i dateringen kan skapa problem vid ett överklagande.

Tjänsteanteckning

Utrymmet för tjänsteanteckningar som medför ändringar i sak i bouppteckningen är mycket begränsat. Exempel på ändringar som kan göras är den avlidnes personnummer, uppgift om att barn är gemensamma med den efterlevande och fastighets kommunbeteckning.

4.3.2 Återkallelse av bouppteckning

En begäran av ingivaren att sända bouppteckningen åter kan innebära att ingivaren vill ha bouppteckningen för komplettering men denne kan också avse att återkalla bouppteckningen helt för att senare återkomma med en ny bouppteckning. Så länge en bouppteckning inte har inregistrerats kan en ingivare begära att den lämnas tillbaka. Detta betraktas som en återkallelse av ärendet som innebär att alla handlingar ska återsändas. SKV måste dock behålla en kopia av handlingarna i ärendet. Anledningen till det är att bouppteckningen genom att lämnas till SKV blir en allmän handling och dessa får inte utan uttrycklig föreskrift gallras.

Att bouppteckningen återkallas innebär inte att ärendet ska förklaras för vilande. Såsom redogjorts för i avsnitt 2.2.5 måste SKV bevaka att bouppteckning ges in varför skälen till återkallelse får bestämma vilken frist som ska meddelas dödsboet med att inge ny bouppteckning. Det är lämpligt att i samband med återsändandet av bouppteckningen meddela ingivaren den nya fristen som uppsatts.

4.3.3 Föreläggande

Komplettering, föreläggande

Om det behövs kan SKV förelägga dödsboet att inom en viss tid komplettera bouppteckningen. Föreläggandet riktas normalt till den som gentemot SKV företräder dödsboet dvs. normalt ingivaren. Ett föreläggande kan vara aktuellt i t.ex. följande fall:

1. Utredning som hör till frågan om bouppteckningen upprättats enligt lag.
2. Utredning om den skatterättsliga värderingen av egendomen.
3. Annan utredning t.ex. rätten till skuldavdrag m.m.

Vite eller erinran

Föreläggandet kan i de två senare fallen ges vid äventyr av att bouppteckningen vid utebliven utredning kan komma att beskattas med föreliggande handlingar som underlag. Ett föreläggande kan vara kombinerat med vite eller med en erinran om att bouppteckningen kan komma att vägras registrering.

4.3.4 Edgång

Edgång

Bouppgivare, delägare, efterlevande make, efterlevande sambo eller annan som tagit befattning med boet t. ex. boudred-

ningsman, testamentsexekutor och god man, kan vid vite åläggas att med ed bekräfta riktigheten av de uppgifter som har lämnats i bouppteckningen. En edgång enligt 67 § AGL tar sikte på att allt har blivit riktigt uppgivet och inte att den uppgivna egendomen blivit rätt värderad. Talan om fullgörande av bouppteckningsed ska anhängiggöras genom stämning vid tingsrätt.

Utebliven försäkran

En edgång kan inte ersätta kravet i 20 kap. 6 § ÄB att bouppgivaren ska teckna försäkran på bouppteckningshandlingen. En utebliven sådan försäkran innebär därför att bouppteckningen inte kan registreras.

4.3.5 Förordnande av särskild värderingsman

Utredning i en skatterättslig värderingsfråga kan erhållas genom förordnande av en särskild värderingsman (26 § 4 st. AGL). Detta förutsätter dock att ”särskild anledning föreligger” och att det rör sig om värdering av lös egendom. Den skattskyldige ska hålla egendomen tillgänglig för besiktning och lämna erforderliga upplysningar till värderingsmannen. Ersättning till värderingsmannen betalas av dödsboet. Kostnaden är avdragsgill i bouppteckningen. Förordnande av särskild värderingsman ska endast ske undantagsvis och aldrig när det avser enbart egendom av ringa värde. Detta är ytterst ovanligt att särskild värderingsman förordnas.

4.3.6 Återsändande av bouppteckningen för komplettering

Bristfällig bpt

I 20 kap. 9 § ÄB föreskrivs att om bouppteckningen är bristfällig får SKV förelägga om tid inom vilken bristen ska avhjälpas. Det finns inte några närmare bestämmelser om hur ingivaren ska avhjälpa bristen. Nämda paragraf kan möjligen ge stöd för sedvanan att återsända originalbouppteckningen till ingivaren för komplettering, men rättsläget är något oklart. SKV tillämpar denna sedvana för att få bristen korrekt avhjälpd. Om bouppteckningen sänds åter till ingivaren för komplettering ska alltid en komplett kopia av densamma förvaras hos SKV.

Återsända bpt

4.4 Beslutsförfarandet och skadestånd

4.4.1 Registrering av bouppteckningen

Enligt 20 kap. 9 § 2 st. ÄB ska SKV registrera bouppteckningen och förse den med bevis om detta. Ordet registrera har här en annan betydelse än den som i dagligt tal används på SKV. Många vill använda sig av uttrycket ”verkställa” när de talar om att bouppteckningen godkänns. I denna framställning ska lagtextens betydelse förstås när orden registrera/ registrering/ inregistrering används. Vid annan sorts registrering utskrivs ”grundregistrering”.

Grundregistrering av bouppteckningen sker i arvsskattesystemet. Även registrering av bouppteckningen sker i arvsskattesystemet och beslutet om registrering ska föras in i SKV:s beslutsförteckning (1 § Förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken). En bestyrkt kopia av den inregistrerade bouppteckningen ska tills vidare förvaras hos SKV.

4.4.2 Skattebeslut

Vid registreringen av bouppteckningen ska SKV även meddela beslut i skatteärendet (51 § AGL). Beslutet tas i arvsskattesystemet och förs in i beslutsförteckningen (62 § AGL). Till beslutsförteckningen fogas en s.k. stega i vilken lottfördelningen mellan den avlidnes olika arvtagare och testamentstagare framgår. Stegar behöver inte utfärdas om bouppteckningen inte genererar någon arvsskatt.

Stegar, skattlagda

Skattlagda stegar ska innehålla uppgifter om:

1. Arvlåtaren.
2. Varje skattskyldig/arvtagare.
3. Släktskapsförhållande.
4. Värdet på samtliga skattepliktiga lotter.
5. Den skatt som löper på varje lott.
6. Övriga omständigheter som har haft inverkan på skattens bestämmande.
7. Skattens sammanlagda belopp.

Sammanfattningsvis ska man av stegen kunna utläsa hur skatten beräknats och fördelats.

Återvinning vid arvsskatte- beslutet

Samtidigt med att beslut om arvsskatt fattas kan även beslut om återvinning av skatt m.m. meddelas. Beslut om återvinning kräver dock en särskild ansökan, se avsnitt 15. Frågan om eftergift av arvsskatt tas upp i själva skatteärendet dvs. i stegen/bouppteckningen i de fall där det redan innan skattebeslutet har framkommit att en arvinge eller testamentstagare har avlidit.

Eftergift, omedelbar

Eftergift av arvsskatt kan bli aktuell om det varit en kortare tid mellan dödsfallen. I och med att det inte rör sig om en redan fastställd skatt kan frågan om eftergift beaktas ex officio och kräver således inte någon ansökan.

Meddelande

Ett meddelande om den fastställda skattens belopp ska lämnas till ingivaren med uppgift om den tid inom vilken beloppet ska betalas. I förekommande fall ska även skälen för beslutet redovisas i meddelandet, 8 § AGF.

**Fullföljds-
hänvisning**

Till beslutsmeddelandet ska lämnas fullföljdshänvisning. För beslut avseende fastställande av skatt, eftergift och återvinning av arvsskatt är överklagandetiden tre (3) år från beslutsdatum (60 b § AGL). För övriga beslut gäller förvaltningslagen, dvs. tre veckor från delfående av beslutet..

4.4.3 Skadestånd

Enligt 3 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207) ska staten ersätta personskada, sakskada eller ren förmögenhetsskada som vållas genom fel eller försummelse vid myndighetsutövning. Justitiekanslern har prövat frågan om skadestånd i ett ärende där Eksjö tingsrätt den 7 september 2000 registrerade en bouppteckning utan att en dödsbodelägare medtagits i bouppteckningen. Registreringen borde rätteligen inte ha skett. Denna felaktiga registrering orsakade dröjsmål och kostnader vid köp av två fastigheter av dödsboet.

JK - beslut

Justitiekanslern ansåg i beslut den 10 februari 2004, dnr 362-03-40, att tingsrätten gjort sig skyldig till fel eller försummelse enligt skadeståndslagen, varför ersättning skulle utgå för de kostnader som hade uppkommit med anledning av tingsrättens felaktiga registrering.

**4.5 Expeditioner, underrättelser och
utlämnande av handling**

4.5.1 Avgifter, utlämnande av handling m.m.

**Avgift,
registrering**

Ansökan om registrering av en bouppteckning är avgiftsfri vilket även gäller expediering av beslut om registrering och arvsskatt.

**Allmän handling,
bpt**

En till SKV inkommen bouppteckning är en allmän handling och får som sådan både uppvisas och kopieras.

Avgift, kopior

Avgiftsuttag vid beställning av kopior regleras genom 15–16 §§ avgiftsförordningen (1992:191).

**4.5.2 Beslut om avvisning eller avslag (vägrad
registrering)**

**Vägrad
registrering,
beslutet**

En kopia av beslutet ska så snart som möjligt sändas till ingivaren (8 § förordningen (1980:900) om statliga myndigheters serviceskyldighet, m.m.).

4.5.3 Registrering utan skatt

a. Skatten har fastställts till noll:

Bevis om registrering och om att skatt inte ska utgå tecknas på bouppteckningen. Bouppteckningen i original skickas direkt till

ingivaren.

b. Anstånd har medgetts med fastställande av skatt enligt 17 § AGL eller 6 § förordningen (1963:588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss.

Bevis om registrering tecknas på bouppteckningen. Denna sänds åter ingivaren i original.

4.5.4 Registrering då skatt ska utgå

Bevis om registrering och om skattens sammanlagda belopp tecknas på bouppteckningen. Enligt huvudregeln ska dödsboet förskjuta arvsskatten för dödsbodelägarna (54 § AGL).

Undantag från detta:

1. Ägaren har begärt att ett framskjutet förvärv ska tas till beskattning i samband med registrering av bouppteckningen (6 § 2 st. d) AGL)
2. Vid förvärv genom avstående från arv som annars skulle ha tillfallit Allmänna arvsfonden (1 § 2 st. AGL) och
3. Förmånstagarförvärv (12 § AGL)

I dessa fall ska arvsskatten istället betalas av den skattskyldige (54 § AGL).

Bouppteckningen i original skickas till ingivaren tillsammans med ett meddelande om den fastställda skattens belopp och en kopia av stegen. Meddelandet ska dessutom ange den tid inom vilken beloppet ska vara betalt och finnas tillgängligt hos SKV. Även skälen för beslutet ska redovisas.

Anstånd med betalning av arvsskatt kan medges i vissa fall. Anståndsfrågor regleras i 17 kap. SBL. Se avsnitt 14.2.

4.5.5 Överklagande

Bestämmelserna om överklagande finns beträffande beslut om arvsskatt i 60–60c §§ AGL och beträffande övriga beslut i 23 § FL.

Talan mot ett beslut om arvsskatt eller registrering av bouppteckning förs i länsrätten, men överklagandet ska ges in till SKV för rättidsprövning. Dödsboet och varje enskild dödsbodelägare, legatarie eller förmånstagare (enskild part) liksom det allmänna ombudet hos SKV är berättigade att föra talan om ett beslut om arvsskatt. Beträffande den enskilde arvtagarens rätt att klaga ska uppmärksammas att det bara är den som påförts skatt som kan klaga på skattebeslutet. Frågan om rätt person har klagat ska dock bedömas av länsrätten. Enligt domstolspraxis saknar en klagande talerätt i ett arvsskattemål om den klagande ej påförts arvsskatt (jfr Regeringsrättens beslut den 25 juli 2003 (mål 938-

Överklagande, arvsskatt och registrering

2003), NJA 1992 s. 758, 1979 s. 706). Motsvarande gäller där den klagande skulle komma att påföras högre arvsskatt om överklagandet skulle bifallas. Ett överklagande som för klaganden skulle leda till högre skatt men som ändå görs för att vinna ett auktoritativt avgörande i frågan om fördelningen av egendomen kan alltså inte bifallas. Ett sådant avgörande får sökas genom civilprocess.

Tre år

Beträffande överklagandetider gäller tre år från beslutsdatum för beslut som innefattar fastställande, återvinning och eftergift av arvsskatt (60 b § AGL). Beträffande övriga beslut, t.ex. beslut om registrering, gäller att ett eventuellt överklagande måste ske inom tre veckor från delfäendet av registreringsbeslutet. Det kan uppstå besvärliga frågor vid bedömningen av när någon har fått del av beslutet om inregistrering av bouppteckningen eftersom beslutet sänds per lösbrev utan delgivningskvitto till ingivaren av bouppteckningen.

Tre veckor

**Yttrande till
länsrätt**

SKV har ingen formell skyldighet att avge ett yttrande när ärendet överlämnas till länsrätten. Yttranden i samband med överlämnandet till länsrätten bör enbart förekomma när det är särskilt motiverat. I de fall länsrätten eventuellt avser att bifalla överklagandet ska därför länsrätten begära in yttrande från SKV. Processen vid ett överklagande förs enligt förvaltningsprocesslagen. Processen i förvaltningsdomstol är en beloppsprocess och inte en sakprocess. Det betyder att domstolen ska fastställa arvsskatten, varmed åsyftas ett avgörande beträffande skatteärendet i dess helhet, dvs. även beräkning av skattepliktiga lotter samt bestämmande av arvsskatten. Jfr Kammarrättens i Jönköping beslut 2002-11-18, mål nr 3024-2002.

Beträffande omprövning och rättelse se avsnitt 13.5.

5 Den avlidne

Prop. 1989/90:87, Prop. 1986/87:1, Prop. 1958:B 23

5.1 Personuppgifter

Avlidnes personuppgifter

Bouppteckningen ska innehålla uppgift om den avlidnes fullständiga namn, personnummer, dödsdag, adress till dödsboet och civilstånd. Den bouppteckningsblankett som skickas ut från SKV har dessa uppgifter förtryckta. Uppgifterna hämtas från folkbokföringen.

5.2 Forum

Folkbokförd

Den avlidnes folkbokföringsort den 1 november året före dödsfallet är avgörande för till vilket skattekontor hos SKV som bouppteckningen ska inges. Av SKV:s broschyr om bouppteckning och av SKV:s webbplats, www.skatteverket.se, framgår närmare uppgifter om vilket skattekontor som gäller.

Hemvist

Om den avlidne inte var folkbokförd i Sverige men folkbokföringsmässigt får anses ha haft sitt hemvist i landet vid dödsfallet ska bouppteckningen inges till SKV i den region där hemvistorten var belägen. Om den avlidne har känd hemvist utomlands och i övriga fall ska bouppteckningen inges till SKV, Region Stockholm.

5.3 Tillämpningen av utländsk arvsrätt

Svensk medborgare

Ärvdabalkens regler om arv och testamente är i princip tillämpliga endast om den avlidne var svensk medborgare. Svensk arvsrätt tillämpas i dessa fall oavsett om den avlidne hade hemvist i Sverige eller utomlands (1 kap. 1 § IDL). Särskilda regler gäller emellertid för svenska medborgare som vid dödsfallet var bosatta i ett annat nordiskt land, se avsnitt 2.2.3.

Medborgare i annat nordiskt land, hemvist i Sverige

Ärvdabalkens regler om arv tillämpas även då den avlidne var medborgare i ett annat nordiskt land men hade hemvist i Sverige. Undantag gäller för det fall att bosättningen hade varat mindre än fem år och dödsboet begär att den avlidnes nationella lag ska tillämpas, se 1 § lagen (1935:44) om dödsbo efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare. Beträffande testamente

	och arvsavtal efter medborgare i ett annat nordiskt land gäller särskilda regler (se 9–13 §§ samma lag).
Medborgare i utomnordiskt land, hemlandets arvsrätt	Var den avlidne medborgare i ett utomnordiskt land tillämpas den arvsrätt som gällde för honom i hans hemland (1 kap. 1 § IDL). Även för utomnordiska medborgare gäller särskilda regler för testamente och arvsavtal (1 kap. 3–7 §§ IDL). Allmänna arvsfondens rätt i vissa fall regleras i 1 kap. 11 § samma lag.
Internationell privaträtt och renvoi	Den internationella privaträtt som råder i hemlandet kan ibland återförvisa arvsrätten till bosättningslandet, s.k. renvoi. Det skulle medföra att den svenska arvsrätten trots allt blir tillämplig. I fråga om de närmare bestämmelserna hänvisas till den internationella privaträtten på området. Normalt tillämpar inte SKV renvoi i sina ärenden.
Utländsk lag okänd	Är innehållet i utländsk lag inte känt för SKV ska ingivaren tillhandahålla utredning om innehållet. Denna hämtas lättast från Utrikesdepartementet, Enheten för konsulära och civilrättsliga ärenden (KC), Gustav Adolfs torg 1, 103 39 STOCKHOLM, tfn 08-405 10 00. Sökande kan föreläggas att ge in utredning kring den utländska rätten. Många gånger är det smidigare att SKV själv inhämtar uppgifter om den utländska rätten. När SKV gör det ska den även undersöka om det kan bli aktuellt med utredning beträffande förmögenhetsförhållandet inom äktenskapet.
Svensk rätt och utländsk arvsrätt	När en bouppteckning ska förrättas i Sverige gäller alltid svensk rätt i fråga om själva förrättningen. Detta gäller även om utländsk arvsrätt ska tillämpas beträffande fördelningen av arvet (2 kap. 1–2 §§ IDL och 19 § lagen (1935:44) om dödsbo efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare)

5.4 Särskilt om civilståndet

Gift	Om den avlidne var gift ska bouppteckningen innehålla uppgift om efterlevande maka/e. Det ska även antecknas om mål angående äktenskapsskillnad pågår mellan makarna vid dödsfallet.
Mål om äktenskapsskillnad	Om en make dör när ett mål om äktenskapsskillnad pågår är reglerna om efterlevande makes arvsrätt i 3 kap. ÄB inte tillämpliga. Även ett testamente till förmån för maken är utan verkan (11 kap. 8 § ÄB). Vid bodelningen ska bestämmelserna om bodelning i anledning av äktenskapsskillnad tillämpas (9 kap. 11 § ÄktB). Ett mål om äktenskapsskillnad anses pågå från tidpunkten för talans väckande tills <ol style="list-style-type: none">1. domen på äktenskapsskillnad vunnit laga kraft eller2. domstolen istället avvisat eller avskrivit frågan och beslutet

	har vunnit laga kraft eller slutligen
	3. frågan om äktenskapsskillnad dessförinnan har förfallit enligt 5 kap. 3 § ÄktB.
Registrerat partnerskap, bpt-uppgifter	Om den avlidne levde i ett registrerat partnerskap ska uppgift om efterlevande partner antecknas i bouppteckningen. Om mål om upplösning av partnerskapet pågår ska detta antecknas särskilt.
Tidigare gift	Har den avlidne tidigare varit gift ska detta alltid antecknas i bouppteckningen.
Frånskild, dödsbodelägare	Om den avlidne var frånskild kan den frånskilda maken vara att betrakta som dödsbodelägare om bodelning i anledning av skilsmässan inte har skett. Särskilt i de fall kort tid förflutit mellan äktenskapsskillnaden och dödsfallet finns anledning att närmare undersöka detta. Antyder uppgifterna i bouppteckningen inte motsatsen, kan SKV i allmänhet utgå från att bodelning med anledning av äktenskapsskillnaden har skett.
Änka eller änklings, bpt-uppgifter	Om den avlidne var änka eller änklings ska bouppteckningen innehålla uppgift om eventuella efterarvingar till den tidigare avlidne maken. Om efterarvingar finns ska alltid bouppteckningen efter den först avlidne maken samt – om bodelning och arvskifte skett i boet efter maken – delningshandling vara fogade till bouppteckningen efter den avlidne.
Efterarvingar	
Sambo, dödsbodelägare	Om den avlidne vid tiden för dödsfallet var sambo ska den efterlevande sambon antecknas i bouppteckningen. Detta gäller oavsett om samboförhållandet var homosexuellt eller heterosexuellt. Den efterlevande sambon är dödsbodelägare genom sin rätt till bodelning. Ska bodelning inte ske är sambon inte dödsbodelägare. Jfr vidare 6.6.2. Även en sambo i ett upplöst samboförhållande kan vara dödsbodelägare om bodelning ska ske men ännu inte har ägt rum. Observera att ett testamente till förmån för tidigare sambo kan vara utan verkan (11 kap. 8 § ÄB).

5.5 Äktenskap med utländsk anknytning

5.5.1 Allmänt

Om den avlidne var gift ska makarnas inbördes förmögenhetsförhållanden beaktas innan arvet efter den avlidne fördelas. Genom införandet av lagen (1990:272) om vissa internationella frågor rörande makars och sambors förmögenhetsförhållanden har hemvistet/bosättningslandet fått en avgörande betydelse för vilket lands lag som ska gälla vid bodelning i anledning av den ene makens död. Lagen har genom lag 2001:1141 dels fått en ny rubrik men även utökat sitt tillämpningsområde till att i förhållande till vissa länder även omfatta heterosexuella samboförhållanden.

5.5.2 Nordiska medborgare

För nordiska medborgare gäller förordningen (1931:429) om vissa internationella rättsförhållanden rörande äktenskap, adoption och förmynderskap. I huvudsak ska hemvistlandets lagar beträffande förmögenhetsförhållandena tillämpas (3 § samma lag). I fråga om vissa rättshandlingar och rådigheten över fast egendom gäller särskilda regler (3 och 4 §§ samma lag).

5.5.3 Utomnordiska medborgare

Enligt lagen (1990:272) om internationella frågor rörande makars och sambors förmögenhetsförhållanden ska lagen i den stat där makarna tog sitt hemvist när de gifte sig tillämpas på förmögenhetsförhållandena, om de inte träffat avtal om annat (4 § 1 st.). Om makarna efter giftermålet flyttar och stadigvarande bosätter sig i en annan stat ska den statens lag tillämpas på deras förmögenhetsförhållande efter två års bosättning (4 § 2 st.). Om båda makarna tidigare har haft hemvist i det landet eller om båda makarna är medborgare i staten tillämpas dock den statens förmögenhetsförhållande så snart de tagit hemvist där.

Lagvalsavtal

Makarna kan träffa avtal om vilket lands lag som ska vara tillämplig på deras förmögenhetsförhållande (3 § samma lag). Ett avtal kan träffas vid äktenskapets ingående eller senare. Ett sådant avtal kan även träffas vid bodelningen i anledning av dödsfallet. I detta senare fallet träffas avtalet mellan den efterlevande maken och den avlidnes arvingar eller universella testamentstagare (3 § 2 st. samma lag). I det senare fallet ska observeras att man bara kan träffa avtal om den lag som tillämpas i den efterlevandes hemland och inte i den avlidnes hemland om makarna har olika medborgarskap. Jfr prop. 1989/90:87 s. 43. Jfr även Internationell arvs- och bodelningsrätt, en kommentar, skriven av Ulf Bergquist, Norstedts Gula Bibliotek 2003.

Exempel

Som exempel på det sistnämnda kan nämnas följande. En svensk man är gift med en tyska. Paret är bosatt i England sedan fem år. Makarna har inte träffat avtal om tillämplig lag på förmögenhetsförhållandet. Den svenske mannen avlider och han efterlämnar hustrun och tre särkullbarn. I avsaknad av avtal ska bodelning ske enligt engelsk rätt. Den efterlevande maken kan överenskomma med mannens arvingar att tysk förmögenhetsrätt ska gälla på äktenskapet som ett alternativ till den engelska förmögenhetsrätten. Hon kan emellertid inte avtala om att svensk förmögenhetsrätt ska tillämpas.

Beträffande förfarandet vid bodelning kan svensk rätt ändå bli tillämplig (6 § samma lag). Även beträffande äktenskapsförord och fast egendom gäller särskilda regler (5 och 11 § samma lag).

6 Efterlevande make, registrerad partner eller sambo

Prop. 2002/03:80, Prop. 1986/87:1, Prop. 1958:B 23

6.1 Efterlevande make

Efterlevande make ska anges i bouppteckningen. Efterlevande make är dödsbodelägare på grund av den bodelning som vanligen ska ske vid ett äktenskaps upplösning. Om någon bodelning inte ska ske är inte den efterlevande maken delägare i den egenskapen men kan istället vara delägare i egenskap av arvinge eller universell testamentstagare (18 kap. 1 § 2 st. ÄB). Rätten till bodelning kan vara utesluten till följd av att det enbart finns enskild egendom.

De förmögenhetsrättsliga verkningarna av ett äktenskap regleras av bestämmelserna i 7–13 kap. ÄktB. Undantag från huvudregeln att bestämmelserna i äktenskapsbalken reglerar de förmögenhetsrättsliga verkningarna mellan makarna kan också föreligga i de fall att endera eller båda makarna är medborgare i ett annat land, se avsnitt 5.3.

6.2 Egendomsordningen enligt äktenskapsbalken

Giftorätt, förklaring

Enligt ÄktB råder vardera maken över sin egendom och ansvarar för sina skulder med sin egendom. Någon på äktenskapet grundad ”egendomsgemenskap” föreligger inte. Grundläggande för egendomsordningen mellan makar är där- emot att de har giftorätt i varandras egendom. Giftorätten är en latent (vilande) rättighet som förverkligas först vid en bodelning. Egendom som är föremål för giftorätt kallas giftorättsgods. Annan egendom i äktenskapet kallas enskild egendom.

Enskild egendom, förklaring

Bodelning, innebär

När ett äktenskap upplöses, exv. genom en makes död, ska makarnas egendom fördelas mellan dem genom bodelning (9 kap. 1 § ÄktB). I bodelningen ska makarnas giftorättsgods ingå (10 kap. 1 § ÄktB). En bodelning innebär att vardera makens giftorättsgods var för sig värderas, att vardera makens

	<p>skulder sedan räknas av från den makens egendom (skuld-täckning) och att nettovärdet av makarnas giftorättsgods sedan läggs samman och delas lika mellan makarna.</p>
Enskild egendom	<p>Enskild egendom ska i princip inte ingå i en bodelning mellan makarna.</p> <p>Egendom kan bli enskild på ett av följande sätt (7 kap. 2 § ÄktB)</p> <ul style="list-style-type: none">- <u>att</u> makarna så bestämmer genom äktenskapsförord,- <u>att</u> en make erhåller egendom genom gåva eller testamente i vilket sägs att egendomen ska bli mottagarens enskilda,- <u>att</u> make erhåller arv som genom förordnande i testamente ska vara dennes enskilda egendom och- <u>att</u> make erhåller egendom på grund av förmånstagarförordnande i försäkring med villkoret att egendomen ska vara förmånstagararens enskilda egendom. <p>Egendom som träder i enskild egendoms ställe är också enskild egendom om inte annat har förordnats. Avkastningen av enskild egendom är däremot giftorättsgods om inte annat har förordnats.</p>
Enskild egendom, enligt äldre bestämmelser	<p>Egendom som till följd av äldre bestämmelser i GB (Giftermålsbalken) är enskild egendom behåller denna egenskap om inte makarna bestämmer annat. Exempel på sådan egendom kan vara den egendom som (5, 11 och 12 §§ Lag (1987:788) om införande av äktenskapsbalken)</p> <ul style="list-style-type: none">- make förvärvat efter ansökan om boskillnad,- make förvärvat genom bodelning efter dom på boskillnad,- make förvärvat efter det att talan om äktenskapsskillnad har väckts, eller- make förvärvat efter dom på hemskillnad eller genom bodelning efter dom på hemskillnad.
Anteckning av skulder och tillgångar	<p>I bouppteckningen ska båda makarnas tillgångar och skulder antecknas och värderas var för sig (20 kap. 4 § 2 st. ÄB). SKV kan vid granskningen utgå från att egendomen är giftorättsgods om inte annat sägs i bouppteckningen eller dithörande bilagor. Om egendom ska vara undantagen från bodelning ska grunden för undantaget antecknas i bouppteckningen. Detta ska normalt också styrkas med handlingen som gjorde egendomen till enskild, t.ex. genom att kopia av gåvohandling lämnas in. Observera att <u>båda</u> makarnas egendom ska antecknas och värderas eftersom det kan få stor betydelse för framtida arvskifte efter den efterlevande maken.</p>
Underlåta anteckna egendom	<p>I ÄB 20 kap. 4 § 2 styckets sista menings slutled antyds en möjlighet till att underlåta att anteckna egendom ”om det inte på grund av förhållandena är obehövligt”. I förarbetet (prop.</p>

1986/87:1 s. 247) kommenteras meningen med att det ”på grund av omständigheterna i det enskilda fallet är obehövt att särredovisa den enskilda egendomen”. Man kan av det sluta sig till att frågan om att underlåta att anteckna och värdera enskild egendom inte var uppe till bedömning. Det kan ifrågasättas om det inte finns möjlighet att underlåta att anteckna och värdera den efterlevandes enskilda egendom under förutsättning att man har kontrollerat att den efterlevande har egendom som uppgår till i vart fall 4 basbelopp och det aldrig kan bli frågan om efterarv.

6.3 Bodelning med anledning av makes död

6.3.1 Allmänt

När ett äktenskap upplöses, ska makarnas egendom fördelas mellan dem genom bodelning (9 kap. 1 § ÄktB). Bodelning behöver dock inte förrättas om båda makarna endast haft enskild egendom, båda makarna behåller då sin egendom, och ingen av dem begär att få överta bostad eller bohag från den andre maken. Civilrättsligt kan det ändå vara lämpligt att upprätta en handling för fastställande av vars och ens enskilda egendom.

När bodelning ska ske med anledning av att den ene maken har avlidit inträder dennes arvingar och universella testamentstagare i den dödes ställe. Bodelningen förrättas då mellan dem och den efterlevande maken (9 kap. 5 § ÄktB). Med arvingar avses endast de som direkt har arvsrätt efter den avlidne. Efterarvingar till den först avlidne maken t.ex. gemensamma bröstarvingar, har med andra ord inte rätt att delta vid bodelning med anledning av den förste makens död. Är efterlevande maken ensam arvinge (enmansdödsbo) ska inte boet delas med någon och bodelning ska då inte ske. Det finns ändå vissa möjligheter för den efterlevande maken och efterarvingarna att träffa ett s.k. reellt bodelande avtal där man konkret anger den egendom som den efterlevande maken förvärvar med fri förfoganderätt respektive äganderätt (jfr Englund-Silfverberg s. 54 och Walin del II s. 356).

Reellt bodelande avtal

9:5 ÄktB

Schematisk bodelning, arvsskatten

Bodelningsavtal

Enligt 9 kap. 5 § ÄktB ska det upprättas en skriftlig handling över bodelningen som skrivs under av parterna. Handlingen behöver inte bevitnas. Detta är en civilrättslig bestämmelse.

När arvsskatten ska bestämmas gör SKV en schematisk bodelning enligt huvudregeln om likadelning av nettogiftorättsgodset (15 § 1 mom. 1 st. 1 p. AGL). Någon bodelningshandling behöver därför i normalfallet inte ges in i bouppteckningsärendet.

Om däremot efterlevande make och dödsbodelägarna önskar frångå hälftindelningen ska bodelningsavtalet fogas till bouppteckningen (15 § 1 mom. 1 st. 2 p. AGL). För att denna ska

Rättspraxis

kunna godtas vid arvsbeskattningen måste avtalet innefatta en konkret uppdelning av boet. Ett avtal som enbart går ut på att fastställa grunderna för en blivande bodelning duger inte. I NJA 2001 s. 554 har HD godtagit att uppdelningen gjorts i bouppteckningen efter den sist avlidne maken, med däri angivande av andelar. I NJA 2001 s. 818 har HD godtagit en avtalad uppdelning i bouppteckningen efter den sist avlidne maken och där godtagit den fördelning som arvingarna måste ha avsett och inte den andel som var angiven i handlingen.

En bodelning med anledning av den ene makens död ska ske med utgångspunkt från egendomsförhållandena den dag då dödsfallet inträffade (9 kap. 2 § ÄktB). Om däremot dödsfallet inträffade under det att ett mål om äktenskapsskillnad pågick mellan makarna ska man tillämpa reglerna om bodelning med anledning av äktenskapsskillnad, dvs. man ska utgå från egendomsförhållandena den dag då talan om äktenskapsskillnad väcktes (lämnades in till tingsrätten).

6.3.2 Egendom som ska ingå i bodelning

En bodelning ska omfatta makarnas giftorättsgods (10 kap. 1 § ÄktB). I ett bouppteckningsärende görs endast undantagsvis skillnad på vilken typ av egendom som ingår i giftorättsgodset; skillnad görs enbart mellan giftorättsgods och enskild egendom.

Ingår inte

Enligt äktenskapsbalken ska dock viss egendom inte ingå i bodelningen även om den formellt är giftorättsgods, nämligen:

1. Kläder och andra föremål av personlig art (10 kap. 2 § ÄktB).
2. Rättigheter som inte kan överlåtas eller är av personlig art (10 kap. 3 § ÄktB) som t.ex. försäkringsrättigheter, rätt till pension från arbetsgivare och ibland upphovsrätt eller andra immateriella rättigheter. Hit hör även egendom som innehas med fri förfoganderätt t.ex. efter bodelning med anledning av en i ett tidigare äktenskap avliden makes död eller på grund av efterarvsförordnande i ett testamente.
3. Rätt till pension på grund av pensionssparavtal enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.
4. Rätt till pension som den efterlevande maken har på grund av en försäkring, om det belopp som ska betalas ut ska beskattas som inkomst.

Huvudregeln och undantag

Huvudregeln vid bodelning är att giftorättsgodset, med vissa undantag, ska delas mellan makarna. Makarna kan dock komma överens om att egendom som har gjorts till enskild genom äktenskapsförord mellan makarna eller trätt i sådan egendoms ställe ska ingå i bodelningen. Egendom som på så sätt dras in i bodelningen behandlas som giftorättsgods (10 kap. 4 § ÄktB).

Detsamma gäller om äktenskapsförordet jämkats (12 kap. 3 § ÄktB). Efterlevande make kan ingå avtal om fördelning av tillgångarna i boet med den avlidne makens efterarvingar (s.k. reellt bodelande avtal), jfr vidare 6.4.

6.3.3 Andelsberäkning

Skuldtäckning Enskild egendom

Vid en bodelning ska först makarnas giftorättsgods värderas var för sig, bruttogiftorättsgods. Därefter ska vardera makens skulder räknas av från det egna bruttogiftorättsgodset (11 kap. 2 § 1 st. ÄktB). Skuldtäckningen ska alltså i allmänhet ske med giftorättsgods. Finns enskild egendom i boet ska dock denna i första hand tas i anspråk för:

1. skulder för vilka egendomen är pantförskriften, t.ex. skulder i fast egendom som är enskild,
2. skulder som har uppkommit för underhåll eller förbättring av enskild egendom,
3. skulder som på annat sätt är att hänföra till enskild egendom, t.ex. lån som har tagits för att förvärva egendom som har gjorts till enskild.

Om skulder som hör samman med enskild egendom endast delvis kan täckas med den enskilda egendom som skulden hänförs till, får återstoden räknas av från bruttogiftorättsgodset (11 kap. 2 § 2 st. ÄktB).

Negativt

Efter skuldtäckning ska återstående nettogiftorättsgods läggas samman och delas lika mellan parterna (11 kap. 3 § ÄktB). Nettogiftorättsgodset kan aldrig tas upp till ett negativt värde. Överstiger skulderna tillgångarna sätts värdet till noll.

Undantag från huvudregeln

Reglerna om möjlighet att täcka skulder som hör samman med enskild egendom med giftorättsgods är ett undantag från huvudregeln att nettogiftorättsgodset ska delas lika mellan makarna. Andra undantag vid andelsbestämningen avser bl.a. förskott på arv och jämkning av bodelning.

Förskott på arv, ur giftorättsgods

Om någon av makarna lämnat ett förskott på arv ur sitt giftorättsgods och detta förskott sedan ska avräknas från arvet vid den makens död, finns det regler om avräkning vid bodelning i 11 kap. 5 § ÄktB. Observera att SKV vid sitt schematiska skifte gör avräkning för förskott på arv endast om det i ett testamente har lämnats en uttrycklig föreskrift om att så ska ske. Förskott på arv beaktas inte heller vid den schematiska bodelningen.

Begäran om 12:2 ÄktB

Om den efterlevande maken begär det, ska han som sin andel i bodelningen helt eller delvis få behålla sitt giftorättsgods (12 kap. 2 § ÄktB). Denna jämkning innebär att vardera sidan behåller proportionellt en lika stor del av sitt giftorättsgods som de har i sina andelar. Det är den efterlevande maken ensam som

bestämmer om och i vilken utsträckning regeln ska tillämpas. Möjligheten har tillkommit som ett skydd för efterlevande maken och syftar till att han eller hon inte ska behöva avstå egendom till den avlidne makens testamentstagare eller särskullbarn (prop. 1986/87:1 s. 88). Bestämmelsen kan emellertid också komma till användning för att föra över en större del än hälften av boet till den avlidnes arvingar.

6.3.4 Exempel

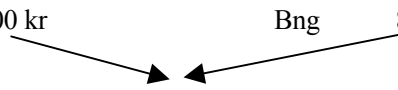
Grundprinciperna

För att åskådliggöra grundprinciperna för bodelning mellan makar lämnas följande exempel;

1) Makarna äger endast giftorättsgods.

Anna har avlidit och efterlämnat maken Bertil. Anna ägde på dödsdagen giftorättsgods värderat till 300 000 kr och skulder uppgående till 60 000 kr. Bertils giftorättsgods uppgick till 100 000 kr och hans skulder till 20 000 kr.


Bodelningen med anledning av Annas död kan schematiskt beskrivas enligt följande (där Ag står för giftorättstillgång, Ask för giftorättsskuld och Ang står för nettogiftorättsgods, och motsvarande gäller för B):

<u>Anna</u>		<u>Bertil</u>	
Ag	300 000 kr	Bg	100 000 kr
Ask	<u>- 60 000 kr</u>	Bsk	<u>- 20 000 kr</u>
Ang	240 000 kr	Bng	80 000 kr
			
		$\frac{320\,000\text{ kr} = 160\,000\text{ kr}}{2}$	

A:	240 000 kr	B:	80 000 kr
	<u>- 80 000 kr</u>		<u>+ 80 000 kr</u>
	160 000 kr		160 000 kr

Bodelningen leder till att Bertil erhåller 80 000 kr av Annas giftorättsgods.

Om Bertils skulder istället uppgick till 120 000 kr får bodelningen följande resultat:

<u>Anna</u>		<u>Bertil</u>	
Ag	300 000 kr	Bg	100 000 kr
Ask	<u>- 60 000 kr</u>	Bsk	<u>- 120 000 kr</u>
Ang	240 000 kr	Bng	0 kr (- 20 000 kr)
			

$$\frac{240\,000\text{ kr}}{2} = 120\,000\text{ kr}$$

2

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">A</td> <td style="width: 50%;">240 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">- 120 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">120 000 kr</td> </tr> </table>	A	240 000 kr		- 120 000 kr		120 000 kr	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">B</td> <td style="width: 50%;">0 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">+120 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">120 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">- 20 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">100 000 kr</td> </tr> </table>	B	0 kr		+120 000 kr		120 000 kr		- 20 000 kr		100 000 kr
A	240 000 kr																
	- 120 000 kr																
	120 000 kr																
B	0 kr																
	+120 000 kr																
	120 000 kr																
	- 20 000 kr																
	100 000 kr																


Negativt nettogiftorättsgods?

Observera att en make endast har rätt att använda sin egen egendom för att täcka sina skulder. Detta medför att nettogiftorättsgods aldrig kan bli negativt. I ovanstående exempel motsvaras makarnas behållna nettogiftorättsgods av Annas överskott. Bertils underskott kan inte gå i avräkning mot Annas tillgångar före bodelning utan får istället avräknas mot vad han får genom bodelningen.

2) Makarna har även enskild egendom i äktenskapet

Bertil har avlidit och efterlämnat hustrun Anna. Bertil ägde på dödsdagen enskild egendom värderad till 500 000 kr (en fastighet) och giftorättsgods värderat till 150 000 kr. Han hade vid förvärvet av fastigheten tagit ett banklån på 430 000 kr som kvarstod obetalt vid hand död. I övrigt var han skuldfri. Annas giftorättsgods uppgick till 130 000 kr och hon hade inga skulder.

Bertilens enskilda egendom täcker helt den enskilda skulden. Någon skuld att dra av mot hans bruttogiftorättsgods finns alltså inte.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: left;"><u>Anna</u></td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">Ag</td> <td style="width: 50%;">130 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;">Ask</td> <td style="border-top: 1px solid black;">- 0 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;">Ang</td> <td style="border-top: 1px solid black;">130 000 kr</td> </tr> </table>	<u>Anna</u>		Ag	130 000 kr	Ask	- 0 kr	Ang	130 000 kr	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: left;"><u>Bertil</u></td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">Bg</td> <td style="width: 50%;">150 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;">Bsk</td> <td style="border-top: 1px solid black;">- 0 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;">Bng</td> <td style="border-top: 1px solid black;">150 000 kr</td> </tr> </table>	<u>Bertil</u>		Bg	150 000 kr	Bsk	- 0 kr	Bng	150 000 kr
<u>Anna</u>																	
Ag	130 000 kr																
Ask	- 0 kr																
Ang	130 000 kr																
<u>Bertil</u>																	
Bg	150 000 kr																
Bsk	- 0 kr																
Bng	150 000 kr																
																	
$\frac{280\,000\text{ kr}}{2} = 140\,000\text{ kr}$																	

2

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">A:</td> <td style="width: 50%;">130 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">+10 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">140 000 kr</td> </tr> </table>	A:	130 000 kr		+10 000 kr		140 000 kr	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">B:</td> <td style="width: 50%;">150 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">- 10 000 kr</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black;"></td> <td style="border-top: 1px solid black;">140 000 kr</td> </tr> </table>	B:	150 000 kr		- 10 000 kr		140 000 kr
A:	130 000 kr												
	+10 000 kr												
	140 000 kr												
B:	150 000 kr												
	- 10 000 kr												
	140 000 kr												

Om Bertils fastighetsskuld istället uppgått till 560 000 kr får delningen istället följande resultat.

Bertilens enskilda egendom täcker bankskulden upp till 500 000 kr. Den kvarvarande skulden om 60 000 kr får han täcka med sitt bruttogiftorättsgods.

52 Efterlevande make, registrerad partner eller sambo **Avsnitt 6**

<u>Anna</u>		<u>Bertil</u>	
Ag	130 000 kr	Bg	150 000 kr
Ask	<u>- 0 kr</u>	Bsk	<u>- 60 000 kr</u>
Ang	130 000 kr	Bng	90 000 kr
		$\frac{220\,000\text{ kr}}{2} = 110\,000\text{ kr}$	
		2	
A:	130 000 kr	B:	90 000 kr
	<u>- 20 000 kr</u>		<u>+ 20 000 kr</u>
	110 000 kr		110 000 kr

3) Den efterlevande maken begär jämkning enligt 12 kap. 2 § ÄktB

Bertil har avlidit och efterlämnat hustrun Anna. Han har testamenterat all sin egendom till kyrkan. Bertil ägde på dödsdagen giftorättsgods värderat till 300 000 kr. Annas giftorättsgods uppgick till 600 000 kr. Ingen av makarna ägde enskild egendom och båda var skuldfria. Anna begär att få behålla 4/5-delar av sitt giftorättsgods som sin andel vid bodelningen. Båda makarna ska till delning överlämna 1/5 av sitt giftorättsgods, dvs. 1/5 av Bertils och 1/5 av Annas giftorättsgods ska fördelas.

<u>Anna</u>		<u>Bertil</u>	
Ag	120 000	Bg	60 000
Ask	<u>0</u>	Bsk	<u>0</u>
Ang	120 000	Bng	60 000
		$\frac{180\,000}{2} = 90\,000$	
		2	

Bertils och Annas andelar av det delade giftorättsgodset ska sedan läggas till de 4/5-delar av giftorättsgodset som inte ingått i likadelningen, dvs. för Bertil 240 000 och för Anna 480 000 kr.

<u>Anna</u>		<u>Bertil</u>	
Ag	480 000 kr	Bg	240 000 kr
Ag	<u>90 000 kr</u>	Bg	<u>90 000 kr</u>
Ang	570 000 kr	Bng	330 000 kr

Anna får således genom bodelningen avstå 30 000 kr av sitt giftorättsgods. Hade bodelningen skett enligt principen om likadelning hade Anna istället fått avstå 150 000 kr.

Hade Anna som alternativ begärt att få behålla allt sitt

giftorättsgods enligt 12 kap. 2 § ÄktB hade hon inte behövt avstå från något av sitt giftorättsgods.

6.4 Avtal i enmansödsbo

Om en efterlevande make är ensam arvinge till den avlidne kan maken inte låta verkställa bodelning i boet; man kan inte ”bodela med sig själv”. I många fall kan det dock finnas intresse hos den efterlevande maken och efterarvingarna till den först avlidne maken, t.ex. gemensamma bröstärvingar, att klargöra hur mycket av tillgångarna som utgör den efterlevande makens giftorättsandel och hur stor del som är den avlidne makens kvarlåtenskap. Den efterlevande maken och efterarvingarna kan då träffa en frivillig överenskommelse om fördelningen av tillgångarna i boet. En sådan frivillig överenskommelse mellan den efterlevande maken och den avlidnes arvsrättsliga och testamentsrättsliga efterarvingar betecknas som ett reellt bodelande avtal (prop. 1987/88:61 med förslag till ändringar i lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt).

Reellt bodelande avtal

Genom ett reellt bodelande avtal kan parterna komma överens t.ex. om att enligt 10 kap. 4 § ÄktB dra in enskild egendom i delningen, att enligt 12 kap. 2 § ÄktB verkställa uppdelningen så att vardera sidan behåller sitt giftorättsgods eller att enligt 12 kap. 3 § ÄktB bortse från villkor i äktenskapsförord. För att kunna beaktas vid arvsbeskattningen måste också det reellt bodelande avtalet ha getts in till SKV innan bouppteckningen registrerats (15 § AGL). Jfr NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818.

6.5 Äktenskapsförord

6.5.1 Enligt äktenskapsbalken (ÄktB)

Enskild egendom

Genom äktenskapsförord kan makar eller blivande makar bestämma att egendom, som tillhör eller tillfaller någon av dem, ska vara dennes enskilda egendom (7 kap. 3 § ÄktB). Om de därefter vill göra om egendomen till giftorättsgods får de upprätta ett nytt äktenskapsförord.

Omfattning

Ett äktenskapsförord kan omfatta all makarnas egendom eller en del av den. Ska endast en del av egendomen vara enskild, måste det av äktenskapsförordet klart framgå vilken egendom det gäller. Äktenskapsförordet kan också tänkas omfatta bara den ene makens egendom, helt eller delvis.

Formkrav

Ett äktenskapsförord ska upprättas skriftligen och undertecknas av makarna eller de blivande makarna. För att bli gällande måste ett äktenskapsförord registreras vid en tingsrätt (7 kap. 3 § ÄktB). Ansökan om registrering kan göras vid vilken tingsrätt

Bli gällande

som helst. Äktenskapsförord som har upprättats mellan blivande äkta makar, blir gällande från äktenskapets ingående om det getts in för registrering inom en månad från vigseln. I annat fall blir äktenskapsförordet gällande från och med den dag det gavs in till tingsrätten för registrering.

Äldre regler

Om äktenskapsförordet har registrerats enligt bestämmelserna i giftermålsbalken får det inte förklaras ogiltigt på den grunden att rätten inte var behörig enligt äldre bestämmelser (14 § Lag (1987:788) om införande av äktenskapsbalken).

6.5.2 Nordiska medborgare

Ett äktenskapsförord mellan makar som är och vid äktenskapets ingående var medborgare i en nordisk stat anses formellt giltigt om det har upprättats enligt den lag som är tillämplig på makarnas förmögenhetsförhållanden eller uppfyller formföreskrifterna i den stat där makarna eller en av dem var medborgare när förordet upprättades (4 § förordningen (1931:429) om vissa internationella rättsförhållanden rörande äktenskap, adoption och förmynderskap).

6.5.3 Utomnordiska medborgare

Makars möjlighet att ingå inbördes avtal, t.ex. äktenskapsförord och bodelningsavtal varierar mellan olika rättsordningar. Enligt 5 § lagen (1990:272) om internationella frågor rörande makars och sambors förmögenhetsförhållanden är ett avtal mellan makarna giltigt om det stämmer överens med den lag som var tillämplig på makarnas förmögenhetsförhållanden när avtalet upprättades. Frågan om t.ex. ett äktenskapsförords giltighet avser dess giltighet såväl formellt som materiellt. För att en rättshandling ska anses giltig till formen måste den uppfylla samtliga formkrav som föreskrivs i någon av de alternativa lagarna.

Boende i Sverige

För makar som bor i Sverige blir rättshandlingen giltig under förutsättning att registrering sker enligt bestämmelserna i äktenskapsbalken (5 § 3 st. samma lag).

6.6 Efterlevande sambo

6.6.1 Allmänt

En ny sambolag (2003:376) har trätt ikraft den 1 juli 2003 och den gäller för både heterosexuella och homosexuella samboförhållanden. Lagen ersätter lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem och lagen (1987:813) om homosexuella sambor. Om ett samboförhållande har upphört före ikraftträdandet tillämpas de äldre bestämmelserna. Den nya lagen,

som gäller sambors gemensamma bostad och bohag, innebär i huvudsak att de gamla lagreglerna har förts över. Vissa nyheter har dock förts in. Bl. a. har en mer allmänt tillämplig och klarare definition av sambor införts och det har förtydligats när ett samboförhållande anses ha upphört (1–2 §§).

Föravtal

Vidare kan sambor genom den nya lagen ingå ett så kallat föravtal om bodelning (10 §). Tidsfrister har också införts vad gäller bodelning (8 §, se nedan 6.6.2 1 st.) och övertagande av bostad (22 §).

Formella förutsättningar

Den efterlevande sambon ska vara angiven med namn och hemvist (bostadsadress) på bouppteckningen. Förutsättningarna för att ett samboförhållande ska anses ha förelegat är motsvarande de som gällde före den 1 juli 2003. Först och främst ska parterna stadigvarande ha bott tillsammans, vilket ska ha haft en viss varaktighet eller åtminstone varit tänkt att vara det. Vidare ska parterna ha haft ett parförhållande, dvs. en förbindelse vari det som regel ingår sexuellt samliv. Ytterligare en förutsättning är att parterna har haft ett gemensamt hushåll. Med det avses att parterna har samarbetat i vardagliga göromål samt har haft viss ekonomisk gemenskap eller åtminstone ett ekonomiskt samarbete.

Skiljda bostadsadresser

Om någon som har en annan bostadsadress än den avlidne uppges vara efterlevande sambo får SKV pröva om ett samboförhållande enligt sambolagen föreligger. Om det inom dödsboet råder tvist om någon som har samma adress som den avlidne verkligen var sambo med den avlidne ska denne ändå behandlas som sambo i bouppteckningsärendet.

Samma bostad, men sambo?

6.6.2 Rätten till bodelning

En efterlevande sambo är på grund av rätten till bodelning vid ett samboförhållandes upplösning dödsbodelägare i vart fall fram till förrättningen av bouppteckningen. Bestämmelserna om bodelning mellan sambor är dock inte tvingande; bodelning ska ske endast om den efterlevande sambon begär det (8 § 2 st. sambolagen). En sådan begäran kan även göras när en tidigare sambo avlidit inom ett år från samboförhållandets upphörande. Begäran om bodelning måste framställas senast när bouppteckningen förrättas (8 § sambolagen). Det ska alltså framgå av bouppteckningen om bodelning ska äga rum. I annat fall behåller vardera sambon sin egendom. Om en efterlevande sambo försummar att begära bodelning senast vid bouppteckningen efter den avlidna sambon finns det inte någon rättslig möjlighet att återvinna den befogenhet som gått förlorad. Rätten att begära bodelning är förebehållen den efterlevande sambon. Den avlidnes arvingar kan inte göra gällande någon rätt till bodelning.

Avtala bort bodelning eller viss egendom, sambor

Sambor kan skriftligen avtala om att bodelning inte ska ske eller att viss egendom inte ska ingå i bodelningen (9 § sambolagen). Avtalet ska undertecknas av båda men behöver inte bevittnas eller registreras. Ett nytt avtal får ändra ett tidigare. Har rätten till bodelning avtalats bort, är sambon inte delägare i boet, 18 kap. 1 § 2 st. ÄB. Om samborna har träffat avtal enligt 9 § sambolagen kan den efterlevande sambon ha anspråk i boet pga. samäganderätt eller rätt att överta den gemensamma bostaden enligt 22 § sambolagen. Sådant anspråk medför dock inte att sambon blir dödsbodelägare efter den andre sambon.

Under sambotiden

Sambor kan inte göra en bodelning under ett pågående samboförhållande. Makar kan däremot göra det under sitt äktenskap utan att det pågår något mål om äktenskapsskillnad.

Föravtal

Har samborna däremot kommit överens om att samboförhållandet ska upphöra utan att de omedelbart har flyttat isär eller på annat sätt bringat samboförhållandet att upphöra så kan de träffa ett så kallat föravtal om den kommande bodelningen eller annat som har samband med denna (10 § sambolagen). Avtalet ska vara skriftligt och undertecknas av båda. Det behöver inte bevittnas eller registreras.

6.6.3 Omfattning och andelsberäkning

En bodelning enligt 8 § sambolagen omfattar bostad och bohag som har förvärvats för gemensamt begagnande, s.k. samboegendom (3 § sambolagen). Detta innebär som regel att införfärd egendom före samboförhållandets inledning inte ska ingå i bodelningen. I samboegendom ingår inte heller bostad och bohag som huvudsakligen används för fritidsändamål, eller bohag som uteslutande används av sambo för personligt bruk (6–7 §§ sambolagen). Egendom som sambo erhållit genom arv, testamente eller gåva med föreskrift om att egendomen ska vara sambons enskilda utgör inte samboegendom. Motsvarande gäller för egendom som trätt istället för sådan egendom (4 § sambolagen).

Bodelningen innebär

En bodelning enligt sambolagen innebär att samborna ska dela lika på den egendom som ska ingå i bodelningen (14 § sambolagen). Liksom vid bodelning mellan äkta makar har en sambo innan bodelningen sker rätt att få täckning ur sin egendom för de skulder han har (13 § sambolagen). För sådana skulder som inte är direkt hänförliga till den egendom som ska delas, får sambon dock täckning ur bostaden och bohaget endast om han inte äger annan egendom som kan täcka skulden.

Jämkning, 15 § sambolagen

Enligt huvudregeln ska nettovärdet av den gemensamma egendomen delas lika mellan samborna. Det finns dock möjlighet att jämka bodelningen om en likadelning skulle framstå som

**Lilla basbelopps-
regeln**

oskäligen (15 § sambolagen). Jämkningsregeln är tillämplig oavsett anledningen till att ett samboförhållande upplöses dvs. även vid bodelning med anledning av den ene sambons död.


Ett annat undantag från likadelningsprincipen är den lilla basbeloppsregeln (18 § 2 st. sambolagen). Regeln är tillämplig vid upplösning av ett samboförhållande med anledning av en sambos död. Den gäller enbart för efterlevande sambo (18 § sambolagen). Regeln är däremot inte tillämplig om en sambo avlider efter det att samboförhållandet upphört men innan bodelning ägt rum. Denna basbeloppsregel innebär att efterlevande sambon ska ha rätt att efter avdrag för skulder få så mycket av vad som ingår i det gemensamma hemmet och har förvärvat för gemensamt begagnande att – så långt det räcker – i värde motsvara två gånger det vid tiden för dödsfallet gällande prisbasbeloppet. Bestämmelserna har tillkommit som en skyddsregel för den efterlevande sambon; den avlidna sambons rättsinnehavare har inte motsvarande rätt.

6.6.4 Exempel

Agda och Bertil är sammanboende sedan år 1987 och har följande tillgångar och skulder.

	<u>Bertil</u>	<u>Agda</u>
Villa köpt 1983	875 000 kr	
Fritidshus köpt 1989		425 000 kr
Bohag köpt före 1983	50 000 kr	
Bohag i fritidshuset, ärvt 1989		15 000 kr
Bohag köpt efter 1987	6 000 kr	
Bohag i villan köpt 1990		25 000 kr
Bankmedel	34 000 kr	
Aktier köpta 1991		75 000 kr
Bil köpt 1993	120 000 kr	
Skuld på fritidshuset		225 000 kr
Skuld avseende bohag i villan		15 000 kr
Skuld/skidustrustning	3 000 kr	

I bodelningen ska endast ingå sådan gemensam bostad för permanent boende och gemensamt bohag som samborna förvärvat för gemensamt begagnande. Detta medför i exemplet att endast gemensamt bohag inköpt år 1987 eller senare ska ingå.

<u>Agda</u>		<u>Bertil</u>	
Agb	25 000 kr	Bgb	6 000 kr
<u>Agsk</u>	<u>- 15 000 kr</u>	<u>Bgsk</u>	<u>- 0 kr</u>
Anb	10 000 kr	Bnb	6 000 kr
			
$\frac{16\,000\text{ kr}}{2} = 8\,000\text{ kr}$			
Anb	10 000 kr	Bnb	6 000 kr
	<u>- 2 000 kr</u>		<u>+ 2 000 kr</u>
	8 000 kr		8 000 kr

Agda får alltså lämna över bohag hon har köpt efter år 1987 till ett värde av 2 000 kr eller motsvarande belopp i kontanter. Om bodelning hade påkallats av Agda med anledning av Bertils död skulle hon dock ha rätt att behålla all den gemensamma egendomen eftersom värdet av den understiger två basbelopp 16 000 kr (lilla basbeloppsregeln).

6.7 Registrerat partnerskap

Från och med den 1 januari 1995 har två ogifta personer av samma kön rätt att låta registrera sin samhörighet i ett s.k. registrerat partnerskap enligt lag (1994:1117) om registrerat partnerskap. Registreringen får till följd att de flesta bestämmelserna som gäller äktenskap blir gällande också för registrerade partners.

Registreringsförfarandet motsvarar i princip förfarandet vid borgerlig vigsel (1 kap. 3–9 § samma lag). Ett registrerat partnerskap upplöses genom den ena partners död eller genom ett avgörande av domstol som kan föregås av betänketid under samma förutsättningar som finns föreskrivna för en äktenskapskillnad.

Detta får till följd att alla bestämmelser som gäller för äkta makar tillämpas även för registrerade partners med några få undantag. Det medför att regler kring bodelning, arvsrätt, namn m.m. överensstämmer med dem som gäller för äktenskap. Undantagen är följande (3 kap. 2–4 §§ samma lag):

1. Lagen om insemination och lagen om befruktning utanför kroppen
2. Bestämmelserna som gäller för makar och vars tillämplighet är beroende av att makarna har motsatta kön.
3. Vissa internationellt privaträttsliga bestämmelser.

**Rättsverkningar
utanför Norden**

Ett registrerat partnerskap kan inte förväntas få några rättsverkningar utanför Sverige, Danmark, Norge, Island och Nederländerna. Om en lagvalsregel med avseende på rättsverkningarna av äktenskap eller i en arvsrättslig situation pekar ut en främmande rättsordnings regler och den utpekade rättsordningen inte innehåller några materiella regler avseende registrerade partnerskap, torde huvudregeln i 3 kap. 1 § lagen om registrerat partnerskap ändå gälla. Svensk domstol bör då tillämpa den utländska rättsordningens motsvarande bestämmelser om äktenskapet (bet. 1993/94:LU 28 s. 35 f och SOU 1993:98 s. 121 ff.).

När svensk lag är tillämplig behandlas en registrerad partner på samma sätt som en äkta make med avseende på bodelning och arv. Om den avlidne var registrerad partner tillfaller kvarlåtenskapen den efterlevande registrerade partnern. Den efterlevande kan åberopa samma bodelningsregler som en efterlevande make. Den efterlevande partnern är dödsbodelägare i samma utsträckning som en efterlevande make. Beskattning sker i klass I osv.

7 Arvingar och testamentstagare

Prop. 1988/89:88, Prop. 1986/87:1, Prop. 1958:B 23

7.1 Allmänt

När någon har avlidit ska tillgångarna fördelas mellan dem som har rätt till arv efter den döde pga. lag eller testamente.

Legal arvinge

En arvinge är den som enligt den tillämpliga arvsordningen ska ärva den avlidne (legala arvingar). Var den avlidne svensk medborgare är det arvsordningen i ÄB som anger vilka som är arvingar (1 kap. 1 § IDL). Var den avlidne utländsk medborgare är det i allmänhet den arvsordning som gäller i medborgarskapets land som ska tillämpas (samma paragraf). På grund av lagstiftningen i det främmande landet skulle svensk arvsrätt ändå kunna bli tillämplig enligt det landets internationella privaträttsliga regler.

Testaments- tagare

En testamentstagare är den som i ett av den avlidne (testator) upprättat testamente har utsetts att i arvingarnas ställe eller jämte arvingarna ta över kvarlåtenskapen. Beträffande giltigheten av ett av en utländsk medborgare upprättat testamente, se 1 kap. 3–6 §§ IDL och 9–12 §§ lagen (1935:44) om dödsbo efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare som hade hemvist här i riket, m.m.

Legatarie

Om en testator i sitt testamente har förordnat att viss bestämd egendom, eller del av viss bestämd egendom, ska tillfalla testamentstagaren t.ex. en fastighet, ett visst kontantbelopp, vissa lösören etc. kallas testamentstagaren legatarie och han får ett legat.

Universell testa- mentstagare

Om testator i stället förordnat att en testamentstagare ska erhålla hela kvarlåtenskapen, en viss andel av kvarlåtenskapen eller överskottet av kvarlåtenskapen, kallas testamentstagaren universell testamentstagare. En universell testamentstagare har liksom en legal arvinge en andelsrätt i kvarlåtenskapen (11 kap. 10 § ÄB).

Dödsbodelägare

En arvinge och universell testamentstagare är delägare i den avlidnes bo, dödsbodelägare (18 kap. 1 § ÄB). En legatarie däremot är inte bodelägare utan har bara rätt att ur boet få just den egendom som testator har bestämt.

62 Arvingar och testamentstagare *Avsnitt 7*

När blir rätten definitiv?	<p>En rätt till del av kvarlåtenskapen pga. ett testamente blir inte definitiv redan i och med dödsfallet. För att rätten ska bli definitiv krävs:</p> <ul style="list-style-type: none">- <u>att</u> arvingarna godkänner testamentet och/eller- <u>att</u> testamentstagaren låter delge testamentet med arvingarna som sedan inte klandrar testamentet inom sex månader. <p>I bouppteckningsärendet saknar det emellertid betydelse om rätten till arv pga. ett testamente har blivit definitiv. Fram till dess frågan om testamentets giltighet har blivit slutligt avgjord, behandlas nämligen en universell testamentstagare som dödsbodelägare (18 kap. 1 § 4 st. ÄB).</p>
Bevakning testamente, äldre regler	<p>Fram till 1 juli 1989 fanns ett förfarande som kallades för bevakning att tillgå. Bevakning innebar att testamentstagare som ville göra testamentet gällande måste bevaka detta vid tingsrätten. Den som försummade detta förlorade sin rätt visavi de legala arvingarna. Det ska uppmärksammas att om den först avlidne maken avled före den 1 juli 1989 och efterlämnade ett testamente som inte vunnit laga kraft mot en efterarvinge så måste denne efterarvinge kallas som dödsbodelägare till den sist avlidne makens bouppteckningsförrättning. Se vidare 7.3.3.</p>
Att uppmärksamma	
Efterarv Secundo-succession	<p>I vissa fall kan rätten till arv ha blivit uppskjuten s.k. efterarv eller sekundosuccession. Så är fallet när den avlidne var gift och den efterlevande maken ärver framför gemensamma bröst- arvingar eller före den avlidnes föräldrar, syskon eller syskons avkomlingar. Dessa arvingar, efterarvingar eller sekundo-successorer, får då ut sitt arv först vid den efterlevande makens död (3 kap. 2 § ÄB). Även i ett testamente kan ha föreskrivits att en testamentstagare ska få ut sin lott först sedan en annan testamentstagare under sin livstid har innehaft och förfogat över lotten. Beroende på om efterarvet grundar sig på lag (3 kap. 2 § ÄB) eller testamente (12 kap. 1 § ÄB) talar man om legala efterarvingar respektive testamentariska efterarvingar.</p>
Äganderätt	<p>Om en arvinge eller en testamentstagare får egendom som inte enligt lag eller testamente omfattas av rätt till efterarv för annan, innehar arvingen eller testamentstagaren egendomen med äganderätt. I de fall där egendomen omfattas av rätt till efterarv, innehar arvingen eller testamentstagaren egendomen med fri förfoganderätt. Den fria förfoganderätten skiljer sig från äganderätt endast på så sätt att arvingen eller testamentstagaren inte har rätt att själv genom testamente inskränka eller omintetgöra efterarvsrätten till egendomen. I övrigt har arvingen eller testamentstagaren rätt att under sin livstid fritt förfoga över egendomen. Beskattningsmässigt behandlas fri förfoganderätt efter samma regler som äganderätt.</p>
Fri förfoganderätt	

7.2 Arvsordningen

7.2.1 Efterlevande makes arvsrätt

Om arvlåtaren var gift, tillfaller hela kvarlåtenskapen den efterlevande maken (3 kap. 1 § ÄB). Detta gäller all den avlidnes egendom, dvs. både giftorättsgods och enskild egendom. Om dödsfallet inträffade medan ett mål om äktenskapsskillnad mellan makarna pågick har efterlevande make dock ingen arvsrätt (3 kap. 10 § ÄB).

Efterarv

En efterlevande makes arvsrätt begränsas av reglerna om efterarv i 3 kap. 2 § ÄB. Om det finns legala efterarvingar till den avlidne enligt det lagrummet ärver den efterlevande maken egendomen endast med fri förfoganderätt. Den efterlevande maken kan med andra ord inte genom ett eget testamente omintetgöra eller inskränka efterarvingars rätt till arv. Om det däremot inte finns några legala efterarvingar erhåller den efterlevande maken arvet med full äganderätt.

Legal efterarvinge

Legal efterarvingar enligt 3 kap. 2 § ÄB är den avlidnes och den efterlevande makens gemensamma bröstarvingar samt den avlidnes föräldrar, syskon och syskons avkomlingar. Ett särkullbarn till den avlidne, dvs. en bröstarvinge till den avlidne som inte samtidigt är bröstarvinge till den efterlevande maken, kan bli legal efterarvinge om han eller hon avstår från sin rätt till förmån för den efterlevande maken (3 kap. 9 § ÄB).

Särkullbarn, legal efterarvinge

Särkullbarn, rätt till arvslott

En efterlevande makes arvsrätt omfattar i allmänhet inte vad som enligt lag ska tillfalla ett särkullbarn till den avlidne. Ett särkullbarn har nämligen i princip alltid rätt att få ut sin arvslott vid föräldrarnas död. Om det inte finns några andra bröstarvingar än särkullbarnet, ärver särkullbarnet således hela kvarlåtenskapen efter den avlidne.

Basbeloppsregeln

Till skydd för den efterlevande maken finns dock den inskränkningen som följer av basbeloppsregeln. Om det jämte särkullbarnet även finns ett gemensamt barn till den avlidne och den efterlevande maken, ärver särkullbarnet hälften av kvarlåtenskapen vid föräldrarnas död, medan den efterlevande maken erhåller det gemensamma barnets lott med fri förfoganderätt.

Särkullbarns avstående

Ett särkullbarn kan enligt 3 kap. 9 § ÄB helt eller delvis avstå sin rätt att omedelbart få ut arvet till förmån för den efterlevande maken (styvföräldern), prop. 1986/87:1 s. 353–354. I det fallet särkullbarnet helt avstår sin rätt blir denne i likhet med det gemensamma barnet efterarvinge till den avlidne och får ut sitt arv efter föräldern vid styvföräldrarnas död. Om ett avstående enligt 3 kap. 9 § ÄB skett, inträder skattskyldighet för särkull-

	<p>barnets lott efter föräldern först vid styvföräldrarnas död (8 § 1 st. AGL). För att 3 kap. 9 § ÄB ska bli tillämplig måste arvsavståendet uttryckligen ange att avståendet sker till förmån för styvföräldern.</p>
Efterlevande make, inskränkt arvsrätt	<p>Den efterlevande makens arvsrätt kan inskränkas genom att den avlidne har upprättat ett testamente till förmån för någon annan än maken. Till skydd för den efterlevande maken gentemot testamentstagares och särkullbarns arvsrätt gäller emellertid basbeloppsregeln. Den innebär att den efterlevande maken alltid, om egendomen räcker till, har rätt att som arv efter den avlidne få ut så mycket att detta, tillsammans med vad som tillhör den efterlevande maken som enskild egendom och vad som tillfaller den efterlevande maken genom bodelning och testamente av den avlidne, motsvarar fyra basbelopp vid tiden för dödsfallet (3 kap. 1 § 2 st. ÄB). Vid tillämpning av basbeloppsregeln ska hänsyn inte tas till egendom som erhålls enbart med nyttjanderätt.</p>
Basbeloppsregeln	
Tvunget avstående, särkullbarn	<p>Ett testamente till förmån för någon annan, som inskränker den efterlevande makens rätt enligt basbeloppsregeln, är i den delen utan verkan. Detta gäller utan vidare och någon klandertalan behöver inte väckas. I den mån ett särkullbarns arvsrätt inkräktar på vad styvföräldern är berättigad till enligt basbeloppsregeln, blir särkullbarnets rätt till arv uppskjuten. Särkullbarnet blir med andra ord genom basbeloppsregeln i motsvarande mån efterarvinge. Man talar här om ”tvunget avstående”.</p>
	<p>Observera att den nu gällande basbeloppsregeln är en arvsregel medan den äldre basbeloppsregeln i 13 kap. 12 § GB var en bodelningsregel.</p>
	7.2.2 Släktingars arvsrätt
	<p>Om någon dör utan att efterlämna make eller maka är enligt arvsordningen i ÄB den avlidnes närmaste släktingar berättigade till arv. Ärvdabalken delar in den avlidnes arvsberättigade släktingar i tre grupper (arvsklasser eller parentel).</p>
Arvsklasser	<ol style="list-style-type: none">1. Arvlåtarens bröstarvingar, dvs. barn och deras avkomlingar.2. Arvlåtarens föräldrar och deras avkomlingar, dvs. föräldrar, syskon och deras avkomlingar.3. Arvlåtarens far- och morföräldrar och deras barn, dvs. fastrar, farbröder, mostrar och morbröder. Observera att kusiner inte har någon legal arvsrätt i Sverige men väl i Norge.
Kusiner och Norge	
”Turordning”	<p>Grupperna står i tur till arvet efter varandra. Det innebär att så länge någon arvinge inom en klass lever och kan ta arv efter den avlidne är samtliga arvingar i en mer avlägsen klass uteslutna från arv. Man gör därvidlag inte någon reservation för fädernet respektive mödernet; ett halvsyskon på faderns sida tar alltså</p>

hela arvet framför arvlåtarens morföräldrar trots den s.k. istadarätten.

Avlats före arvlåtarens död

För att kunna ärva måste arvingen ha överlevt arvlåtaren. Ett barn som har avlats före arvlåtarens död har dock rätt att ärva om det efter arvlåtarens död föds vid liv (1 kap. 1 § ÄB).

Arvsberättigad släkting saknas

Finns det inte någon arvsberättigad släkting och har den avlidne inte upprättat ett testamente till förmån för någon annan tillfaller arvet Allmänna arvsfonden (5 kap. 1 § ÄB). Enligt 3 kap. 8 § ÄB inträder dock släktingar till den först avlidne maken före Allmänna arvsfonden. Är den avlidne änka eller änking och efterlämnar denne inga egna arvingar går därför hela kvarlåtenskapen till den först avlidnes sekundosuccessorer.

7.2.3 Bröstarvingar

Bröstarvingars arvsrätt

Barn till den avlidne delar kvarlåtenskapen lika mellan sig (2 kap. 1 § ÄB). Även ett barn som avlats före dödsfallet deltar i delningen om det senare föds med liv (1 kap. 1 § ÄB). Ett barn till den avlidne och barnets avkomlingar kallas en gren. Endast särkullbarn har en omedelbar arvsrätt efter den avlidne föräldern och särkullbarnet tar så stor andel av kvarlåtenskapen som den skulle få om samtliga barn fick sitt arv vid samma tidpunkt.

Särkullbarn

Istadarätt

I ett avlidet barns ställe träder barnets avkomlingar in, s.k. istadarätt. De avkomlingar som träder in delar barnets lott mellan sig enligt vanliga regler. Varje gren tar således lika lott. En efterlevande makes arvsrätt kan dock medföra att en bröstarvinge till den först avlidne maken kan komma att få ett beloppsmässigt mindre eller större arv än annan bröstarvinge till samma arvlätare beroende på om bröstarvingen är ett särkullbarn eller ett gemensamt barn. Olikheter beror av förhållandet att de gemensamma barnen enbart har en rätt till en viss andel (kvotdel) i nästa dödsbo och inte en rätt till ett visst bestämt belopp.

Särkullbarn, annat belopp

Barn födda utom äktenskapet, före 1970

Arvsrätt föreligger numera alltid mellan ett barn och dess far, oberoende av om barnets föräldrar varit gifta med varandra eller inte. Före år 1970 behandlades emellertid barn födda inom äktenskapet och barn födda utom äktenskapet olika. Barn som var födda utom äktenskapet hade arvsrätt efter fadern bara under vissa förutsättningar. För utomäktenskapliga barn gällde att de fick arvsrätt efter fadern men inte faderns släktingar under förutsättning

att de var trolovningsbarn och att denna barnets egenskap hade fastställts genom erkännande i viss ordning eller genom dom, eller

att fadern hade avgett förklaring att barnet skulle ha samma rätt till arv efter honom som barn inom äktenskapet, s.k. arvsrättsförklaring, som skulle avges i viss närmare bestämd ordning.

**Övergångs-
bestämmelser**

För barn födda utom äktenskapet före 1970 gäller att de har arvsrätt efter fadern och dennes släktingar bara under vissa förutsättningar. Övergångsbestämmelserna till den lag (1969:621) som jämställer barn födda inom och utom äktenskapet i förhållande till arv efter fadern stadgar att det utom-äktenskapliga barnet har arvsrätt under förutsättning

att annan dödsbodelägare än barnet självt, boutredningsman eller den som sitter i boet inom tre månader från dödsfallet ska ha fått kännedom om arvingen, eller

om bouppteckning förrättas senare, senast vid bouppteckningen ska ha fått kännedom om arvingen eller slutligen

anteckning om barnet före arvfallet gjorts i arvlåtarens personakt (hos församlingen) eller registrerats i folkbokföringen för arvlåtaren eller från vilken arvingen härleder sin arvsrätt.

**Adoptivbarn,
arvsrätt**

Ett adoptivbarn har samma rättsliga ställning som ett biologiskt barn. Adoptivbarnet ärver således adoptanten och dess släkt på samma sätt som ett biologiskt barn. Mellan adoptivbarnet och dess biologiska släkt föreligger däremot ingen arvsrätt. Om en makes barn har adopterats av den andre maken, anses barnet vara makarnas gemensamma barn och ärver och ärvs som ett sådant (4 kap. 8 § FB). Beträffande internationellrättsliga frågor avseende adoption och arvsrätt i främmande länder hänvisas till lag (1971:796) om internationella rättsförhållanden rörande adoption.

**Fosterbarn,
styvbarn och
sambors barn,
arvsrätt och
klass**

Styvbarn och fosterbarn har inte någon legal arvsrätt efter en styvförälder eller en fosterförälder. Även sambos barn saknar legal arvsrätt efter arvlåtaren. Styvbarn och fosterbarn har i fråga om arvsskatt den förmånligare ställningen av att beskattas i skatteklass 1. För styvbarn gäller detta även sedan föräldern och styvföräldrarnas relation har upphört. Beträffande sambos barn ska dessa emellertid beskattas i arvsklass 2, se NJA 1995 s. 388. I avgörandet resonerade man kring frågan om sambos barn kunde jämföras med styvbarn men man fann att så inte var fallet.

**Bröstarvinges
begränsade
arvsrätt
Laglott**

En bröstarvinges arvsrätt är begränsad bara av den rätt till arv som kan tillkomma en efterlevande make. Gentemot testamentstagare är en bröstarvinges arvsrätt skyddad på så sätt att bröstarvingen alltid har rätt att påkalla att få ut sin laglott (7 kap. 3 § ÄB). Laglotten är hälften av den arvslott som enligt lag tillkommer en bröstarvinge (7 kap. 1 § ÄB). Gentemot ett testamente till förmån för en efterlevande make innebär laglottsskyddet för ett gemensamt barn dock bara en rätt att påkalla efterarvsrätt motsvarande värdet av laglotten. Även efter lagändringen 1988 beträffande arvsrätten kan det finnas skäl för de gemensamma barnen att begära sin laglott. Så är särskilt fallet

om arvlåtaren testamenterat sin kvarlåtenskap med full äganderätt till den andre föräldern och glömt att göra förordnande om efterarv.

Jämkning vid testamente, bröstarvinges laglott

Har den avlidne förfogat över kvarlåtenskapen genom ett testamente på så sätt att det inkräktar på en bröstarvinges laglott kan bröstarvingen påkalla jämkning av testamentet för att få ut sin laglott (7 kap. 3 § 1 st. ÄB). Om testamentstagaren bestrider jämningskraven och t.ex. gör gällande att bröstarvingen genom förskott på arv redan har fått ut så mycket att det täcker laglotten får tvisten lösas genom rättegång. Om testamentstagaren däremot medger jämningsyrkandet, har bröstarvingen rätt att få ut så mycket ur testamentslottan att han får sitt laglotskrav täckt. Bröstarvingen är dock skyldig att från laglotskravet först låta avräkna vad han själv har fått genom förskott på arv eller rätt till efterarv och testamente (7 kap. 2 § ÄB). Avser jämkningsen ett testamentsvillkor till förmån för annan än den efterlevande maken har inte bara särkullbarn utan även gemensamma barn rätt att vid arvlåtarens död få ut det genom jämknings återvunna beloppet. Om jämkningsen däremot avser ett testamentsvillkor till förmån för den efterlevande maken får särkullbarnet ut sin andel vid föräldrarnas död medan det gemensamma barnets andel tillfaller den efterlevande maken med fri förfoganderätt och med efterarvsrätt för barnet (7 kap. 3 § 2 st. ÄB).

Tvunget avstående, särkullbarn

Om basbeloppsregeln till förmån för den efterlevande maken blir tillämplig i det enskilda fallet kan dock även ett särkullbarn få stå tillbaka i avvaktan på styvföräldrarnas död (tvunget avstående).

Jämkning, flera testamentsförordnanden

Om det finns flera testamentariska förordnanden medför ett laglotsyrkande av en bröstarvinge att förordnandena ska jämkas proportionellt. Är det fråga om flera legat, sker jämkningsen i första hand i penninglegaten, och först om dessa inte förslår, av saklegaten (7 kap. 3 § 1 st. ÄB).

Exempel

Testamente till förmån för annan än den efterlevande maken

En man avlider och efterlämnar hustru och ett gemensamt barn. Kvarlåtenskapen, dvs. det som efter bodelning finns att fördela efter mannen, uppgår till 500 000 kr. Mannen har testamenterat 400 000 kr till välgörande ändamål. Bröstarvingen påkallar jämkning för att få ut sin laglott.

Laglotten uppgår till halva arvslotten dvs. 250 000 kr. Då den avlidne inte har förfogat över hela kvarlåtenskapen utan 100 000 kr av den återstår, kan bröstarvingen genom jämkning återvinna endast det felande beloppet, 150 000 kr. Detta belopp behåller bröstarvingen som del av sin laglott. Det återstående beloppet 100 000 kr omfattas av

den efterlevande makans rätt till arv. Den delen av laglottsanspråket utfaller därför först vid mammans död.

Exempel

Testamente till förmån för den efterlevande maken.

En kvinna avlider och efterlämnar make, två gemensamma barn och ett barn från tidigare äktenskap. Kvarlåtenskapen uppgår till 300 000 kr. Enligt ett testamente ska den efterlevande maken erhålla hela kvarlåtenskapen med full äganderätt. Bröstarvingarna påkallar jämkning av testamentet för att få ut sina laglotter.

Laglotterna uppgår till sammanlagt 150 000 kr. Särkullbarnet har rätt att omedelbart få ut sin andel 50 000 kr, medan de gemensamma barnens laglotter, sammanlagt 100 000 kr tillfaller den efterlevande maken med fri förfoganderätt. Först när även pappan är död får de gemensamma barnen ut sina laglotsandelar efter mamman. De gemensamma barnens laglotsyrkanden medför m.a.o. endast att de blir efterarvsberättigade till laglotsandelen. Laglotsyrkandena är dock nödvändiga om inte pappan ska överta all egendom med full äganderätt efter mamman. För att pappan ska överta egendomen med full äganderätt förutsätts att testamentet har vunnit laga kraft, jfr 7.3.3. Om så inte är fallet har pappan nämligen ärvt mamman med fri förfoganderätt enligt ärvdabalkens regler.

7.2.4 Föräldrar, syskon och deras avkomlingar

Förälders arvsrätt

Om den avlidne inte efterlämnar make eller bröstarvingar ärver hans föräldrar hälften var av kvarlåtenskapen (2 kap. 2 § ÄB). En far, som inte har varit gift med barnets mor, ärver barnet, om det har avlidit efter ingången av år 1970. Om faderskapet inte är fastställt eller fadern är okänd när dödsfallet inträffar, gäller vid dödsfall fr.o.m. den 1 juli 1977 att den som vill grunda arvsrätt på faderskapet ska anmäla detta till boutredningsman, dödsbodelägare eller annan som sitter i boet inom tre månader från dödsfaller eller senast vid bouppteckningsförrättningen (16 kap. 3 a § ÄB).

Hel- och halvsyskons arvsrätt

I en avliden förälders ställe träder hans eller hennes barn, dvs. hel- eller halvsyskon till den avlidne. Den avlidne förälderns hälftedel delas lika mellan syskonen, dvs. varje gren tar lika lott. I ett avlidet syskons ställe träder hans eller hennes barn och barnbarn.

Föräldern ärver allt

Om den avlidne inte har några syskon eller avkomlingar till syskon men en av arvlåtarens föräldrar lever, tillfaller hela arvet den föräldern.

Halvsyskons lott Halvsyskon tar lika med helsyskon del i den lott som skulle ha tillfallit deras förälder. Finns det inga helsyskon, tar halvsyskon hela föräldrarnas hälftandel. Är båda föräldrarna döda, tar halvsyskon hela arvet, dvs. även den del som belöper på styvföräldern. I ett avlidet halvsyskons ställe träder dess avkomlingar in.

7.2.5 Far- och morföräldrar och deras barn

Far- och morföräldrars arvsrätt Om den avlidne inte var gift och inte heller efterlämnar några arvingar i den första och andra arvsklassen ärver far- och morföräldrar lika, dvs. en fjärdedel var av kvarlåtenskapen. Är någon av dem död ärver far- eller morföräldrarnas barn dennes lott, dvs. farbröder, fastrar, morbröder och mostrar. Om farmodern är död men saknar barn, tar farfadern även hennes andel av arvet. Skulle även farfadern vara död tar hans eventuella barn båda lotterna. Om ingen av dem har barn går arvet till morföräldrarnas sida.

Fastrar och mostrars arvsrätt

Kusiner, m.fl Kusiner och mer avlägsna släktingar ärver inte på grund av lag (2 kap. 4 § ÄB). Kusiner ärver dock i Norge.

7.2.6 Allmänna arvsfonden

Om det inte finns någon arvsberättigad släkting enligt arvsordningen inträder Allmänna arvsfonden som arvinge (5 kap. 1 § ÄB). Allmänna arvsfonden instiftades 1928 samtidigt som den obegränsade släktaarvsrätten begränsades. Enligt svensk lag betraktas Allmänna arvsfonden som arvinge.

Arvskungörelse

I vissa fall kan det vara osäkert om det finns någon arvinge som är berättigad till arv före Allmänna arvsfonden. Detta ska då anges i bouppteckningen. För att Allmänna arvsfonden ska kunna tillträda arvet krävs då i princip att arvskungörelse äger rum enligt 16 kap. 2 § ÄB. Arvskungörelse görs av tingsrätten på anmälan av den som har boet i sin vård eller på anmälan av SKV (4 § Förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken). Arvskungörelse ska ske i Post och Inrikes tidning (PoIT).

Förvaltas av

Allmänna arvsfonden förvaltas av Kammarkollegiet, se lag (1994:243) om Allmänna arvsfonden.

7.2.7 Tidigare avlidens makes arvingar

Efterarvsrätten, innebörden

Rätt till efterarv innebär enligt 3 kap. 2 § ÄB att en tidigare avlidens makes arvsberättigade släktingar ska få ut sitt arv efter den avlidne vid den efterlevande makens död. Sådan rätt till efterarv eller sekundosuccession föreligger för

70 Arvingar och testamentstagare *Avsnitt 7*

1. makars gemensamma bröstarvingar,
2. sådant särkullbarn till den avlidne som inte fått ut hela sitt arv vid föräldrarnas död på grund av ett avstående enligt 3 kap. 9 § ÄB eller tillämpning av basbeloppsregeln vid fördelning av kvarlåtenskapen,
3. den först avlidne makens föräldrar, syskon eller syskons avkomlingar.

Vem tillkommer rätten

Efterarvsrätten tillkommer den/dem som enligt arvsordningen är närmast till arv efter den först avlidne vid tidpunkten för den efterlevande makens död (1 kap. 1 §, 3 kap. 2 § 1 st. ÄB). För att kunna komma i åtnjutande av arvet måste efterarvingen således ha överlevt den efterlevande maken. Det räcker dock med att efterarvingen då var avlad om han sedermera föds vid liv. Om det vid den efterlevande makens död inte finns några arvsberättigade legala arvingar till den först avlidne maken, har efterlevande makens rätt till den först avlidnes kvarlåtenskap övergått från fri förfoganderätt till en full äganderätt; kvarlåtenskapen tillfaller då den sist avlidne makens arvingar och testamentstagare.

Exempel

Som exempel på ovanstående kan följande nämnas. När den förste maken avlider består dödsboet av efterlevande maka och ett gemensamt barn. Efterlevande maken ärver med fri förfoganderätt. Därefter avlider det gemensamma barnet som efterlämnar modern som ensam arvinge. När slutligen modern/ efterlevande maken avlider ska frågan om efter arv bedömas utifrån mannens släktförhållande vid efterlevande makans dödsfall. Om mannen har syskon kvar i livet inträder därför dessa som efterarvingar till mannen/dödsbodelägare i det nya dödsboet.

Efter arv, förutsättning

Rätten till efter arv förutsätter att den efterlevande maken verkligen har ärvt egendomen efter den först avlidne maken. Om t.ex. den först avlidne makens skulder översteg värdet av hans tillgångar och den efterlevande maken vid bodelning med anledning av makens död begärde att enligt 12 kap. 2 § ÄktB få behålla sitt giftorättsgods, har den efterlevande maken inte ärvt något efter den först avlidne. Någon rätt till efter arv föreligger då inte i den efterlevande makens bo.

Dolda övervärden, efter arv

Det är dock inte säkert att bristen efter den först avlidne maken var reell, dvs. att det förelåg en verklig brist. I en bouppteckning tas t.ex. en fastighet upp till taxeringsvärdet trots att marknadsvärdet nästan alltid är betydligt högre. Den efterlevande maken kan således i realiteten ha ärvt egendomen trots att bouppteckningen efter den först avlidne visar brist i boet. SKV ska vid arvsbeskattningen beakta möjligheten att det förelåg dolda övervärden i bouppteckningen efter den först avlidne maken. När så är fallet ska den först avlidnes efterarvingar vara

antecknade som dödsbodelägare i bouppteckningen efter den sist avlidne maken. Jfr bedömningen av dolda övervärden när efterlevande make före den 1 januari 1988 övertog egendom enligt 13 kap. 12 § 2 st. GB.

**Efterarv,
utesluten rätt till**

Rätten till efterarv är utesluten om den först avlidne maken har testamenterat hela sin kvarlåtenskap till den efterlevande maken utan något förordnande om efterarv eller med full äganderätt och testamentet har godkänts av arvingarna eller testamentet har lämnats oklandrat av de legala arvingarna efter delgivning.

**Basbelopps-
regeln i GB**

Till skillnad från nu gällande basbeloppsregel i 3 kap. 1 § 2 st. ÄB var den numera upphävda basbeloppsregeln i 13 kap. 12 § 2 st. GB en bodelningsregel och inte en arvsregel. Det medförde att den efterlevande maken vid tillämpning av regeln fick egendomen efter den först avlidne maken med oinskränkt äganderätt, något som i sin tur innebar att den först avlidne makens arvingar inte fick rätt till efterarv. När värdet av boet vid den först avlidne makens död var lägre än det vid tidpunkten gällande skyddsbeloppet, uppkommer ofta vid fördelningen av kvarlåtenskapen efter den efterlevande maken frågan om hon har övertagit den först avlidnes egendom som sin giftorättsandel, dvs. med åberopande av basbeloppsregeln, eller om hon har ärvt maken.

Alltjämt aktuell

Frågan är alltjämt aktuell i de fall där den först avlidne maken har avlidit före den 1 januari 1988. Se mera om bedömningen av rätt till efterarv m.m. i Walin I s. 44 f.

**Fri förfogande-
rätt, efterarv**

Den rätt till efterarv som tillkommer den först avlidne makens arvingar, omfattar enligt huvudregeln hälften av behållningen i den efterlevande makens bo (3 kap. 2 § 1 st. ÄB). Denna del har den efterlevande maken innehåft med fri förfoganderätt och maken har således inte kunnat förfoga över den genom testamente.

**Efterarv,
minskning av
andel**

Den hälft som tillfaller den först avlidne makens arvingar ska fördelas mellan dem enligt arvsordningen. Om någon bröstarvinge vid det första dödsfallet helt eller delvis har fått ut sitt arv, t.ex. då en bröstarvinge har fått ut sin laglott eller om ett särkullbarn har fått vidkännas jämkning på grund av basbeloppsregeln – ska den bröstarvingens andel dock minskas i motsvarande mån (3 kap. 2 § 2 st. ÄB). Observera att efterarvet således inte minskar med ett visst belopp utan med en viss procent eller kvotdel beräknad på grundval av förhållandena vid den först avlidne makens död. Om t.ex. ett särkullbarn vid föräldrarnas död endast får ut sin laglott motsvarande en fjärdedel av behållningen i föräldrarnas och styvföräldrarnas bo, har han vid styvföräldrarnas död såsom efterarvinge rätt till en tredjedel av kvarlåtenskapen efter styvföräldern, och detta oavsett om värdet av tredjedelen överstiger eller understiger det belopp han fick som laglott. Vid föräldrarnas död fick den efterlevande maken

**Proportionering,
makes arv och
bodelningsandel**

hälften av det sammanlagda giftorättsgodset i bodelning (giftorättsgods = full äganderätt) och en fjärdedel i arv (fri förfoganderätt). Andelen blir därför 2/3 och 1/3.

Om värdet av vad den efterlevande maken ärvde vid den först avlidne makens död var högre eller lägre än det som hon samtidigt fick ut som sin bodelningsandel av boet ska värdet av vad som tillkommer den först avlidne makens arvingar i den efterlevande makens bo proportioneras i samma mån (3 kap. 2 § 3 st. ÄB). Det är fallet

1. om makarna eller någon av dem ägde enskild egendom vid den först avlidne makens död
2. om den först avlidne maken har testamenterat bort något av sin kvarlåtenskap till någon annan än den efterlevande maken och testamentstagaren fick ut detta redan vid testators död
3. om ett särkullbarn till den först avlidne helt eller delvis har fått ut sitt arv vid föräldrarnas död
4. om den efterlevande maken vid den först avlidne makens död begärt att som bodelningsandel få behålla sitt giftorättsgods eller
5. om den efterlevande maken vid den först avlidne makens död vid en verklig bodelning eller i ett reellt bodelande avtal med efterarvingarna har fått sin bodelningsandel bestämd till annan andel än hälften.

Den proportionering eller kvotberäkning som ska ske i dessa fall innebär att man bestämmer den först avlidne makens andel i den efterlevande makens bo till samma andel som arvet efter den först avlidne har utgjort av den efterlevande makens hela förmögenhetsinnehav sedan hon erhållit arvet.

Formel

Följande formel kan åskådliggöra kvotberäkningen:

Q = Den först avlidne makens andel = den andel som är föremål för efterarv

A = Värdet av den egendom som den efterlevande maken fick i arv efter den först avlidne maken (vanligen den avlidne makens giftorättsandel och hans enskilda egendom)

B = Värdet av den egendom den efterlevande maken fick i bodelning (fiktiv eller reell) med anledning av makens död

C = Värdet av den efterlevande makens enskilda egendom samt sådant giftorättsgods som inte har ingått i bodelningen vid tidpunkten för den först avlidne makens död

A

$$Q = \frac{A}{A + B + C}$$

Exempel

Bertil dör och efterlämnar hustrun Anna. Bertil ägde 600 000 kr i giftorättsgods och han hade enskild egendom till ett värde av 300 000 kr. Annas giftorättsgods uppgick även det till 600 000 kr. Hon hade ingen enskild egendom. Anna fick sålunda som bodelningsandel 600 000 kr och ärvde 900 000 kr efter Bertil. Den andel som vid Annas död ska anses komma från Bertil uppgår då till:

$$Q = \frac{900\,000}{900\,000 + 600\,000} = \frac{3}{5}$$

Om värdet av boet vid Annas död uppgick till 1 000 000 kr kommer således 3/5 därav eller 600 000 kr från Bertil medan 2/5 eller 400 000 kr utgör den egendom som Anna innehaft med full äganderätt.

Förminskning eller förkovran

Andelarna i makarnas bo kan civilrättsligt också bestämmas med beaktande av bestämmelserna i 3 kap. 3–7 §§ ÄB. En förminskning eller förkovran enligt 3 kap. 3–4 §§ ÄB beaktas vanligen inte i ett arvsskatteärende. För att detta ska ske erfordras att det i skatteärendet föreligger en i behörig ordning upprättad handling över ett arvskifte (16 § AGL) eller en delningsförrättning (15 § 2 mom. 3 st. AGL). Jfr avsnitt 12.9.2 och 12.9.3. Formkravet för att kunna beakta en delningsförrättning vid skattläggningen har prövats av HD, NJA 2001 s. 554. Av HD:s dom framgår bl. a. att det av handlingen över förrättningen måste framgå att rättsägarna har enats om att bestämma andelarna i boet på ett visst sätt som avviker från hälftindelningen. Vidare måste det i arvsskatteärendet finnas ett sådant underlag att den beskattande myndigheten kan avgöra att delningen har bestämts enligt lag. Jfr även NJA 2001 s. 818 (partiellt arvsavstående).

Arvingar efter endast en av makarna

Om det vid den efterlevande makens död endast finns arvingar efter en av makarna, ärver dessa allt (3 kap. 8 § ÄB). Bestämmelsen, som infördes i samband med 1987 års ändringar i ÄB, får sin praktiska betydelse i det fallet att den sist avlidne maken saknar arvingar.

Allmänna arvsfonden, den sist avlidne

Den innebär att Allmänna arvsfonden inte får del i den sist avlidne makens kvarlåtenskap vilket var fallet enligt tidigare gällande arvsrättsliga regler, utan får stå tillbaka för den först avlidne makens arvsberättigade släktingar. Inom doktrinen har det funnits olika meningar om innebörden av begreppet "arvsberättigade" till den först avlidne maken i bestämmelsen.

Högsta domstolen har i NJA 1993 s. 145 slagit fast att regeln gäller till förmån endast för de släktingar till den först avlidne maken som är arvsberättigade enligt 3 kap. 2 § ÄB, dvs. då den efterlevande maken har innehaft egendomen med fri förfoganderätt, inte äganderätt. Har den efterlevande maken fått egendomen med äganderätt genom testamente som har vunnit laga kraft eller övertagit egendomen med stöd av basbeloppsregeln i 13 kap. 12 § 2 st. GB är således den först avlidne makens släktingar uteslutna från arv.

7.3 Testamente

7.3.1 Allmänt

Genom att upprätta ett testamente kan en person föreskriva att kvarlåtenskapen efter honom ska helt eller delvis fördelas på ett annat sätt än vad den legala arvsordningen medför. Om ett testamente föreligger ska kvarlåtenskapen i princip delas i enlighet med testamentet.

Basbelopps- regeln vid testamente

Har ett förordnande gjorts som inkräktar på en efterlevande makes arvsrätt kan det under vissa förutsättningar bli nödvändigt att jämka testamentet; basbeloppsregeln (3 kap. 1 § 2 st. ÄB). Om ett testamente inskränker en bröstarvinges rätt till laglott kan bröstarvingen påkalla jämkning av testamentet (7 kap. 3 § ÄB).

Original eller i bestyrkt kopia

När det finns ett testamente efter den avlidne ska testamentet i original alltid tas in i bouppteckningen eller fogas till denna i bestyrkt kopia eller avskrift (20 kap. 5 § 1 st. ÄB). En obestyrkt avskrift kan inte beaktas i beskattningsärendet. Om det inte går att bestyrka pga. att originaltestamentet ej kan finnas så måste samtliga inblandade – legala arvingar jämte testamentstagare – vara eniga om att originalet har förkommit av misstag och inte återkallats. Ett inbördes testamente mellan två eller flera ska tas in i eller fogas till bouppteckningen efter varje testator. Om det finns egendom i boet som är föremål för testamentariskt efter arv efter en tidigare avliden testator, ska även det testamentet tas in i eller fogas till bouppteckningen.

Testamentet går ej att bestyrka

Inbördes testamente

Testamentariskt efter arv

7.3.2 Upprättande och återkallelse av testamente

Ålderskrav och sinnesbeskaffen- het

Den som har fyllt 18 år är behörig att upprätta ett testamente (9 kap. 1 § ÄB). En underårig har rätt att upprätta testamente om han eller hon är eller har varit gift. Vidare har en underårig som har fyllt 16 år rätt att genom testamente förordna om sådan egendom, över vilken han själv får råda, bl.a. sin arbetsförtjänst. Även den som är ställd under förvaltare enligt föräldrabalken har rätt att genom testamente förfoga över sin egendom. En annan sak är att det vid psykisk störning hos testator kan finnas

anledning att ifrågasätta testamentets giltighet, nämligen om testator har saknat insikt om rättshandlingens rätta innebörd. Det är arvingarna som har bevisbördan för påståendet om att testator på grund av sin sinnesbeskaffenhet varit oförmögen att testamentera. Jfr Anders Agell, Testamentsrätt s. 55, Iustus förlag tredje upplagan.

Testamentes upprättande	Ett testamente ska upprättas skriftligen och undertecknas av testator i två vittnens närvaro. Ett redan undertecknat testamente kan bevittnas i efterhand endast under förutsättning att testator vidkänns sin underskrift i de båda vittnenas samtidiga närvaro (NJA 1978 s. 189). Vittnena ska bestyrka testators namnteckning (10 kap. 1 § ÄB) och det ska ske i nära anslutning till testators undertecknande eller vidkännande av sin underskrift (NJA 1994 s. 145). Ett testamentsvittne får inte vara under femton år eller på grund av psykisk störning sakna insikt om betydelsen av vittnesbekräftelsen. Vittnet får inte heller vara närmare släkt med testator, s.k. vittnesjäv (10 kap. 4 § ÄB). Ett inbördes testamente är i förhållande till varje testator ett eget testamente vilket innebär att det inbördes testamentet kan vara giltigt i förhållande till den ene testatorn men ogiltigt i förhållande till den andre (Göta hovrätts avgörande i T 254-01 den 25 februari 2002).
Skriftligt och bevittnat	
Krav på vittnet	
Inbördes testamente	
Nödtestamente	Förutom ett skriftligt och av två personer bevittnat testamente godkänner lagen två former av nödtestamente (10 kap. 3 § ÄB). Om testator på grund av sjukdom eller annat nödfall inte kan upprätta ett ordinärt testamente, får han förordna om sin kvarlåtenskap, om det sker a) muntligen inför två vittnen eller b) i en egenhändigt skriven <u>och</u> undertecknad obevittnad handling (ett s.k. holografiskt testamente).
Upphör att gälla	Ett sådant nödtestamente förlorar sin verkan om testator sedermera under tre månader har haft tillfälle att i vanlig testamentsform förordna om sin kvarlåtenskap. Tiden räknas från den tidpunkt då hindret för att upprätta ett skriftligt och bevittnat testamente upphör. Frågan om det har förelegat en nödfallssituation vid upprättande av ett nödtestamente bör i första hand bedömas utifrån hur situationen kan antas ha framstått för arvlåtaren (NJA 1993 s. 341).
Testamentes återkallande	En testator kan när som helst återkalla sitt testamente (10 kap. 5 § ÄB). Det kan ske formlöst genom att testamentet makuleras. Testator kan också återkalla sitt testamente på något annat sätt som otvetydigt visar att testamentet inte längre utgör hans eller hennes yttersta vilja. Ett vanligt sätt att helt eller delvis återkalla ett testamente är att upprätta ett nytt testamente. Om det nya testamentet av någon anledning skulle vara ogiltigt, kan det ändå anses utgöra en återkallelse av det tidigare testamentet.
Nytt testamente	

Tillägg	Ett tillägg till testamente upprättas och återkallas på samma sätt som huvudtestamentet.
Utländsk medborgare	Angående en utländsk medborgares behörighet att upprätta testamente samt formen för ett sådant finns bestämmelser i 9 och 10 §§ lagen (1935:44) om dödsbo efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare som hade hemvist i Sverige m.m. samt i 1 kap. 3 och 4 § IDL.
7.3.3 Testamentes laga kraftvinnande, bevakning enligt äldre regler	
Laga kraft	För att ett testamente ska bli gällande (vinna laga kraft) ska det godkännas av arvingarna. Godkännandet kan ske såväl före som efter dödsfallet. Med arvinge avses här i förekommande fall även testators efterarvingar enligt 3 kap. 2 § ÄB, dvs. bröstarvingar och släktingar i den andra parentelen. Om någon arvinge inte vill godkänna testamentet ska testamentstagaren delge varje arvinge en bestyrkt kopia av testamentet. Om testamentstagarna är flera räcker det att en av dem delger arvingarna testamentet (14 kap. 4 § 3 st. ÄB). Arvingarna har sedan sex månader på sig att väcka klandertalan mot testamentstagaren (14 kap. 4 och 5 §§ ÄB). Talan anses väckt när ansökan om stämning kommer in till rätten (13 kap. 4 § rättegångsbalken). Väcker arvingen inte klandertalan eller ogillas hans talan, vinner testamentet laga kraft. Observera att en klandertalan bara har rättslig verkan i förhållandet mellan den arvinge som har väckt talan och den testamentstagare som har stämts in. Detta innebär att den laga arvinge som klandrar testamentet gör det enbart beträffande sin andel. I förhållande till övriga arvingar vinner testamentet laga kraft sex månader efter det att dessa arvingar blev delgivna testamentet.
Klandertalan	
Bevakning av testamente enligt äldre regler	Fram till den 1 juli 1989 gällde att en testamentstagare som ville göra testamentet gällande till sin fördel var tvungen att bevaka detta vid tingsrätten. Bevakning skulle ske inom sex månader från det att testamentstagaren fått kännedom om dödsfallet och förordnandet. Denna bevakning gällde för samtliga testamentstagare. Bevakningen skulle följas upp med delgivning av testamentet till de legala arvingarna. Försumrades bevakningen förlorade testamentstagaren sin rätt visavi de legala arvingarna (Notisnr. 1962 C 264). Om dödsfallet inträffade före den 1 juli 1989 och sexmånadersfristen för testamentstagaren löpte ut före det datumet måste testamentet ha bevakats för att testamentstagaren ska vara bevarad sin rätt att göra gällande testamentet. Har testamentstagaren missat att bevaka testamentet kan detta inte genom senare godkännande av de legala arvingarna vinna laga kraft.

7.3.4 Testamentstagare

Huvudregeln	Ett testamente kan enligt huvudregeln bara göras till förmån för den som är född vid testators död eller som då är avlad och som sedermera föds vid liv (9 kap. 2 § ÄB). Dessutom gäller att endast den som har överlevt testator kan vara testamentstagare efter honom eller henne. Har en testamentstagare avlidit före testator, får testamentstagarens avkomlingar träda in i testamentstagarens ställe enligt den legala arvsordningen under förutsättning att avkomlingarna också är arvsberättigade efter testator (11 kap. 6 § ÄB). Om så inte är fallet, t.ex. om avkomlingen är kusin till testator, anses förordnandet förfallet. En annan sak är att testator i testamentet kan ha föreskrivit att kusinen ska ha rätt att träda in i t.ex. en mosters ställe.
Till blivande arvsberättigade	Testator kan även testamentera till blivande arvsberättigade avkomlingar till någon som är född eller avlad vid testators död (9 kap. 2 § st. ÄB). Detta undantag från huvudregeln att ett testamente endast kan göras till förmån för den som är född eller avlad vid testators död förutsätter dock bl.a. att testator inte gör någon skillnad på lotter mellan syskon som inte är födda vid testators död.
Legatarie	En testamentstagare som får endast en bestämd sak eller vissa angivna saker ur kvarlåtenskapen eller en eller flera rättigheter eller ett visst på förhand bestämt penningbelopp kallas legatarie. Ett legat ska normalt utgå före kvarlåtenskapens delning (11 kap. 2 § ÄB). Om en testamentstagare istället får hela eller en viss andel av kvarlåtenskapen sedan legat har utgått kallas han universell testamentstagare. En universell testamentstagare behandlas som dödsbodelägare redan i och med dödsfallet utan hinder av att testamentet då ännu inte har vunnit laga kraft (18 kap. 1 § 4 st. ÄB).
Universell testamentstagare	

7.3.5 Testamentstagares rätt i olika fall

Äganderätt	Om inte något annat framgår av testamentet anses en testamentstagare få den testamenterade egendomen med äganderätt. Testamentstagaren får alltså rätt att fritt förfoga över egendomen både under sin livstid och för dödsfalls skull, dvs. testamentstagaren kan i sin tur testamentariskt förfoga över egendomen.
Inskränkt rätt	En testator kan dock genom föreskrifter i testamentet inskränka testamentstagarens rätt på olika sätt.
Föreskrift om efterarv	1. Om ett testamente innehåller föreskrifter om sekundo-succession (efterarv), anses testamentstagaren ha fått egendomen endast med fri förfoganderätt. Testamentstagaren har då inte rätt att själv genom testamente förfoga över egendomen men han eller hon kan t.ex. ge bort den under sin livstid. När den primäre

testamentstagaren avlider erhåller efterarvingarna däremot i allmänhet egendomen med full äganderätt. Om efterarvingen avlider före den primäre testamentstagaren anses vanligen att testamentstagarens rätt utvidgas från en fri förfoganderätt till en full äganderätt. En tolkning av testamentet kan dock ibland leda till ett annat resultat (se t.ex. NJA 1980 s. 451). Om ett testamente med förordnande om efterarv också ger den primäre testamentstagaren rätt att genom eget testamente förfoga över egendomen och testamentstagaren utnyttjar den möjligheten, anses testamentstagaren i allmänhet ha fått egendomen med äganderätt (NJA 1973 s. 19). Om testamentstagaren inte har begagnat sig av rätten att göra egna testamentariska förordnanden eller avvikelser från det ursprungliga testamentet, har fri förfoganderätt däremot fortfarande ansetts föreligga (NJA 1963 s. 382).

Efterlevande makens testationsinskränkning har ansetts gälla endast avseende en ideell andel av behållningen och inte bestämd egendom om inte så uttryckligen anmärkts i testamentet (NJA 1995 s. 303).

**Nyttjanderätt
från testamente**

2. En testator kan ha inskränkt testamentstagarens rätt genom att förordna att denne endast ska ha nyttjanderätt till egendomen. Testamentstagaren får i så fall inneha, förvalta och nyttja egendomen men har inte rätt att avyttra eller konsumera den. Har inte testator föreskrivit något annat, regleras testamentstagarens rätt i dessa fall av bestämmelserna i 12 kap. 2–9 §§ ÄB. Ibland är det tveksamt om ett förordnande bör tolkas som en fri förfoganderätt eller som en nyttjanderätt, se t ex NJA 1980 s. 25. I de fall då en testator har förordnat om nyttjanderätt har han i allmänhet också förordnat att äganderätten ska tillkomma någon annan, antingen genast eller längre fram. Har testator inte gjort något sådant förordnande om äganderätten, anses äganderätten till egendomen tillfalla de legala arvingarna.

**Avkomsträtt
från testamente**

3. En testator kan ha förordnat att en testamentstagare endast ska erhålla räntan på ett kapitalbelopp eller någon annan förmån som utgår ur viss egendom, en s.k. avkomsträtt. Om så är fallet får testamentstagaren varken förvalta egendomen eller förfoga över den utan han får endast uppbära avkastningen. För att en avkomsträtt ska anses föreligga krävs i allmänhet att förvaltningen av egendomen har anförtrotts åt någon annan än testamentstagaren, t.ex. en banks notariatavdelning, eller att egendomen ställs under förvaltning av god man i enlighet med vad som sägs i 12 kap. 11 § ÄB.

**Fideikommiss-
rätt**

4. Fideikommissrätt anses föreligga när ett testamente föreskriver att viss egendom eller viss rättighet oförminskad ska tillfalla två eller flera personer efter varandra (12 kap. 10 § ÄB). Observera dock den begränsning i testators möjlighet att på detta sätt förfoga

över egendomen för obegränsad framtid som ligger i kravet på att mottagaren i princip ska vara i livet vid testators död (9 kap. 2 § ÄB).

7.3.6 Jämkning av testamente

Om testator var gift och genom testamente till förmån för någon annan har inskränkt den efterlevande makens arvsrätt, kan testamentstagarens lott enligt testamentet komma att sättas ned för att man på detta sätt ska tillgodose den efterlevande makens basbeloppsanspråk (3 kap. 1 § 2 st. ÄB).

Om en testator genom testamente har förfogat över sin kvarlåtenskap på ett sådant sätt att förordnanden inskränker en bröstarvinges laglott, kan bröstarvingen påkalla jämkning av testamentet för att få ut sin laglott (7 kap. 3 § 1 st. ÄB).

7.3.7 Beaktande av ett testamente i ett bouppteckningsärende

Om det föreligger ett testamente efter den avlidne ska SKV vid den schematiska delningen av kvarlåtenskapen i bouppteckningsärendet göra delningen i enlighet med vad som har förordnats i testamentet. Även ett förordnande som av en eller annan anledning kan tänkas vara ogiltigt, t.ex. på grund av att det inte har upprättats i laga form, att testator inte var vid sunt eller fullt förstånd eller att testator inte handlade av fri vilja – beaktas sålunda i bouppteckningsärendet. De enda krav som måste vara uppfyllda är att det ska vara fråga om en handling eller ett uttalande för dödsfalls skull, dvs. något som ger uttryck för testators yttersta vilja, och att handlingen eller uttalandet otvetydigt härrör från testator. Att de legala arvingarna har godkänt handlingen som ett testamente medför inte alltid att handlingen ska beaktas som ett sådant om det inte av annan utredning framgår att handlingen verkligen härrör från den avlidne. Se vidare Walin I s. 203 ff. och Bratt m.fl. 5:7 f.

Inbördes testamente och laga kraft

I vissa fall kan det dock vara nödvändigt att slå fast om ett testamente har vunnit laga kraft eller inte. Detta gäller särskilt en efterlevande makes förvärv genom inbördes testamente, enligt vilket maken har erhållit egendomen efter den först avlidne med äganderätt utan efterarvsförordnande eller med förordnande om efterarv men med rätt för den efterlevande att förordna om annan fördelning. Har den efterlevande maken övertagit kvarlåtenskapen på grund av testamentet, har han eller hon haft full äganderätt och testationsfrihet. För att den efterlevande maken ska anses ha övertagit kvarlåtenskapen på grund av testamentet krävs dock att testamentet har godkänts av arvingarna eller att det efter delgivning (tidigare efter att först ha bevakats) har

lämnats oklandrat och på så sätt vunnit laga kraft. Den först avlidnes arvingar har då ingen efterarvsrätt. Har testamentet däremot inte vunnit laga kraft, har den efterlevande maken istället erhållit kvarlåtenskapen i arv enligt 3 kap. 1 § ÄB, dvs. med fri förfoganderätt för den efterlevande maken och med rätt till efterarv för den först avlidne makens arvingar. I dessa fall ska SKV observera att om den efterlevande maken genom ett eget testamente har förordnat över hela kvarlåtenskapen, ska SKV självmant (ex officio) bortse från testamentet i den del det inkräktar på efterarvingarnas rätt till efterarv (se NJA 1962 C 264, NJA 1962 C 1092, NJA 1983 s. 628 och NJA 1995 s. 303). Den andel av den efterlevande makens dödsbo som kommer från den först avlidne maken ska således läggas ut som arvslotter för hans eller hennes arvingar oavsett vad den efterlevande maken har föreskrivit i sitt testamente (jfr Bratt m.fl. 5:8).

Testators vilja

Ett testamente ska ges den tolkning som får antas stämma överens med testators vilja (11 kap. 1 § ÄB). När det gäller att uttröna testators vilja är alla bevismedel tillåtna. I ett bouppteckningsärende saknar man dock i allmänhet stöd för någon annan tolkning av ett testamentariskt förordnande än den som framgår av förordnandets ordalydelse. Ibland förekommer det att dödsbodelägarna i bouppteckningen ger uttryck för hur de uppfattar testators förordnande liksom att ingivaren lämnar kompletterande uppgifter. En sådan utredning kan ofta vara av värde men kan aldrig leda till en tolkning av förordnandet som inte är förenligt med eller saknar stöd i testamentets lydelse. För att i bouppteckningsärendet kunna beakta en tolkning av ett testamente som delvis ligger utanför dess ordalydelse, ska samtliga dödsbodelägare vara överens om tolkningen (18 kap. 1 § 4 st. ÄB). Även de legatarier som berörs av tolkningen bör helst vara överens med dödsbodelägarna.

**Testaments-
tolkning utanför
ordalydelsen**

**Testaments-
tolkning,
hjälpregler**

SKV ska självständigt ta ställning till hur testamentet ska tillämpas i bouppteckningsärendet. För tolkningen finns vissa hjälpregler i 11 kap. ÄB.

Följande förhållanden ska beaktas:

2 §

a. Legat ska utgå ur det oskiftade boet och inte avräknas på en viss lott (2 §).

3 §

b. Om behållningen i boet inte täcker samtliga legat läggs de legat som avser bestämd egendom ut först. De övriga legaten minskas sedan i proportion till deras värden. Kan inte ens de legat som avser bestämd egendom utgå i sin helhet, får även dessa reduceras i proportion till värdena (3 §).

4 §

c. Ett förordnande om något som inte längre finns kvar i kvarlåtenskapen är utan verkan och ger inte testamentstagaren rätt till någon kompensation (4 §).

till någon kompensation (4 §).

5 §

d. En testamentstagare får ta över egendom med den belastning som vilar på egendomen vid testators död. Någon kompensation för belastningen utgår inte (5 §). Den testamentsstagare som erhåller en fastighet får således utan kompensation också ta över inteckningsskulder i fastigheten om inte annat föreskrivs i testamentet. Vid bestämmandet av eventuell arvsskatt ska SKV dock beakta belastningen.

6 §

Kusinbarn

Om motsatsen inte förordnats träder testamentstagarens avkomlingar in i avliden testamentstagares ställe om avkomlingarna tillhör den arvsberättigade kretsen efter testator. I annat fall går lotten till fördelning enligt arvsordningen (6 §). Jfr dock f. nedan.

e. När det i ett testamente hade förordnats att testators kvarlåtenskap skulle tillfalla ett kusinbarn eller, om kusinbarnet avlidit, ”dess” arvingar, har uttrycket ”arvingar” ansetts innefatta kusinbarnets make, se NJA 1992 s. 758. Frågan var i rättsfallet vilka arvingar kusinbarnet hade och inte vilka som var arvingar till testator.

Kan inte verkställas i sin helhet

f. Kan ett förordnande som avser hela kvarlåtenskapen – eller hela kvarlåtenskapen med undantag för bröstarvinges laglott – inte verkställas i sin helhet, ökas de universella testamentstagarnas lotter med det som inte kan utgå. Den egendom som inte kan fördelas enligt förordnandet går således inte till fördelning enligt arvsordningen (7 §).

7 §

Make och sambo

g. Ett testamente till förmån för make eller sambo är utan verkan om äktenskapet har blivit upplöst eller samboförhållandet har upphört vid testators död. Detsamma gäller om ett mål om äktenskapsskillnad pågår vid testators död (8 §). Det ska betonas att detta bara är en tolkningsregel. Det presumeras att testators vilja är att förordnandet ska vara utan verkan i dessa fall. En tolkning i det enskilda fallet kan leda till motsatt resultat. (I NJA 1999 s. 117 har ett analogislut gjorts beträffande förmåns- tagarförordnande i en försäkring.). Jfr 10.2 p. 1.

8 §

Hjälpregler för tolkning enligt praxis

Utöver de legala tolkningsreglerna i 11 kap. ÄB har praxis utbildats i bl.a. följande hjälpregler:

h. Ett förordnande om fördelning ”enligt lag” anses vanligen innebära att lagens lydelse vid tiden för testators död ska tillämpas (se bl.a. NJA 1936 s. 47). Om det är frågan om ett inbördes testamente har gällande lag bedömts med utgångspunkt från vad som gäller när den efterlevande maken avlidit.

i. Ett förordnande genom vilket en testator inte har namngett testamentstagarna utan bara har bestämt den krets inom vilken fördelningen ska ske (mina barnbarn, mina laga arvingar, mina släktingar på fädernet etc.) brukar anses innebära att fördelningen

82 Arvingar och testamentstagare *Avsnitt 7*

ska ske mellan dem som tillhörde den angivna kretsen vid testators död. Regeln kan dock inte tillämpas om testator har specificerat gruppen, t.ex. mina nu levande barnbarn, de släktingar på fädernet som jag nu har etc.

j. Om makar i ett inbördes testamente har förordnat att kvarlåtenskapen efter bådars död ska utgå till deras släktingar anses vanligen vardera maken ha tillgodosett släktingarna på sin sida (se bl.a. NJA 1969 s. 235, I och II, samt Svea hovrätts beslut den 22 september 2000 i ÖÅ 8455-99, dödsboet efter Kerstin Herrmann).

För fler exempel på tolkningsregler hänvisas till Walin I s. 263 ff.

Är bara hjälpregler

Observera att tolkningsreglerna är hjälpregler. Detta innebär att de bara ska användas då något annat inte har föreskrivits eller kan utläsas ur testamentet.

Tolkning vid schematisk delning

Testamentstolkning i samband med lottläggning vid schematisk delning behandlas under avsnitt 12.6.

8 Bouppteckningsförrättningen

Prop. 1958:B 23, Rskr 1949:325

8.1 Inledning

Förrättningsuppgifter

Av bouppteckningen ska framgå följande uppgifter angående själva förrättningen (20 kap. 3 och 6 §§ ÄB):

1. När bouppteckningsförrättningen har hållits.
2. Vilka som har varit förrättningsmän.
3. Vilka som har uppgett boet.
4. Vilka som i övrigt har varit närvarande eller kallade till förrättningen.

8.2 Förrättningsmän

Samtidigt närvarande

En bouppteckning ska förrättas av två kunniga och trovärdiga gode män (20 kap. 2 § ÄB). En bouppteckning som har förrättats av endast en god man kan således inte registreras. Länsrätten i Umeå har 2003-08-13, mål nr 98-03 E, beslutat att en bouppteckning inte kan registreras då endast en av förrättningsmännen varit närvarande vid förrättningen. I ett annat mål har Kammarrätten i Göteborg den 4 september 2003, mål nr 507-02, ansett att det inte kan krävas att båda förrättningsmännen är samtidigt personligen närvarande vid bouppteckningsförrättningen. SKV och en dödsbodeläggare har överklagat den senare domen till Regeringsrätten som har meddelat prövningstillstånd. SKV har i överklagan ansett att det redan av lagtexten framgår att båda förrättningsmännen ska vara samtidigt personligen närvarande vid förrättningen.

Dödsbodeläggare Efterarvinge Make eller anhörig

En dödsbodeläggare eller en företrädare för en dödsbodeläggare kan inte vara förrättningsman. Inte heller kan en efterarvinge vara förrättningsman enligt beslut av Hovrätten över Skåne och Blekinge, RH 1995:77. Däremot finns det inte något hinder mot att en make eller en anhörig till en dödsbodeläggare förrättar bouppteckningen. Den som har ansvaret för att boupptecknings-skyldigheten iakttas, dvs. i första hand den dödsbodeläggare som

84 Bouppteckningsförrättningen *Avsnitt 8*

Förordnad	har tagit vård om den avlidnes egendom, en boutredningsman eller en testamentsexekutor (se avsnitt 2.2.5), kan inte vara förrättningsman (20 kap. 2 § ÄB). Om SKV har förordnat någon att föranstalta om bouppteckning utgör detta dock inte något hinder mot att denne också är god man vid förrättningen (20 kap. 9 § ÄB).
Förordnas efter avslut	Att en förrättningsman förordnas till boutredningsman efter det att bouppteckningsförrättningen har avslutats medför inte att bouppteckningen inte kan registreras.
Uppgifter	Förrättningsmännens uppgift är att anteckna allt som förekommer vid förrättningen av faktisk eller rättslig betydelse, t.ex. förekomsten av äktenskapsförord, testamente eller arvsavstående, tidigare registrerad bouppteckning som kan vara av betydelse etc. De bär också ansvaret för att tillgångarna värderas riktigt. Avsiktligt lämnade felaktiga uppgifter från förrättningsmännens sida kan föranleda ansvar för exempelvis osant intygande eller medhjälp till skattebrott. Förrättningsmännen ska skriftligen på bouppteckningen intyga att allt har blivit rätt antecknat och att tillgångarna har värderats efter bästa förstånd (20 kap. 6 § 3 st. ÄB). Om det inte finns några tillgångar att värdera, får intyget inskränkas till att avse att allt har blivit riktigt antecknat.
Intygande eller underskrift saknas	Om förrättningsmännens intygande eller underskrifter saknas, kan bouppteckningen inte registreras. Ingivaren ska då föreläggas att komplettera bouppteckningen.

8.3 Bouppgivare

	Boet ska uppges av den som vårdar kvarlåtenskapen eller annars är bäst förtrogen med egendomen. Den som uppger boet, bouppgivaren, behöver inte nödvändigtvis tillhöra kretsen av dödsbodelägare och behöver inte heller vara en anhörig. En boutredningsman eller testamentsexekutor kan således vara bouppgivare. Det föreligger inte något hinder mot att det finns flera bouppgivare. Om så är fallet kan de samtidigt uppge hela boet eller uppge var sin del av det. Förrättningsmännen får inte vara bouppgivare.
Uppgift	En bouppgivares uppgift är att lämna en fullständig redogörelse för boets omfattning vid dödsfallet. Bouppgivaren ska med sin underskrift på bouppteckningen på heder och samvete försäkra att de lämnade uppgifterna är till alla delar riktiga och att inga uppgifter avsiktligt har utelämnats (20 kap. 6 § 2 st. ÄB).
Bouppgivares edgång	Bouppgivaren kan föreläggas att vid edgång bekräfta sina uppgifter inför tingsrätten. Medvetet oriktiga uppgifter kan föranleda ansvar för skattebrott och, i det senare fallet, för mened. Angående edgång, se avsnitt 4.3.4.

**Försäkran 19 §
AGL**

En bouppteckning ska också innehålla en försäkran om att sådant förvärv som avses i 19 § AGL inte har förekommit (se nedan). Har förvärv som avses i 19 § AGL förekommit, ska försäkran lämnas om att andra förvärv inte förekommit än de som har tagits upp. En försäkran enligt 19 § AGL kan även upprättas separat och fogas till bouppteckningen. Vanligen undertecknas även denna försäkran av bouppgivaren (jfr Bratt m.fl. 8:35).

**Förvärv som
omfattas**

Förvärv som omfattas av 19 § AGL är gåvor och arv som en arvinge eller testamentstagare tidigare har fått från den avlidne och som ska beaktas vid arvsbeskattningen med anledning av dödsfallen, nämligen:

1. Gåva för vilken skattskyldighet har inträtt vid dödsfallet eller inom tio år dessförinnan.

2. Giltig utfästelse om gåva av lös egendom som inte har fullbordats före dödsfallet. Detta gäller även om handlingen, i vilken utfästelsen gjordes, har överlämnats mer än tio år före dödsfallet.

I båda fallen gäller att om givaren har förbehållit sig all nyttjanderätt, avkastningsrätt eller annan förmån av den bortgivna egendomen, anses skattskyldigheten ha inträtt först då rättigheten upphörde, dvs. i allmänhet vid givarens död.

3. Arvs- eller testamentslott eller gåva som tidigare utgått från samme arvlätare/testator, om skattskyldighet för den lotten har inträtt inom tio år före den tidpunkt då skattskyldighet för ett efterarv inträder.

4. Gåva som en efterarvinge har fått från en föregående innehavare medan denne ännu förfogade över egendomen, om inte mer än tio år har förflutit mellan gåvan och den tidpunkt då skattskyldighet för efterarvet inträder. Om efterarvingen även har fått egendom i arv eller enligt testamente efter den föregående innehavaren och denna egendom uppgår till ett högre värde än efterarvet, ska dock gåvan i stället läggas samman med lotten efter givaren.

Tilläggsbouppteckning

En försäkran enligt 19 § behöver inte upprepas i en eventuell tilläggsbouppteckning.

**Försäkran eller
underskrift
saknas**

Om en bouppgivares försäkran eller underskrift enligt 20 kap. 6 § 2 st. ÄB saknas, kan bouppteckningen inte registreras. SKV ska då förelägga givaren att komplettera bouppteckningen.

Om försäkran enligt 19 § AGL saknas kan en skattskyldig eller annan föreläggas vid vite att avge en sådan försäkran (67 § AGL). Avsaknaden av en försäkran enligt 19 § AGL torde dock inte kunna medföra att registrering vägras eftersom uppgiftsskyldigheten inte regleras i ärvdabalken utan i AGL.

8.4 Kallelse

8.4.1 Allmänt

Dödsbodelägare	Dödsbodelägare är den som på grund av lag eller testamente har rätt till en andel i bobehållningen efter den avlidne, dvs. efterlevande make eller efterlevande sambo om bodelning ska ske, samt arvingar och universella testamentstagare.
Kallas	Till bouppteckningsförrättning ska enligt 20 kap. 2 § ÄB kallas: <ol style="list-style-type: none">1. Efterlevande make eller efterlevande sambo; detta gäller även om maken eller sambon inte är dödsbodelägare2. Samtliga övriga dödsbodelägare3. Efterarvingar (både legala och testamentariska)
Testamente före 1 juli 1989, kallelse	Det ska uppmärksammas att om den först avlidne maken avled före den 1 juli 1989 och efterlämnade ett testamente som inte vunnit laga kraft mot en efterarvinge så måste denne efterarvinge kallas som dödsbodelägare till den sist avlidne makens bouppteckningsförrättning. Se vidare 7.1 och 7.3.3.
Personuppgifter	Beträffande de personuppgifter som ska lämnas med avseende på dem som ska vara kallade till förrättningen, hänvisas till avsnitt 8.5.2.
Avsägelse	En arvinge som innan dödsfallet skriftligen har av sagt sig sin arvsrätt eller godkänt ett testamente genom vilket han har uteslutits från arv, är inte dödsbodelägare, om han inte är bröstarvinge och kan påkalla att få ut sin laglott (17 kap. 2 § ÄB). Om arvlåtaren har förfogat över laglotten genom testamente, ska bröstarvinge påkalla jämkning inom sex månader efter det att han har fått del av testamentet i anledning av dödsfallet (7 kap. 3 § ÄB) om han vill ha del i kvarlåtenskapen. Om arvlåtaren inte har förfogat över laglotten genom testamente har det i ärvdebalken inte ställts upp någon tid inom vilken en arvinge, som har förklarat sig avstå från sin rätt till laglott men anser sig vara obunden av sin avsägelse, ska framställa sitt anspråk (Walin I s. 411 ff.).
Jämkning	
Underårig, m.m.	En underårig kallas genom sin förmyndare eller gode man, om en sådan har förordnats. Om någon står under förvaltarens skap enligt FB kallas denne genom sin förvaltare. SKV bör dock i ett sådant fall kontrollera förvaltarens omfattning (jfr 11 kap. 7 och 8 §§ FB). När god man är förordnad enligt 11 kap. 4 § FB (pga. sjukdom, psykisk störning m.m.) är huvudmannen bibehållen sin rättsliga handlingsförmåga. Den gode mannen ska alltid kallas. Huvudmannen bör alltid få kännedom om kallelsen, utom i det fallet där det får antas att huvudmannens tillstånd är

av sådant slag att dennes samtycke rimligen inte kan eller bör inhämtas vad gäller den gode mannens åtgärder.

**Förtida
utlösande av
efterarvingar**

Om den efterlevande maken löst ut den först avlidnes släktingar/arvingar i förtid genom ett korrekt upprättat och underskrivet arvskifte ska de utlösta arvingarna inte kallas till bouppteckningsförrättningen efter den sist avlidne. De ska dock anges i bouppteckningen såsom uteslutna från arv pga. arvskiftet. Det är av vikt att det i bouppteckningsärendet finns en underskriven handling som verkligen visar att efterarvingarna förklarat sig avstå från ytterligare anspråk. De utlösta arvingarna ska arvsdeklarera det de erhållit vid arvskiftet varvid preskriptionstiden för SKV:s beskattningsrätt räknas från avtalstidpunkten för arvskiftet.

Arvsdeklarera

8.4.2 Förändringar i dödsbodelägarkretsen

Kretsen av dödsbodelägare kan förändras i tiden mellan dödsfallet och bouppteckningsförrättningen. Har kretsen ändrats vid tiden för kallelse till förrättningen, bör kallelsen ha riktats till den som har trätt in i den avgångne delägarens ställe.

I följande fall

Förändringar i dödsbodelägarkretsen kan inträda i följande fall:

Testamente

a. Testamente, varigenom en arvinge har uteslutits från arv, har godkänts av arvingen.

Arvingen är då inte längre dödsbodelägare och behöver inte kallas till bouppteckningsförrättningen. Detsamma gäller om testamentet har blivit delgivet med arvingen och har lämnats oklandrat, varigenom det har vunnit laga kraft. Arvingen ska dock anges i bouppteckningen (20 kap. 3 § ÄB).

**Ogiltigt
testamente**

b. Testamente har förklarats ogiltigt genom en dom som har vunnit laga kraft.

Testamentstagaren är då inte längre dödsbodelägare och behöver inte kallas till bouppteckningsförrättningen.

Avstående

c. Avstående från arv eller testamente.

Om ett avstående från arv eller testamente avser hela arvs- eller testamentslotten är arvingen eller testamentstagaren inte längre dödsbodelägare och behöver inte kallas till förrättningen. De, till vilkas förmån ett avstående har skett, träder in som dödsbodelägare om avståendet har avsett hela arvs- eller testamentslotten eller en andel av denna. De ska därför kallas till förrättningen. Om den egendom som någon har avstått från är att jämställa med ett legat, t.ex. en viss summa pengar, behöver mottagaren däremot inte kallas. – För att ett avstående från en arvs- eller testamentslott ska medföra att lotten arvsbeskattas endast hos den till vars förmån avståendet har skett, måste avståendet vara villkorslöst. I detta ligger bl.a. att den som kommer att träda

	<p>in i den avståendes ställe är den eller de som enligt arvsordningen, testamentets föreskrifter eller bestämmelserna i 11 kap. 6–7 §§ ÄB är berättigade till lotten.</p>
Avstående efter kallelse	<p>Om ett avstående sker efter det att kallelse till bouppteckningsförrättningen redan har sänts ut, måste en särskild kallelse gå ut till den eller de nya dödsbodelägarna. Om ett avstående sker endast en kort tid före eller först vid bouppteckningsförrättningen, får SKV från fall till fall avgöra om förrättningen borde ha ställts in och ny förrättning ha satts ut eller om förfarandet kan godtas på grund av att den nya delägaren faktiskt har varit närvarande eller avståndet har skett på ett sådant sätt att den avstående får anses ha företrätt mottagaren vid förrättningen. Så bör rimligen bli fallet när den dödsbodelägare som har gjort avståndet samtidigt är legal ställföreträdare för den nya dödsbodelägaren, exempelvis när förälder avstår från hela sitt arv till förmån för sina underåriga barn.</p> <p>En arvinge som genom ett avstående är utesluten från del i kvarlåtenskapen ska ändå anges i bouppteckningen (20 kap. 3 § ÄB).</p>
Övrig överlåtelse	<p>d. Överlåtelse av andel i dödsboet i annat fall.</p> <p>Om en dödsbodelägare överlåter sin andel till någon annan, upphör överlåtarens rätt. Den till vilken andelen har överlåtits träder in som dödsbodelägare och ska kallas till förrättningen (se vidare om andelsöverlåtelse Walin II s. 39 ff.). En arvinge som har överlåtit sin andel behöver således inte kallas till förrättningen, men han eller hon ska det oaktat alltid anges i bouppteckningen (20 kap. 3 § ÄB).</p>
Förverk./preskr. Förverkats	<p>e. Förverkande eller preskription av rätt till arv eller testamente.</p> <p>Om rätten till arv har förverkats enligt bestämmelserna i 15 kap. 1–3 §§ ÄB, t.ex. på grund av att arvingen uppsåtligen har berövat arvlåtaren livet, träder de som efter arvingen är berättigade till arvet in som dödsbodelägare (15 kap. 4 § ÄB). Angående förverkande av arv, se Walin I, s. 372 ff.</p>
Preskriberas	<p>Rätten till arv eller testamente kan preskriberas enligt bestämmelserna i 16 kap. ÄB. Om det vid bouppteckningsförrättningen framkommer att det finns en arvinge (känd eller okänd till namnet) med okänd vistelseort eller om det inte kan utrönas om arvinge finns före allmänna arvsfonden ska den som har hand om boet göra en anmälan till tingsrätten (1–2 §§). Motsvarande gäller då en testamentstagare är okänd eller vistas på okänd ort (3 §). Tingsrätten ska efter anmälan, eller om det på annat sätt blivit känt för den, införa en kungörelse (arvskungörelse) i Post- och Inrikes Tidningar. Har arvingen eller testamentstagaren inte gjort sin rätt gällande inom fem år från det att kungörelsen var införd preskriberas rätten till arvet eller testamentet (1–3 §§).</p>
Arvskungörelse	

Har preskriberats	När ett arv eller en rätt enligt testamente har preskriberats enligt bestämmelserna i 16 kap. ÄB, träder de som enligt arvsordningen, testamentets föreskrifter eller bestämmelserna i 11 kap. 6 och 7 §§ ÄB får rätt till lotten, in som dödsbodelägare.
Delägarers död	f. Dödsbodelägarers död. Om en dödsbodelägare dör, träder hans dödsbo in i rätten till arv eller testamente. I sådant fall kallas dödsboet till bouppteckningsförrättningen.
8.4.3 Bevis om kallelse	
Inte varit närvarande Kallelsebevis	Om någon som ska vara kallad till bouppteckningsförrättningen (se ovan avsnitt 8.4.1 och 8.4.2) inte har varit närvarande, vare sig personligen eller genom ombud eller ställföreträdare, ska bevis inges att personen i fråga i god tid har blivit kallad till förrättningen (20 kap. 3 § 2 st. ÄB). Som ett sådant bevis godtas inte bara en skriftlig bekräftelse på kallelsen utan även postens intyg (kvitto) på en avlämnad rekommenderad försändelse (ESS-brev REK) till dödsbodelägaren. Endast om speciella omständigheter föranleder det, bör SKV kräva att även mottagningsbevis företes (Walin II, s. 135).
Förrättningsdag	En bouppteckning ska förrättas under dag till vilken alla som enligt lag ska kallas blivit kallade. En omedelbar fortsatt förrättning under någon eller några dagar kan ibland bli nödvändig pga. tidsskäl. Kallelsen till den första dagen får i sådant fall omfatta även övrig tid. Om förrättningen däremot inte kan avslutas under en dag pga. att vissa kompletteringar måste göras så kan inte den första dagen betraktas som en förrättningsdag eftersom det till den dagen saknades underlag för att kunna göra en riktig förrättning. En ytterligare kallelse erfordras och då till den dag förrättningen kan göras och avslutas.
SKV:s kontroll	SKV ska beakta de icke närvarande dödsbodelägarnas rätt genom att kontrollera att kallelse har skett i rimlig tid före förrättningen. Vad som är rimlig tid får avgöras från fall till fall. Vid bedömningen ska man beakta om den kallade bor långt från förrättningsorten, om det är semestertider eller dylikt. Skulle tiden vara för kort kan detta utgöra hinder för att registrera bouppteckningen (Kammarrättens i Sundsvall dom 2003-11-10, mål nr. 309-03, och Svea hovrätts beslut 1998-07-07 i ÖÅ 789-98). Innan SKV fattar beslut om att vägra registrering av detta skäl bör dock ingivaren och de dödsbodelägare som inte har varit närvarande få yttra sig i frågan.

8.5 Närvaro

8.5.1 Allmänt

Närvarande vid förrättning

Av en bouppteckning ska alltid framgå vilka som har varit närvarande vid förrättningen (20 kap. 3 § 2 st. ÄB). Av bouppteckningen ska också framgå på vilket sätt de har varit närvarande, dvs. om de har varit närvarande personligen eller om de har varit närvarande genom ombud eller ställföreträdare. Om en dödsbodelägare har företrätts av ett ombud eller en ställföreträdare, ska ombudets eller ställföreträdarens namn och adress ha angetts. En förrättningsman får inte vara ombud eller ställföreträdare. Däremot kan en dödsbodelägare företräda en eller flera andra dödsbodelägare. Behörighetshandlingar för ombud och ställföreträdare bör inges. Om det beträffande någon dödsbodelägare finns inskrivet ett förmynderskap för en underårig eller om en god man eller förvaltare är förordnad, ska bevis om inskrivningen eller förordnandet fogas till bouppteckningen.

Närvarandes underskrift

Det finns inget krav på att de närvarande vid förrättningen ska bekräfta närvaron genom underskrift på bouppteckningen. Något hinder att göra det finns inte och det kan ibland också vara lämpligt att på så sätt bekräfta närvaron. Förrättningsmännens intygande att allt har blivit rätt antecknat omfattar även dödsbodelägarnas närvaro (jfr avsnitt 8.2).

Bevis om kallelse

Angående bevis om kallelse när någon som ska vara kallad till bouppteckningsförrättningen inte har varit närvarande vare sig personligen eller genom ombud eller ställföreträdare, se avsnitt 8.4.3.

Omyndig dödsbodelägare

Om en dödsbodelägare är omyndig och är en av förmyndarna till denne eller förmyndarens make eller sambo samtidigt dödsbodelägare måste den omyndige företrädas av god man förordnad av överförmyndaren (11 kap. 2 § FB).

8.5.2 Personuppgifter

Beträffande den avlidne ska förutom namn, bostadsadress och dödsdatum anges även personnummer i bouppteckningen.

I en bouppteckning ska även uppgift lämnas om namn och bostadsadress för de personer som ska vara kallade till bouppteckningsförrättningen, dvs. dödsbodelägare, efterlevande make, efterlevande partner, efterlevande sambo och eventuella efterarvingar (20 kap. 3 § ÄB). För underårig ska födelsedatum anges. Om en arvinge, testamentstagare eller efterarvinge vistas på okänd ort ska det anges. Om en förmyndare, förvaltare eller god man enligt 11 kapitlet FB är förordnad för någon, ska upplysning om namn och hemvist för den förordnade lämnas.

	<p>För efterlevande make bör utländskt medborgarskap i förekommande fall anges (jfr avsnitt 6.1).</p>
Samtliga arvingar	<p>I bouppteckningen ska samtliga arvingar till den avlidne anges. En arvinge ska således tas med i bouppteckningen även om han eller hon är utesluten från arv (jfr avsnitt 8.4.2).</p>
Okänd eller vistas på okänd ort	<p>Om en arvinge, testamentstagare eller efterarvinge är okänd till namnet eller vistas på okänd ort ska detta särskilt anmärkas. Av bouppteckningen ska då även framgå på vilket sätt hans eller hennes rätt har bevakats. Har ingen bevakat dennes rätt är det hinder för registrering.</p>
Avliden före förrättning	<p>Om en arvinge har avlidit efter arvlåtarens död men före bouppteckningsförrättningen ska det antecknas i bouppteckningen.</p>
Släktskapet	<p>För varje arvinge ska släktskapet med den avlidne anmärkas. Var den avlidne gift ska för varje bröstarvinge anges om han eller hon är bröstarvinge även till den efterlevande maken, dvs. om det är ett särkullbarn eller ett gemensamt barn.</p>
Universell testamentstagare	<p>Av bouppteckningen ska framgå vilka som är universella testamentstagare. En legatarie är inte dödsbodelägare och behöver därför inte antecknas i bouppteckningen. Det är för SKV:s vidkommande vid skattläggningen väsentligt att ha uppgifter även om legatarierna varför det är lämpligt att deras personuppgifter framgår i bouppteckningen eller av särskild bilaga.</p>
Legatarie	
Efterarvingar	<p>Legala och testamentariska efterarvingar till den avlidne ska framgå av bouppteckningen.</p>
Egendom med fri förfoganderätt	<p>Om den avlidne innehaft egendom med fri förfoganderätt är en tidigare avliden arvlåtare/testators efterarvingar delägare i boet efter den nu avlidne. Deras arv anses dock komma från den först avlidne. Släktskapet såväl med arvlåtaren/testatorn som i förekommande fall även med den sist avlidne ska antecknas.</p>
8.5.3 Underårig (omyndig)	
Underårig och bpt-förrättning	<p>En underårig dödsbodelägare företräds vid bouppteckningsförrättningen av sin förmyndare eller av en god man (11 kap. 2 § FB).</p>
Förmyndare	<p>Om ett underårigt barn står under vårdnad av båda föräldrarna är dessa förmyndare för barnet (10 kap. 2 § FB). Om vårdnaden bara tillkommer en av föräldrarna är denne ensam förmyndare (10 kap. 2 § FB).</p>
Vårdnadshavare	<p>Reglerna om vem som är vårdnadshavare för ett barn finns i 6 kapitlet FB. Om barnets föräldrar är gifta med varandra är båda föräldrarna vårdnadshavare (3 § 1 st.). Även om det har dömts till äktenskapsskillnad mellan föräldrarna står barnet under föräldrarnas gemensamma vårdnad, om inte rätten har upplöst vårdnaden (3 § 2 st.). Om ett barn efter föräldrarnas äktenskapsskillnad</p>

Kan bli gemensam	står under vårdnad av endast en förälder och denne dör, ska den andre föräldern i regel förordnas till vårdnadshavare (9 § 2 st.). Om barnets föräldrar inte är gifta med varandra tillkommer vårdnaden modern (3 §). Om föräldrarna gifter sig blir vårdnaden om barnet därefter gemensam. Vårdnaden kan emellertid bli gemensam även om föräldrarna inte gifter sig, nämligen
Rätten förordnar	a. om rätten på talan av föräldrarna förordnar om gemensam vårdnad eller
Socialnämnden	b. om båda föräldrarna i samband med att socialnämnden ska godkänna faderskapsbekräftelsen till nämnden anmäler att vårdnaden ska vara gemensam eller
Anmälan till SKV	c. om båda föräldrarna anmäler till skattemyndigheten att vårdnaden ska vara gemensam och något förordnande om vårdnaden inte tidigare har meddelats samt föräldrarna och barnet alla är svenska medborgare.
Domstol kan	För alla barn gäller vidare att en domstol kan flytta över vårdnaden från föräldrarna till en särskilt förordnad förmyndare när föräldrarna mer allvarligt brister i omsorgen om barnet (6 kap. 7 § FB). För ett barn som stadigvarande har vistats hos någon annan än föräldrarna kan fosterföräldrarna förordnas till förmyndare (6 kap. 8 § FB).
Underårig och förmyndare, delägare i samma dödsbo	Om en förmyndare eller en förmyndares make är delägare i samma dödsbo som den underårige får förmyndaren inte företräda den omyndige under bouppteckningen (11 kap. 2 § FB). Detta innebär att förmyndaren inte kan vara ställföreträdare för den underårige vid bouppteckningsförrättningen och inte heller vid bodelningen eller arvsförfarandet med anledning av dödsfallet. Bakgrunden är givetvis att förmyndaren och den underårige i dessa fall kan ha motstående intressen. I stället ska den underårige då representeras av en särskild förordnad god man. Bestämmelserna i 11 kap. 2 § FB reglerar inte en situation där barnets båda föräldrar är förmyndare men som varken är gifta eller sambo med varandra. Om ett barn i en sådan situation är delägare i samma dödsbo som en av föräldrarna bör den andre föräldern kunna företräda barnet vid förrättningen. Före den 1 januari 1988 var det vanligaste av motstående intressen mellan förmyndare och omyndig, att en efterlevande make och ett underårigt barn samtidigt var delägare i dödsboet efter en avliden make/förälder. Gemensamma barn har enligt den nya arvsordningen dock endast en rätt till efterlevande. Någon god man behöver således numera normalt inte förordnas för underåriga barn i dessa fall. Om det finns ett testamente efter den avlidne maken genom vilket både barn och den efterlevande blir dödsbodelägare eller om den efterlevande maken önskar upprätta ett reellt bodelande avtal med efterlevande inträder däremot ett behov av god man.

God man vid avstående

Observera att god man för den underårige ska förordnas om en förälder avstår en andel av sin arvs- eller testamentslott men inte om avståendet avser en viss bestämd egendom (jfr legat) eller hela lotten.

Brist i boet och underårige

Det har förekommit att man har underlåtit att förordna god man för underårige när en bouppteckning har visat brist i behållningen. Detta förfarande saknar emellertid stöd i lag och det kan framhållas att det särskilt vid brist i behållningen (reell eller fiktiv) kan finnas intressen att bevaka för den underårige.

Överförmyndaren

Den som företräder den underårige som god man vid en bouppteckningsförrättning behöver inte ha fått sitt förordnande beslutat vid tiden för förrättningen. Bouppteckningen kan dock inte registreras förrän överförmyndaren har förordnat den gode mannen.

8.5.4 Förvaltare

Förvaltare, 11:7 FB

Den som på grund av sjukdom, psykisk störning, försvagat hälsotillstånd eller liknande förhållande är ur stånd att vårda sig eller sin egendom får ställas under förvaltare. Om någon står under förvaltarskap enligt föräldrabalken företräder förvaltaren honom eller henne i alla angelägenheter som omfattas av uppdraget. Den som är ställd under förvaltare är med andra ord betagen sin rättsliga handlingsförmåga i dessa hänseenden (11 kap. 9 § FB). Ett förvaltarskap ska dock (till skillnad mot vad som tidigare gällde vid omyndigförklaring) anpassas till den enskildes behov i varje enskilt fall (jfr 11 kap. 7–8 §§ FB). Om en dödsbodeläggare står under förvaltarskap bör SKV därför kontrollera att förvaltarskapet omfattar en rätt för förvaltaren att företräda dödsbodelägaren vid boutredningen. Ett begränsat förvaltarskap är ofta kombinerat med ett godmanskap enligt 11 kap. 4 § FB (se nedan). Det är tingsrätterna som förordnar förvaltare.

8.5.5 God man enligt 11 kap. 4 § FB

En god man kan enligt 11 kap. 4 § FB förordnas när någon på grund av sjukdom, psykisk störning, försvagat hälsotillstånd eller liknande förhållande behöver hjälp med att bevaka sin rätt, förvalta sin egendom eller sörja för sin person. Den för vilken god man har förordnats är formellt bibehållen sin rättsliga handlingsförmåga även med avseende på det område förordnandet omfattar. Ett skäl till att förordna god man istället för att tillsätta en förvaltare är dock många gånger att huvudmannen inte kan förväntas ha förmåga eller möjlighet att vidta några rättsliga dispositioner; huvudmannen och den gode mannen kan inte förväntas vidta motstridande handlingar. Om en dödsbodeläggare står under godmanskap enligt 11 kap. 4 § FB

bör SKV kontrollera att godmanskapet omfattar en rätt för den gode mannen att bevaka dödsbodeläggarens rätt och därmed rätt att företräda dödsbodeläggarna vid boudredningen. Jfr 8.4.1.

**God man och
12:2 ÄktB**

En begäran av god man att huvudmannen som sin bodelningsandel ska få behålla sitt giftorätts gods enligt 12 kap. 2 § ÄktB kan godtagas om överförmyndaren lämnat sitt samtycke.

8.5.6 Okänd eller bortovarande delägare

God man

Om en arvinge eller testamentstagare inte själv kan bevaka sin rätt i ett dödsbo och förvalta sin lott, ska en god man förordnas för honom eller henne (11 kap. 3 § FB). Ett förordnande av god man blir aktuellt i följande fall:

I följande fall

1. Om en till namnet känd arvinge vistas på okänd eller avlägsen ort
2. Om det är ovisst om den döde har efterlämnat någon arvinge som har rätt till arv före Allmänna arvsfonden eller före eller tillsammans med en känd arvinge
3. Om det är känt att det finns en arvinge men både namn och vistelseort är okända
4. Om testamentstagare vistas på okänd eller avlägsen ort eller är till namnet okänd
5. Om det i annat fall behövs för att bevaka en bortovarandes rätt

SKV ska

SKV ska uppmärksamma dödsboet på behovet av god man i dessa fall, men det är dödsboet som hos överförmyndaren ansöker om att god man förordnas (11 kap. 3 § 2 st. FB).

8.5.7 Blivande ägare

Om det enligt ett förordnande i testamente eller annan rättshandling beror av en framtida händelse vem som ska erhålla all eller viss egendom efter den avlidne, ska en god man förordnas om det krävs för att bevaka den blivande ägarens rätt eller för att förvalta egendomen för den blivande ägarens räkning (11 kap. 3 § 5 p. FB). Detsamma gäller om egendomen först framdeles ska tillfalla någon med äganderätt.

Om det i ett testamente har förordnats att en fond eller stiftelse ska bildas för att förvalta kvarlåtenskapen eller del därav, kan det finnas ett behov av att förordna god man intill dess förvaltningen kan utövas på det sätt testator har föreskrivit.

Förordnande av god man enligt 11 kap. 3 § 6 p. FB avser de fall där egendomen ska ställas under förvaltning av god man enligt 12 kap. 9–11 §§ ÄB, dvs. i vissa fall där behov av skydd för ägarens rätt vid nyttjanderätt, legat och avkomsträtt föreligger.

8.5.8 Allmänna arvsfondens representation

God man

Om den avlidne inte har lämnat efter sig någon annan arvinge än Allmänna arvsfonden eller om fonden är testamentstagare, ska en god man förordnas för fonden (17 § lagen (1994:243) om Allmänna arvsfonden). I vissa fall behöver god man inte förordnas (18 § samma lag), nämligen

Behöver inte förordnas

1. om fonden genom testamente har uteslutits från arv och skäl saknas att klandra testamentet,
2. om boet visar brist och god man inte behövs för att ta vård om tillgångarna samt
3. om egendom som har tillfallit fonden som legat utgörs av pengar.

**Kammar-
kollegiet och
Allmänna arvsf.**

Allmänna arvsfonden förvaltas av Kammarkollegiet som en särskild fond och det är också kollegiet som bevakar fondens rätt till egendom (14–15 §§, lag enligt ovan). SKV ska underrätta Kammarkollegiet om dödsfall som berör Allmänna arvsfonden m.m. – se 9 § förordningen (1994:952) om allmänna arvsfonden. Observera att underrättelseskyldigheten gäller i samtliga fall dvs. även om dödsboanmälan görs istället för bouppteckning.

Om en god man har förordnats, företräder den gode mannen Allmänna arvsfonden vid bouppteckningsförrättningen. I annat fall ska fonden kallas genom Kammarkollegiet. Bevis om att Kammarkollegiet har kallats till förrättningen ska fogas till bouppteckningen.

Om Allmänna arvsfonden är arvinge kan Kammarkollegiet godkänna ett testamente till förmån för någon annan, jfr. 4 § lagen (1994:243) om Allmänna arvsfonden. Är det fråga om ett universellt förordnande som utesluter fonden från del i kvarlåtenskapen, upphör fonden att vara delägare genom Kammarkollegiets godkännande. Detta gäller även i de fall testamentet vinner laga kraft mot fonden pga. att Kammarkollegiet inte klandrar testamentet inom sex månader från delgivningen. Företes bevis om att Allmänna arvsfonden har blivit kallad till bouppteckningen ska lottläggningen vid registrering ske i enlighet med testamentet på sedvanligt sätt.

8.6 Bouppteckningens innehåll

Alltid

Enligt föreskrifterna i 20 kap. ÄB samt 15 och 19 §§ AGL ska en bouppteckning alltid innehålla uppgifter i följande hänseenden.

- Dagen för förrättningen (20 kap. 3 § ÄB)
- Den avlidnes fullständiga namn, personnummer, hemvist och

96 Bouppteckningsförrättningen *Avsnitt 8*

dödsdag (20 kap. 3 § ÄB)

- Efterlevande make eller efterlevande sambo (20 kap. 2 och 3 §§ ÄB)
- Tidigare avliden make och hans eller hennes efterarvingar (15 § 2 mom. 6 st. AGL)
- Arvingar och efterarvingar till den avlidne, deras släktskap med honom eller henne samt, beträffande bröstarvinge, uppgift om bröstarvingen är bröstarvinge till efterlevande make/maka (20 kap. 3 § ÄB)
- Testamente efter den avlidne samt universella testaments-tagare och testamentariska efterarvingar (20 kap. 2, 3 och 5 §§ samt 18 kap. 1 § ÄB)
- För underårig ska födelsedatum alltid anges (20 kap. 3 § ÄB)
- Vilka som har varit närvarande vid bouppteckningsförrättningen samt bevis om kallelse beträffande övriga som ska vara kallade (20 kap. 3 § 2 st. ÄB)
- Äktenskapsförord eller annan handling enligt vilken egendomen är enskild (20 kap. 5 § ÄB)
- Livförsäkring med förmånstagarförordnande (20 kap. 5 § ÄB)
- Den avlidnes tillgångar och skulder med i förekommande fall uppgift om vilken egendom som är enskild (20 kap. 4 § ÄB)
- Den efterlevande makens tillgångar och skulder med i förekommande fall uppgift om vilken egendom som är enskild (20 kap. 4 § ÄB)
- Om den efterlevande maken enligt 12 kap. 2 § ÄktB vid bodelning ska få mindre än hälften av giftorättsgodset (15 § 1 a mom. AGL)
- Om den efterlevande makens enskilda egendom ska dras in i bodelningen enligt 10 kap. 4 § ÄktB (15 § 1 a mom. AGL)
- Om ett särkullbarn frivilligt har avstått från sitt arv till förmån för den efterlevande maken/makan enligt 3 kap. 9 § ÄB
- Bostad och bohag som i ett samboförhållande har anskaffats för gemensamt begagnande med uppgift om vem av samborna egendomen tillhör och vilka skulder som hänför sig till egendomen (20 kap. 4 § ÄB)
- Vem som har varit bouppgivare och hans eller hennes skriftliga försäkran på heder och samvete (20 kap. 6 § ÄB)
- Vilka som varit förrättningsmän och deras skriftliga intyg (20 kap. 6 § ÄB)
- Försäkran enligt 19 § 4 mom. AGL

9 Tillgångar och skulder

Prop. 2003/04:17, Prop. 1986/87:1, Prop. 1958:B 23

9.1 Inledning

IDL och ÄB

De grundläggande civilrättsliga bestämmelserna om vad en bouppteckning ska innehålla med avseende på egendomsredovisning finns i 20 kap. 4 och 5 §§ ÄB. För dödsbon med internationell anknytning finns bestämmelser i 2 kapitlet lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo (IDL). Dessa civilrättsliga regler kompletteras av AGL:s skatterättsliga regler om vad SKV har att beakta, när den i bouppteckningen redovisade egendomen ska värderas och fördelas vid lottläggningen i ett arvsskatteärende. SKV:s granskning av de uppgifter om tillgångar och skulder som lämnas i en bouppteckning omfattar med andra ord två olika led:

AGL

Granskningen

1. att redovisningen är korrekt ur civilrättslig ("formell") synvinkel. Om så inte är fallet kan registrering vägras (20 kap. 9 § ÄB), och

2. att de skatterättsliga reglerna för värdering m.m. i AGL har följts. Om det brister därvidlag, ska bouppteckningen visserligen registreras men SKV får efter eventuell utredning justera värdena i sitt beslut när arvsskatten bestäms.

SKV ska självmant bevaka att AGL:s värderingsregler tillämpas. Detta gäller oberoende av om det från arvsskattesynpunkt är till fördel eller till nackdel för dödsboet.

Antecknas i bpt

Samtliga boets tillgångar och skulder ska antecknas i bouppteckningen så som de förelåg vid tidpunkten för dödsfallet eller, vid bouppteckning med anledning av dödförklaring, den antagna dödsdagen. Tillgångarna och skulderna ska tas upp till ett visst belopp. Om en tillgång eller skuld har uppkommit efter dödsfallet, ska den inte tas med. Undantag gäller dock för begravningskostnader och bouppteckningskostnader, se avsnitt 9.5.13 och 9.5.14.

Efter dödsfallet

Den avlidne var gift

Om den avlidne var gift, ska även den efterlevande makens tillgångar och skulder vid tiden för dödsfallet antecknas och värderas (se avsnitt 6 och 9.2).

**Enskild och
giftorätts gods**

Giftorätts gods och enskild egendom ska tas upp var för sig. Det gäller även för skulder som ska redovisas som antingen tillhörande giftorätts godset eller den enskilda egendomen.

**Sambo begärt
bodelning**

Om en efterlevande sambo har begärt bodelning, ska bouppteckningen innehålla uppgift om bostad och bohag som någon av samborna har förvärvat för gemensamt begagnande. Vid en begäran om täckning för skuld ur sådan egendom, ska den efterlevande sambons samtliga tillgångar och skulder antecknas och värderas (avsnitt 9.3).

**Fri
förfoganderätt**

Om den avlidne har innehaft egendom med fri förfoganderätt, ska denna egendom ibland räknas in i den skattepliktiga behållningen trots att egendomen egentligen inte tillhör den avlidnes bo (13 § AGL). Detta gäller sådan egendom som

1. den avlidne enligt 3 kap. ÄB har fått genom arv efter en tidigare avlidne make, eller
2. den avlidne har fått på grund av testamente med förordnande om efterarv

Egendomen ska i dessa fall tas upp bland tillgångarna i bouppteckningen efter den efterlevande, allt givetvis under förutsättning att egendomen finns kvar på dödsdagen. Om den sist avlidne i stället ägde en andel i den först avlidne makens eller testatorns oskiftade dödsbo, redovisas andelen som en tillgång. Observera att det oskiftade dödsboet då ska redovisas särskilt, se avsnitt 9.4.17. Även egendom som en omgift änka eller änklings har innehaft med fri förfoganderätt efter den förste maken ska redovisas i bouppteckningen (angående bodelning i arvsskatteärendet när så är fallet se avsnitt 12.8.2).

**Innehavd förmån
genom
testamente**

**Fideikommiss-
rätt**

**Skulder
svarande mot
inteckning, m.m.**

Egendom som den avlidne på grund av testamente har innehaft med nyttjanderätt, rätt till ränta eller avkomst eller liknande förmån eller med sådan rätt som avses i 8 § 2 st. AGL (fideikommissrätt) ska inte tas upp som tillgång i bouppteckningen. Skulder för vilka sådan egendom svarar på grund av inteckning eller eljest ska på motsvarande sätt inte räknas av. Den som har fått äganderätten till den belastade egendomen kan ha beskattats för denna redan i samband med testators död (6 § 2 st. AGL). I annat fall inträder skattskyldigheten i och med nyttjanderättshavarens (eller motsv.) död. Arvsbeskattningen för äganderättsförvärvet sker dock inte i arvsskatteärendet med anledning av bouppteckningen efter nyttjanderättshavaren, utan efter deklaration (45 § 1 st. A) 3 p. AGL). Om den avlidne har innehaft egendomen med rätt enligt 8 § 2 st. AGL (fideikommissrätt) ska till bouppteckningen efter honom fogas en skriftlig uppgift med fullständigt namn och hemvist på den till vilken egendomen genom dödsfallet har övergått (50 § AGL). SKV ska vid behov

anmana den skattskyldige att ge in deklaration avseende förvärvet. Om förvärvaren inte fullgör sin deklarationsskyldighet kan vite föreläggas (67 § 1 st. AGL). Deklaration av arvfallen egendom behandlas vidare i avsnitt 16.

SKV:s undersökning

SKV kan som regel utgå från att redovisningen av tillgångar och skulder i en bouppteckning är riktig, dvs. att ingen egendom har utelämnats och att den egendom som har tagits upp har ägts av den avlidne. Om det finns anledning att anta att egendom som den avlidne har innehaft med nyttjanderätt eller liknande förmån felaktigt har tagits upp bland tillgångarna bör SKV dock undersöka om så är fallet. Framför allt kan detta bli aktuellt när det framgår av bouppteckningen med anledning av efterlevande makens död, att makarna har inbördes testamente. Undersökningen sker enklast genom en jämförelse med bouppteckningen efter den först avlidne maken.

Misstanke om oriktighet

Fall kan givetvis tänkas där SKV har anledning att misstänka att allt inte har uppgivits eller att tillgångar och skulder blivit upptagna på ett sätt som för tanken till osant intygande eller skattebrott. Hur SKV i en sådan situation bör förfara lämnas därhän i denna handledning. Det erinras dock om att SKV kan som ett villkor för registrering (20 kap. 9 § ÄB) förelägga dödsboet vid vite att avhjälpa bristen (t.ex. att komma in med ett värderingsintyg) eller inför arvsskattens bestämmande utfärda ett motsvarande föreläggande (67 § 1 st. AGL). Enligt 67 § 2 st. AGL kan SKV också förelägga bouppgivaren vid vite att med ed fästa riktigheten av lämnade uppgifter.

Bouppgivares edgång

Dödsbodelägares edgång

Även dödsbodelägare m.fl. kan åläggas motsvarande edgång. Om föreläggandena har efterkommits, torde registrering av bouppteckningen inte kunna vägras. Däremot står det SKV fritt att efter eget bedömande ta upp och värdera tillgångar och skulder i arvsskattebeslutet (stegen) med frångående av bouppgivarens och förrättningsmännens uppgifter.

Misstanke om brott

Kvarstår misstanken om brott ska skattekontoret informera SKV:s huvudkontor om detta. Det är huvudkontoret som utreder frågan vidare.

9.2 Efterlevande makes egendom

Tillgångar och skulder

Om den avlidne var gift, ska alltid den efterlevande makens tillgångar och skulder antecknas i bouppteckningen. Tillgångarna ska värderas och skulderna anges till sina belopp, allt vid tidpunkten för dödsfallet (20 kap. 4 § 2 st. ÄB). Giftorättsgods och enskild egendom tas upp var för sig.

Var för sig

Bodelningsreglerna i ÄktB och reglerna om efterarv i ÄB medför att makarnas egendom ska förtecknas var för sig. I fråga

Samägd	om samägd egendom där makarna äger hälften vardera bör egendomen dock kunna förtecknas gemensamt. Om någon eller båda makarna äger även annan egendom får då i bouppteckningen värdet av makens andel i den samägda egendomen föras in som en särskild post i förteckningen över hans eller hennes tillgångar. Detsamma gäller makens andel i egendom som maken äger tillsammans med annan än maken.
Även enskild	Observera att den efterlevande makens egendom ska förtecknas och värderas särskilt även om den inte ska ingå i bodelningen med anledning av makens död. Detta betyder att dödsboet i bouppteckningen ska redovisa även den efterlevande makens enskilda egendom och sådan egendom som avses i 10 kap. 3 § ÄktB, t.ex. egendom som den efterlevande maken har fått genom bodelning efter en i ett tidigare äktenskap avlidne make (jfr avsnitt 6.3.2). Att dessa uppgifter ska tas upp i bouppteckningen efter den först avlidne maken är nödvändigt för att en korrekt proportionering av efterarv/arv ska kunna göras vid den efterlevande makens död. Om det inte finns några legala eller testamentariska efterarvingar till den först avlidne maken kan kravet på redovisning av den efterlevande makens enskilda egendom och sådan egendom som avses i 10 kap. 3 § ÄktB dock efterges (jfr dock avsnitt 6.2). Den efterlevande maken kommer då att inneha all egendom med full äganderätt, dvs. både sin egen och vad han eller hon har fått efter den först avlidne maken. Någon uppdelning (proportionering) blir inte heller aktuell vid den efterlevande makens död (se Bratt m.fl. 7:6).
Proportionering	

9.3 Efterlevande sambos egendom

Sambo begärt bodelning	Om den avlidne har efterlämnat en sambo som har begärt bodelning, ska i bouppteckningen särskilt förtecknas och värderas bostad och bohag som samborna har förvärvat för gemensamt begagnande. Egendomen ska förtecknas och värderas särskilt för var och en av samborna. Skulder som hänför sig till egendomen, t.ex. på grund av pantsättning, ska på motsvarande sätt antecknas särskilt för vardera sambon.
Avtal mellan sambor om fördelning	Om samborna har träffat avtal om en annan grund för fördelning av sina tillgångar än den som sambolagen anger, kan ett behov av mer fullständig redovisning av den efterlevande sambons egendom uppkomma (jfr NJA 1992 s. 607).
Begäran att få täckning för annan skuld	Om den efterlevande sambon eller den avlidne sambons övriga dödsbodelägare begär att få täckning för annan skuld ur sambornas gemensamma egendom, ska den efterlevande sambons samtliga tillgångar och skulder förtecknas och fördelas i bouppteckningen (20 kap. 4 § 3 st. ÄB). Detta är nödvändigt för att kunna bedöma om avräkning ska ske mot den gemensamma

Tilläggsbpt.

egendomen. Om den efterlevande sambon framställer en begäran om täckning för annan skuld först efter bouppteckningsförrättningen, ska en tilläggsbouppteckning förrättas inom tre månader från det att begäran framställdes (20 kap. 10 § 2 st. ÄB).

9.4 Tillgångar

9.4.1 Allmänt

Enligt 20 kap. 4 § 1 st. ÄB ska den dödes tillgångar antecknas i bouppteckningen sådana de var på dödsdagen. Med tillgångar avses därvid sådan egendom som har eller brukar ha ett förmögenhetsvärde. Efterlämnad egendom som normalt inte har något ekonomiskt värde, t.ex. brev och dagböcker, och som med andra ord inte skulle inbringa något vid en försäljning, behöver inte redovisas. Även om det någon gång skulle kunna finnas ett ekonomiskt värde i denna typ av egendom, t.ex. om dagboken är skriven av en framstående författare, behöver egendomen inte antecknas bland tillgångarna (jfr dock nedan avseende immateriella rättigheter, avsnitt 9.4.13).

**Avbetalnings-
gods**

Avbetalningsgods ska tas upp bland tillgångarna även om det finns ett äganderättsförbehåll. Den restskuld som åvilar godset utgör på motsvarande sätt en avdragsgill skuld.

**Fri
förfoganderätt**

Sådan egendom som den avlidne har innehaft med fri förfoganderätt värderas på samma sätt som om han eller hon hade haft egendomen med äganderätt (24 § 1 st. AGL).

**Fideikommiss-
rätt**

Egendom som den avlidne har innehaft med sådan rätt som avses i 8 § 2 st. AGL (fideikommissrätt), värderas som om han eller hon hade erhållit egendomen med nyttjanderätt (24 § 2 st. AGL).

**Belastad med
nyttjanderätt,
motsv.**

Om egendomen som den avlidne har innehaft är belastad med nyttjanderätt eller annan sådan rätt, ska egendomens värde reduceras med rättighetens kapitaliserade värde. I de fall rättigheten gäller på livstid för två eller flera efter varandra, beräknas kapitalvärdet efter den yngstes levnadsålder (25 § AGL). Beräkningen av kapitalvärdet behandlas i avsnitt 9.4.11.

**Individualisering
av tillgångar**

I bouppteckningen ska egendomen redovisas med en viss individualisering av de olika tillgångarna. Hur långt SKV bör upprätta kravet på specifikation av egendomen får avgöras från fall till fall. En fastighet ska alltid tas upp under sin rätta officiella beteckning. Bouppteckningen är nämligen i dessa fall en lagfartsgrundande handling. En felaktig fastighetsbeteckning ska normalt inte rättas genom en tjänsteanteckning om det inte avser kommunbeteckningen, utan SKV får ta kontakt med ingivaren för nödvändig komplettering. När det gäller fastigheter

som ännu inte har fått någon registerbeteckning torde få krävas att dödsboet genom fastighetsbildningshandlingar eller andra sådana dokument individualiserar fastigheten så långt det är möjligt. Med avseende på annan egendom ska tillgångarna i bouppteckningen vara redovisade så att det klart framgår vad som avses med varje enskild post. Redovisningen ska vidare kunna tjäna som underlag för SKV:s bedömning av de värden som har satts på de olika tillgångarna.

Värdet vid dödsfallet

I bouppteckningen ska tillgångarna tas upp till de värden som de hade vid dödsfallet (20 kap. 4 § 1 st. ÄB). Vid en dödförklaring görs värderingen per den antagna dödsdagen (NJA 1940 s. 553).

Förrättningsmännens ansvar

Närmare bestämmelser om hur värderingen ska göras finns inte i ÄB utan i AGL. Förrättningsmännen ansvarar genom sina underskrifter för riktigheten av de åsatta värdena. Bouppteckningen kan därför registreras utan att SKV prövar värderingen, allt givetvis under förutsättning att bouppteckningen i

SKV:s prövning

övrigt uppfyller de civilrättsliga kraven i ÄB och att det inte föreligger uppenbara fel (jfr avsnitt 9.1). Enligt 20 § AGL ska de värden som har angetts i bouppteckningen också läggas till grund för SKV:s bedömning i arvsskatteärendet, dock endast under förutsättning att föreskrifterna i 21–23 §§ AGL inte skulle medföra en annan värdering. Lagstiftarens avsikt har således varit att bouppteckningsförrättarna i allmänhet ska följa de värderingsregler som finns föreskrivna i AGL (Bratt m.fl. 10:3). Om bouppteckningsförrättarna inte har tillämpat dessa värderingsregler måste SKV självmant sätta nya värden i enlighet med föreskrifterna i 21–23 §§ AGL. Det innebär i praktiken att en bouppteckning där tillgångarna inte har värderats enligt AGL, kan komma att registreras i befintligt skick samtidigt som SKV i protokollet i beskattningsärendet (stegen) antecknar andra och enligt 21–23 §§ AGL korrekta värden på tillgångarna (jfr Walin II s. 135 f. och Bratt m.fl. 10:3 f). Om det av en bouppteckning framgår att någon arvsbeskattning inte blir aktuell, kan SKV:s granskning av tillgångar och skulder ske mer summariskt (se JO 1970 s. 65).

Skattskyldighetens inträde

Enligt 21 § 1 st. AGL ska värderingen av tillgångarna ske med hänsyn till förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde. Skattskyldigheten inträder enligt huvudregeln vid arvlåtarens eller testators död (5 § AGL). Att värderingen för viss egendom, exempelvis fast egendom, kan vara att hänföra till en annan tidpunkt än dödsdagen framgår nedan av redogörelsen för värdering av olika typer av tillgångar. Angående skattskyldighetens inträde vid framskjutna och svävande förvärv enligt 6–9 §§ AGL, se avsnitt 13.2.2 och 13.2.3.

Egendoms nedgång i värde	Egendom kan ha gått ned i värde efter den i lagen anvisade värderingstidpunkten. När det gäller fast egendom som har gått ned i värde efter det att fastigheten åsattes ett taxeringsvärde men före dödsfallet, finns det undantagsregler i 22 § 2 mom. AGL (se avsnitt 9.4.2). Om en nedgång av värdet har skett efter dödsfallet kan även det i exceptionella fall beaktas vad avser fast egendom och på börs eller annan marknad noterad aktie, obligation eller därmed jämförlig värdehandling (27 § AGL). Dödsboet ska då, innan arvsskatten fastställs, till regeringen (finansdepartementet) ge in en ansökan om att skatten ska beräknas på ett lägre värde än det värde som enligt AGL:s värderingsregler annars skulle ligga till grund för arvsbeskattningen. Under vilka förutsättningar nedsättning kan medges behandlas i avsnitt 9.4.2 och 9.4.5. Regeringens handläggning av ansökningar om nedsättning av värdet brukar dra ut på tiden. I praktiken påverkar sådana framställningar därför sällan SKV:s beslut i arvsskatteärendet. SKV får med andra ord värdera egendomen enligt de vanliga värderingsreglerna vid arvsbeskattningen.
Ansökan till regeringen	
Dödsboet avser ansöka	Om dödsboet har meddelat att de avser att till regeringen göra en framställan i enlighet med 27 § AGL bör dödsboet informeras om tidpunkten för registreringen av bouppteckningen före det att registreringen verkligen äger rum. Detta för att dödsboet ska ha möjlighet att slutföra sin ansökan.
Bifall sällsynt	Under början av år 2001 inträffande en markant börsnedgång. Det medförde att en ansevärd mängd ansökningar enligt 27 § AGL tillställdes regeringen. Det är ytterst sällsynt att ansökningarna bifalls.
Anstånd med betalning av skatt	Beträffande de fall där anstånd har medgivits med skattens erläggande kan regeringen vidare efterge eller sätta ned återstående skatt, om den skattepliktiga egendomen har förlorat i värde (57 § 2 st. AGL). Denna möjlighet till eftergift gäller alla slags tillgångar och förutsätter inte att värdenedgången har inträffat före tidpunkten för arvsskattens fastställande. Några andra möjligheter att få lägre arvsskatt på grund av att egendomen har minskat i värde föreligger inte enligt AGL. Om ett dödsbo i andra fall önskar få arvsskatten eftergiven eller nedsatt på grund av att egendomen har minskat i värde, är dödsboet med andra ord hänvisat till att ansöka om nåd hos regeringen enligt 58 a § AGL.
Begäran om komplettering	SKV ska fatta sitt beslut i arvsskatteärendet på grundval av de uppgifter som har lämnats i bouppteckningen och de handlingar som har fogats vid denna. Om det finns brister i utredningsmaterialet får SKV begära att bouppteckningen kompletteras med nödvändiga intyg eller annan utredning. Med avseende på aktier, obligationer och därmed jämförliga värdepapper ska vissa

bevis och intyg alltid ges in till SKV (26 § AGL). Om det är uppenbart att arvsskattens storlek inte kan påverkas av värderingen av en viss tillgångspost, t.ex. ett mindre antal premieobligationer, bör SKV dock kunna underlåta att begära in det i och för sig obligatoriska värderingsintyget. I övrigt får kraven på utredning avgöras från fall till fall. Om det saknas förutsättningar för att få fram ytterligare meningsfylld information saknas anledning att vidhålla utredningskravet. Värderingsintyg bör normalt inte krävas in i de fall där SKV efter en summarisk bedömning av egendomsredovisningen finner att arvsbeskattning inte kan komma ifråga. Skulle å andra sidan SKV konstatera att värderingen kan få betydelse för proportionering av efterarv/arv i ett senare skede, bör värderingsintyg fordras in trots att arvsskatt inte ska utgå vid den först avlidne makens eller testatorns död, t.ex. när en efterlevande make har en stor aktiepost som är enskild egendom och efterarvingar finns på den först avlidne makens sida.

Hur olika slags tillgångar värderas och särskilda frågor i anslutning därtill behandlas nedan i avsnitt 9.4.2–9.4.19.

9.4.2 Fast egendom

Definition	Egendom delas in i två huvudgrupper, nämligen fast egendom och lös egendom. Vad som är fast egendom definieras i 1 och 2 kap. jordabalken (JB). All övrig egendom är lös egendom. Fast egendom är fastigheter och vissa tillbehör till fastigheterna. Observera dock att sådana industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § JB vid arvsbeskattningen ska tas upp särskilt och värderas som lös egendom.
Fastighets officiella registerbeteckning	Varje fastighet har en officiell registerbeteckning där kommunens namn alltid anges först i registerbeteckningen t.ex. Jönköping Pumpen 8. Bouppteckningen är en lagfartsgrundande handling. SKV ska därför alltid se till att den fasta egendomen har angetts med sin officiella fastighetsbeteckning. En felaktig uppgift om kommun i fastighetsbeteckningen får rättas genom en tjänsteanteckning. Vad gäller andra felaktigheter måste SKV alltid begära att ingivaren inkommer med en justering. När det gäller fastigheter som ännu inte har fått någon registerbeteckning, får fastigheten individualiseras så långt det är möjligt genom fastighetsbildningshandlingar eller andra sådana dokument.
Får rättas	
Saknas	
Lagfarne ägarens tillgång	En fastighet ska tas upp bland den lagfarne ägarens tillgångar. Om den avlidne är lagfaren ägare får en dold samäganderätt för t.ex. en efterlevande make redovisas som en belastning på den avlidnes egendom och en tillgång för den efterlevande maken (Walin II s. 137). En förutsättning för att den dolda samäganderätten ska kunna beaktas när arvsskatten bestäms är dock att det
Dold samäganderätt	

har givits in utredning som visar att det finns en sådan rätt (jfr NJA 1986 s. 83).

Taxeringsvärde

Enligt 22 § 1 mom. AGL ska fast egendom tas upp till det taxeringsvärde (markvärde och byggnadsvärde) som gällde under kalenderåret före dödsfallet. Detta gäller även vid värdering av fast egendom som ingår i ett oskiftat dödsbo i vilket den avlidne har en andel, se avsnitt 9.4.17. Ett taxeringsvärde är bindande för SKV vid arvsbeskattningen.

Taxeringsvärde saknas

Om en fastighet saknar taxeringsvärde, t.ex. på grund av att den är nybildad, ska dödsboet begära hos SKV att fastigheten värderas till ledning för bestämmande av arvsskatten (22 § 2 mom. 3 st. AGL). Om det är uppenbart att värdet på fastigheten inte överstiger 50 000 kr, behöver särskild värdering inte göras.

Annat värde än taxeringsvärdet året innan

Två fall, när ett annat värde än föregående års taxeringsvärde ska läggas till grund för arvsbeskattningen, regleras i 22 § 2 mom. 1 och 2 st. AGL, nämligen

1. om fastigheten har gått ned i värde på grund av olycks-händelse (eldsvåda, översvämning eller annan liknande händelse) eller väsentlig förändring (att en byggnad eller annan anläggning eller tillbehör har tagits bort, att skogsavverkning skett, eller nedläggning eller väsentlig förändring av en rörelse i vilken fastigheten har använts har skett eller liknande anledning) eller

2. om fastigheten har gått upp i värde genom fortsatt bebyggelse, ny-, till-, eller ombyggnad, väsentlig förändring av en rörelse i vilken fastigheten har använts eller annan liknande anledning.

Ansökan till SKV

I båda fallen ska SKV på ansökan särskilt värdera fastigheten till ledning för bestämmande av arvsskatten. Med avseende på ned-sättning av värdet kan endast skattskyldig, bouppteckningsman och testamentsexekutor framställa en sådan begäran hos SKV. Å andra sidan är det endast SKV som kan begära en värdering på grund av att fastighetens värde har ökat. Om en fastighet har ökat i värde ska det anges i bouppteckningen. SKV får sedan pröva om skäl föreligger att föranstalta om särskild värdering till ledning för arvsskatteberäkningen. Det taxeringsvärde som åsatts ska företes vid bouppteckningsärendet (26 § 2 st. AGL). Ett särskilt satt värde enligt 22 § 2 mom. AGL är, till skillnad från ett taxeringsvärde, inte bindande vid arvsbeskattningen utan ska endast tjäna till ledning (se Bratt m.fl. 10:13 och Englund-Silfverberg s. 32). Vanligen finns det inte anledning att frånga den särskilda värderingen.

Fast egendom enligt IL

Om fast egendom enligt IL ingår i en näringsverksamhet gäller särskilda värderingsregler (22 § 3 mom. AGL). Se avsnitt 9.4.19.

Byggnad på annans mark	En byggnad på annans mark är civilrättsligt lös egendom – byggnad å ofri grund – men värderas skatterättsligt som fast egendom (20 § 3 st. AGL). En byggnad på annans mark ska därför redovisas med sitt taxeringsvärde avseende byggnadsvärdet, året före dödsåret. Även beträffande tomträtter är det väsentligt att fastighetsbeteckningen är korrekt återgiven i bouppteckningen.
Tomträtt	
Tomträtts värde	Det vanligaste fallet av byggnad på annans mark är tomträtt. Angående värdering av själva tomträtten, se avsnitt 9.4.4.
Fastighetsförsäljning ej klar före dödsfallet	Om en säljare av en fastighet dör innan överlåtelsen blivit definitivt genomförd, dvs. innan köpebrev har utfärdats eller tillträde har skett uppkommer frågan om fastigheten alltjämt ska anses utgöra en tillgång i den avlidne fastighetssäljarens dödsbo eller om i stället hans eller hennes fordran på köpeskillingen eller återstoden av köpeskillingen ska tas upp som tillgång. Den normala gången vid en fastighetsförsäljning är att säljaren och köparen först upprättar ett köpekontrakt, i vilket de tar in de villkor som ska gälla för överlåtelsen. Många gånger sker äganderättsövergången redan i och med köpekontraktet. I ett sådant fall ska den avlidne säljarens fordran på köpeskillingen (inte fastigheten) tas upp som en tillgång i bouppteckningen. Ofta innebär villkoren för överlåtelsen dock att äganderättsövergången ska fullbordas först vid en senare tidpunkt, tillträdesdagen. Är avtalet giltigt mellan säljaren och köparen ska även i detta fall säljarens fordran på återstående köpeskillning (inte fastigheten) tas upp som tillgång (se Bratt m.fl. 10:12 med anförda rättsfall samt NJA 1995 s.183). Är det köparen av en fastighet som avlider ska i motsvarande mån fastigheten tas upp som en tillgång i bouppteckningen och hans eller hennes skyldighet att utge köpeskillning som en skuld i boet. Fastigheten tas upp till taxeringsvärdet och den obetalda köpeskillingen till sitt nominella belopp. SKV kan vid behov fordra att köpehandlingarna ges in.
Fastighet gått ned i värde efter taxering Regeringen	Om en fastighet har gått ned i värde efter den tidpunkt som näst föregående taxeringsvärde avser, kan regeringen under vissa förutsättningar medge att arvsskatten ska beräknas på ett lägre värde än det som enligt AGL:s regler annars skulle ligga till grund för arvsbeskattningen (27 § AGL), nämligen <ol style="list-style-type: none">1. om värdenedgången är väsentlig och2. arvsskatten uppgår till minst 3 000 kr på denna lott och3. det är uppenbart att ett skatteuttag utan hänsyn till värdenedgången skulle vara oskäligt betungande.
Ansökan till regeringen	En ansökan om nedsättning av värdet måste ges in till regeringen före arvsskattens fastställande. De strikta förutsätt-

	<p>ningarna för med sig att nedsättning enligt 27 § AGL blir aktuell endast i exceptionella fall. I praktiken påverkar sådana ansökningar inte SKV:s handläggning av arvsskatteärendet (se 9.4.1).</p>
Fastighet i utlandet	<p>Någon särskild bestämmelse för värdering av fastigheter i utlandet finns inte i AGL. I avvaktan på en sådan kan tills vidare godtagas ett värde om 75 % av ett väl utrett marknadsvärde. Detta förutsätter att den interna lagstiftningen inte anger ett annat högre värde som ska ligga till grund vid arvsbeskattning. Om det föreligger svårigheter att få fram ett marknadsvärde kan istället ett värde motsvarande vårt taxeringsvärde godtagas som värde, men då utan reducering.</p>
Olika skattevärden i vissa länder	<p>I vissa länder åsätts fastigheterna ett värde vid den löpande beskattningen och ett annat värde vid dödsfall. Till dessa länder hör Finland och även Norge. SKV bör i dessa fall uppmärksamma dödsboet på förhållandet och närmare utreda om fel värde kommit till användning. Särskilt viktigt är detta om dödsboet kommer att ansöka om eftergift av arvsskatt med stöd av dubbelbeskattningsavtalet med något av länderna. Om fel värde använts innebär det att SKV måste överklaga arvsskattebeslutet och åberopa det värde som beskattningsmyndigheten i värdlandet använde sig av.</p>
Finland och Norge	
EG-rätten	<p>Svea hovrätt har i beslut den 2001-06-25, ÖÅ 7604-00, funnit att de värderingsbestämmelser som Sverige tillämpar beträffande utomlands belägen fast egendom inte strider mot EG-rätten. Hovrättens ledamöter var dock inte eniga varför det kan förväntas att ett nytt ärende kommer upp till prövning inom kort. (Jämför Silfverberg s. 181f.)</p>

9.4.3 Lös egendom, allmänt

Lös egendom ska i princip tas upp till sitt marknadsvärde. Därmed avses inte det högsta möjliga pris som egendomen skulle kunna tänkas betinga utan det värde som egendomen skulle inbringa vid en med tillbörlig omsorg genomförd försäljning för att avveckla dödsboet (23 § F 2 st. AGL). Lagen innehåller dock ett flertal specialbestämmelser för värderingen av olika typer av lös egendom. Hur de olika slagen av lös egendom behandlas och värderas arvsskattemässigt framgår nedan.

9.4.4 Tomträtt

Med tomträtt avses nyttjanderätt till fast egendom. Den fastighet som tomträdden är upplåten i ska i bouppteckningen anges med sin officiella registerbeteckning. SKV behöver inte kontrollera om tomträdden är inskriven i fastighetsregistret. Som har framgått ovan (avsnitt 9.4.2) värderas en byggnad på annans mark i arvsskattesammanhang som fast egendom. Den värdering av

själva tomträten som nämns i 23 § A AGL, kommer således att avse endast själva nyttjanderätten, dvs. skillnaden mellan nyttjanderättens värde och den överenskomna tomträttsavgäldens värde. De kapitaliserade värdena av rättighet och skyldighet tar normalt ut varandra så att något nettovärde regelmässigt inte uppkommer. Något särskilt värde för tomträten behöver därför inte tas upp i bouppteckningen (jfr NJA 1959 s. 304 och Bratt m.fl. 11:3). Det kan ifrågasättas om den beräkning som låg till grund i NJA 1959 s. 304 alltså är riktig. Tomträttsavgälderna har inte följt med i den allmänna prisutvecklingen varför det kan finnas fall där nettovärde uppstår.

9.4.5 Aktier och andra värdepapper

Aktier, andelar i värdepappersfonder, konvertibla skuldebrev, optionsrätter (teckningsoptioner), teckningsrätter, delrätter och liknande, obligationer (både med löpande ränta och premieobligationer), förlagsbevis och liknande värdepapper ska värderas enligt 23 § B AGL. Värderingen av aktier och andra värdepapper är dock inte enhetlig.

1. Aktier som är inregistrerade på Stockholmsbörsen, aktier som är noterade på utländsk börs, andelar i värdepappersfonder och andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt (t.ex. konvertibler, teckningsrätter, delrätter, teckningsoptioner m.fl.) ska i en bouppteckning tas upp till 75 % av det noterade värdet (23 § B 1 st. AGL). Att värdet reducerats med 25 % beror bl. a. på att de bär på en latent skatteskuld avseende reavinstskatt.

Stockholmsbörsen

De aktier som är inregistrerade vid Stockholmsbörsen tas upp på börsens officiella fondlista, A-listan. I en bouppteckning ska dessa aktier tas upp till 75 % av lägsta betalkurs på dödsdagen. Har inget avslut skett på börsen den dagen, används istället den lägsta köpkursen. Om inte heller någon köpkurs har noterats på dödsdagen, får motsvarande noteringar på den därpå följande börsdagen ligga till grund för värderingen. Enligt 26 § 3 st. AGL ska intyg om aktiernas värde fogas till bouppteckningen. A-listan och övriga officiella listor kan erhållas från hemsidan för Stockholmsbörsen, www.stockholmsborsen.se. Flertalet dagstidningar publicerar fortlöpande officiella noteringslistor. Endast undantagsvis bör det finnas anledning att kräva in värderingsintyg avseende mindre poster av denna typ av aktier och andra omsatta värdepapper.

Utländsk börs

För aktier som är noterade på utländsk börs tillämpas samma värdering som för svenska aktier registrerade vid Stockholmsbörsen. Det innebär att dessa tas upp till 75 % av värdet oavsett om de är att betrakta som inregistrerade eller noterade på den utländska börsen. Intyg om värdet utfärdas av bank, börsmäklare

eller annan sakkunnig (26 § 3 st. AGL). Här ska uppmärksammas att det inte alltid framgår av de intyg som börsmäklare och andra sakkunniga utfärdar om aktien är svensk eller utländsk. SKV kan då begära komplettering av intyget.

**Värdepapper,
exkl. aktier**

För att andra värdepapper än aktier ska omfattas av värderingsregeln krävs att värdepapperet omsätts marknadsmässigt. Det innebär att handeln måste vara kontinuerlig och inte lokalt begränsad (jfr Bratt m.fl. 11:18). Värdet ska styrkas med intyg enligt 26 § 3 st. AGL. Med avseende på de värdepapper som är direkt knutna till på Stockholmsbörsen inregistrerade aktier, t.ex. teckningsrätter, redovisar Stockholmsbörsen värdepapperens dagsnoteringar på A-listan.

Olika aktieslag

Observera att om det i ett bolag finns olika aktieslag och något eller några av dem är registrerade vid börsen medan andra inte är det, ska samtliga dvs. även de aktier som inte är registrerade, värderas enligt vad som har sagts ovan (23 § B 3 st. AGL – jfr Bratt m.fl. 11:12).

**Justering av
värdet**

Om den noterade kursen för t.ex. aktierna inte motsvarar vad en försäljning under normala förhållanden skulle kunna inbringa, kan värdet justeras uppåt eller nedåt (23 § B 4 st. AGL). Det kan t.ex. vara fallet om det är fråga om en mycket stor aktiepost. Möjligheten att tillämpa denna värderingsregel torde föreligga endast i exceptionella fall (se Bratt m.fl. 11:12 och NJA 1961 s. 301). Om det blir aktuellt ska aktierna i bouppteckningen tas upp till 75 % av det tänkta försäljningspriset.

**Aktier och
värdepapper gått
ned i
värde/kursfall**

Om aktierna eller värdepapperen har gått ned i värde efter dödsfallet kan regeringen under vissa förutsättningar medge att arvsskatten ska beräknas på ett lägre värde än det noterade (27 § AGL), nämligen

- a. om värdet har sjunkit med minst en fjärdedel och
- b. arvsskatten annars skulle uppgå till minst 3 000 kr på dessa lotter och
- c. det är uppenbart att ett skatteuttag utan hänsyn till värdenedgången skulle vara oskäligt betungande.

**Ansökan om
nedsättning**

En ansökan om nedsättning av värdet måste ges in till regeringen innan arvsskatten fastställs. De strikta förutsättningarna för med sig att nedsättning enligt 27 § AGL endast blir aktuell i exceptionella fall. I praktiken påverkar en sådan ansökan inte SKV:s handläggning av arvsskatteärendet (jfr 9.4.1).

2. Aktier som inte är inregistrerade vid börs men som ändå omsätts marknadsmässigt och därigenom är föremål för regelbundna noteringar, dvs. aktier på fondbörsens övriga listor ska tas upp till 30 % av det noterade värdet (23 § B 2 st. AGL).

Här ska uppmärksammas att inte enbart Stockholmsbörsen kan komma ifråga utan även andra marknadsplatser (RSV:s upphävda skrivelse 1998-11-18 Dnr 10145-98/900). En utländsk aktie placerad på en utländsk marknadsplats omfattas även den av 30 %-regeln.

Listorna över svenska aktier publiceras fortlöpande i dagspressen. Vid tveksamhet om värdering får SKV begära värderingsintyg (26 § 3 st. AGL).

I NJA 1993 s. 406 fann HD:s majoritet i ett gåvoskattemål att även vissa aktier som inte var föremål för dagliga noteringar som omsatts regelbundet på marknaden med avslut en eller flera gånger i veckan och noterades en gång i veckan, skulle tas upp till 30 % av det noterade värdet. Det innebär att det inte behöver vara frågan om dagliga affärer.

Olika aktieslag

Observera att om det i ett bolag finns olika aktieslag varav något eller några är föremål för regelbundna noteringar, ska samtliga aktier, dvs. även de som inte är noterade, värderas enligt vad som ovan har sagts (23 § B 3 st. AGL, jfr Bratt m.fl. 11:12). Jfr även punkt 1 ovan.

Annat värde än noterat

Även beträffande noterade aktier finns en möjlighet att i exceptionella fall ta upp aktien till ett annat värde än det noterade (23 § B 4 st. AGL). Jfr ovan under punkt 1. Om det blir aktuellt ska aktierna i bouppteckningen tas upp till 30 % av det tänkta normalpriset.

Nedsättning av värde

Regeringen kan under samma förutsättningar som för börsnoterade aktier (motsv.) medge att värdet som ska ligga till grund för arvsbeskattningen sätts ned enligt 27 § AGL, jfr ovan under punkt 1.

3. Aktier i bostadsaktiebolag, se avsnitt 9.4.6 avseende andel i bostadsförening m.fl.

4. Aktier i rörelse som driver näringsverksamhet enligt 2 kap. 24 § IL ("annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar"), men som inte är börsnoterade eller marknadsmässigt omsatta, ska tas upp till 30 % av substansvärdet (23 § B 5 st. och F 3 st. AGL). Ofta benämns denna värderingsbestämmelse som "lätnadsregeln".

Lättnadsregeln

Substansvärdet motsvarar skillnaden mellan rörelsens tillgångar och skulder (jfr avsnitt 9.4.19). Nettoförmögenhetsvärdet fördelas sedan på antalet aktier vilket ger substansvärdet för aktien. I bouppteckningen reduceras nettovärdet till 30 procent. SKV har utfärdat rekommendationer för substansvärdering som är vägledande (se Bratt m.fl. avsnitt 27). Den tidigare bestämmelsen i 26 § AGL om att ett av skattemyndigheten meddelat

bevis om aktiernas värde skulle företas har upphört att gälla fr. o m den 1 januari 2004. I förarbetena till lagändringen, prop. 2002/03:99 s. 290, ges stöd för att SKV även fortsättningsvis ska kunna hjälpa till med framräkningen av aktiernas värde, men utan att det utfärdas ett bevis. Värderingen görs lämpligen i den region där bolaget har sitt säte. SKV:s värdering är inte bindande. I praktiken torde dock sällan finnas anledning att frångå det åsatta värdet. Det bör särskilt uppmärksammas om det angivna värdet är reducerat eller inte.

5. Aktier i förvaltande bolag, som inte är rörelse enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL, och som inte noteras regelbundet ska tas upp till marknadsvärdet, dvs. det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden.

Tillgångarna i ett förvaltande bolag, som inte är rörelse enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL, består typiskt sett av värdepapper och fordringar som har införskaffats i kapitalplaceringssyfte. Om aktier av detta slag har sålts marknadsmässigt i anslutning till dödsfallet, bör priset vid försäljningen bli bestämmande för värderingen i arvsskatteärendet. I andra fall kan SKV bistå med utfärdande av bevis om värdet, och då lämpligen i den "SKV-region" där bolaget har sitt säte.

6. Obligationer, förlagsbevis och andra jämförbara fordringsbevis ska tas upp till marknadsvärdet (23 § B sista st. AGL).

**Marknadsmässig
omsättning**

Är dessa värdepapper föremål för marknadsmässig omsättning är det värde som har noterats för obligationen eller förlagsbeviset avgörande. De vanligaste värdepapperen i denna kategori noteras vid Stockholmsbörsen. Noteringarna publiceras i officiella kurslistor. Vid värdering i bouppteckningen tas värdepapperen upp till den lägsta betalkursen på dödsdagen eller, om någon sådan betalkurs inte finns noterad, den lägsta köpkursen. Har inte heller någon köpkurs noterats på dödsdagen, får motsvarande noteringar på den därpå följande börsdagen läggas till grund för värderingen.

**Premie-
obligationer**

Premieobligationer noteras i princip dagligen och noteringar sker i kronor. I bouppteckningen ska premieobligationer vanligen tas upp till det noterade värdet på dödsdagen. Observera dock att värdenivån för premieobligationer i serier (50, 100, 500 eller 1000 st. i nummerföljd inom en och samma serie) kan vara högre, på grund av de småvinster som då ofta följer, än när det rör sig om separata obligationer. Detta bör beaktas vid värderingen av obligationsposten (Bratt m.fl. 11:19).

**Nollkupong-
obligationer**

Nollkupongobligationer ska tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden. Kamarrätten i Jönköping har i dom 2003-03-26 (mål nr. 2923-2002) ej medgett avdrag i arvsskattehänseende för latent

	skatteskuld hänförlig till en nollkupongobligation.
Räntebärande obligationer och förlagsbevis	Räntebärande obligationer och förlagsbevis noteras i procent av sitt nominella belopp. De vanligaste värdepapperen i denna kategori noteras dagligen, de mindre omsatta månatligen. I bouppteckningen ska de tas upp till noterat värde. Till detta kapitalbelopp ska dock läggas den per dödsdagen upplupna räntan, dvs. räntan från den senaste förfallodagen fram till dödsdagen. Räntan får reduceras med 30 % motsvarande latent kapitalinkomstskatt, jfr avsnitt 9.4.8.
Intyg om värdet	Till bouppteckningen ska vid behov fogas intyg om värdet av dessa värdepapper. Intyg utfärdas av bank, mäklare eller annan sakkunnig. Om det rör sig om mindre eller få poster av noterade värdepapper bör det dock endast undantagsvis finnas anledning att kräva in värderingsintyg.
Nedsättning av värdet	Med avseende på de obligationer, förlagsbevis och motsvarande som omsätts marknadsmässigt, kan regeringen under samma förutsättningar som för börsnoterade aktier medge att det värde som ska ligga till grund för arvsbeskattningen sätts ned enligt 27 § AGL. I praktiken påverkar en sådan ansökan inte SKV:s handläggning av arvsskatteärendet. (Se ovan under punkt 1) samt 9.4.1).
Intyg om värdet	<p>7. Utländska aktier som inte är börsnoterade eller omsätts marknadsmässigt med regelbundna noteringar om avslut samt andra utländska värdepapper som inte omsätts marknadsmässigt ska tas upp till sitt marknadsvärde. Även här gäller lättnadsregeln (jmf p 4).</p> <p>Intyg om värdet utfärdas av bank, mäklare eller annan sakkunnig (26 § 3 st. AGL). Värdet ska vara satt i svenska kronor. Omräkningen sker enligt samma regler som för kontanter, jfr avsnitt 9.4.12.</p>
	9.4.6 Andel i bostads- eller bostadsrättsförening och aktie i bostadsaktiebolag
Andelsvärdet	Bostadsföreningar och bostadsrättsföreningar är ekonomiska föreningar som har till ändamål att för obegränsad tid upplåta nyttjanderätt till hus eller del av hus åt sina medlemmar. Ett bostadsaktiebolag är ett aktiebolag med motsvarande ändamål. Bostadsaktiebolag är sällsynta. En andel i en bostadsförening eller en bostadsrättsförening och aktier i ett bostadsaktiebolag ska tas upp till det värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet (23 § F AGL). Den behållna förmögenheten beräknas med utgångspunkt i det taxeringsvärde (eller i förekommande fall annat enligt 22 § AGL beräknat värde) som ska gälla för föreningens eller bolagets fasta egen-

dom. Detta gäller oberoende av om taxeringsvärdet (motsv.) innebär en höjning eller sänkning av fastighetsvärdet i förhållande till det bokförda värdet. Övriga tillgångar och skulder tas upp till det senaste bokförda värdet.

Saluvärdet	Vad andelen i föreningen (bostadsrätten) eller bolaget har för saluvärde är utan betydelse vid arvsbeskattningen. Om bostadsrätten har sålts efter dödsfallet ska den i bouppteckningen ändå tas upp till sitt andelsvärde, och det oberoende av om försäljningspriset har varit högre eller lägre än andelsvärdet.
Sålts efter dödsfallet	
Värdebevis	Bevis om andelens värde utfärdas av föreningen eller bolaget och ska fogas till bouppteckningen.
Bostadsrätt sålts före dödsfallet, tillträde efter	Om en bostadsrätt har avyttrats av den avlidne genom ett köpekontrakt daterat före dödsfallet och det i köpekontraktet har intagits en klausul om att äganderätten ska övergå vid en senare tidpunkt och denna senare tidpunkt infaller efter dödsdagen, ska enligt SKV:s uppfattning fordran på köpeskillingen och inte bostadsrättens förmögenhetsvärde tas upp som en tillgång i bouppteckningen. Kammarrätten i Göteborg har i dom meddelad 2004-01-14, mål nr 4407-03, kommit till en annan uppfattning och menar att det är bostadsrättens förmögenhetsvärde och inte fordran på köpeskillingen som ska tas upp som en tillgång i boet. Kammarrätten menar vidare att det föreligger vissa skillnader såvitt avser överlåtelse av fastighet respektive bostadsrätt. SKV har överklagat Kammarrättens dom och gjort gällande att fordran på köpeskillingen ska upptas som tillgång i boet. Jfr NJA 1995 s. 183.

9.4.7 Andel i ekonomisk förening och handelsbolag

Andelsvärdet	En andel i en ekonomisk förening (med undantag för bostadsrättsförening (avsnitt 9.4.6.) eller i ett handelsbolag (även kommanditbolag) värderas enligt samma principer som icke marknadsmässigt omsatta aktier (23 § B 5 st. AGL).
30 % av substansvärdet	Andelar i en ekonomisk förening eller i ett handelsbolag som driver rörelse enligt definitionen i 2 kap. 24 § IL ("annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar") tas upp till 30 % av substansvärdet. Angående värderingen och intyg hänvisas till avsnitt 9.4.5 p. 4.
Negativt substansvärde	Observera dock att en andel i ett handelsbolag kan ha ett negativt substansvärde något som inte är möjligt i ett aktiebolag. Det har sin grund i att en bolagsman i ett handelsbolag (komplementären i ett kommanditbolag) är personligt ansvarig för bolagets skulder medan en aktieägares ansvar är begränsat till aktiekapitalet (se Bratt m.fl. 11:18).
Ej rörelse	Andelar i en ekonomisk förening eller i ett handelsbolag som inte driver rörelse enligt 2 kap. 24 § IL tas upp till marknads-

värdet (vanligen det fulla substansvärdet). Jfr NJA 1991 s. 465. Angående värdering hänvisas till avsnitt 9.4.5 p. 5.

9.4.8 Banktillgodohavanden

Specificering	Banktillgodohavanden ska specificeras med angivande av den kontoförande banken. Om det finns flera konton i samma bank, ska de olika kontona redovisas särskilt och vara identifierbara. Ett banktillgodohavande ska i bouppteckningen tas upp till sitt kapitalbelopp. Dessutom ska den upplupna räntan per dödsdagen tas upp (23 § C 1 st. AGL). Räntan ska dock i förekommande fall reduceras med 30 % för preliminär kapitalinkomstskatt (jfr Bratt m.fl. 7:11). Det blir fallet om räntan på ett konto överstiger 100 kr (5 kap. 9 § skattebetalningslagen, SBL). Banken är då skyldig att innehålla 30 % av räntan i preliminär skatt (8 kap. 10 § SBL). Understiger räntan 100 kr på ett konto beräknas ingen skatt. Någon reduktion blir då inte aktuell i bouppteckningen.
Räntereduktion	
Intyg	Intyg om inestående belopp och ränta behöver normalt inte fogas till bouppteckningen. Om tveksamhet råder, t.ex. om upplupen ränta har räknats med eller inte, kan SKV dock fordra in ett intyg.
Utländsk bank	Banktillgodohavanden i utländsk bank redovisas på samma sätt som svenska banktillgodohavanden. Vid omräkning av den utländska valutan till svenska kronor ska tillämpas den på dödsdagen gällande köpkursen på checkar utställda i samma valuta (jfr avsnitt 9.4.12 om kontanter). Ränteintäkter på fordringar i utlandet inkomstbeskattas på samma sätt som ränteintäkter i svenska kronor, dvs. med 30 % av utfallande ränta. Den latent (vilande) kapitalinkomstskatten kan beaktas i arvsskatteärendet genom reduktion av räntebeloppet på samma sätt som för svenska räntor
Utländska ränteintäkter	
Skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto, m.m.	För inestående medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto föreligger uppskov med inkomstbeskattningen, dvs. insättning på kontot har medfört motsvarande minskning av insättares taxerade inkomst. Detsamma gäller för ännu inte avvecklade uppfinnarkonton och investeringskonton för skog. Den latent inkomstskatteskuld som därigenom har uppkommit beaktas vid värderingen i ett arvsskatteärende. I bouppteckningen ska tillgodohavandena på dessa konton nämligen tas upp till bara halva värdet (23 § C 3 st. AGL). Om kontona är hänförliga till förvärvskällan näringsverksamhet kan ytterligare reduktion bli aktuell (se avsnitt 9.4.19). Även vissa avsättningar till fond för särskilt ändamål enligt lag eller författning kan medföra att en latent skatteskuld får beaktas genom avdrag för halva värdet (23 § C 3 st. sista meningen AGL). Se

Bratt m.fl. 11:21 och NJA 1996 s. 475 där lättnadsregeln var tillämplig även efter försäljning av näringsverksamheten.

Latent skatteskuld

I samband med redogörelsen över skogskonton m.fl. speciella konton ska anmärkas att rättspraxis är obenägen att medge avdrag för latent skatteskuld i vidare mån än vad som följer av uttrycklig lagregel. Jfr NJA 1995 s. 183 samt Kammarrättens i Jönköping dom 2003-03-26 (mål nr 2923-2002).

9.4.9 Skattefordringar

Överskjutande skatt

Fordran på överskjutande skatt enligt den senaste taxeringen eller enligt en särskild beräkning, utgör en tillgång i boet. Även en efterlevande makes fordran på överskjutande skatt jämte ränta ska i förekommande fall redovisas. Ränta på överskjutande skatt är fri från kapitalinkomstskatt och ska således tas upp till sitt fulla belopp (8 kap. 7 § IL).

Eftergift av arvsskatt

Fordran på grund av rätt till eftergift av arvsskatt ska tas upp som en tillgång i boet. Rätt till eftergift av erlagd arvsskatt eller del därav föreligger om den avlidne inom tio år före dödsfallet har erhållit egendom genom arv eller testamente, för vilken arvsskatt har betalats (se avsnitt 15.2). Räntan på eftergivet skattebelopp är fritt från kapitalinkomstskatt (8 kap. 7 § IL). Hela räntebeloppet ska således tas upp i bouppteckningen. Observera att rätten till eftergift av arvsskatt förutsätter att skatten kan hänföras till den avlidnes arv. Om han eller hon t.ex. har fått ett legat från den tidigare avlidne och skatten på grund av förordnande i testamente skulle erläggas av dennes dödsbo, är det den först avlidnes dödsbo som har rätt till skatteeftergift, inte legatariens dödsbo (jfr Englund-Silfverberg s. 170 f.).

9.4.10 Andra fordringar

Specificering

Varje fordran bör vara specificerad. Detta innebär att gäldenären, dvs. den mot vilken fordringen riktar sig, och grunden för fordringen (handlån, revers eller motsv.) ska anges.

Värdering

Observera att fordringar värderas på samma sätt oberoende av vem som är gäldenär. Även om gäldenären är dödsbodelägare eller legatarie ska fordringen alltså redovisas enligt de vanliga värderingsreglerna (23 § C 2 st. AGL). Att fordringen enligt 23 kap. 3 § 1 st. ÄB kan komma att räknas av vid arvskiftet saknar således betydelse för värderingen.

Ränta eller inte

Av bouppteckningen ska framgå om fordringen löper med ränta eller inte. Om fordringen inte är räntebärande ska värdet av den nämligen reduceras, se nedan.

Fordringens belopp

Fordringen ska enligt huvudregeln tas upp till kapitalbelopp och upplupen ränta per dödsdagen (23 § C 1 st. AGL). Avdrag för kapitalinkomstskatt får göras med 30 % av räntebeloppet, jfr

Intyg	avsnitt 9.4.8. Intyg eller annan dokumentation av fordringen behöver normalt inte företes. Vid tveksamhet kan SKV dock begära in erforderlig utredning.
Osäker fordran	<p>Om man på grund av gäldenärens ekonomiska förhållanden inte kan räkna med att få betalt för hela fordringen, betraktas fordringen som osäker. En osäker fordran får tas upp till det belopp som kan beräknas flyta in. Om det finns anledning att räkna med att fordringen inte till någon del kommer att betalas, anses den som värdelös. En värdelös fordran behöver inte tas upp som en tillgång (23 § C 2 st. AGL). Avgörande för till vilket belopp en fordran ska tas upp är gäldenärens ekonomiska situation på dödsdagen:</p> <p>a. Om gäldenären hade full betalningsförmåga vid tidpunkten för dödsfallet, ska fordringen tas upp till sitt fulla belopp. Detta gäller även om gäldenären på grund av en senare inträffad omständighet har fått försämrad betalningsförmåga eller t.o.m. har försatts i konkurs före bouppteckningsförrättningen.</p> <p>b. Om en gäldenär saknade betalningsförmåga vid tiden för dödsfallet anses fordran värdelös. Detta gäller även om gäldenären efter dödsfallet men före bouppteckningsförrättningen har fått ett arv eller vunnit på lotteri i en sådan omfattning att han faktiskt skulle kunna betala fordran.</p> <p>Vilken utredning som behövs får avgöras från fall till fall.</p>
Twistig fordran	<p>Även om en fordran är twistig, ska den antecknas i bouppteckningen. En fordran är twistig om den är helt eller delvis bestridd och fordringsbeloppet således inte slutgiltigt kan fastställas förrän efter förlikningsförhandlingar eller genom process. En anteckning om en twistig fordran förs i bouppteckningen ”inom linjen”, dvs. fordringsbeloppet tas upp i bouppteckningen men räknas inte in bland tillgångarna. I bouppteckningen bör i korthet anges vad tvisten gäller. När fordringsbeloppet sedermera har fastställts slutligt, ska en tilläggsbouppteckningen ges in.</p>
Både twistig och osäker	En fordran som är både twistig och osäker förs ”inom linjen” utom när den är så osäker att den anses värdelös.
Preskriberad fordran	En preskriberad fordran ska tas upp om den på grund av ställd säkerhet (panträtt eller retentionsrätt) eller av annat skäl har ett värde som kan användas för kvittningsändamål (jfr 10 och 11 §§ preskriptionslagen).
Betalning först i framtiden	En först i framtiden till betalning förfallen fordran som inte är räntelöpande ska tas upp till ett reducerat värde. Detta värde uppskattas genom diskontering med hjälp av den till AGL fogade tabellen I. Om t.ex. en icke räntelöpande fordran på 50 000 kr förfaller till betalning om fem år, är kapitalvärdet idag 70 % av 50 000 kr, dvs. 35 000 kr. Skulle samma fordran

förfalla till betalning först om 25 år, är dess kapitalvärde idag 20 % av 50 000 kr, dvs. 10 000 kr.

9.4.11 Nyttjanderätt, rätt till ränta, avkomst eller annan liknande förmån

För all framtid	Rätt till ränta, avkomst eller annan liknande förmån som ska utgå för all framtid kan endast avse juridiska personer. Dessa rättigheter, som är mycket ovanliga, tas upp till tjugo gånger det belopp till vilket hela räntan (motsv.) senast har uppgått under ett helt år (23 § D 1 st. AGL).
Under viss tid eller under någons livstid	<p>Nyttjanderätt eller rätt till ränta (livränta), avkomst eller annan sådan förmån som ska utgå under viss tid eller under någons livstid tas upp till sitt kapitaliserade värde (23 § D 2 st. AGL). Detta värde uppskattas med hjälp av de till AGL fogade tabellerna II och III. Tabellerna används enligt följande:</p> <ol style="list-style-type: none">Om rättigheten utfaller vid dödsfallet och gäller för ett visst antal år, ska tabell II användas.Om rättigheten gäller under den berättigades livstid ska tabell III användas.Om rättigheten utgår under ett bestämt antal år men längst under den berättigades livstid, ska den av tabellerna II och III som ger det lägsta värdet användas (NJA 1971 s. 463).Om rättigheten inte gäller för livstid utan tills vidare eller till en ovisst tidpunkt, ska tabell III användas. Värdet ska dock tas upp till högst tio gånger rättighetens årliga belopp (23 § D 3 st. AGL). Observera att regeln inte har ansetts tillämplig när en person har fått en nyttjanderätt (motsv.) så länge han eller hon lever ogift (Bratt m.fl. 11:22 med där anmärkta rättsfall).
Tillkommer flera gemensamt utan fördelning	Om nyttjanderätten (motsv.) till viss egendom enligt ett testamente tillkommer två eller flera gemensamt men någon föreskrift om fördelningen inte har lämnats, beräknas andelarna i den årliga rätten efter huvudtalet (14 § AGL). Ska rättigheten upphöra så snart en av personerna avlider, beräknas värdet efter den äldstes ålder. Ska rätten i stället bestå tills var och en av mottagarna har dött, beräknas varje andel med utgångspunkt i varje innehavares ålder (23 § D 4 st. AGL). När den förste dör, beskattas den eller de efterlevande för det kapitaliserade värdet av den avlidnes andel (jfr NJA 1967 s. 289 och NJA 1974 s. 240). Den eller de efterlevande ska således ge in deklaration när den förste avlider (45 § A) 3 AGL).
Kapitaliserade värdet	Vid beräkningen av det kapitaliserade värdet av en nyttjanderätt (motsv.) utgår man från rättighetens årliga värde. Om detta inte kan fastställas ska rättighetens värde anses motsvara fem procent av den belastade egendomens skattemässiga kapitalvärde. Detta

gäller både avkastningen av kapital och nyttjanderätt till fast eller lös egendom (Bratt m.fl. 11:22). Om egendomen är värd 100 000 kr, anses rättighetens årliga värde sålunda uppgå till 5 000 kr. Rättighetens årliga värde kapitaliseras sedan med hjälp av tabellerna II och III.

23 § D AGL

Observera att föreskrifterna i 23 § D AGL också är tillämpliga när värdet av en skuld i boet ska beräknas (t.ex. en förpliktelse för den avlidne att utge en livränta) eller när värdet av ett legat (t.ex. nyttjanderätt) enligt ett testamente av den avlidne ska uppskattas.

Exempel

a. En livränta om 12 000 kr år ska utgå under en tid av 15 år 8 månader.

Rättigheten gäller under en viss bestämd tid, vilket medför att tabell II ska användas. Tiden avrundas nedåt till helt antal år. Kapitalvärdet av rättigheten uppgår till $10 \times 12\,000 = 120\,000$ kr.

b. En 25-årig kvinna har fått avkastningsrätten till egendom värd 10 000 kr under sin livstid. Avkastningen är inte bestämd till ett visst belopp.

Rättigheten gäller under kvinnans livstid, vilket medför att tabell III ska användas. Rättighetens årliga värde anses motsvara 5 % av 10 000 kr, dvs. 500 kr. Kapitalvärdet av rättigheten uppgår då till $18 \times 500 = 9\,000$ kr.

c. I ett dödsbo ingår en fastighet. Taxeringsvärdet året före dödsfallet var 600 000 kr. Den avlidne har som gåva upplåtit nyttjanderätten till fastigheten till två vänner gemensamt för deras livstid. Vännerna är vid dödsfallet 67 och 63 år gamla.

Rättigheterna gäller under vännernas livstid, vilket medför att tabell III ska användas. Det årliga värdet av rättigheten uppgår till 5 % av 600 000 kr, dvs. 30 000 kr. Rättigheten tillkommer vännerna gemensamt och deras andelar beräknas till hälften var, dvs. 15 000 kr. Kapitalvärdet av nyttjanderätten för 67-åringen uppgår till $9 \times 15\,000 = 135\,000$ kr och för 63-åringen $10 \times 15\,000 = 150\,000$ kr.

Värdering

Värdering av nyttjanderätt (motsv.) behandlas i Bratt m.fl. 11:21 ff.

9.4.12 Kontanter

**Nominella
beloppet
Myntsamling**

Kontanter tas upp till sitt nominella belopp på dödsdagen. Om det är fråga om en myntsamling av någon kvalitet får en särskild värdering göras av samlingen som en enhet (se avsnitt 9.4.14). I annat fall får mynten tas upp till sitt nominella belopp eller i förekommande fall till sitt metallvärde (jfr avsnitt 9.4.15). En

Sedelsamling	sedelsamling värderas på motsvarande sätt, dvs. som en enhet eller till sedlarnas nominella belopp.
Utländska kontanter	Värdet av utländska kontanter ska beräknas efter den köpkurs på checkar, utställda i samma myntslag, som gällde vid dödsfallet (23 § E AGL). Om någon sådan kurs inte finns eller om den inte kan läggas till grund för värdesättning fastställer Riksbanken hur beräkning ska ske (Bratt m.fl. 11:23). Intyg om valutakursen utfärdas av bankerna.

9.4.13 Immateriella rättigheter

	Utmärkande för immateriella rättigheter är att de ska skydda vissa slag av intellektuella prestationer eller kännetecken och är av personlig karaktär.
Upphovsrätt	Upphovsrätt (rätt till litterära, konstnärliga eller musikaliska verk) ska tas upp som en tillgång i boet endast i den mån upphovsrätten har överlåtits och ett kontrakt om utnyttjande av verket har upprättats med en förläggare (förlagsavtal) eller liknande person. Upphovsrätten som sådan anses med hänsyn till sin personliga och ideella karaktär inte vara någon förmögenhetstillgång. Denna s.k. royalty värderas enligt 23 § D AGL. (Jfr NJA 1980 s. 541, Walin II s. 143 och Bratt m.fl. 11:25 f.)
Goodwill	Goodwill (rätt till firma och varumärke m.m.) ska inte tas upp som en tillgång (Walin II s. 141 och Bratt m.fl. 11:25).
Patenträtt Uppfinningar	Patenträtt utgör en tillgång i den mån den har överlåtits. Uppfinningar som innehas av uppfinnaren själv behöver dock inte tas upp som en tillgång. Det saknar betydelse om uppfinningen är patenterad eller inte. (Jfr Walin II s. 143 och Bratt m.fl. 11:25 f.)

9.4.14 Lösöre

	Lösöre ska värderas enligt den allmänna värderingsregeln i 23 § F 2 st. AGL, dvs. till det värde som egendomen skulle inbringa vid en med tillbörlig omsorg genomförd försäljning för att avveckla dödsboet. Detta medför att de värden som sätts på lösöret ofta blir ganska låga. Någon undervärdering är dock inte tillåten (Walin II s. 140). Om lösöret försålts på normala villkor före bouppteckningsförrättningen ska försäljningssumman efter avdrag för kostnader tas upp i bouppteckningen. Se vidare Bratt m.fl. 11:27.
Specifikation	Hur noggrann specifikation av lösöret som ska krävas får avgöras från fall till fall. För ordinära bruksföremål i den avlidnes bostad (möbler, mattor, gardiner, armaturer, husgeråd, prydnadsföremål etc.) kan vanligen godtas att lösöret tas upp gemensamt och till ett sammanlagt värde, t.ex. under rubriken

”Sedvanligt lösöre i en bostad om två rum och kök”. Om det belopp som lösöret har värderats till är osedvanligt lågt eller osedvanligt högt får en specifikation begäras in. Om särskild anledning föreligger kan en särskild värderingsman förordnas (26 § sista stycket AGL. Se vidare avsnitt 4.3.5).

Kapitalvaror

Kapitalvaror, t.ex. en exklusiv musikanläggning, kamera- eller videoutrustning och andra sådana föremål som inte ryms inom begreppet ordinära bruksföremål, bör specificeras och värderas särskilt.

Konstverk, äkta mattor, smycken, vissa samlingar

Konstverk, dvs. tavlor (motsv.) som till skillnad från ordinära prydnadsföremål har ett konstnärligt värde ska specificeras och värderas särskilt liksom äkta mattor, smycken och samlingar av frimärken, mynt, sedlar, vapen m.m. (Beträffande mynt – och sedelsamlingar jfr avsnitt 9.4.12). Om SKV i fråga om lösöre av detta slag kan godta förrättningsmännens värdering eller om den ska begära in utredning om egendomens värde, får avgöras från fall till fall. Till stor del beror avgörandet på den särskilda sakkunskap som förrättningsmännen i det enskilda fallet kan antas ha besuttit. Om specifikation av egendomen har skett med omsorg, kan SKV kontrollera värderingen med hjälp av olika på marknaden förekommande kataloger rörande antikviteter (motsv.). Finner SKV att särskild utredning ska krävas in ska denna ta sikte på att ekonomiskt bestämma egendomens konstnärliga värde, antikvitetsvärde, samlarvärde eller annat sådant värde. Utifrån det värdet får sedan bedömas vilken nedskrivning som ska ske för att värdet ska motsvara vad egendomen kan antas betinga vid en med tillbörlig omsorg genomförd försäljning för att avveckla boet. Om ett särskilt värderingsintyg ges in bör det kunna krävas att värderingsmannen har gjort en motsvarande bedömning, dvs. att han eller hon har angivit både den värderade egendomens ”katalogvärde” och den nedskrivning som kan anses skälig.

Guld och silver

Föremål av guld eller silver som saknar konstnärligt värde eller antikvitetsvärde värderas efter vikt och kursvärde för metallen på dödsdagen, se nedan.

9.4.15 Guld, silver och platina

Saknar konstnärligt värde

Guld- och silverföremål som saknar konstnärligt värde eller antikvitetsvärde (t.ex. s.k. byrålådeguld), ska tas upp efter vikt och metallens kursvärde på dödsdagen. Detta gäller även t.ex. äldre silvermynt som inte har något samlarvärde. De värden som bör tillämpas är de inköpspriser (”skrotvärden”) till vilka affinerier (företag som avskiljer ädla metaller) löser in guld- och silverföremål från allmänheten, inte de officiella noteringarna i dagspressen. Motsvarande värdering tillämpas även på platina.

9.4.16 Yttre inventarier

Bilar, motorcyklar, snöskotrar, husvagnar, båtar och andra s.k. yttre inventarier värderas i princip på samma sätt som annat lösöre. Om de ingår i en näringsverksamhet, gäller dock särskilda värderingsregler (se avsnitt 9.4.19).

Bilar

För bilar bör alltid anges märke, årsmodell och körsträcka. Observera dock att vad som bör efterfrågas vid värdering med anledning av ett dödsfall är bilhandlarnas inköps- eller inbytespriser, inte deras försäljningspriser. Om värdet i bouppteckningen av något skäl är tveksamt, bör ett värdeintyg upprättat vid en bilfirma eller av någon annan sakkunnig fordras in. För båtar och andra slags yttre inventarier bör på motsvarande sätt framgå typ, märke och årsmodell. Bouppteckningen ska i övrigt innehålla de uppgifter som behövs för att möjliggöra en bedömning av värdet. När SKV finner det behövligt och rimligt får värdeintyg fordras in.

Båtar och övrigt

9.4.17 Andel i oskiftat dödsbo

Värdering

En andel i ett dödsbo efter en tidigare avliden person värderas i princip som annan lös egendom. Fast egendom och byggnad på annans mark som ingår i boet ska dock tas upp till taxeringsvärdet året före det senast dödsfallet (NJA 1973 s. 203). Ett oskiftat bo ska redovisas särskilt per dödsdagen. Det innebär att det oskiftade boets tillgångar och skulder ska specificeras och utredning i förekommande fall ska företas beträffande de olika posterna. Om dödsfallen har inträffat så kort tid efter varandra att det kan antas att några värdeförändringar av betydelse inte har hunnit ske, kan dock en hänvisning till bouppteckningen efter den först avlidne godtas. Om bouppteckningen inte finns tillgänglig för SKV ska den fogas till bouppteckningen efter den avlidne. Avser det oskiftade boet den först avlidne maken ska bouppteckningen efter den först avlidne maken alltid bifogas, 15 § 2 mom. AGL.

Sammanlevnad i oskiftat bo, avtal

När ett dödsbo förblivit oskiftat anses det att delägarna har avtalat om sammanlevnad i oskiftat bo. De kan i avtalet även ha bestämt storleken av sina andelar i det oskiftade boet. När en sådan andel utgör tillgång i ett senare dödsbo är det avtalen mellan delägarna som i första hand är avgörande för hur stor andel av det oskiftade boet som ska anses utgöra en tillgång i det senare dödsboet. Om det bland tillgångarna i en bouppteckning har tagits upp en bestämd andel i ett oskiftat bo ska utredning om hur andelen har beräknats företas. SKV ska kontrollera att den fördelning som ligger till grund för beräkningen av andelen inte strider mot lag eller avtal. SKV måste i dessa fall kontrollera

**Före 1 januari 88
och efter**

vilka kvotdelar som lagligen kan komma ifråga.

Före den 1 januari 1988 var det vanligt att en efterlevande make satt kvar i det oskiftade boet efter den först avlidne maken. Numera har dock den efterlevande maken rätt att behålla hela kvarlåtenskapen om det inte finns några särkullbarn. Om det finns särkullbarn och detta eller dessa anser att den efterlevande maken ska få sitta kvar i boet, kan det i flertalet fall förväntas ske genom ett avstående enligt 3 kap. 9 § ÄB, och inte genom ett avtal om sammanlevnad i oskiftad bo. Detta på grund av att ett särkullbarns andel i det senare fallet tas upp till beskattning redan vid föräldrarnas död. I de fall där den förste maken avlidit före den 1 januari 1988 och boet har förblivit oskiftat utgör den efterlevandes andel vanligen hälften av boet. Om makarna hade upprättat ett inbördes testamente med förbehåll för laglott åt barnen, är den efterlevande makens andel i regel tre fjärdedelar. Om makarna hade upprättat ett äktenskapsförord kan det innebära att den efterlevande maken har en annan andel än hälften i det oskiftade boet efter den först avlidne maken. Observera att begravnings- och bouppteckningskostnaderna i anledning av den sist avlidne makens död ska dras av från hans eller hennes tillgångar, inte från tillgångarna i det oskiftade boet. Även vissa tillgångar, t.ex. ett arv som har tillfallit den sist avlidne maken efter den först avlidne makens död, hushållskassa och utestående pension, kan vara att hänföra till den sist avlidne. En bedömning av om tillgången ska hänföras till den sist avlidne eller till det oskiftade boet får avgöras från fall till fall.

**Inget avtal om
andelarnas
storlek**

Om delägarna i ett oskiftat bo inte har upprättat något avtal om storleken av deras andelar i boet, får SKV på grundval av de uppgifter som dödsboet har lämnat kontrollera att den andel som har tagits upp i bouppteckningen har blivit bestämd enligt lag eller i förekommande fall enligt testamente och med beaktande av ett eventuellt äktenskapsförord.

I stället för att i den sist avlidne makens bouppteckning ta upp hans eller hennes andel i den först avlidne makens dödsbo som en tillgång förekommer det att avdrag görs på skuldsidan för barns inestående arvs- eller laglotter. Detta får godtas. Arvs- eller laglotten värderas per den sist avlidne makens dödsdag och det bör framgå hur lotten har beräknats.

9.4.18 Försäkringar

Den avlidnes försäkringar är i flertalet fall – antingen på grund av försäkringsvillkoren eller till följd av särskilda förordnanden – försedda med förmånstagarförordnanden och utgör då inte någon tillgång i den avlidnes bo. Dessa fall behandlas i avsnitt 10. Om den avlidne inte har någon förmånstagarare utgör däremot

försäkringen vanligen en tillgång i boet och ska fördelas och beskattas som hans eller hennes övriga tillgångar. För olika former av begravningshjälp, se dock avsnitt 10.

Observera särskilt att försäkringar som tillhör en efterlevande make tas upp bland hans eller hennes tillgångar, om försäkringarna är giftorättsgods och inte är försedda med oåterkalleliga förmånstagarförordnanden (Englund-Silfverberg s. 82). Är försäkringen försedd med ett oåterkalleligt förmånstagarförordnande, liksom i fråga om efterlevande makes pensionsförsäkringar, får försäkringarna endast antecknas ”inom linjen”.

Försäkringsvärdering

Om en försäkring ska räknas som en tillgång gäller följande värderingsregler (jfr Bratt m.fl. 11:28).

Allt faller ut

a. Om hela kapitalförsäkringsbeloppet faller ut i anledning av dödsfallet, tas försäkringen upp till det utfallande beloppet inklusive eventuellt erhållen återbäring och premieåterbetalning.

Faller ut senare

b. Om en kapitalförsäkring ska utfalla först vid en senare tidpunkt, t.ex. därför att den är tagen på en annan persons liv, bör försäkringen tas upp till sitt återköpsvärde vid tidpunkten för dödsfallet (NJA 1957 s. 36).

Periodiska belopp

c. Faller försäkringen ut med periodiska belopp under en följd av år efter dödsfallet, värderas försäkringen enligt 23 § D 2 st. AGL och med anledning av kapitaliseringstabellerna II och III (NJA 1956 s. 422 och NJA 1957 s. 312). Värdet ska grundas på de premier som har betalats intill dödsdagen; något kapitalvärde på framtida återbäring ska inte räknas in om inte återbäringen är garanterad (NJA 1970 s. 529, NJA 1970 s. 534 samt NJA 1975 s. 33).

I efterlevandes giftorättsgods

En kapitalförsäkring som ingår i en efterlevande makes giftorättsgods värderas enligt b) ovan.

9.4.19 Näringsverksamhet

Förmögenhetsvärdering i rörelse

Förmögenhet som ingår i en rörelse med näringsverksamhet enligt 2 kap. 24 § IL (”annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar”) värderas enligt vissa i lagtexten närmare angivna bestämmelser i lagen om statlig förmögenhetsskatt i dess lydelse intill utgången av år 1991 (23 § F 3 st. AGL).

30 % av substansvärdet

Förmögenhetsvärdet av t.ex. ett jordbruk (motsv.) tas upp till 30 % av substansvärdet (2 punkten 5 st. av anvisningarna till 3 och 4 §§ av den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt). Med substansvärde avses skillnaden mellan tillgångar och skulder i förvärvskällan. Reduktionsregeln gäller inte för s.k. rörelsefrämmande tillgångar och skulder. Det innebär att tillgångar som är avsedda att användas i näringsverk-

	<p>samheten ska reduceras medan tillgångar som mera kan uppfattas som privatförmögenhet ska tas upp till sitt oreducerade värde i bouppteckningen. (Gränsdragningen mellan rörelseegendomen och privat egendom berörs i slutet av detta avsnitt).</p>
Särskilt bokslut	<p>Ett särskilt bokslut, exempelvis ett periodbokslut, för näringsverksamheten bör upprättas i anknytning till dödsfallet (jfr 20 kap. 4 § ÄB och 21 § AGL). Om ett ordinarie årsbokslut och dödsfallet ligger mycket nära varandra i tiden bör värderingen dock kunna göras utifrån det ordinarie bokslutet (jfr Englund-Silfverberg s. 38 ff.).</p>
SKV:s rekommendationer om värdering	<p>RSV:s tidigare rekommendationer m.m. om värdering av aktier m.m. (Dt 1991:31) tar upp frågor om substansvärdering som kan tillämpas även vid substansvärdering av näringsverksamhet som drivs i annan form än aktiebolagsform. Rekommendationerna har upphört att gälla från och med 2000 års taxering men har fortfarande aktualitet i fråga om tillämpningen av lättnadsreglerna i AGL. Rekommendationerna är intagna i Bratt m.fl. 27:3. Jfr även med RSV:s tidigare anvisning, RSV Dt 1987:8.</p>
Värdering av skulder och tillgångar	<p>Vid värdering av tillgångar och skulder i en näringsverksamhet gäller bl.a. följande:</p>
Fastighet	<p>En fastighet som ingår i en näringsverksamhet ska vanligen tas upp till det taxeringsvärde som gällde året före dödsfallet (22 § 3 mom. 2 st. AGL och 4 § lagen om statlig förmögenhetsskatt). Om fastigheten saknar ett taxeringsvärde ska SKV åsätta ett värde enligt 22 § 2 mom. 3 st. AGL (NJA 1994 s. 610). Har fastighetens taxeringsvärde sedan året före dödsfallet satts ned vid en särskild fastighetstaxering (t.ex. på grund av brand), ska det nya taxeringsvärdet tas upp.</p>
Bostadsbyggnad	<p>För bostadsbyggnader gäller emellertid särskilda bestämmelser.</p>
Bostadsbyggnad i en rörelse	<p>En bostadsbyggnad räknas som en tillgång i en rörelse endast om den används som personalbostad. Rörelseidkarens egen bostadsbyggnad anses däremot utgöra en rörelsefrämmande tillgång, vilket medför att den ska tas upp till hela taxeringsvärdet. Skulder som hör samman med rörelseidkarens bostadsbyggnad bör på motsvarande sätt behandlas som en rörelsefrämmande skuld för vilken avdrag inte ska ske i näringsverksamheten.</p>
Bostadsbyggnad på jordbruksfastighet	<p>En bostadsbyggnad på jordbruksfastighet och tillhörande tomtmark räknas som en tillgång i förvärvskällan endast om den används som bostad för ägarens eller arrendatorns anställda. Om så inte är fallet ska bostadsbyggnaden och tomten tas upp till sitt oreducerade taxeringsvärde (22 § 1 och 3 mom. AGL samt 2 punkten till 6 st. av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt). När en bostadsbyggnad med tomt</p>

inte räknas som en tillgång i förvärvskällan, anses inte heller de låneskulder som hänför sig till denna egendom ingå i förvärvskällan. Skuldbeloppet fastställs genom en proportionering med hänsyn till tillgångsvärdena. På bostadsbyggnaden med tillhörande tomt ska anses belöpa en så stor del av de totala låneskulderna i förvärvskällan som byggnadens och tomtens taxeringsvärde utgör av det sammanlagda värdet av tillgångarna i förvärvskällan inklusive byggnaden och tomten. Om ett dödsbo vill att en bostadsbyggnad med tomt ska behandlas som en tillgång i jordbruket får det förete utredning om byggnadens användning. Är uppgifterna otillräckliga bör hela tomtmarks- och bostadsbyggnadsvärdet behandlas som en tillgång i privatförmögenheten, inte i jordbruket.

**Maskiner och
andra
inventarier**

Maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk i en förvärvskälla tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning för värdeminskning eller utranering. Detta gäller även maskiner eller annan utrustning som enligt 2 kap. 3 § JB är att hänföra till fast egendom, s.k. industritillbehör. För inventarier finns två skattemässiga avskrivningsmetoder: räknenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning (18 kap. 13 § IL). Redovisningsmässigt finns även planenliga avskrivningar, vilka också i vissa fall ska användas vid värderingen enligt AGL (se RSV Dt 1987:8 punkt 4.1). Enligt rättspraxis beaktas ackumulerade överavskrivningar om dessa är betydande.

**Räknenskapsenlig
avskrivning**

Vid räknenskapsenlig avskrivning medges enligt huvudregeln en årlig avskrivning med 30 % av inventariernas bokförda värde. Eftersom avskrivningen alltid sker på det bokförda värdet blir avskrivningsbeloppet mindre och mindre och en tillgång blir aldrig helt avskriven. Huvudregeln har därför kompletterats med en regel enligt vilken en årlig avskrivning alltid ska få ske med 20 %. Tillgången blir då helt avskriven efter fem år.

**Restvärde-
avskrivning**

Vid restvärdeavskrivning medges avdrag med högst 25 % av inventariernas skattemässiga restvärde. Till denna avskrivningsmetod finns det inte någon kompletteringsregel.

Varulager, värde

Ett varulager ska tas upp till det värde som gäller vid inkomsttaxeringen. Vid inkomsttaxeringen värderas lagret till 97 % av det totala anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3–4 §§ IL). Djur i jordbruk och renskötsel anses alltid som lagertillgång och ska tas upp till 85 % av de värden som Skatteverket har fastställt för utgången av det år som närmast föregår taxeringsåret, eller om något sådant värde inte har fastställts för vissa djur, till det verkliga värdet (17 kap. 5 § IL).

Djur, värde

Observera att en fastighet som utgör lagertillgång inte får tas upp till lägre värde än taxeringsvärdet.

Fastighet

Övriga tillgångar	Övriga tillgångar i en näringsverksamhet (bankmedel, aktier, fordringar m.m.) värderas enligt de allmänna värderingsregler som har redovisats i tidigare avsnitt. Goodwill ska således inte tas upp som en tillgång i näringsverksamheten (Englund-Silfverberg s. 41 och 125). Har den förvärvats mot vederlag kan goodwillen trots detta dock vara föremål för avskrivning i rörelsen.
Skulder och andra avgående poster	Skulder och andra avgående poster i näringsverksamheten ska avräknas enligt bestämmelserna i 5 § lagen om statlig förmögenhetsskatt (2 punkten 4 st. av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen om statlig förmögenhetsskatt). Det kan vara fråga om låneskulder, leverantörsskulder, löneskulder, debiterade skatter eller avgifter. Därvid bör följande noteras:
Värderingsregler	De värderingsregler som gäller för fordringar tillämpas även på skulder. Detta innebär bl.a. att ett räntefritt lån inte får dras av med sitt fulla kapitalbelopp (jfr avsnitt 9.4.10).
Inteckningslån	Ett inteckningslån räknas som avdragsgill skuld även om fastigheten inte hade något taxeringsvärde året före dödsfallet.
Skatteskuld	En skatteskuld som belöper på beskattningsåret före dödsåret får dras av i sin helhet. Vanligen är det då fråga om debiterad kvarstående skatt. Om dödsfallet har inträffat då taxeringen för föregående år ännu inte har avslutats, kan avdraget dock grundas på deklarationen för beskattningsåret (jfr Bratt m.fl. 7:10). Skulle beräkningen visa att skatt i stället kommer att återbetalas, ska den överskjutande skatten på motsvarande sätt redovisas som en tillgång. Även skatt som belöper på inkomster under dödsåret intill dagen för dödsfallet är i princip avdragsgilla (Bratt m.fl. 7:11). Skulden beräknas med ledning av bokslutet per dödsdagen. Skuldposten ska reduceras med den preliminärskatt som har erlagts före dödsfallet. Avdrag för latent skatteskuld, dvs. skatt som aktualiseras först vid en framtida, ofta oviss tidpunkt, medges endast om det följer av en uttrycklig lagregel, t.ex. 23 § C 3 st. sista meningen AGL. Observera att den latent skatteskulden avseende medel på skogskonto, upphovsmannakonto, uppfinnarkonton och investeringskonton för skog redan beaktats i och med värderingen av desamma (jfr Bratt m.fl. 7:12). Jfr 9.4.8.
Arbetsgivaravgifter	Avdrag får göras för vid dödsfallet föreliggande skuld för obetalda, ännu inte slutligt debiterade arbetsgivaravgifter. Utredning för beräkning av skuldens storlek bör ges in. Skulle för mycket preliminär arbetsgivaravgift ha betalats in ska denna på motsvarande sätt tas upp som en tillgång i näringsverksamheten. Underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter kan också tjäna som underlag för bedömning av löneskulder på dödsdagen. Avdrag får också göras för de anställdas inestående
Löneskulder Semesterersättning, m.m.	

fordringar på exempelvis semesterersättning, ackordsöverskott och övertidsersättning samt för innehållen, ej redovisad preliminärskatt för de anställda. Observera att om den avlidne har bedrivit näringsverksamheten som enskild firma, får avdrag inte göras för någon löneskuld eller motsvarande för den avlidne själv.

**Substansvärdets
beräkning**

När samtliga tillgångar och skulder har värderats beräknas substansvärdet genom att det sammanlagda skuldbeloppet dras från de totala tillgångarna i rörelsen. Om substansvärdet blir negativt, dvs. om förvärvskällan visat ett negativt nettovärde, är underskottet i sin helhet avdragsgillt vid beräkningen av behållningen i bouppteckningen (Bratt m.fl. 11:25). Någon reduktion av underskottet ska således inte göras. Om substansvärdet är positivt, tas 30 % av värdet upp som en tillgång i bouppteckningen.

**Direktägd form
av näringsverk-
samhet**

Som har nämnts inledningsvis omfattar ovan nämnda möjlighet till skattelättnad endast tillgångar och skulder som ingår i näringsverksamheten. Om förvärvskällan har drivits i direktägd form måste en gräns dras mellan sådana tillgångar och skulder som har ett naturligt samband med rörelsen och därför omfattas av reduktionsregeln och sådana tillgångar och skulder som kan anses ingå i företagarens privata förmögenhet, s.k. rörelsefrämmande poster (jfr RSV:s upphävda meddelande Dt 1991:31 som finns intagen i Bratt m.fl. 27:3 ff. och särskilt 27:9 f). Näringsverksamhet som drivs som s.k. enskild firma eller som enkelt bolag utmärks av att verksamheten inte utgör en självständig juridisk person och är således direktägda former av näringsverksamhet. Handelsbolag och kommanditbolag är självständiga juridiska personer men anses utgöra direktägda former av näringsverksamhet. Redan tidigare i detta avsnitt har som exempel på rörelsefrämmande tillgångar nämnts en lantbrukares bostadsbyggnad med tillhörande tomt på en jordbruksfastighet och en rörelseidkares bostadsbyggnad i annan näringsverksamhet. Andra tillgångar som vanligen anses rörelsefrämmande är värdepapper och reversfordringar som innehas i kapitalplaceringssyfte. Om likvida medel (kontanter eller banktillgodohavanden etc.) väsentligen överstiger de kortfristiga skulderna kan i flertalet fall en viss del av medlen anses utgöra en rörelsefrämmande tillgång. SKV bör därför alltid kontrollera medlens karaktär och vid behov kräva in kompletterande uppgifter. Bankmedel av betydande storlek kan dock ha sin grund i att reparationer och underhåll har eftersatts och att medlen krävs för att genomföra investeringar för att näringsverksamheten ska kunna fortgå även framdeles (NJA 1986 s. 24). Avgörande för bedömningen i det enskilda fallet blir därför vad dödsboet kan göra troligt om tillgångarnas karaktär. Enbart den omständigheten att bolagets likvida medel tillfälligtvis är onormalt stora på grund av att t.ex. en anläggningstillgång

**Rörelse-
främmande
poster**

	<p>har avyttrats, bör vanligen inte medföra att medlen anses rörelsefrämmande. I tveksamma fall kan SKV kontrollera självdeklarationerna för dödsåret och de två föregående åren (Bratt m.fl. 11:25 och där angivna rättsfall bl.a. RH 63:81).</p>
Reduceringsregelns villkor	<p>För att reduceringsregeln ska kunna tillämpas måste tillgångar och skulder i näringsverksamheten redovisas separat och med tillräcklig specifikation i bouppteckningen. Tidigare användes för detta ändamål ofta RSV:s deklarationsblankett för redovisning av uppgifter om förmögenhet i jordbruk och rörelse (äldre blankett K 4) som en bilaga till bouppteckningen. När förmögenhetsbeskattningen för rörelse upphörde skedde därefter ingen nytryckning av blanketten K4. Vid arvsbeskattningen kan blanketten dock alltså användas för specifikation av näringsverksamheten. Observera dock att lagervärderingen ska ske enligt vad som redovisats ovan och något särskilt avdrag för inkurans inte längre är tillåtet.</p>
Näringsverksamhet överlåtits efter dödsfallet	<p>Om en näringsverksamhet har överlåtits efter dödsfallet men före bouppteckningsförrättningen ska förvärvskällan i bouppteckningen ändå tas upp till 30 % av substansvärdet, inte till överlåtelsepriset.</p>
Handelsbolag, andel av skulder och tillgångar vid arvsbeskattning	<p>Om näringsverksamheten har bedrivits i form av handelsbolag, utgör tillgångarna och skulderna i rörelsen bolagets tillgångar och skulder. I NJA 2003 s. 71 ansåg HD att en avlidens andel av skulder och tillgångar i ett handelsbolag, som ägde och förvaltade en fastighet, skulle bestämmas med ledning av behållningen på kapitalkontot vid beräkningen av arvsskatt. Handelsbolagets värde skulle enligt HD bestämmas med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde. Jfr Bratt m.fl. 10 :11.</p>
Handelsbolag, bolagsmäns ansvar, m.m	<p>Bolagsmännen äger andelar i bolaget och deras inbördes rättigheter och skyldigheter regleras i första hand av bolagsavtalet dem emellan och i andra hand av lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (2 kap. 1 § handelsbolagslagen). Observera dock att bolagsmännen är personligt ansvariga för bolagets skulder (2 kap. 20 § handelsbolagslagen). Endast när bolaget har formen av kommanditbolag har vissa delägare, kommanditdelägarna, ett till sin ursprungliga insats begränsat ansvar. Komplementären är däremot personligen ansvarig på samma sätt som delägarna i ett vanligt handelsbolag. När andelarna ska värderas på grund av att en av bolagsmännen har avlidit görs en sedvanlig substansvärdering. Om bolagsavtalet föreskriver att andelen ska hembjudas till övriga bolagsmän, eller någon av dem till ett visst pris eller efter en viss beräkningsnorm, får värderingen ske med hänsyn till detta. Har inte något annat avtalats eller har överenskommelse inte träffats om utträde eller uteslutning, medför en bolagsmans död att</p>
Kommanditbolag	
Andelars värde, handelsbolag och kommanditbolag	

Likvidation	bolaget ska träda i likvidation (2 kap. 26, 29 och 30 §§ handelsbolagslagen). Värderingen av andelarna i bolaget kan i sådant fall ske utifrån en likvidationsbalansräkning.
Taxeringsvärdet	I NJA 1983 s. 237 värderades en andel i ett handelsbolag, vilket hade till ändamål att äga och förvalta en fastighet som utgjorde bolagets huvudsakliga tillgång, på grundval av fastighetens taxeringsvärde med tillämpning av 22 § 1 mom. 1 st. AGL. Jfr NJA 1973 s. 93.
Negativt substansvärde	Observera att en andel i ett handelsbolag kan ha ett negativt substansvärde, något som inte är möjligt i ett aktiebolag. Avdrag för andelens värde får då göras i bouppteckningen. Jfr Englund-Silfverberg s. 39 och Bratt m.fl. 11:18.

9.5 Skulder

9.5.1 Allmänt

Skulder ska, liksom tillgångar, i princip tas upp sådana de förelåg på dödsdagen (20 kap. 4 § ÅB). För vissa skulder föreligger dock rätt till avdrag trots att skulden har uppkommit efter dödsfallet, nämligen begravnings- och bouppteckningskostnader (13 § 1 mom. 3 p. AGL).

Det är SKV som avgör i vilken omfattning avdrag för skulder kan medges i skatteärendet. SKV har därvid att fastställa

- om de upptagna skulderna överhuvudtaget är avdragsgilla och
- om de angivna skuldbeloppen kan godtas.

Om det brister i något av dessa hänseenden får SKV rätta behållningen i stegen när arvsskatten ska fastställas. Däremot medför en sådan felaktighet inte att registrering ska vägras.

Faktiska skulder	Det är endast faktiska skulder som får dras av i bouppteckningen. För att så ska få ske krävs i princip att det på dödsdagen har förelegat en betalningsförpliktelse för den avlidne eller i förekommande fall för hans eller hennes efterlevande make. Betalningsförpliktelsen kan ha sin grund i ett uttryckligt eller ”tyst” åtagande eller på grund av lag.
-------------------------	---

Inskränkt skattskyldighet	Vid arvsbeskattning efter en svensk medborgare med hemvist i utlandet sedan mer än tio år eller efter en utländsk medborgare med hemvist utomlands, dvs. när skattskyldigheten är inskränkt (jfr avsnitt 2.2.4), får avdrag göras endast för sådan skuld som kan hänföras till egendomen som enligt 4 § 2 st. AGL omfattas av skattskyldigheten (13 § 2 mom. AGL). Avdragsrätt föreligger således för skulder som kan hänföras till förvärvet av egendomen i fråga, liksom för skulder som har uppkommit på grund av förbättring, reparation eller underhåll av sådan egendom. För
----------------------------------	--

att avdragsrätt för reparation och underhåll ska föreligga krävs dock att skulderna har uppkommit en kort tid före dödsfallet (jfr Englund-Silfverberg s. 153 och Bratt m.fl. 7:15 f). Om den beskattningsbara egendomen utgörs av en förvärvsverksamhet får avdrag även göras för löner, skatter och avgifter som belöper på tiden fram till dödsfallet.

Specifikation

En skuld ska specificeras och individualiseras så att det klart framgår vad den avser. Borgenären ska namnges och grunden för skulden (handlån, revers eller motsv.) bör anges. Om det är fråga om en in-teckningsskuld ska det framgå till vilken fastighet skulden hänför sig. Om en skuld har redovisats ofullständigt eller om rätten till avdrag förefaller tveksam, bör SKV bereda dödsboet möjlighet att komplettera sina uppgifter. Om det är uppenbart att skulden saknar betydelse för beräkningen av arvs-skatt och att skulden inte heller kan få betydelse för propo-rtionering av efterarv/arv i ett senare skede, kan komplettering dock underlåtas.

Skuldens belopp

Liksom en fordran ska en skuld vanligen tas upp till sitt kapitalbelopp med tillägg för eventuell upplupen ränta på dödsdagen (jfr 23 § C 1 st. AGL). En skuld som förfaller till betalning först i framtiden och som inte löper med ränta tas upp till ett reducerat värde. Detta värde uppskattas, liksom en räntefri fordran, genom diskontering med hjälp av den till AGL fogade tabellen I (Bratt m.fl. 11:23). Diskontering av en fordran beskrivs i avsnitt 9.4.10.

Diskontering

En tvistig skuld förs vanligen ”inom linjen”. Om skulden sedermera blir fastställd, får den tas upp i en tilläggsbouppteckning, varvid återvinning av erlagd arvsskatt enligt 59 § d) AGL blir aktuell. Alternativt kan dock skuldbeloppet omedelbart dras av. Skulle tvisten sedermera lösas till boets fördel får en tilläggsbouppteckning upprättas och boet efterbeskattas enligt 32 § d) AGL (Englund-Silfverberg s. 44, jfr NJA 1991 s. 143).

Twistig skuld

Om den avlidne efterlämnar både enskild egendom och giftorättsgods eller om den efterlevande maken innehar både enskild egendom och giftorättsgods ska skulderna fördelas med tillämpning av 11 kap. 2 § ÄktB (Bratt m.fl. 7:12). Om det finns enskild egendom ska således denna i första hand tas i anspråk för skulder för vilken egendomen är pantförskriven, t.ex. skulder i fast egendom som är enskild, skulder som har uppkommit för underhåll och förbättring av enskild egendom samt skulder som på annat sätt är att hänföra till enskild egendom, t.ex. ett lån som har tagits för att förvärva egendom som har gjorts till enskild (jfr avsnitt 6.3.3). Om skulder hänförliga till enskild egendom endast delvis kan täckas med den enskilda egendomen, får återstoden räknas av från giftorättsgodset. Angående frågan om bouppe-

Fördelning enligt 11:2 ÄktB av skulder

Om den avlidne efterlämnar både enskild egendom och giftorättsgods eller om den efterlevande maken innehar både enskild egendom och giftorättsgods ska skulderna fördelas med tillämpning av 11 kap. 2 § ÄktB (Bratt m.fl. 7:12). Om det finns enskild egendom ska således denna i första hand tas i anspråk för skulder för vilken egendomen är pantförskriven, t.ex. skulder i fast egendom som är enskild, skulder som har uppkommit för underhåll och förbättring av enskild egendom samt skulder som på annat sätt är att hänföra till enskild egendom, t.ex. ett lån som har tagits för att förvärva egendom som har gjorts till enskild (jfr avsnitt 6.3.3). Om skulder hänförliga till enskild egendom endast delvis kan täckas med den enskilda egendomen, får återstoden räknas av från giftorättsgodset. Angående frågan om bouppe-

tecknings- och begravningskostnader ska avräknas från giftorättsgoods eller från enskild egendom, se Bratt m.fl. 7:13 f.

9.5.2 Fastighetsägares skulder

Inteckningslån	Skulder med panträtt i en fastighet, dvs. inteckningslån, tas upp till sitt kapitalbelopp jämte upplupen ränta per dödsdagen.
Hyra	I fråga om hyresfastigheter brukar hyran som regel betalas förskottsvis för den kommande månaden eller det kommande kvartalet. Om fastighetsägaren avlider före utgången av den tid som förskottshyran avser ska den inbetalda hyran tas upp som en tillgång i bouppteckningen. Avdrag får dock göras för den mot förskottshyran svarande förpliktelsen att utan ytterligare ersättning låta hyresgästen bo kvar under den aktuella perioden (NJA 1971 s. 193). Förpliktelsen har ansetts motsvara det belopp av förskottshyran som belöper på tiden efter dödsfallet. Resultatet blir således detsamma som om någon tillgång inte hade tagits upp (Bratt m.fl. 7:14).
Reparationer, installationer och motsvarande	Skulder för reparationer, installationer och motsvarande på en fastighet är avdragsgilla om skulderna hänför sig till arbete som har utförts på fastigheten eller material som har tillförts denna före dödsdagen. Detta gäller även om reparationerna (motsv.) inte medför att ett högre värde än taxeringsvärdet ska läggas till grund för beräkningen av fastighetens värde, dvs. även om det är fråga om rena underhållsåtgärder. En skuld som grundar sig på ett bindande avtal som den avlidne har träffat om att få arbete utfört på en fastighet är däremot inte avdragsgill, om inte arbetet har påbörjats före dödsfallet (NJA 1968 s. 592 och Bratt m.fl. 7:23 f).
Avtal om utförande av arbete, skuld	

9.5.3 Personskulder

Vid en personskuld ska uppgift lämnas om borgenärens namn och vad skulden avser. Bouppgivaren och förrättningsmännen har ansvaret för att skulderna har uppgetts och antecknats korrekt; reverser eller räkningar behöver således i regel inte företes. Om det är fråga om skulder till den avlidnes nära släktingar och då i synnerhet till hans eller hennes make och barn bör skulden kontrolleras mer noggrant. Det är nämligen viktigt att fastställa om en sådan skuld är av lånekaraktär eller om den står för en gåva som inte har blivit fullbordad under givarens livstid. I tveksamma fall bör SKV begära in en bestyrkt kopia av reversen och/eller annan utredning.

Om det rör sig om en ren låneskuld (handlån) behöver skriftlig specifikation i princip inte företes. Faktiska utlägg som en dödsbodelägare har haft för den avlidnes räkning under hans eller hennes livstid utgör således avdragsgill skuld i boet. Rör det sig däremot om en ersättning för t.ex. eget arbete som en

arvinge har lagt ned på reparationer eller motsvarande på den avlidnes fastighet, bedöms rätten till avdrag mer restriktivt, jfr avsnitt 9.5.9. Om en revers har utfärdats för att verkställa ett arvsavstående, och reversen löper utan ränta och förfaller till betalning vid den avståendes död, kan inte reversen beaktas vid fastställandet av arvsskatten. Arvsavståndet innebär inget reellt avstående och reversen kan inte anses motsvara en för den avstående åvilande skuld (NJA 1984 s. 582).

Gåvoskuld

Vid en ”gåvoskuld” bör SKV alltid kontrollera gåvoreversen (gåvbrevet) i original eller bestyrkt kopia. För att ett avdrag för en icke fullbordad gåva ska kunna medges måste gåvoutfästelsen ha varit bindande för den avlidne.

Detta är fallet om

- a. utfästelsen har gjorts i ett skuldebrev eller annan skriftlig urkund som har överlämnats till gåvotagaren eller
- b. omständigheterna vid utfästelsens tillkomst utmärker att gåvoutfästelsen var avsedd att komma till allmänhetens kännedom.

I annat fall är utfästelsen utan verkan (1 § lagen (1953:83) angående vissa utfästelser om gåva). Beträffande gåvor mellan makar hänvisas till 8 kapitlet ÄktB.

Gåvorevers som skuld

För att gåvoreverser (benefika skuldebrev) som inte får sägas upp till betalning förrän efter givarens död ska ge rätt till avdrag, krävs att reversen är förenad med någon belastning för givaren under hans eller hennes livstid. Vanligen sker det i form av en utfästelse av givaren att löpande betala viss ränta till mottagaren för tiden före dödsfallet. Räntesatsen får dock inte vara för låg. I praxis torde en procent vara den lägsta räntesats som kan godtas (NJA 1989 s. 577, Englund-Silfverberg s. 127). Belastningen för givaren kan också ske i annan form, t.ex. att han eller hon ställer viss pant för gåvan. Det avgörande är med andra ord att någon form av belastning drabbar givaren personligen under hans livstid och inte endast dödsboet efter hans eller hennes död. Om så inte är fallet bör utfästelsen i arvsskatteärendet behandlas som ett testamentariskt förordnande (17 kap. 3 § ÄB). Något skuldavdrag får då inte ske. Angående gåvoutfästelser m.m., se vidare Bratt m.fl. 17:4 a ff.

Gåvoutfästelse, sammanläggning

Observera att en giltig gåvoutfästelse till en arvinge eller en testamentstagare ska läggas samman med arvs- eller testamentslotten. Uppgift om utfästelsen ska således även finnas med i den obligatoriska försäkran enligt 19 § 4 mom. AGL.

9.5.4 Underhållsbidrag

Om den avlidne enligt dom eller avtal var skyldig att betala underhåll till barn eller till en fränskild make, upphör vanligen

underhållsskyldigheten i och med dödsfallet. I bouppteckningen bör därför skuldavdrag normalt godtas endast för underhållsbidrag som belöper på tiden före dödsfallet. Om underhållsbidrag på grund av ett särskilt avtal i det enskilda fallet ska utgå för längre tid, bör en bestyrkt kopia av avtalet fordras in.

9.5.5 Pensionsförpliktelser och motsvarande

Om den avlidne under sin livstid har åtagit sig att utge pension, livränta eller annan sådan förmån till en eller flera personer och förpliktelsen i och med dödsfallet övergår på dödsboet, är skyldighetens kapitaliserade värde avdragsgill i bouppteckningen. Förpliktelsens värde beräknas enligt bestämmelserna i 23 § D AGL (se avsnitt 9.4.11).

Testamentslegat

Om förpliktelsen grundar sig på ett testamente av den avlidne föreligger inte någon avdragsgill skuld utan ett testamentslegat (NJA 1943 s. 132).

9.5.6 Borgensförbindelser

Om den avlidne under sin livstid har gjort ett borgensåtagande, ska borgensförbindelsen i bouppteckningen tas upp ”inom linjen”, om det inte kan antas att dödsboet slutgiltigt får betala beloppet, då förbindelsen i stället får tas upp som en skuld. Jfr NJA 2000 s. 97 som avsåg proprieborgen. Avgörande är förhållandena på dödsdagen. I NJA 1927 s. 266 medgavs inte avdrag för beräknad, men ej vid dödsfallet inträdd förlust på grund av borgen. I NJA 1938 s. 649 medgavs å andra sidan avdrag för ännu inte inträdd förlust, då utredningen gav vid handen att det vid tiden för dödsfallet skäligen kunde antas att dödsboet skulle tvingas att infria förbindelsen. Jfr Walin II s. 147 och Englund-Silfverberg s. 30 f.

9.5.7 Hyra m.m.

Hyreskostnad för bostad

Hyreskostnaden för den avlidnes bostad får enligt praxis dras av för viss tid efter dödsfallet, trots att skulden egentligen åvilar dödsboet (Englund-Silfverberg s. 27). Det saknar betydelse om den avlidne var ensamstående eller om hans eller hennes familj bor kvar i bostaden efter dödsfallet eller inte. Enligt 12 kap. 5 § JB finns en möjlighet för ett dödsbo att inom en månad från dödsfallet säga upp hyresavtalet med en uppsägningstid om en månad.

Hyra för annan lokal än bostad

För hyran för annan lokal än bostad (t.ex. kontor, affärslokal, garage och fritidshus) får frågan om avdragsrätt bedömas med hänsyn till villkoren i hyreskontraktet (uppsägningstid m.m.) och möjligheterna att överlåta lokalen. Vanligen bör i dessa fall en ”uppsägningstid” om tre månader kunna godtas utan särskild utredning.

**Flyttstädning,
sanering m.m.**

Utgifter för adressändring för dödsboet och flyttstädning av lägenhet är inte avdragsgilla. Kostnader för sanering av lägenhet kan vara avdragsgilla i skatteärendet.

**Avgift till
bostadsrätts-
förening**

Avgift till bostadsrättsförening är i princip inte avdragsgill. Göta hovrätt har i beslut den 2000-01-19, ÖÅ1056-99 funnit att olikheterna mellan nyttjanderätterna hyresrätt respektive bostadsrätt, möjligheten att disponera över bostadsrättens marknadsmässiga värde och att avgiften till bostadsrättsföreningen betalas till en förening i vilken den betalande själv är medlem medför att bostadsrättsavgift inte kan jämföras med hyreskostnad. Länsrätten i Skåne kom till motsvarande slut den 18 december 2002 (mål nr 2485-02), vilket överklagades, men Kammarrätten i Göteborg beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

9.5.8 Anställda i hushållet

Om den avlidne har haft anställda i hushållet (hushållerskor, praktikanter, barnflickor eller liknande) får avdrag göras för lön, semesterersättning och andra förmåner, t.ex. kost och logi, samt för mot dem svarande sociala avgifter under uppsägningstiden. Uppsägningstiden för hushållsanställda regleras av 12 § lagen (1970:943) om arbetstid m.m. i husligt arbete och varierar mellan en och tre månader beroende på anställningstidens längd. I förekommande fall bör utredning fordras in.

9.5.9 Vård av den avlidne m.m.

**Faktiska
kostnader**

Faktiska kostnader för vård av den avlidne är avdragsgilla, t.ex. sjukhusavgifter, läkararvoden och motsvarande.

**Gottgörelse för
tjänster, avdrag**

**Med vård
jämföras**

Om dödsboet vill göra avdrag för gottgörelse till en privatperson som utan betalning har gjort den avlidna tjänster, krävs att det föreligger ett avtal mellan den avlidne och vårdaren. Med vård av den avlidne jämföras skötsel av hans eller hennes hushåll, fastighet etc. Om ett avtal om ersättning för vårdarens (motsv.) tjänster har träffats mellan den avlidne och vårdaren, är den avtalade ersättningen avdragsgill. Att ett för den avlidne förpliktande avtal föreligger ska styrkas genom erforderliga uppgifter i bouppteckningen eller genom intyg från någon som är förtrogen med förhållandena. Det kan ofta vara svårt att avgöra när ett avtal föreligger; ett avtal kan nämligen vara underförstått. I rättspraxis har avdrag medgivits för vårdkostnad även när ett uttryckligt avtal inte föreligger. Fråga har då varit om en ersättning som har ansetts skälig och som har godkänts av arvingarna (NJA 1959 s. 515). Om den avlidne har tillgodosett vårdaren i sitt testamente, kan detta tas som ett indicium på att särskild ersättning inte ska utgå därjämte. Vårdaren får då istället anses tillgodosedd genom sin testamentslott.

Resor till avlidens sjukläger	<p>Avdrag för dödsbodelägares resor till den avlidnes sjukläger bör i princip inte medges, om kostnaden inte kan anses ingå i ett avtal om ersättning för vård.</p>
Inkomsskatteskulder	<p>9.5.10 Skatteskulder</p> <p>Inkomstskatteskulder kan delas in i tre grupper (jfr Bratt m.fl. 7:10).</p>
Tiden före dödsfallsåret	<p>1. Skatteskuld som belöper på tiden före dödsfallsåret (kvarstående skatt). Då gäller följande:</p> <ul style="list-style-type: none">- Skatt att betala enligt slutskattebesked (vid underskott på skattekontot) får dras av utan särskild utredning. Taxeringsår ska anges. Skattsedel behöver inte företes.- Kommande skatt att betala får dras av, men utredning om beräkningen ska då ges in. <p>Dessa uppgifter finns i SKV:s register men det är dödsboet som ska förete utredningen..</p>
Innevarande beskattningsåret	<p>2. Skatteskuld på inkomster det innevarande beskattningsåret in till dagen för dödsfallet, preliminär inkomstskatt. Då gäller följande:</p> <p>Avdrag medges för den beräknade inkomstskatten efter avdrag för den preliminärskatt som redan har betalats för perioden. Utredning om beräkningen ska ges in. I fråga om inkomst av kapital gäller efter 1990 års inkomstskattereform att räntor och aktieutdelningar i regel blir föremål för ett källskatteavdrag med 30 %. I okomplicerade fall, där realisationsvinster/ förluster, ränteavdrag, fastighet etc. förekommer, kan avdrag för preliminär kapitalinkomstskatt därför medges utan någon skatteutredning (Bratt m.fl. 7:11). I andra fall får däremot skatteutredning krävas in.</p>
Framtida tidpunkt	<p>3. En latent skatteskuld, dvs. skatt som aktualiseras vid en framtida ofta oviss tidpunkt. Därvid gäller följande:</p> <p>Avdrag medges i princip endast om rätt till det följer av en uttrycklig lagregel, t.ex. för medel på skogskonto, vilket tas upp till halva värdet enligt 23 § C 3 st. AGL (jfr Bratt m.fl. 7:12).</p>
Återbäring, försäkring	<p>Inkomstskatten på ett tillfallande återbäringsbelopp från en försäkring ska tas upp som en skuld. Jfr NJA 1994 s. 119 där HD ansåg att ett återbäringsbelopp som tillfallit dödsboet från en pensionsförsäkring skulle tas upp som en fordran i bouppteckningen medan inkomstskattebeloppet skulle tas upp som en skuld.</p>
Makarnas beräknas var för sig	<p>Den avlidnes skatteskulder och den efterlevande makens skatteskulder beräknas i förekommande fall var för sig. Har makarna eller någon av dem enskild egendom, avräknas skatteskulden mot den enskilda egendomen i den mån skulden är hänförlig till inkomster från eller innehavet av enskild egendom (Bratt m.fl.</p>

7:13). Jfr avsnitt 9.5.1.

Arvsskatt

Eventuell arvsskatt efter den avlidne är inte avdragsgill (13 § 1 mom. 4 p. b) AGL). Detta gäller även eventuell arvsskatt som har erlagts eller ska erläggas i utlandet (NJA 1931 s. 24 och Bratt m.fl. 7:10). Inte heller arvsskatt belöpande på en skattelott får dras av från bobehållningen (NJA 1944 s. 663).

9.5.11 Studieskulder

**Garantilån t o m
våren 1973**

Statliga garantilån beviljades fram till och med våren 1973. Om låntagaren avlider, bortfaller återbetalningsskyldigheten avseende kapital och räntebelopp som förfaller till betalning efter dödsdagen. Kapital och ränta som har förfallit fram till dödsdagen ska däremot betalas av dödsboet och utgör således en avdragsgill skuld i bouppteckningen. Centrala studiestödsnämnden (CSN) har dock möjlighet att avskriva fordringen, varför dödsboets ersättningsskyldighet bör kontrolleras i det enskilda fallet.

**Studiemedel
under åren
1964–1988**

För studiemedel som har beviljats under åren 1964–1988 bortfaller återbetalningsskyldigheten från och med dödsåret. Dödsboet ska däremot betala obetalda avgifter som har debiterats den avlidne för åren dessförinnan. Dessa avgifter är således avdragsgilla i bouppteckningen. Om den avlidne före dödsfallet hann betala avgiften för dödsåret, återbetalar CSN beloppet till dödsboet. Denna rätt till återbetalning ska tas upp som en tillgång i bouppteckningen. I tveksamma fall bör SKV kontrollera med CSN vad som gäller i det enskilda fallet.

**Studielån
beviljade fr. o m
1 januari 1989**

Studielån enligt studiestödslagen, beviljade från och med den 1 januari 1989, bortfaller i sin helhet när låntagaren avlider (4 kap. 25 § studiestödslagen 1999:1395, jämför även med övergångsbestämmelserna). Det betyder att såväl återstående kapitalskuld som upplupen ränta skrivs av. Även studiemedel och annat studiestöd som har återkrävts före dödsfallet skrivs av. Skuldavdrag i bouppteckningen kan därför aldrig bli aktuellt i dessa fall.

**9.5.12 Skuld för vilken förmånstagarförsäkring har
pantsatts**

Om en förmånstagarförsäkring har pantsatts som säkerhet för ett lån, kan skulden vanligen inte anses åvila dödsboet utan förmånstagaren. Som regel får därför en sådan skuld inte dras av i bouppteckningen. Om skulden avser ett lån hos försäkringsgivaren, får förmånstagaren lyfta vad som återstår när skulden har reglerats; försäkringens värde reduceras med skuldens belopp. Detsamma kan i allmänhet antas gälla om försäkringen har belånats för en annan skuld. För att en skuld, för vilken en förmånstagarförsäkring har pantsatts, ska få dras av i bouppteck-

ningen krävs i princip att försäkringstagaren i en skriftlig förklaring till försäkringsgivaren har förordnat att dödsboet ska svara för skulden (NJA 1959 s. 447 jfr Bratt m.fl. 6:16 och Englund-Silfverberg s. 84 f. Jfr även NJA 1943 s. 95, NJA 1952 s. 72 och NJA 1956 s. 318).

För att avdrag ska få ske i bouppteckningen räcker det inte med ett påstående att den avlidnes önskan har varit att dödsboet ska svara för skulden. Att dödsboet har betalat skulden saknar också betydelse. Om det av kontrolluppgiften från försäkringsbolaget inte framgår vilka omständigheter som förelegat vid pantsättningen, får SKV i det enskilda fallet genom ingivaren eller hos försäkringsbolaget hämta närmare upplysningar om dessa.

9.5.13 Begravningskostnader

De verkliga begravningskostnaderna är avdragsgilla under förutsättning att de kan anses skäligen. Vanligen behöver kostnaderna inte specificeras. Om avdraget för begravningskostnader är ovanligt högt bör uppgift infordras om den kostnadsnivå som är gängse på orten.

Till begravningskostnader räknas alla kostnader som är nödvändiga för begravningen. Hit räknas bl.a. utgifter för gravplats och gravsten med inskription, sorgkläder samt förtäring vid minnesstund i anslutning till begravningsceremonin. Beträffande sorgkläder medges avdrag för make samt för barn och ”tjänare” som varit beroende av den avlidne för sin försörjning. För vuxna barn kan avdrag medges för sorgkläder endast undantagsvis, t.ex. för ett sjukt barn som vårdats i hemmet. Avdrag medges för de verkliga utgifterna om dessa är skäligen. Om dödsboet har yrkat avdrag för t.ex. en påls, får beloppet sättas ned till ett skäligt avdrag för ett ytterplagg.

Grav, framtida underhåll

Avdrag får inte göras för framtida underhåll av grav. (Observera därvid dubbeltydigheten i ordet ”gravvård”; avdrag medges för gravvård i betydelsen gravsten). Även om den avlidne i sitt testamente har föreskrivit att medel ur dödsboet ska sättas av för framtida vård av graven, ska skuldavdrag vägras när bobehållningen bestäms inför skatteläggningen. I praxis brukar ett sådant förordnande behandlas som ett legat och tas upp till beskattning. Värde grundas då vanligen på uppgifter från kyrkogårdsförvaltningen (Bratt m.fl. anser denna praxis vara diskutabel, se 7:8).

Resekostnad till begravning

Dödsbodelägares eller andras kostnader för resor till begravningen har normalt inte ansetts vara en avdragsgill begravningskostnad (Bratt m.fl. 7:22). Om ingen anhörig finns på orten där den avlidne vistades bör reskostnaden för en person kunna godtagas. I RH 1995:11 prövades frågan om rätt till avdrag för anhöriga för att i Israel gravsätta en i Sverige vid dödsfallet

bosatt person. Avdrag medgavs för en persons resa med skäligt belopp. Ytterligare avdrag medgavs inte. Jämför även med NJA 1949 s. 693

9.5.14 Bouppteckningskostnader

De kostnader som erfordras för att en bouppteckning ska kunna förrättas är avdragsgilla. Specifikation krävs endast om avdraget avser ett större belopp.

Till bouppteckningskostnader hör bl.a. skäligt arvode till förrättningsmännen och till eventuella särskilda värderingsmän, avgifter för erforderliga intyg m.m. Avdrag för resa för dem som har kallats till bouppteckningsförrättningen medges vanligen endast för den person eller de personer som har uppgivit boet.

Boutrednings- och arvskiftes- kostnader

Boutredningskostnader är i princip inte avdragsgilla. Inte heller medges avdrag för kostnader för arvskifte. Det kan ibland vara svårt att skilja kostnader för bouppteckningen från kostnader för annan boutredning. Kostnaden för sådan boutredning som har varit nödvändig för att boet ska kunna upptecknas och värderas får dock dras av i den mån som kan anses skäligt. Detta kan även gälla en del av arvodet till en boutredningsman, när han eller hon ombesörjt bouppteckningen. Bedömningen av vad som kan godtas som skäligt får göras med utgångspunkt i arten och beskaffenheten av det arbete som har varit erforderligt med hänsyn till boets beskaffenhet. En schablonmässig beräkning av bouppteckningskostnaden till en viss andel av boets tillgångar eller behållning har inte accepterats (jfr NJA 1962 s. 134 och Bratt m.fl. 7:8 f). I de fall som SKV inte delar dödsboets uppfattning om att bouppteckningskostnaderna i sin helhet ska vara avdragsgilla i arvsskatteärendet ska SKV bestämma avdraget till skäligt belopp i skattebeslutet.

Boupptecknings- kostnad

Avdrag från giftorättsgods eller enskild egendom

Om den avlidne var gift kan frågan uppkomma om bouppteckningskostnader och begravningskostnader ska dras av från den avlidnes giftorättsgods eller från hans eller hennes enskilda egendom. Se härom Bratt m.fl. 7:13 f.

10 Försäkringar

Rskr 1927:78

10.1 Allmänt

Att försäkringar i vissa fall ska behandlas som en tillgång i boet och fördelas och beskattas som den avlidnes övriga tillgångar har redovisats i avsnitt 9.4.18. I flertalet fall är dock den avlidnes försäkringar – antingen på grund av försäkringsvillkoren eller till följd av särskilda förordnanden – försedda med förmånstagarförordnanden och utgör då inte någon tillgång i den avlidnes bo. De ingår inte i kvarlåtenskapen och kan inte bli föremål för arvs- eller testamentsförvärv (104 och 122 §§ försäkringsavtalslagen, FAL). Enligt AGL ska dock även vissa förmånstagarförvärv beskattas; förmånstagarförvärv jämställs i dessa fall i beskattningshänseende med arvfallen egendom (12 § 1 st. AGL). Uppgift om försäkringar ska därför lämnas i bouppteckningen (20 kap. 5 § 2 st. ÄB). Om förmånstagaren vid försäkringstagarens död får en utbetalning från försäkringen eller får förfoganderätt över försäkringen arvsbeskattas förmånstagarförvärvet (12 § AGL). I andra situationer gåvobeskattas sådana förvärv (37 § 2 mom. AGL). En efterlevande makes rätt till skattefri giftorätsandel liksom skattefria avdrag på förmånstagarförvärv behandlas i avsnitt 12.10.3.

Begravningshjälp

Begravningshjälp till dödsbo har vanligen inte sin grund i något förmånstagarförordnande och räknades tidigare inte in i kvarlåtenskapen. HD har emellertid i NJA 2001 s. 401 funnit att en grupplivförsäkring avseende begravningshjälp utan förmånstagarförordnande ska ingå i försäkringstagarens skattepliktiga kvarlåtenskap. Även om dödsboet har angivits som förmånstagarare till försäkringen ska det utfallande försäkringsbeloppet upptas som en tillgång i bouppteckningen. Jfr Regeringsrättens dom den 3 mars 2004 (mål nr 1975-03). Se vidare 10.3.3.

Liv-, sjuk- och olycksfallsförsäkringar

De försäkringar som är av intresse i bouppteckningsärenden är livförsäkringar samt sjuk- och olycksfallsförsäkringar. Reglerna om dessa försäkringstyper finns i 97–123 §§ FAL. Livförsäkringar delas in i två grupper: kapitalförsäkringar och livränteförsäkringar. Med kapitalförsäkringar förstås en försäkring som faller ut med ett på förhand bestämt belopp som betalas ut vid ett

och samma tillfälle, t.ex. vid dödsfallet, eller delas upp på flera utbetalningstillfällen, t.ex. månadsvis under en på förhand närmare angiven period. Även livränteförsäkringar avser periodiska utbetalningar, men det utfallande beloppet är inte bestämt på förhand utan vanligen relaterat till en eller flera personers liv. Gemensamt för kapitalförsäkringar och livränteförsäkringar är att de innehåller ett moment av sparande.

Kollektiva försäkringar

S.k. kollektiva försäkringar är rena riskförsäkringar utan sparmoment och har inte något ekonomiskt värde innan försäkringsfallet har inträffat. De kollektiva försäkringarna är grupp-försäkringar eller kollektivavtalsgrundade försäkringar. Grupp-försäkringarna utmärks av att de grundar sig på ett för en bestämd grupp av personer träffat försäkringsavtal, till vilket de enskilda medlemmarna av gruppen genom anmälan eller på annat liknande sätt kan ansluta sig. De kollektivavtalsgrundade försäkringarna är tecknade av arbetsgivare för de anställda arbetstagarnas försäkringsskydd i enlighet med ett åtagande i kollektivavtal. Enligt 12 § 6 st. AGL beskattas dessa försäkringar som kapitalförsäkringar med förmånstagarförordnande även om den försäkrade inte aktivt har satt in någon förmånstigare i det enskilda fallet.

Pensions- och kapitalförsäkringar

AGL använder inte samma indelning av livförsäkringarna som FAL. I AGL tillämpas i stället den inkomstskatterättsliga indelningen i pensionsförsäkringar och kapitalförsäkringar (12 § 5 st. AGL). Med pensionsförsäkring (P-försäkring) avses då en sådan försäkring som anges i 10 kap. 5 § IL. Premien för en P-försäkring är avdragsgill vid den årliga taxeringen och utfallande belopp inkomstbeskattas. Vad en förmånstigare erhåller på grund av en pensionsförsäkring är därför alltid fritt från arvs- och gåvoskatt (12 § 4 st. AGL). Övriga livförsäkringar är inkomstskatterättsligt kapitalförsäkringar (K-försäkring). Premien för en K-försäkring är inte avdragsgill under försäkringstagarens livstid och utfallande belopp inkomstbeskattas inte. Det är för dessa försäkringar som SKV bestämmer arvs-skatt. Sjuk- och olycksfallsförsäkringar behandlas i förekommande fall som K-försäkringar (122 § FAL).

Försäkrings-tagare, definition

Med försäkringstagare förstås i AGL den som har tecknat försäkringen och har betalat premien. Försäkringsbolaget kallas försäkringsgivare. Den vars liv har försäkrats kallas den försäkrade. Vanligen är försäkringstagaren och den försäkrade en och samma person, men så behöver inte vara fallet.

Ägare av försäkringen

Det är försäkringstagaren som äger försäkringen och kan förfoga över den på samma sätt som över annan egendom i sin ägo. Han eller hon kan således pantsätta försäkringen, återköpa den eller överlåta den. Genom att sätta in en förmånstigare till försäk-

**Förmånstagare
och förordnande**

ringen kan försäkringstagaren även bestämma vem försäkringsbeloppet ska tillfalla om han eller hon inte själv kan tillgodogöra sig detta. Ett förmånstagarförordnande kan vara återkalleligt vilket är det vanligaste, eller oåterkalleligt. Om förordnandet är oåterkalleligt har försäkringstagaren gentemot förmånstagaren särskilt utfäst sig att inte ändra förordnandet. Är försäkringstagaren gift, kan makarna genom ett äktenskapsförord bestämma att försäkringen ska vara försäkringstagarens enskilda egendom. Förmånstagarbegreppet behandlas i avsnitt 10.2.

Livförsäkring

En livförsäkring med ett sparmoment får med tiden ett visst värde. Detta värde kan i vissa fall utnyttjas av försäkringstagaren genom lån, pantsättning eller återköp. Livförsäkringar är trots detta under vissa förutsättningar skyddade mot utmätning och konkurs hos försäkringstagaren; försäkringen är utmätningsskyddad. Innan försäkringsfallet har inträffat är en livförsäkring utmätningsskyddad om (116 § FAL)

Utmätningsskyddad

1. försäkringen är tecknad på försäkringstagarens eller dennes makes liv
2. premiebetalningen enligt avtalet ska pågå under minst 10 år och
3. premiebetalningen är något så när jämnt fördelad under premiebetalingstiden.

Risikförsäkring

Om försäkringen gäller endast för dödsfall, t.ex. en grupplivförsäkring eller en annan ren risikoförsäkring, och har tecknats på eget eller makes/partners liv är försäkringen utmätningsskyddad även om den avtalade premiebetalingstiden skulle vara kortare än 10 år. För att ett försäkringsbelopp som betalas ut efter den försäkrades död ska vara skyddat från utmätning för försäkringstagarens skulder, krävs att försäkringen var utmätningsskyddad och att förmånstagare är insatt. Om försäkringen inte var utmätningsskyddad och om förmånstagarförordnandet är återkalleligt, kan försäkringsbeloppet tas i anspråk av försäkringstagarens borgenärer under förutsättning att deras fordringar inte har kunnat utgå ur kvarlåtenskapen. Om förmånstagarförordnandet är oåterkalleligt är försäkringen alltid utmätningsskyddad. Försäkringstagaren själv har ju i ett sådant fall inte haft rätt att förfoga över försäkringen (108 § 2 st. FAL, jfr 5 kap. 5 § UB). Frågan om en försäkring är utmätningsskyddad eller inte är avgörande för om en förmånstagare ska befrias från arvsskatt för en viss del (sex basbelopp) av utfallande försäkringsbelopp (12 § 2 st. AGL).

**Statlig
riskgaranti**

Ersättning som utgår enligt statlig riskgaranti enligt förordning (1995:239) om förmåner till totalförsvarspliktiga ska ingå som en tillgång i dödsboet.

Livränteförsäkring	En livränteförsäkring är utmätningssfri under samma förutsättningar som en kapitalförsäkring (118 § 3 st., jfr 116 § FAL). En livränteförsäkring som inte är utmätningssfri (engångsbetald livränteförsäkring) får därutöver inte utmätas om försäkringstagaren eller förmånstagaren behöver livräntan för sin försörjning (5 kap. 8 och 12 §§ samt 7 kap. UB).
Förfoganderätt eller inte	Frågan om en förmånstagare får förfoganderätt eller inte till en kapitalförsäkring har betydelse för om förmånstagarförvärvet ska arvs- eller gåvobeskattas (jfr 12 § och 37 § 2 mom. AGL). En förmånstagare som vid försäkringstagarens död får förfoganderätt till försäkringen kan pantsätta eller överlåta försäkringen vidare. Han eller hon kan också själv sätta in en förmånstagare. En förmånstagare utan förfoganderätt har däremot endast rätt att lyfta försäkringsersättningen allt eftersom beloppen förfaller. Följande riktlinjer kan ställas upp:
Riktlinjer	<ol style="list-style-type: none">1. Om en förmånstagare får förfoganderätt till en kapitalförsäkring, tagen på försäkringstagarens liv, och som utbetalas vid ett tillfälle senare än vid försäkringstagarens död, arvsbeskattas det kapitaliserade värdet av försäkringen vid försäkringstagarens död. Om förmånstagaren inte får förfoganderätt till försäkringen, gåvobeskattas förvärvet när försäkringen faller ut. Är försäkringen utmätningssfri, får förmånstagaren i båda fallen tillgodogöra sig det skattefria avdraget om sex basbelopp.2. Om en förmånstagare får förfoganderätt till en kapitalförsäkring som är tagen på försäkringstagarens liv och som betalas ut med ett bestämt antal löpande utbetalningar efter försäkringstagarens död, arvsbeskattas det kapitaliserade värdet av utbetalningarna vid försäkringstagarens död. Om förmånstagaren inte får förfoganderätt till försäkringen, arvsbeskattas endast belopp som genast förfaller på grund av försäkringstagarens död. I övrigt gåvobeskattas de utfallande beloppen varje år i fortsättningen. Är försäkringen utmätningssfri får förmånstagaren i båda fallen tillgodogöra sig det skattefria avdraget om sex basbelopp.3. En försäkring som inte är tagen på försäkringstagaren utan på en annan persons liv är utmätningssfri endast om den har tagits på makes liv. Vid försäkringstagarens död beskattas försäkringen enligt 1) och 2) ovan.4. Om en förmånstagare får förfoganderätt till en livränteförsäkring, arvsbeskattas det kapitaliserade värdet av rätten till livränta vid försäkringstagarens död. Återbäring räknas inte med vid kapitaliseringen. Om förmånstagaren inte får förfoganderätt till försäkringen, arvsbeskattas endast belopp som genast utfaller på grund av försäkringstagarens död. I övrigt gåvobeskattas livräntan varje år i fortsättningen. Ett årligt livräntebelopp som

inte överstiger 2 500 kr är normalt skattefritt (12 § 4 st. AGL). En försäkring som har tecknats som en livränteförsäkring, men som efter försäkringstagarens död endast innebär rätt till garanterade utbetalningar för förmånstagaren, beskattas enligt 1) och 2) ovan.

10.2 Förmånstagare

Förmånstagarförordnande till försäkring

Om en försäkringstagare vill att försäkringsbeloppet ska tillfalla någon annan, kan försäkringstagaren förordna en eller flera personer som förmånstagare till utfallande försäkringsbelopp (102 § FAL). Ett sådant förordnande ska ske genom en skriftlig anmälan till försäkringsgivaren (103 § FAL). Ett förmånstagarförordnande kan vara återkalleligt eller oåterkalleligt. I det senare fallet har försäkringstagaren gentemot förmånstagaren förbundit sig att inte ändra förordnandet. Om förordnandet är återkalleligt – vilket är det vanligaste – kan försäkringstagaren däremot återkalla förordnandet när som helst. Även en återkallelse av ett förmånstagarförordnande ska ske genom en skriftlig anmälan till försäkringsgivaren. Det går inte att förordna förmånstagare eller att upphäva ett tidigare förmånstagarförordnande på något annat sätt, t.ex. genom testamente (NJA 1966 s. 355). En annan sak är att ett testamentariskt förordnande kan inverka på tolkningen av ett förmånstagarförordnande som inte är helt klart och tydligt utformat (NJA 1976 s. 24).

Avlider före försäkringstagaren

Ett förmånstagarförordnande till en viss person förfaller om förmånstagaren avlider före försäkringstagaren (106 § FAL). Om inte någon annan person har satts in som förmånstagare i andra hand, tillfaller försäkringsbeloppet dödsboet och fördelas och beskattas som annan arvfallen egendom efter den avlidne. En förmånstagarers efterlevande träder således inte in i hans eller hennes ställe i dessa fall. Av detta följer att en förmånstagare vid ett sådant förmånstagarförvärv inte heller kan avstå från förvärvet till förmån för någon annan än dödsboet.

Ingår inte i kvarlåtenskapen

Om en förmånstagare har satts in, ingår det utfallande försäkringsbeloppet inte i den avlidne försäkringstagarens kvarlåtenskap (104 § 1 st. FAL). Försäkringsbeloppet utbetalas direkt till förmånstagaren, och försäkringstagarens borgenärer har begränsade möjligheter att tillgodogöra sig beloppet (se 116 § FAL).

Borgenärsanspråk

Endast om försäkringen inte var utmätningsfri, förmånstagarförordnandet var återkalleligt och borgenärernas fordringar inte har kunnat utgå ur kvarlåtenskapen efter försäkringstagaren kan borgenärerna göra anspråk på det utfallande försäkringsbeloppet intill fordringarnas värde. Om det är fråga om en ren riskförsäkring på eget eller makes liv, t.ex. en tjänstegrupplivförsäkring, är förmånstagarförvärvet i princip alltid skyddat mot försäkringstagarens borgenärer.

Pantsatt	Om försäkringen har blivit pantsatt som säkerhet för ett lån, avräknas normalt lånet från förmånstagarförvärvet, dvs. försäkringens värde reduceras med skuldbeloppet och det återstående beloppet betalas ut till förmånstagaren, se avsnitt 9.5.12 och Englund-Silfverberg s. 84 f.
Brist i boet, försäkring	En brist i boet ska inte täckas av förmånstagarförvärvet. För att detta ska kunna ske fordras att förmånstagaren avstår ett motsvarande belopp av förmånstagarförvärvet. Med ett avstående har likställts att förmånstagaren har visat att han faktiskt har täckt bristen med egna medel (se NJA 1978 s. 329). För att förmånstagaren ska erhålla en skattelättnad motsvarande skuldbeloppet torde förutsättas att någon subsidiär förmånstagarinte var insatt. En förutsättning för att ett avstående från ett förmånstagarförvärv för att täcka en brist i boet ska kunna beaktas vid den schematiska skatteläggningen är att avståendet görs före denna (Englund-Silfverberg s. 63). Observera att en god man eller förmyndare inte kan avstå från ett förmånstagarförvärv för sin huvudmans räkning, NJA 1999 s. 159.
God man eller förmyndare	
Betalas ut senare	Ska försäkringsbeloppet helt eller delvis betalas ut vid en senare tidpunkt än försäkringstagarens död, får förmånstagaren vid försäkringstagarens död förfoganderätten till försäkringen (110 § FAL). Försäkringstagaren kan dock i förordnandet ha föreskrivit att så inte ska vara fallet. Om försäkringstagaren har satt in flera förmånstagare i viss turordning efter varandra, får inte den i första hand berättigade någon förfoganderätt till försäkringen.
Flera förmånstagare	Om försäkringstagaren har satt in två eller flera förmånstagare som ska vara berättigade till försäkringsbeloppet vid sidan av varandra, fördelas försäkringsbeloppet mellan dem efter huvudtalet om inte försäkringstagaren i förmånstagarförordnandet har föreskrivit något annat. För vissa särskilda fall innehåller 105 § FAL särskilda hjälpregler för tolkningen av oklara förordnanden:
Hjälpregler	
Make eller sambo förmånstagare	1. Om försäkringstagarens make har satts in som förmånstagar gällande förordnandet till förmån för den med vilken försäkringstagaren var gift vid sin död. Om mål om äktenskapsskillnad då pågick mellan makarna anses förordnandet förfallet. Observera dock att det i försäkringsavtalet kan vara föreskrivet något annat, t.ex. att begreppet make ska omfatta även maken under betänketid. Beträffande förmånstagarförordnande till namngiven tidigare sambo, se NJA 1999 s. 117. HD fann att presumtionen i 11 kap. 8 § ÄB om att ett testamentariskt förordnande till make är utan verkan om äktenskapet har upplösts eller mål om äktenskapsskillnad pågår vid testators död är analogiskt tillämplig på förmånstagarförordnande till sambor. Presumtionen gäller även om tidigare sambon är namngiven i försäkringen.

Barn förmånstagare	2. Om förmånstagarens barn har satts in som förmånstagare gäller förordnandet till förmån för försäkringstagarens bröstarvingar. Ett före försäkringstagarens död avlidet barns bröstarvingar går således in i barnets ställe. Försäkringsbeloppet delas mellan bröstarvingarna enligt den legala arvsordningen.
Både make och barn förmånstagare	3. Om försäkringstagarens make och barn har satts in som förmånstagare, anses maken förvärva hälften av försäkringsbeloppet medan barnen delar den andra hälften enligt arvsordningens regler. Om försäkringstagaren trots förordnandet endast efterlämnar make eller endast barn tillfaller hela försäkringsbeloppet maken eller barnen.
Arvingar förmånstagare	4. Om försäkringstagarens arvingar har satts in som förmånstagare anses förordnandet gälla till förmån för dem som var arvingar vid försäkringstagarens död. En tolkning av förordnandet kan dock ibland medföra att förordnandet i stället ska anses gälla till förmån för dem som var arvingar till försäkringstagaren när förordnandet gjordes. Med arvingar ska normalt förstås legala arvingar och inte arvingar enligt testamente, jfr NJA 1976 s. 24 och NJA 1996 s. 652.
Före den 1 januari 1988 och därefter	Före den 1 januari 1988 kunde ett utfallande försäkringsbelopp tas i anspråk för att täcka en efterlevande makes bodelningsanspråk eller en bröstarvinges anspråk på laglott. Så är inte längre fallet och förmånstagarförvärv påverkar därför inte fördelningen av boets behållning. Enligt 104 § 2 st. FAL har emellertid en efterlevande make och bröstarvingar rätt att påkalla jämkning av ett förmånstagarförordnande, om en tillämpning av förordnandet skulle leda till ett resultat som är oskäligt mot någon av dem. Frågan om jämkning ska avgöras efter en skälighetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Jämkning kan göras oavsett vem som är förmånstagare. En efterlevande make eller en bröstarvinge som påkallar jämkning kan också själv vara förmånstagare till ett annat belopp. Vid bedömningen ska framförallt skälen till förmånstagarförordnandet beaktas. Utgångspunkten är att förmånstagarförordnandet ska respekteras. Stor vikt ska fästas vid förmånstagarens och den andra partens ekonomiska förhållanden. Endast undantagsvis bör jämkning komma i fråga om den som begär jämkning inte behöver ekonomiskt stöd. Den som har normala inkomster och kan försörja sig själv, t.ex. ett vuxet självförsörjande barn, bör således sällan vinna framgång med en begäran om jämkning även om barnet i och för sig på grund av förmånstagarförordnandet behandlas sämre än ett annat barn (se prop. 1986/87:86 s. 103 ff. samt Walin II s. 338 ff.). De belopp som efter jämkning erhålls ur försäkringen är endast undantagsvis att betrakta som förmånstagarförvärv (Bratt m.fl.
Jämkning av förmånstagar- förordnande	

6:14, jfr Englund-Silfverberg s. 83). Observera att det endast är försäkringstagarens efterlevande make och bröstarvingar som kan påkalla jämkning. En efterlevande sambo kan inte kräva jämkning av ett förmånstagarförordnande som den avlidne sambon har gjort. Om den efterlevande maken eller någon bröstarvinge vill påkalla jämkning ska han eller hon väcka talan vid domstol senast inom ett år från det att bouppteckningen avslutades eller – om bouppteckning inte har förrättats – från den tidpunkt då dödsboanmälan gjordes. Det föreligger inte något hinder mot att de berörda parterna inom samma tidsfrist träffar en frivillig överenskommelse om jämkning av förordnandet. En särskild jämkningsregel gäller för det fall att försäkringstagaren vid sin död låg i skilsmässa eller var frånskild men inte hade gjort bodelning. Den efterlevande maken har då rätt till jämkning för att få ut sin bodelningsandel (104 § 3 st. FAL). Även detta jämkningsanspråk har en ettårig preskriptionstid.

10.3 Redovisning av försäkringar

10.3.1 Den avlidnes försäkringar

Att försäkringar i vissa fall ska behandlas som en tillgång i boet redovisas i avsnitt 9.4.18.

Livförsäkring med insatt förmånstagare

Om den avlidne har efterlämnat en livförsäkring till vilken förmånstagare har satts in, ingår inte det utfallande försäkringsbeloppet i den avlidnes kvarlåtenskap (104 § 1 st. FAL). Försäkringens värde ska således inte räknas in i behållningen. Enligt 20 kap. 5 § 2 st. ÄB ska bouppteckningen dock innehålla en uppgift om försäkringen; försäkringen ska tas upp ”inom linjen”. En korrekt redovisning av utfallande försäkringsbelopp är av betydelse inte bara för SKV utan också för att en efterlevande make och bröstarvingar ska få kännedom om förekommande förmånstagarförordnanden (ang. möjligheten till jämkning, se avsnitt 10.2).

Kontrolluppgift, försäkring

Enligt 49 § AGL ska det försäkringsbolag där försäkringen har tecknats lämna kontrolluppgift till SKV om förmånstagarförvärvet ur försäkringen när försäkringsbeloppet överstiger 13 000 kr. Kontrolluppgiften ska avfattas enligt ett särskilt formulär (13 § AGF). Det återfinns på SKV:s webbplats, www.skatteverket.se under blankettrubriken ”Kontrolluppgifter”, SKV nr. 4638.

Bouppteckningsintyg

Vid behov kan SKV begära kompletterande uppgifter från försäkringsbolaget (jfr t.ex. 9.5.12 om pantsatt försäkring). När försäkringsbolaget sänder kontrolluppgiften till SKV skickar det samtidigt ett s.k. bouppteckningsintyg till dödsboet. I allmänhet brukar bouppteckningsintygen fogas till bouppteckningen när

**Arvsbeskattning
direkt eller
genom
deklaration**

denna ges in till SKV.

Om en förmånstagare är arvinge eller testamentstagare sker arvsbeskattningen av förmånstagarförvärvet direkt med ledning av bouppteckningen efter försäkringstagaren. Om en förmånstagare inte är arvinge eller testamentstagare ska förmånstagaren upprätta en deklARATION angående förvärvet (45 § B) AGL). Ang. deklARATION, se avsnitt 16. Om dödsboanmälan har gjorts i stället för en bouppteckning, ska även en arvinge eller testamentstagare upprätta deklARATION (samma paragraf). I det fall då det är uppenbart att det utfallande förmånstagarbeloppet inte kommer att medföra någon skatt, behöver deklARATION dock inte lämnas.

10.3.2 Efterlevande makes försäkringar

En efterlevande makes försäkringar ska i princip redovisas i bouppteckningen som hans eller hennes tillgång och värderas, oavsett om förmånstagarförordnanden har gjorts eller inte (jfr avsnitt 9.4.18). Rena riskförsäkringar, t.ex. tjänstegrupplivförsäkringar, saknar dock ekonomiskt värde och behöver därför inte redovisas. En försäkring med ett oåterkalleligt förmånstagarförordnande jämföras med en redan fullbordad gåva och behöver därför inte redovisas i bouppteckningen (Englund-Silfverberg s. 81). Pensionsförsäkringar får redovisas inom linjen. Att dessa försäkringar tas upp och värderas även om de inte ska ingå i bodelningen – och således inte påverkar behållningen och fördelning i anledning av makes dödsfall – har betydelse för den proportionering av bobehållningen som blir aktuell när den efterlevande maken avlider.

Om betalning ur en försäkring redan har påbörjats, värderas den efterlevande makens försäkringar på samma sätt som den avlidnes efterlämnade försäkringar. Har försäkringsfallet ännu inte inträffat bör, om försäkringen kan återköpas, återköpsvärdet godtas. Ang. värdering, se avsnitt 9.4.18 och 10.6. Se även NJA 1957 s. 36.

**Ingen aviserings-
skyldighet**

Observera att försäkringsbolagen inte har någon aviserings-skyldighet i fråga om en efterlevande makes försäkringar. SKV har följaktligen mycket små möjligheter att kontrollera att den efterlevande makens försäkringar verkligen redovisas. En allmän erfarenhet är att förrättningsmännen ofta förbiser dessa försäkringar.

10.3.3 Begravningshjälp

Om den avlidne inte har satt in någon förmånstagare till en försäkring utgör försäkringen vanligen en tillgång i boet och ska fördelas och beskattas som hans eller hennes övriga tillgångar (se avsnitt 9.4.18).

Ska tas upp som tillgång	HD har i NJA 2001 s. 401 prövat frågan om utfallande försäkringsbelopp ur en privat försäkring avseende begravningshjälp där förmånstagare saknades ska ingå i den avlidnes kvarlåtenskap. HD fann att så var fallet. Diskussion har härefter förts om angivandet av ”dödsboet” som förmånstagare kan anses vara en sådan förmånstagare som medför att utfallande försäkringsbelopp inte ska ingå i den avlidnes kvarlåtenskap. SKV anser att skäl talar för att dödsboet inte ska anses vara en sådan fristående förmånstagare, varför utfallande försäkringsbelopp ska upptas som en tillgång i bouppteckningen (jfr Bratt m.fl. 6:7). Kammarrätten i Göteborg har kommit till samma uppfattning i dom meddelad 2003-02-13, mål nr 725-2002. Regeringsrätten har den 3 mars 2004 (mål nr 1975-03) fastslagit att det utfallande beloppet från en begravningsförsäkring med ett dödsbo som förmånstagare ska upptas som en tillgång i bouppteckningen.
Eldbegängelsekassor	Sådan begravningshjälp som kommer från eldbegängelsekassor härrör från ett sparande och det utfallande beloppet ska därför tas upp som en tillgång i boet.

10.4 Utländska försäkringar

10.4.1 Allmänt

Avses	FAL reglerar endast svenska försäkringar. Med utländsk försäkring avses en försäkring som har meddelats av en i utlandet bedriven försäkringsrörelse. En utländsk försäkring – den avlidnes eller den efterlevande makens – behandlas vid arvsbeskattningen som en vanlig tillgång i boet och ska redovisas som en sådan i bouppteckningen om något förmånstagarförordnande inte finns. Om ett förmånstagarförordnande föreligger till en utländsk försäkring, betraktas förmånstagarens förvärv som ett testamentsförvärv (12 § 7 st. AGL) men försäkringen kan alltjämt redovisas inom linjen. Om det är fråga om en sjuk- eller olycksfallsförsäkring eller om en utmätningsfri kapitalförsäkring som inte är en livränteförsäkring, tagen på försäkringstagarens eller makens liv, får förmånstagaren/ testamentstagaren tillgodogöra sig basbeloppsavdraget enligt 12 § 2 st. AGL. Om försäkringen avser rätt till pension som vid inkomsttaxering ska behandlas som pensionsförsäkring, är förmånstagarförvärvet skattefritt. Vid övriga förvärv av livränta på grund av en utländsk försäkring tillämpas avdraget för livränta enligt 12 § 4 st. AGL.
Kontrolluppgift	Försäkringsbolagens skyldighet enligt 49 § AGL att lämna kontrolluppgift om utfallande försäkringar gäller endast svenska

Enskild egendom

försäkringsbolag. Svenska försäkringsbolag kan vara förmedlande bolag för en utländsk försäkring och i dessa fall får SKV ofta en kontrolluppgift. Normalt får SKV dock inte in någon kontrolluppgift avseende en utländsk försäkring.

Utländska försäkringar behandlas annorlunda än de svenska försäkringarna om dessa utgör enskild egendom. För en närmare redogörelse över beskattningskonsekvenserna för utländska försäkringar se Silfverberg s. 178 ff.

10.4.2 Försäkringar inom EES-området

Om en livförsäkring har anknytning till två eller flera EES-stater och försäkringstagaren är en fysisk person som har hemvist i en EES-stat är lagen (1993:645) om tillämplig lag för vissa försäkringsavtal sedan den 1 januari 1994 tillämplig på försäkringsavtalet, om detta har ingåtts efter den 31 december 1993 (SFS 1993:1646). Som huvudregel gäller att lagen i den EES-stat där försäkringstagaren har sin vanliga vistelseort ska tillämpas (5 § 1 st.). Var försäkringsbolaget har sitt säte tillmäts således inte någon vikt för lagvalsreglerna. Om försäkringstagaren har sin vanliga vistelseort i en EES-stat och är medborgare i en annan EES-stat, får parterna avtala om att lagen i den EES-stat där försäkringstagaren är medborgare ska tillämpas i stället för lagen i den stat där han har sin vanliga vistelseort (5 § 2 st.). Om den lag som ska tillämpas enligt första stycket är utländsk och medger det, får parterna avtala att lagen i någon annan stat ska tillämpas (5 § 3 st.). Om svensk lag har utpekats enligt de grundläggande reglerna, ger den inte parterna någon sådan rätt att avtala att lagen i någon annan stat ska tillämpas.

Den anförda lagen avser valet av tillämplig lag på försäkringsavtalet och inte till sin lydelse beskattningsfrågor av samma avtal. Jfr Silfverberg s. 180 f.

10.5 Socialförsäkringar

Enligt lag (2000:461) om efterlevandepension och efterlevandestöd till barn utbetalas ett visst efterlevandeskydd om en försäkrad avlider, t.ex. änkepension och barnpension. Ett sådant efterlevandeskydd grundar sig inte på någon av den avlidne tagen försäkring utan på ett åtagande från samhällets sida, finansierat i annan ordning. Utfallande belopp utgör inte någon tillgång i den avlidnes bo och ska inte heller arvsbeskattas.

10.6 Beräkning av en försäkrings kapitalvärde

Försäkrings kapitaliserade

En försäkrings kapitaliserade värde uppskattas enligt praxis med stöd av de till AGL fogade värderingstabellerna (jfr avsnitt

värde

9.4.10 och 9.4.11). I den mån dessa tabeller inte kan användas sker uppskattning enligt ”försäkringstekniska grunder” (Englund-Silfverberg s. 82). För allmänna regler för värdering av försäkringar hänvisas till avsnitt 9.4.18.

Exempel

1. En försäkring faller ut i slutet av varje år med 15 000 kr under de första tio åren efter dödsfallet och därefter med 5 000 kr under nästa tioårsperiod.

Rätten till ersättning från försäkringen gäller under en viss bestämd tid, vilket medför att tabell II ska användas. Förmånstagarens rätt omfattar 5 000 kr under 20 år och ytterligare 10 000 kr under 10 år. Kapitalvärdet av förmånstagarförvärvet uppgår till $(12 \times 5\,000) + (8 \times 10\,000) = 60\,000 + 80\,000 = 140\,000$ kr.

Om försäkringen börjar falla ut först efter ett visst antal år, beräknas kapitalvärdet vid den tidpunkt enligt tabell II, varefter detta värde omräknas till aktuellt kapitalvärde med användning av tabell I.

Om försäkringen i exemplet 1) skulle falla ut först om fem år blir värdet vid den tidpunkten $(14 \times 5\,000) + (10 \times 10\,000) = 70\,000 + 100\,000 = 170\,000$ kr. Omräknat efter tabell I blir värdet i dagsläget 70 % av 170 000 kr, dvs. 119 000 kr.

2. En försäkring faller ut vid dödsfallet, som inträffar den 31 oktober 2001, med 50 000 kr och därefter med 1 050 kr per månad till den 1 september 2014. Vid dödsfallet utgår även återbäring med 450 kr och därefter tills vidare med 35 kr per månad, dock utan garanti av försäkringsbolaget för de framtida beloppens storlek.

Rätten till ersättning från försäkringen gäller under viss bestämd tid, vilket medför att tabell II ska användas. Tiden avrundas nedåt till helt antal år, dvs. 12 år. Det årligen utfallande beloppet är $(12 \times 1\,050) = 12\,600$ kr. Den framtida återbäringen är inte garanterad och ska därför inte räknas med (jfr avsnitt 9.4.18 c). Kapitalvärdet av förmånstagarförvärvet uppgår till $(50\,000 + 450) + (9 \times 12\,600) = 50\,450 + 113\,400 = 163\,850$.

Beräkningen av skatt på förmånstagarförvärv behandlas i avsnitt 12.10.

11 Dödsboanmälan

Prop. 1958:B 23

11.1 Allmänt

11.1.1 Inledning

Förutsättningar

Om den avlidnes tillgångar är begränsade kan man under vissa förutsättningar låta en bouppteckning ersättas av en dödsboanmälan (20 kap. 1 § 2 st. och 8 a § ÄB). Så är fallet om

1. den dödes tillgångar och hans eller hennes eventuella andel i en efterlevande makes giftorättsgods inte räcker till mer än begravningskostnaderna och andra utgifter med anledning av dödsfallet och

2. fast egendom eller tomträtt inte ingår bland den dödes tillgångar. (Att en efterlevande make äger fast egendom eller har en tomträtt utgör däremot i sig inte något hinder för en dödsboanmälan efter den avlidne, jfr dock avsnitt 11.1.3).

Dödsboanmälan ska inte ske när värderingsfrågorna är komplicerade eller när det behövs mera omfattande efterforskningar beträffande den dödes tillgångar. Om det föreligger ett testamente eller ett äktenskapsförord kan detta vara skäl för att istället förrätta en bouppteckning. Om det är tveksamt om det finns förutsättningar för att endast göra en dödsboanmälan, ska bouppteckning förrättas (Walin II s. 161).

Socialnämnden

Dödsboanmälan får endast göras av en socialnämnd. Vanligen delegerar socialnämnden rätten att besluta om dödsboanmälan till någon tjänsteman hos kommunen. Ang. kontroll av behörigheten, se avsnitt 11.3.1. Dödsboanmälan kan göras på en särskild blankett som handhas av SKV. Anmälan behöver bara ges in i ett exemplar och ska förvaras hos SKV. Om någon dödsbodelägare hellre vill att bouppteckning ska förrättas, bör dödsboanmälan inte göras (Walin II s. 164).

Initiativet

Initiativ till dödsboanmälan ska tas av den eller de som enligt 20 kap. 2 § ÄB är ansvarig för att bouppteckningsskyldigheten iakttas (se avsnitt 2.2.5). Någon skyldighet för dödsboet att utnyttja möjligheten till dödsboanmälan finns dock inte.

11.1.2 Prövning av förutsättningarna för en dödsboanmälan

När socialnämnden får en begäran om att en dödsboanmälan ska göras, ska nämnden pröva att förutsättningar finns för en dödsboanmälan. Det är anmälaren och inte dödsbodelägarna som ansvarar för att så är fallet.

SKV:s kontroll av en dödsboanmälan är i princip endast formell (se avsnitt 11.3.1). Ansvaret för att det finns materiella förutsättningar för en dödsboanmälan vilar på socialnämnden. Nämnden ska således värdera tillgångarna och kontrollera om det finns testamente, äktenskapsförord, bodelningshandlingar, försäkringar m.m. som kan ge information om tillgångarnas storlek (se Walin II s. 165). Detta förutsätter vanligen att det sker ett besök i den avlidnes hem.

Värdering av tillgångar

Vid en värdering av tillgångarna gäller samma principer som vid bouppteckning (21 och 23 §§ AGL, jfr avsnitt 9.4). Om den avlidne ägde en bostadsrättslägenhet för denna värdering med sig att det vanligen finns ett dolt övervärde (jfr avsnitt 9.4.6). Att ett sådant övervärde finns hindrar inte i och för sig att en dödsboanmälan görs. Om det blir aktuellt med efterarv när den som ska ta över den avlidnes egendom i sin tur avlider, bör dödsboanmälan dock inte ske. Detta gäller för övrigt även när efterarv är föreskrivit efter någon som får ett förmåns- tagarförvärv efter den avlidne. Vid överlåtelse av en bostadsrätt krävs formellt inte – i motsats till vad som gäller vid överlåtelse av en fastighet – att en registrerad bouppteckning föreligger. I praktiken kräver bostadsrättsföreningarna dock ofta en registrerad bouppteckning efter den avlidne för att godkänna en överlåtelse av bostadsrätten.

Det samlade värdet av tillgångarna jämförs sedan med begravningskostnaderna och andra utgifter med anledning av dödsfallet. Ang. begravningskostnader, se avsnitt 9.5.13. Till andra utgifter med anledning av dödsfallet räknas t.ex. kostnaderna för att ta hand om den avlidnes bo. Om den avlidne var ensamstående räknas också kostnaderna för att utrymma bostaden och hyran för uppsägningstiden som en utgift i anledning av dödsfallet. Det är här fråga om de faktiska kostnaderna under förutsättning att dessa kan anses skäligen. Vid jämförelsen mellan tillgångarna och utgifterna får även en beräknad bouppteckningskostnad beaktas. Om dödsboanmälan inte görs måste ju en bouppteckning i stället förrättas. Observera att avdrag inte får göras för andra skulder än sådana som är direkt knutna till dödsfallet.

Fast egendom eller tomträtt

Om den avlidne efterlämnar fast egendom eller tomträtt får en dödsboanmälan inte ske. En bouppteckning är nämligen en

Del i oskiftat bo	förutsättning för att en arvinge eller en annan förvärvare ska kunna beviljas lagfart eller inskrivning av tomträten. Det saknar därvid betydelse om den avlidne ägde en hel fastighet eller tomträtt eller om han eller hon hade blott en obetydlig andel i fastigheten eller tomträten. Om den avlidne hade del i ett oskiftat dödsbo där en fastighet eller tomträtt ingår, kan dödsboanmälan däremot göras; en andel i ett oskiftat dödsbo är nämligen lös egendom (jfr avsnitt 9.4.17). En dödsboanmälan kan heller inte göras efter en svensk medborgare bosatt utomlands.
Bosatt utomlands	
	11.1.3 Särskilt om den avlidne var gift
	När den avlidnes tillgångar ska beräknas ska i förekommande fall hänsyn tas till dennes andel i den efterlevande makens giftorättsgods.
	Om den avlidnes tillgångar inte räcker till begravningskostnaderna och andra utgifter med anledning av dödsfallet, finns det inte något behållet giftorättsgods efter denne. Det giftorättsgods som ska fördelas är då med andra ord uteslutande den efterlevande makens nettogiftorättsgods (jfr 6.3.3).
Basbeloppsregeln	Den s.k. basbeloppsregeln är, som beskrivits i avsnitt 7.2.7, numera en arvsregel, inte en bodelningsregel. Det har fört med sig att förutsättningarna för en dödsboanmälan ofta brister även när den efterlevande maken har tämligen begränsade tillgångar. Om den avlidnes egna tillgångar täcker begravningskostnaderna och övriga utgifter med anledning av dödsfallet medför ju andelen i den efterlevande makens giftorättsgods att ett överskott föreligger. En efterlevande make kan dock med stöd av 12 kap. 2 § ÄktB begära att få behålla sitt giftorättsgods (jfr avsnitt 6.3.3) och då påverkar inte den efterlevande makens egendomsinnehav förutsättningarna ens om egendomen har ett betydande värde. Med undantag för dessa fall är emellertid tillämpningsområdet för dödsboanmälningar begränsat när den avlidne var gift. Vid tveksamhet, liksom om det kan bli aktuellt med efter arv när den efterlevande maken avlider, bör dödsboanmälan undvikas. Det ska poängteras att dolda övervärden i de flesta fall medför rätt till efter arv även om AGL:s värderingsbestämmelser medför att någon arvsskatt inte är aktuell.
12:2 ÄktB	
Dödsboanmälan, undvikas	
Dödsboanmälan vid efterarvs-situation	Att den efterlevande maken äger fast egendom eller tomträtt utgör som nämnt inte i sig något hinder för en dödsboanmälan efter den avlidne. Observera dock att en dödsboanmälan inte bör ske om en efterarvs-situation kan bli aktuell när den efterlevande maken i sin tur avlider.
Utländska medborgare, dödsboanmälan	Om makarna är utländska medborgare och äktenskapsbalken därför inte är tillämplig på egendomsordningen i äktenskapet (jfr avsnitt 5.5), beror det på innehållet i den lag som ska tillämpas

om den efterlevande makens egendomsinnehav påverkar förutsättningarna för en dödsboanmälan eller inte.

11.1.4 Forum

Dödsboanmälan ska lämnas in och förvaras där bouppteckningen annars skulle ha registrerats efter den avlidne (jfr avsnitt 5.2).

En senare bouppteckning

Att en dödsboanmälan har lämnats in utgör inte hinder för att en bouppteckning senare förrättas och registreras (20 kap. 8 a § 3 st. ÄB), se vidare avsnitt 11.5.

11.2 Bevakningsrutin

En dödsboanmälan bör enligt 20 kap. 8 a § 2 st. ÄB göras inom två månader från dödsfallet. Eftersom initiativet till en dödsboanmälan måste tas av dödsboet kan SKV inte anmana eller förelägga någon att komma in med en dödsboanmälan. Någon särskild bevakningsrutin för dödsboanmälningar blir därför inte aktuell, utan SKV följer den rutin för bevakning av att bouppteckning ges in som har beskrivits i avsnitt 3.2. Blanketterna i bevakningsrutinerna innehåller en upplysning om möjligheten att ersätta en bouppteckning med en dödsboanmälan.

Barn under 16 år, bevakning

Bouppteckningsskyldigheten omfattar både vuxna och barn. När ett barn under 16 år har avlidit sker inget automatiskt utskick av bouppteckningsblankett med tillhörande information. Det åligger istället berört skattekontor att på lämpligt sätt uppmärksamma dödsboet på vad som gäller om det dröjer med att inkomma med en bouppteckning eller en dödsboanmälan. Vanligtvis så är det fråga om dödsboanmälan i dessa fall varför socialnämnden lämpligen kan kontaktas om stöd anses behövligt inför vidare åtgärder.

11.3 Handläggning

11.3.1 Granskning

När en dödsboanmälan kommer in ankomstregistreras denna och grundregistreras därefter in i arvsskattesystemet. (Ang. forum, jfr avsnitt 5.2) SKV granskar därefter dödsboanmälan i formellt avseende men behöver inte kontrollera att socialnämnden har gjort en materiellt riktig bedömning. SKV:s granskning omfattas således:

1. anmälarens behörighet
2. de personuppgifter som en dödsboanmälan ska innehålla enligt 20 kap. 8 a § 2 st. ÄB.

Delegationsbeslut från socialnämnd

För att kunna kontrollera anmälarens behörighet måste SKV ha tillgång till eventuella delegationsbeslut från socialnämnden. Kopior av besluten bör förvaras hos SKV så att inte nya behörighetshandlingar behöver ges in varje gång en dödsboanmälan görs.

Brister

Om en dödsboanmälan brister i något av de hänseenden som SKV ska kontrollera föreligger inte någon anmälan i lagens mening (jfr Walin II s. 165). Om inte SKV under hand kan få en komplettering eller rättelse till stånd så att lagens krav blir uppfyllda, kan det bli aktuellt att kräva in bouppteckning enligt den vanliga bouppteckningsrutinen.

11.3.2 Försäkringar

Arvsdeklaration, dödsboanmälan

När en bouppteckning förrättas sker arvsbeskattningen av ett förmånstagarförvärv som tillfaller en arvinge eller en testamentstagare direkt med ledning av bouppteckningen efter försäkringstagaren. När en dödsboanmälan görs måste en förmånstagarare däremot deklarerat sitt förvärv även om denne är arvinge eller testamentstagare efter den avlidne försäkringstagaren (45 § B) AGL). I samband med att en dödsboanmälan grundregistreras måste SKV därför kontrollera om det har kommit in några kontrolluppgifter enligt 49 § AGL.

Bevakning

Om det finns anledning att anta att skattskyldighet föreligger, ska SKV bevakna att arvsdeklaration ges in. Om deklaration inte ges in inom föreskriven tid kan vitesföreläggande utfärdas (se vidare avsnitt 16). Observera att arvsdeklaration inte behöver ges in i de fall då det är uppenbart att det utfallande förmånstagarbeloppet inte kommer att medföra någon skatt.

Medför ej skatt

11.3.3 Meddelande till överförmyndaren

Om den avlidne har efterlämnat en omyndig bröstarvinge och det av ett intyg enligt 49 § AGL framgår att någon annan än bröstarvingen är förmånstagar till en försäkring bör överförmyndaren underrättas. Överförmyndaren kan nämligen begära jämkning av förvärvet till bröstarvingens förmån (jfr avsnitt 10.2). Underrättelsen kan ske genom att en kopia av dödsboanmälan och intyget sänds till överförmyndaren. (Att jämkning av förmånstagarförordnanden numera blir aktuellt endast undantagsvis har redovisats i avsnitt 10.2).

11.4 ”Registrering”

En dödsboanmälan registreras inte i samma mening som en bouppteckning. En dödsboanmälan ska dock enligt 1 § Förordning (2001:423) om vissa frågor rörande Skatteverkets handläggning enligt 20 kap. ärvdabalken föras in i beslutsförteckningen.

11.5 Bouppteckning sedan dödsboanmälan har gjorts

Även om en dödsboanmälan har registrerats kan det bli aktuellt att förrätta bouppteckning. Detta ska ske om (jfr 20 kap. 8 a § 3 st. ÄB)

1. en ny tillgång blir känd och denna medför att förutsättningarna för en dödsboanmälan inte längre finns eller
2. en dödsbodelägare eller någon annan vars rätt kan bero därav (t.ex. borgenärer, legatarier och förmånstagare) begär det och samtidigt ställer säkerhet för bouppteckningskostnaderna.

Begäran om bouppteckning

En begäran om bouppteckning bör i första hand riktas mot den som har att föranstalta om bouppteckning (jfr avsnitt 2.2.5). Om det inte skulle leda till något resultat kan den som vill att en bouppteckning ska förrättas anmäla sin begäran till SKV som då ska bevaka att bouppteckningsskyldigheten fullgörs.

Behörig

SKV ska pröva om den som framställer en begäran är behörig att påkalla bouppteckning och om den ställda säkerheten kan godtas. Om anmälaren är dödsbodelägare, är denne i princip alltid behörig. Om framställningen däremot görs av t.ex. en borgenär kan behörigheten vara svårare att bedöma. Den säkerhet som ställs kan utgöras av en garantiförbindelse eller en deposition av ett kontantbelopp. Om SKV finner att bouppteckning ska förrättas, får den från fall till fall bedöma vilken åtgärd som ska vidtas; anmaning, vitesföreläggande eller särskild bouppteckningsförrättare. Beslut i dessa frågor ska föras in i beslutsförteckningen.

Anmaning, m.m.

Förrättningstid

En bouppteckning som följer efter en dödsboanmälan ska enligt 20 kap. 8 a 3 st. ÄB förrättas senast inom tre månader efter det att den nya tillgången yppades eller begäran om bouppteckning gjordes och säkerhet ställdes. Tiden kan förlängas (jfr avsnitt 2.3).
Se vidare Walin II s. 165 f.

12 Beräkning av arvsskattepliktiga lotter

Prop. 1986/87:1, Prop. 1958:B 23

12.1 Behållningen i boet

När tillgångarna har värderats och skulderna har fastställts (se avsnitt 9), framräknas behållningen i boet genom att de sammanlagda skulderna dras från de sammanlagda tillgångarna. Behållningen anges i stegen. Fördelningen i lotter sker utifrån denna behållning.

Öretal

Vid sammanräkning av skulder och tillgångar i en bouppteckning kan en jämförelse göras med bestämmelserna i SBL innebärande att angivna öretal inte ska tas med.

Brist i boet, lotter

Är skulderna större än tillgångarna finns det en brist i boet. Om det finns brist i ett dödsbo saknas underlag för en fördelning i lotter även om dolda övervärden kan tänkas föreligga, t.ex. i fast egendom eller i en bostadsrätt (jfr 9.4.2 och 9.4.6).

Justering

Om SKV i enlighet med AGL:s regler har tagit upp en tillgång till ett högre eller ett lägre värde än det som har angetts i bouppteckningen eller har vägrat ett avdrag – helt eller delvis – för en skuldpost, är det den justerade behållningen som ska anges i stegen. I beslutet ska alltid anmärkas hur och varför en justering har skett (8 § AGF).

Efterlevande makes giftorättsgods och enskilda egendom

Om den döde var gift, ingår även den efterlevande makens gifterättsgods i boets behållning. Den efterlevande makens enskilda egendom ingår däremot i behållningen endast om egendomen enligt 10 kap. 4 § ÄktB ska dras in i bodelningen (jfr avsnitt 6.3.2). När den efterlevande makens gifterättsgods ingår i behållningen, kan någon fördelning i lotter inte ske förrän makens bodelningsandel har räknats av. Det belopp som räknas av anges i stegen. Om den efterlevande makens bodelningsandel räknas av med en annan andel än hälften bör skälet till detta alltid anmärkas i stegen (jfr nedan avsnitt 12.3.2–12.3.5).

Annan andel än hälften

Sambo och bodelning

Om den avlidne har efterlämnat en sambo och bodelning ska äga rum (jfr avsnitt 6.6.2), anges den efterlevande sambons bodelningsandel och det belopp som återstår att fördela på motsvarande sätt som för efterlevande make.

12.2 Allmänt om delningsreglerna för skifte och bodelning

Arvsskatten för en arvinges eller en testamentstagares lott bestäms bl.a. av värdet på dennes lott (10 § AGL). SKV måste därför fastställa värdet på varje arvinges och testamentstagares lott.

Huvudregeln

Huvudregeln är att SKV bestämmer värdet av en arvinges eller en testamentstagares lott genom en summarisk delning av boet enligt lag och testamente; SKV gör ett s.k. schematiskt skifte (11 § 1 mom. 1 st. AGL). Det innebär att SKV först ska lägga ut så mycket till testamentstagarna som den döde har föreskrivit i sitt testamente och därefter fördela återstoden enligt arvsordningen. Under vissa förutsättningar ska SKV samtidigt beakta arvingarnas och testamentstagarnas dispositioner i form av laglottsyrkanden eller arvsavståenden (se nedan avsnitt 12.9.4 och 12.9.5).

Beakta dispositioner

Faktisk fördelning

Om dödsboet begär det kan i stället den faktiska fördelningen som delägarna har kommit överens om läggas till grund för beskattningen. En förutsättning för att denna undantagsregel ska tillämpas är att dödsboet till SKV samtidigt med bouppteckningen ger in ett i laga ordning upprättat arvskifte efter den döde. I ett sådant fall bestämmer SKV lotterna i enlighet med skiftet (se vidare avsnitt 12.9.2 och 7.2.7 näst sista stycket).

Värderingen

Faktiska skiftet

I en bouppteckning ska tillgångarna värderas vid tidpunkten för dödsfallet i enlighet med AGL:s regler. Vid det faktiska skiftet sker värderingen vanligen med utgångspunkt från marknadsvärdena vid tidpunkten för skiftet (jfr NJA 1940 s. 54). Ett schematiskt skifte leder därför i allmänhet till en lägre sammanlagd arvsskatt än den faktiska delningen av boet. Det är därför mycket ovanligt att ett arvskifte åberopas för skatteberäkningen. Det schematiska skiftet är inte heller bindande för det slutliga, privaträttsliga, skiftet. Om boet vid arvskiftet delas annorlunda än det schematiska skiftet medför detta således, som huvudregel, inte att arvsskatten ska räknas om (jfr dock avsnitt 12.5.2).

Schematiskt

Schematisk avräkning av bodelningsandel, lottfördelning

Om den döde var gift och det finns giftorättsgemenskap i boet, måste den efterlevande makens bodelningsandel alltid räknas av innan arvs- och testamentslotterna fördelas. För en bodelningsandel utgår inte någon arvsskatt (15 § 1 mom. 3 st. AGL). Huvudregeln är att avräkningen för bodelningsandel görs schematiskt med hälften av det behållna giftorättsgodset (15 § 1 mom. 1 st. AGL). Även här finns en undantagsregel av innebörden att en överenskommen eller faktisk bodelning kan läggas till grund för avräkningen. Vanligen ska dödsboet begära att

Reellt bodelande avtal, lottfördelning

Obligatoriskt efter dispositioner

undantagsbestämmelsen ska tillämpas och ge in en i laga ordning upprättad bodelningshandling eller en därmed jämställd överenskommelse (ett s.k. reellt bodelande avtal, avsnitt 6.4). I två fall ska avräkningen dock ske obligatoriskt i överensstämmelse med delägarnas dispositioner, nämligen

1. när en efterlevande make genom att påkalla tillämpning av 12 kap. 2 § ÄktB får mindre än hälften av makarnas behållna giftorättsgods och
2. när en efterlevande makes enskilda egendom med tillämpning av 10 kap. 4 § ÄktB har dragits in i bodelningen.

Se vidare om detta i avsnitt 12.3.5.

**Sambo begärt bodelning, lottfördelning
Lilla basbeloppsregeln, avräkn.**

Om den döde efterlämnar en sambo som har begärt att bodelning ska ske, ska sambons bodelningsandel räknas av innan någon fördelning i arvs- och testamentslotter kan ske. Vid avräkningen gäller den s.k. lilla basbeloppsregeln till förmån för sambon (jfr avsnitt 6.6.3).

Förmånstagarförordnande, lottfördelning

Ett förmånstagarförordnande i en svensk försäkring efter den döde påverkar numera inte bodelningen och fördelningen i arvs- och testamentslotter efter försäkringstagaren. Före den 1 januari 1988 beräknades däremot vanligen en efterlevande makes bodelningsandel och en bröstarvinges laglott på det sammanlagda värdet av bobehållningen och förmånstagarförvärvet (se 104 § 2 och 3 st. FAL i dess lydelse vid utgången av år 1987).

Innehaft egendom med fri förfoganderätt

Egendom som den avlidne har haft med fri förfoganderätt (jfr avsnitt 7.1 och 7.3.4), ska vid dödsfallet gå till arvingarna eller testamentstagarna efter en tidigare avliden arvlätare eller testator. Egendomen ska fördelas i lotter efter den tidigare avlidne arvlätaren/testatorn och beskattas som sådana. Detta medför att SKV måste dela upp behållningen i två delar – en del som kommer från den först avlidne och en del som kommer från den sist avlidne – innan någon ytterligare fördelning i lotter kan göras.

Legalt efterarv, lottfördelning

Om det är fråga om ett legalt efterarv enligt 3 kap. 2 § ÄB (jfr avsnitt 7.2.7), sker delningen enligt huvudregeln schematiskt med utgångspunkt i en hälftindelning av behållningen. SKV måste dock enligt 15 § 2 mom. AGL beakta

1. om makarna eller någon av dem ägde enskild egendom vid den först avlidne makens död,
2. om den först avlidne genom testamente hade förordnat att egendom skulle tillfalla någon annan än den efterlevande maken,
3. om den först avlidne maken efterlämnade särkullbarn som inte enligt 3 kap. 9 § ÄB avstod från sin rätt till arv till förmån för den efterlevande maken och

	4. om den efterlevande makens andel efter den först avlidne maken enligt lag hade blivit bestämd till annat än hälften av boet (jfr 10 kap. 4 §, 12 kap. 2 och 3 §§ ÄktB).
Basbeloppsregeln, lottfördelning	Däremot ska hälftindelning ske även när basbeloppsregeln har påverkat fördelningen vid det första dödsfallet (prop. 1987/88:61 s. 38 f.).
Efterarv, faktiskt skifte, reellt bodelande avtal	Även i en efterarvssituation kan ett faktiskt skifte eller ett reellt bodelande avtal på begäran läggas till grund för arvsbeskattningen (15 § 2 mom. 3 st. AGL). Jfr NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818.
Testamentariskt efterarv, lottfördelning	Om det är fråga om ett testamentariskt efterarv sker delningen i första hand i enlighet med testamentets föreskrifter. Om det i testamentet saknas föreskrifter om fördelningen, sker delningen enligt samma regler som gäller vid legalt efterarv när den först avlidne och den sist avlidne var makar (15 § 2 mom. 5 st. AGL). För det fall att de avlidna inte var makar saknas bestämmelser i AGL. Se vidare om detta i avsnitt 12.8.6.

12.3 Avräkning av en efterlevande makes bodelningsandel

12.3.1 Avräkning genom schematisk hälftindelning av det behållna giftorättsgodset

Giftorättsgodset	Enligt huvudregeln i 15 § 1 mom. 1 st. AGL ska en efterlevande makes bodelningsandel räknas av schematiskt med hälften av makarnas behållna giftorättsgods. I det schematiska förfarandet ligger att inte alla bodelningsregler i äktenskapsbalken beaktas eller att de beaktas endast under särskilda förutsättningar (Bratt m.fl. 8:6). Med uttrycket ”behållet giftorättsgods” avses överskottet av giftorättsgods på vardera sidan sedan skuldtäckning har skett dvs. nettogiftorättsgodset (se avsnitt 6.3.3).
Enskild egendom	Enskild egendom berörs inte av den schematiska hälftindelningen. Om den avlidne har efterlämnat enskild egendom, ingår denna visserligen i behållningen och antecknas i stegen, men hälftindelningen omfattar endast giftorättsgods. Om den efterlevande maken ägde enskild egendom påverkar denna inte lottläggningen vid den först avlidne makens död. Värdet av egendomen har dock betydelse i en efterarvssituation när den efterlevande maken i sin tur avlider. Värdet av den efterlevande makens enskilda egendom ska därför antecknas i stegen.
Underskott	Om det vid skuldtäckningen uppstår underskott på någondera sidan, har den maken inte något behållet giftorättsgods. Nettogiftorättsgodset kan dock aldrig tas upp till ett negativt värde (jfr

avsnitt 6.3.3). Överstiger skulderna tillgångarna sätts värdet därför till noll. Det behållna giftorättsgodset som ska delas blir då den andre makens nettogiftorättsgodset. När hälftindelningen av detta har skett, ska underskottet avräknas från den bodelningsandel som maken på underskottssidan har fått (jfr avsnitt 6.3.4 exempel 1). Observera att underskottet aldrig kan avräknas från den andre makens överskott före bodelningen.

Exempel

1. Om den avlidne har ett nettogiftorättsgodset till ett värde av 900 000 kr medan den efterlevande maken har ett underskott efter skuldtäckning på 700 000 kr får vardera maken vid bodelningen 450 000 kr i bodelningsandel. Den avlidnes bodelningsandel övergår till den efterlevande maken genom arv, inte genom bodelning. Att i ett fall som detta anteckna i stegen att det föreligger brist i boet – vilket har förekommit i praktiken – är felaktigt. Även om den efterlevande maken inte heller genom arvet kommer att till fullo kunna täcka sina skulder har han eller hon fått ett arv som ska beskattas på vanligt sätt.

2. Om den avlidne har nettogiftorättsgodset till ett värde av 700 000 kr medan den efterlevande maken har ett underskott efter skuldtäckning på 200 000 kr, får vardera maken vid bodelningen 350 000 kr i bodelningsandel. I detta fall kommer således den efterlevande makens underskott att täckas av bodelningsandelen.

3. Om förhållandet mellan makarna i exempel 1 var det motsatta, nämligen att efterlevande maken har nettogiftorättsgodset till ett värde av 900 000 kr medan den avlidne maken har ett underskott efter skuldtäckning på 700 000 kr, får vardera maken även i detta fall vid bodelning 450 000 kr i bodelningsandel. Den avlidnes bodelningsandel täcker inte dennes skulder och någon egendom att fördela finns inte. I detta fallet föreligger således en brist. När någon av makarna har skulder som överstiger dennes tillgångar bör detta dock alltid redovisas i stegen. Uppgiften kan nämligen vara av betydelse för bedömningen av om rätt till efterarv föreligger när efterlevande maken i sin tur avlider.

4. Om förhållandet mellan makarna i exempel 2 var det motsatta, nämligen att den efterlevande maken har nettogiftorättsgodset till ett värde av 700 000 kr medan den avlidne maken har ett underskott efter skuldtäckning på 200 000 kr får vardera maken även i detta fall vid bodelningen 350 000 kr i bodelningsandel. Den avlidnes skulder får full täckning och 150 000 kr återstår att fördela.

12.3.2 Avräkning i enlighet med en åberopad bodelningshandling

Bodelning kan ske om det i dödsboet finns även någon annan delägare än den efterlevande maken t.ex. ett särkullbarn eller en

universell testamentstagare. Se avsnitt 6.3.1.

Om dödsboet vill att den efterlevande makens bodelningsandel vid skatteberäkningen ska räknas av med annan andel än hälften – t.ex. för att man vid delningen vill beakta utgivna arvsförskott – kan dödsboet verkställa en bodelning och ge in bodelningshandlingen i bouppteckningsärendet. SKV ska då avräkna bodelningsandelen i enlighet med bodelningshandlingen under förutsättning att bodelningen har skett enligt lag. Detta innebär att bodelningshandlingen inte ska godkännas som beskattningshandling om den formellt eller materiellt i något hänseende avviker från lag (Bratt m.fl. 8:8). Om bodelningen ska läggas till grund för avräkning av bodelningsandel i arvsskatteärendet ska således

Krav

1. dödsbodelägarna ha upprättat och skrivit under en skriftlig handling över bodelningen,
2. bodelningsavtalet innefatta en konkret uppdelning av boet (jfr avsnitt 6.3.1),
3. bodelning ha skett med iakttagande av de materiella regler för bodelning som äktenskapsbalken innehåller,
4. egendomen inte ha tagits upp till lägre värden vid bodelningen än de som angetts i bouppteckningen.

Kravet på att bodelningen ska ha skett med iakttagande av de materiella regler för bodelning som äktenskapsbalken innehåller har till syfte att förhindra egendomsöverföringar som inte har stöd i lagens regler. En efterlevande make kan med andra ord inte helt eller delvis avstå sin bodelningsandel eller tillgodogöra sig en större andel än vad lagen ger denne rätt till.

Högre värde än i bouppteckningen

Har egendomen i en bodelningshandling tagits upp till högre värden än de som har angetts i bouppteckningen, läggs dessa högre värden till grund för avräkningen.

Begäran om avräkning

Om dödsboet begär att avräkning av den efterlevande makens bodelningsandel ska ske i enlighet med en verkställd bodelning, ska bodelningshandlingen och en kopia av den ges in till SKV i bouppteckningsärendet. Har någon kopia inte getts in, ska SKV ta en kopia av handlingen på dödsboets bekostnad (15 § 1 och 3 mom. AGL). Enligt huvudregeln i 16 § avgiftsförordningen ska dock avgift tas ut endast om antalet kopior omfattar tio sidor eller mer.

Anstånd

Om dödsboet inte har hunnit förrätta bodelning när bouppteckningen senast ska ges in för registrering (se avsnitt 2.3), kan SKV på begäran av dödsboet besluta om anstånd med fastställande av skatt (17 § AGL). Se härom avsnitt 13.10.

12.3.3 Avräkning i enlighet med ett avtal med efterarvingarna

Enmansdödsbo	Bodelning kan inte förrättas när en efterlevande make är ensam dödsbodelägare, s.k. enmansdödsbo. Om det finns efterarvingar efter den döde, t.ex. makarnas gemensamma barn, kan den efterlevande maken dock träffa en frivillig överenskommelse med efterarvingarna om vad som ska tillfalla denne med full äganderätt (bodelningsandelen) och vad denne ska få med fri förfoganderätt (arvet). Ett sådant reellt bodelande avtal (förtida bodelning) likställs enligt 15 § 1 mom. 1 st. 1 p AGL med ett formligt bodelningsavtal.
Reellt bodelande avtal	Ett reellt bodelande avtal ingås mellan den efterlevande maken och de efterarvingar som vid avtalstillfället enligt lag eller på grund av testamente är närmast till efterarv efter den avlidne. Avtalet är därefter civilrättsligt bindande även för nytilkommande efterarvingar och för den efterlevande makens egna rättsägare (Bratt m.fl. 8:11 med hänvisningar).
Konkret uppdelning	Liksom fallet är med ett bodelningsavtal måste ett reellt bodelande avtal innefatta en konkret uppdelning av boet (se avsnitt 6.3.1 och 6.4). Avtalet ska således peka ut den egendom som maken får med äganderätt respektive med fri förfoganderätt (Englund-Silfverberg s. 54). Det räcker inte med en överenskommelse om grunderna för andelsberäkningen. I NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818 hade HD att ta ställning till vilka formella krav som kan ställas på ett reellt bodelande avtal vid efterlevande makens död.
Förutsättningar för beaktande	Dödsboet har rätt att få den efterlevande makens bodelningsandel beräknad i enlighet med avtalet, om det ges in i boupp-teckningsärendet. Förutsättningarna för att det ska beaktas är i princip desamma som vid en verklig bodelning. Det ska således vara fråga om ett skriftligt, av parterna underskrivet avtal, som materiellt stämmer överens med de regler för bodelning som äktenskapsbalken innehåller.
Parterna komma överens om	Genom avtalet kan parterna komma överens t.ex. om att enligt 10 kap. 4 § ÄktB dra in enskild egendom i delningen, att enligt 12 kap. 2 § ÄktB verkställa uppdelningen så att vardera sidan behåller sitt giftorättsgods eller att enligt 12 kap. 3 § ÄktB bortse från något villkor i ett äktenskapsförord. En eftergift vid delningen som inte har stöd i lag medför däremot att avtalet inte kan tillämpas vid avräkning av bodelningsandelen. Denna ska då istället beräknas schematiskt enligt huvudregeln.
Partiellt arvsavstående, reellt bodelande avtal	Ett partiellt arvsavstående från den efterlevande makens sida kan göras inom ramen för ett reellt bodelande avtal. Se vidare i avsnitt 12.8.4 och NJA 2001 s. 818.

Begäran om avräkning

Om dödsboet begär att avräkningen av den efterlevande makens bodelningsandel ska ske i enlighet med ett reellt bodelande avtal, ska avtalshandlingen och en kopia av den ges in till SKV i bouppteckningsärendet. Har någon kopia inte getts in, ska SKV ta en kopia på dödsboets bekostnad (15 § 3 mom. AGL). Enligt huvudregeln i 16 § avgiftsförordningen ska avgift dock tas ut endast om antalet kopior omfattar tio sidor eller mer.

Anstånd, upprätta reellt bodelande avtal

Om dödsboet vill återropa ett reellt bodelande avtal men inte har hunnit upprätta ett sådant då bouppteckningen ges in för registrering, kan dödsboet få anstånd enligt 17 § AGL med fastställande av arvsskatt. Se härom avsnitt 13.10.

12.3.4 Avräkning i enlighet med efterlevande makes yrkande enligt 12 kap. 2 § ÄktB

Begäran om 12:2 ÄktB

En efterlevande make har enligt 12 kap. 2 § ÄktB alltid rätt att som sin bodelningsandel få behålla sitt giftorättsgods (se avsnitt 6.3.3). En sådan begäran kan framställas såväl när den efterlevande maken ärver all den dödes kvarlåtenskap med full äganderätt som när det finns även andra delägare eller efterarvingar. Det krävs inte att någon godkänner eller medger den efterlevande makens begäran.

Om efterlevande make framställer en begäran att som sin bodelningsandel få behålla allt sitt giftorättsgods, anses bodelning ha skett på så sätt att vardera sidan har tagit sitt giftorättsgods som sin andel. Någon ytterligare delning behövs alltså inte i detta fall. En efterlevande make kan dock inskränka sin begäran till att avse endast en andel av sitt giftorättsgods. Denna andel samt en motsvarande andel av den dödes giftorättsgods undantas i ett sådant fall från bodelningen medan återstoden av makarnas nettogiftorättsgods läggs samman och i allmänhet blir föremål för en schematisk hälftindelning (se avsnitt 6.3.4, exempel 3).

Om den efterlevande maken har framställt ett yrkande enligt 12 kap. 2 § ÄktB, räknas vid arvsskatteberäkningen bodelningsandelen av i enlighet därmed. För att kunna beaktas i bouppteckningsärendet måste den efterlevande makens begäran dock ha framställts skriftligt. Om den efterlevande maken själv i egenkap av bouppgivare har undertecknat bouppteckningen är det tillräckligt att dennes begäran finns antecknad i bouppteckningen. Har den efterlevande maken framställt sin begäran i en särskild handling, ska denna och en kopia av handlingen fogas till bouppteckningen. Bifogas inte någon kopia ska SKV ta en sådan (15 § 3 mom. AGL).

12.3.5 Skyldighet att lämna uppgift om förhållanden som leder till att den schematiska hälftindelningen ska frångås (15 § 1 a mom. 1 och 2 p. AGL)

En avvikelse från den schematiska hälftindelningen vid bodelning som har beskrivits i avsnitt 12.3.2–12.3.4 ovan, sker alltid på begäran av dödsboet. Även om dödsboet i praktiken har för avsikt att göra bodelningen annorlunda än genom en hälftindelning, föreligger dock vanligen inte någon skyldighet att upplysa SKV om detta. I två fall har emellertid en sådan skyldighet föreskrivits. Båda fallen avser situationer när bodelning för med sig en sådan snedfördelning mellan den efterlevande maken och arvingarna eller testamentstagarna att värdet av det som ska tillfalla arvingar och testamentstagare blir större än hälften av giftorättsgodset (Jfr Bratt m.fl. 8:14).

Skyldighet att anmäla förhållandet till SKV föreligger sålunda i följande fall:

1. När efterlevande make genom att påkalla tillämpning av 12 kap. 2 § ÄktB får mindre än hälften av makarnas behållna giftorättsgods.
2. När en efterlevande makes enskilda egendom med tillämpning av 10 kap. 4 § ÄktB har dragits in i bodelningen genom en verklig bodelning eller genom ett reellt bodelande avtal.

Om någon av de nämnda fallen är för handen ska uppgift om detta lämnas i bouppteckningen eller i särskild handling som fogas till denna. En kopia ska i förekommande fall ges in och fogas till SKV:s bouppteckningskopia (15 § 1 a mom. 1 st. AGL).

Det förhållandet att en efterlevande make fått mindre än hälften av makarnas behållna giftorättsgods eller att en efterlevande makes enskilda egendom har dragits in i bodelningen ska beaktas vid SKV:s avräkning av den efterlevande makens bodelningsandel. Skyldigheten att upplysa SKV om att så är fallet kvarstår även efter bouppteckningen har registrerats. Om den efterlevande maken först efter bouppteckningsförrättningen bestämmer sig för att behålla sitt ringare giftorättsgods eller för att låta enskild egendom ingå i bodelningen, ska detta anmälas till SKV och beaktas vid beskattningen. Om förhållandet inträffar efter bouppteckningens registrering, utgör det grund för efterbeskattning (se avsnitt 15.1).

12.4 Avräkning av en efterlevande sambos bodelningsandel

Sambos begäran om bodelning	För att en efterlevande sambos bodelningsandel ska kunna räknas av i ett arvsskatteärende krävs att den efterlevande sambon senast vid bouppteckningen har begärt att bodelning ska ske (se avsnitt 6.6.2). Om avräkning ska ske i det enskilda fallet framgår detta således av bouppteckningen (Bratt m.fl. 8:20 b). En begäran om bodelning kan inte framställas av den avlidne sambons arvingar.
Avräkning	Avräkning sker från det behållna nettovärdet av sådan egendom som är att hänföra till sambornas gemensamma bostad och bohag och som har förvärvats för gemensamt begagnande (se avsnitt 6.6.3). Angående redovisningen av dessa tillgångar i bouppteckningen, jfr avsnitt 9.3. Den efterlevande sambons bodelningsandel är fri från arvsskatt.
Huvudregeln	Enligt huvudregeln i 15 a § 1 st. AGL sker avräkningen schematiskt med hälften av den egendom som ska ingå i bodelningen. SKV ska dock självmant beakta den s.k. lilla basbeloppsregeln till skydd för den efterlevande sambon (18 § 2 st. sambolagen, jfr avsnitt 6.6.3). Regeln innebär att den efterlevande sambon alltid har rätt att få ut så mycket av den egendomen som ska ingå i bodelningen – så långt den räcker – som svarar mot värdet av två gånger det vid tiden för dödsfallet gällande prisbasbeloppet. (Efterlevande makes rätt omfattar även den avlidnes enskilda egendom till skillnad mot sambons rätt som bara avser bodelningsbar egendom.) Den s.k. lilla basbeloppsregeln är däremot inte tillämplig om en sambo avlider efter det att samboförhållandet upphört men innan bodelning ägt rum.
Lilla basbeloppsregeln, lottfördelning	
Avräkning enligt verkställd bodelning	Om ett dödsbo så önskar kan det begära att avräkningen inte ska ske schematiskt utan i stället i enlighet med vad den efterlevande sambon faktiskt har fått vid en verkställd bodelning. Bodelningshandlingen ska då ges in i bouppteckningsärendet. Liksom vid avräkning för en efterlevande makes bodelningsandel måste bodelningshandlingen vara upprättad enligt lag och innefatta en konkret uppdelning av boet, jfr ovan avsnitt 12.3.2.

12.5 En arvinges lott vid schematisk delning

12.5.1 Allmänt

Vid det schematiska skiftet av arvet utgör en arvinges lott den andel av behållningen i boet som tillkommer denne enligt den legala arvsordningen (11 § 1 mom. 1 st. AGL). Den legala arvsordningen har redovisats i avsnitt 7.2.

Uteslutits från arv	Om en arvinge genom ett testamente har uteslutits från arv, läggs inte någon lott ut för denne. Är det däremot ovisst om det finns en arvinge, som är berättigad till kvarlåtenskapen före Allmänna arvsfonden eller före en sekundär testamentstagare, ska dennes arvslott läggas ut (18 § 1 st. AGL). Om det är känt att det finns arvingar på någon gren men okänt hur många de är (de vistas på okänd ort), ska en gemensam lott läggas ut för den grenen. Är det fråga om samma förhållande för flera grenar, läggs en gemensam lott ut för varje gren (18 § 2 st. AGL).
Ovisshet om arvinge finns, m.m, lottfördelning	
Efterlevande maken, fri förfoganderätt eller full äganderätt	Om en arvlätare var gift, tillfaller hela kvarlåtenskapen den efterlevande maken. Om det finns efterarvingar till den avlidne, t.ex. gemensamma bröstarvingar, får den efterlevande maken egendomen med fri förfoganderätt, annars med full äganderätt (se avsnitt 7.2.1). Vid arvsbeskattningen behandlas en fri förfoganderätt och en äganderätt lika (24 § 1 st. AGL).
Basbeloppsregeln, lottfördelning	En efterlevande makes rätt till arv är skyddad av basbeloppsregeln i 3 kap. 1 § 2 st. ÄB (jfr avsnitt 7.2.1). När SKV ska bestämma en efterlevande makes arvslott med tillämpning av basbeloppsregeln, ska den alltid först räkna av vad maken har fått som bodelningsandel samt vad denne i förekommande fall äger som enskild egendom som inte har dragits in i bodelningen. Om den avlidne genom ett testamente har tillgodosett den efterlevande maken ska även testamentslotten räknas av. Vad den efterlevande maken fått i nyttjanderätt ska dock inte medräknas.
Avliden arvinge, lottfördelning	Om en arvinge har avlidit efter arvlätaren men innan bouppteckningen har registrerats, ska arvingens lott läggas ut i arvsskatteärendet. Arvsskatten efterges i ett sådant fall samtidigt genom ett beslut i stegen (jfr vidare avsnitt 13.6).
Särkullbarn, stegnotering	När ett särkullbarn ärver en efterlevande make, bör SKV som en förklaring till storleken av särkullbarnets arvslott alltid i stegen notera antalet gemensamma barn till makarna.
Arvsavstående, lottfördelning	I de fall ett avstående från arv ska beaktas vid beräkningen av arvsskatt efter den avlidne, ska värdet av den avstående arvingens lott minskas med vad denne har avstått och detta i sin tur läggs ut som en särskild lott för den till vars förmån avståendet har skett. Angående förutsättningarna för att beakta ett avstående, se avsnitt 12.9.4.
	12.5.2 Ett särkullbarns avstående av arv till förmån för en efterlevande make (3 kap. 9 § ÄB)
Särkullbarns avstående till styvförälder	Ett särkullbarns avstående från arv till förmån för en efterlevande make (styvförälder) enligt 3 kap. 9 § ÄB är en speciell form av arvsavstående som inte får förväxlas med annat avstående av arv. Genom ett avstående till förmån för den efter-

levande maken tillfaller särkullbarnets lott styvföräldern med fri förfoganderätt även om särkullbarnet har egna bröstarvingar (jfr ang. annat avstående avsnitt 8.4.2 punkt c och avsnitt 12.9.4). Ett särkullbarns avstående till förmån för en efterlevande make innebär vidare att särkullbarnet vid styvföräldrarnas död har rätt till efterarv (jfr avsnitt 7.2.1). Om ett särkullbarn har avstått från arv till förmån för den efterlevande maken, inträder skattskyldigheten för särkullbarnets lott efter föräldern först vid styvföräldrarnas död (8 § 1 st. AGL).

Partiellt avstående, särkullbarn

Frågan om det är möjligt för ett särkullbarn att göra ett partiellt avstående till förmån för den efterlevande maken (styvföräldern) är inte uttryckligen reglerad. Lagrådets uttalande i prop. 1986/87:1 s. 354 ger dock stöd för att ett sådant avstående ska få göras. Ett sådant partiellt avstående innebär att den avstående har en del av sitt arv inestående (jfr Walin s. 109 del I, Bratt m.fl. 5:16 c).

Särkullbarns arvsrätt och basbeloppsregeln

Om ett särkullbarns arvsrätt kolliderar med den efterlevande makens rätt enligt basbeloppsregeln, blir särkullbarnets rätt till arv uppskjuten, helt eller delvis. Särkullbarnet blir då i motsvarande mån efterarvinge (tvunget avstående). Observera att även ett särkullbarns rätt till laglott får ge vika. Rätten att påkalla jämkning för att få ut laglott gäller i förhållande till ett testamente efter den avlidne, inte i förhållande till den efterlevande makens arvsrätt. (Ang. laglott, se avsnitt 7.2.3).

Exempel

Prisbasbeloppet vid tiden för dödsfallet antas uppgå till 40 000 kr. Fyra prisbasbelopp motsvarar då 160 000 kr.

Den avlidne efterlämnar en make, två gemensamma barn och ett särkullbarn. Bobehållningen uppgår till 180 000 kr. Giftorättsgemenskap råder i äktenskapet.

Den efterlevande makens bodelningsandel uppgår till 90 000 kr. Det återstår således 90 000 kr att fördela. Särkullbarnets arvslott uppgår till $(90\,000:3) = 30\,000$ kr. De gemensamma barnens lotter går till efterlevande maken med fri förfoganderätt. Om särkullbarnet får ut hela sin arvslott, skulle den efterlevande maken således få sammanlagt $(90\,000 \text{ i bodelning} + 60\,000 \text{ i arv}) = 150\,000$ kr, vilket understiger skyddsbeloppet 160 000 kr. Särkullbarnet blir därför tvingad att avstå $(160\,000 - 150\,000) = 10\,000$ kr till förmån för den efterlevande maken vid föräldrarnas död. I stället får särkullbarnet en rätt till efterarv till motsvarande andel vid styvföräldrarnas död. (Andelen motsvarar $10\,000:90\,000 = 1/9$ av den del av behållningen som vid styvföräldrarnas död anses härröra från föräldern.)

Särskild handling

När ett särkullbarn har avstått från sin rätt till arv till förmån för styvföräldern är dödsboet skyldigt att upplysa om detta i bouppteckningen eller i en särskild handling som har fogats till bouppteckningen (15 § 1 a mom. 3 p. AGL). Denna skyldighet kvarstår även sedan bouppteckningen har lämnats in för registrering. Om en anmälan om avstående kommer in till SKV innan bouppteckningen har registrerats, ska avståendet beaktas i arvsskattebeslutet. Kommer en anmälan in först senare, kan den föranleda efterbeskattning. Ang efterbeskattning, se avsnitt 15.

12.6 En testamentstagares lott vid schematisk delning

12.6.1 Allmänt

Om det finns ett testamente, ska SKV först beräkna lotterna enligt testamentets föreskrifter och därefter, i förekommande fall, lägga ut den resterande kvarlåtenskapen i lotter enligt den legala arvsordningen.

En testamentstagares rätt till testamentslotten (äganderätt, fri förfoganderätt osv.) bestäms av vad testator har föreskrivit i testamentet, se avsnitt 7.3.4.

Frågor om beaktande av ett testamente i bouppteckningsärenden och olika hjälpregler för att tolka testamenten har redovisats i avsnitt 7.3.6. Som framgår där ska SKV alltid självständigt ta ställning till hur ett testamente ska tillämpas i bouppteckningsärendet. En överenskommelse mellan dödsbodelägarna om tolkning av ett testamente ska i princip ingå i ett regelrätt arvs-kifte för att kunna beaktas i beskattningsärendet, i vart fall om tolkningen inte stämmer överens med testamentets ordalydelse.

Inbördes testamente, laglott

Ett inbördes testamente mellan makar med ett förbehåll för en bröstarvinges rätt till laglott redan vid den förste förälderns död, leder efter den 1 januari 1988 till att den efterlevande maken får mindre i arv än denne annars skulle ha fått. Då syftet med ett sådant testamente upprättat i tiden före lagändringen vanligen har varit att tillförsäkra den efterlevande så stor rätt till kvarlåtenskapen som möjligt, uppkommer frågan hur testamentet numera ska tolkas. Det primära vid all testamentstolkning är att försöka utreda testators vilja (jfr avsnitt 7.3.6). SKV bör därför kunna fästa avseende vid dödsboets uppfattning om tolkningen, om denna har redovisats i skatteärendet, jfr NJA 2001 s. 865. Hur starka skäl som dödsboet måste anföra för att SKV ska kunna avvika från testamentets ordalydelse är dock en oklar fråga. Högre krav kan emellertid ställas ju längre tid som har förflutit efter lagändringen. Om makarna inte har ändrat det

Testaments-tolkning

inbördes testamentet trots att de under flera år har haft möjlighet att göra det, kan anledningen till det lika väl vara ett aktivt val som ett förbiseende. I normalfallet får med andra ord lotter läggas ut i enlighet med testamentets lydelse för både den efterlevande maken och för bröstarvingarna vid det schematiska skiftet (Bratt m.fl. 5:9 f.).

12.6.2 Exempel på tillämpningen av ett testamente

Vid fördelningen på lotter läggs först legaten ut. Kvarlåtenskapen minskas därefter med det sammanlagda värdet av legaten. Återstoden fördelas mellan de universella testaments-tagarna. Om testamentet inte tar sikte på hela kvarlåtenskapen läggs återstoden ut enligt den legala arvsordningen.

Några exempel (jfr avsnitt 7.3.6).

1. Legat utgår ur det oskiftade boet

En man avlider och efterlämnar en syster och två bröder som enda arvingar. Behållningen i boet uppgår till 500 000 kr. Enligt mannens testamente ska systemen få en sommarfastighet taxerad till 200 000 kr.

Legat ska utgå ur det oskiftade boet (11 kap. 2 § ÄB). SKV ska därför först lägga ut legatet (200 000 kr) på systemen och sedan fördela den återstående behållningen, 300 000 kr, lika mellan syskonen dvs. 100 000 kr vardera.

2. Reduktion av legat

En man avlider och efterlämnar fyra syskon. Enligt mannens testamente ska brodern A få en fastighet, brodern B inestående medel på ett bankkonto, system C 40 000 kr och system D 20 000 kr. Behållningen i boet uppgår till 235 000 kr. Fastigheten är taxerad till 175 000 kr, behållningen på bankkontot uppgår till 30 000 kr.

Värdet av legaten uppgår till 265 000 kr och täcks således inte av behållningen i boet. I första hand ska då de legat som avser viss bestämd egendom läggas ut medan övriga legat minskas i proportion till deras värde (11 kap. 3 § ÄB). Värdet av fastigheten och bankmedel uppgår sammanlagt till 205 000 kr. Återstoden av behållningen, 30 000 kr, proportioneras mellan syskonen C och D;

C: $(40\,000/60\,000) \times 30\,000 = 20\,000$ kr.

D: $(20\,000/60\,000) \times 30\,000 = 10\,000$ kr.

3. Egendomen finns inte i kvarlåtenskapen

En kvinna avlider och efterlämnar en syster som enda arvinge. Enligt kvinnans testamente ska hennes väninna A få de medel

som står inne på ett bankkonto, hennes vän B ska få 25 000 kr och system återstoden. Behållningen uppgår till 500 000 kr. Bankkontot har avslutats två år före kvinnans död.

Ett förordnande om något som inte längre finns kvar i kvarlåtenskapen är utan verkan (11 kap. 4 § ÄB). Väninnan A får därför ingenting. B får sitt penninglegat om 25 000 kr medan system får den resterande kvarlåtenskapen.

4. Ett förordnande kan inte verkställas på grund av att testamentstagaren har avlidit före testator

En kvinna avlider och efterlämnar en son som ensam arvinge. Enligt kvinnans testamente ska sonen få sin laglott, medan hennes systrar B och C ska få 10 000 kr vardera och väninnorna D och E ska dela på återstoden. Behållningen uppgår till 450 000 kr. C och D har avlidit före testator. C efterlämnar en dotter F och D efterlämnar två söner, G och H.

**Testaments-
tagare avlidit
före testator,
lottfördelning**

Om en testamentstagare har avlidit före testator, träder testamentstagarens avkomlingar in i hans ställe, om de tillhör den arvsberättigade kretsen efter testator (11 kap. 6 § ÄB). I annat fall går lotten till fördelning enligt arvsordningen. När ett förordnande som avser hela kvarlåtenskapen – eller hela kvarlåtenskapen med undantag för bröstarvinges laglott – inte kan verkställas, ökas istället de universella testamentstagarnas lotter med det som inte kan utgå. Den egendomen går således inte till fördelning enligt arvsordningen (11 kap. 7 §). En verkställighet till förmån för de legala arvingarna skulle i regel stå i strid med testamentets anda och mening (Walin I s. 283). Tillämpningen gäller såväl testamentslott som blivit ”ledig”, som legat vilket inte kan verkställas.

**Förordnandet
kan inte
verkställas**

Exempel

Sonens laglott uppgår till $(450\,000/2) = 225\,000$ kr. System C:s dotter F tillhör den arvsberättigade kretsen efter testator och får i sin mammas ställe legatet om 10 000 kr. Väninnan D:s söner G och H har däremot inte rätt till arv efter testator, varför D:s lott tillfaller den andra universella testamentstagaren E.

12.6.3 Värdet av en testamentstagares lott

**Universell testa-
mentstagares lott
Legataries lott**

En universell testamentstagares lott motsvaras av dennes andel av behållningen sedan eventuella legat har räknats av.

En legataries lott motsvarar värdet av den egendom som denne ska få enligt testamentet. Om legatet avser en summa pengar (penninglegat) utgörs värdet av det nominella beloppet. Om legatet avser en bestämd egendom som har tagits upp i boupp-teckningen, motsvarar legatets värde det värde för egendomen som SKV har godkänt. Är egendomen belastad med en skuld, minskas värdet med skuldens belopp (jfr avsnitt 7.3.6 d).

Dödsboet betalar skatten för legatet	Om testator har föreskrivit att skatten för legatet ska betalas av dödsboet, innebär detta i realiteten att legatet omfattar egendomens värde och värdet av den skatt som belöper på legatet. Testators avsikt har då varit att egendomen ograverad ska tillfalla legatarien. I ett sådant fall ska SKV lägga ut en s.k. skattelott (se avsnitt 13.3.4).
Fri förfoganderätt, lottvärdet	Om testamentstagaren har fått testamentslotten med fri förfoganderätt, beräknas värdet på lotten som om testamentstagaren hade fått den med äganderätt (24 § 1 st. AGL).
Nyttjanderätt eller annan förmån, lottvärdet	När testamentslotten avser nyttjanderätt till viss egendom eller rätt till ränta, avkomst eller annan sådan förmån, beräknas värdet av lotten genom en kapitalisering av rättighetens årliga värde enligt bestämmelserna i 23 § D AGL. Se avsnitt 9.4.11 och 10.6. Om årsvärdet inte kan beräknas med ledning av något värde i bouppteckningen, t.ex. därför att rättigheten bara avser en del av viss egendom (exempelvis ”bostadsrum och del i kök”), får värdet uppskattas efter vad som prövas skäligt. Ska vederlag utgå för rättigheten, reduceras årsvärdet med vederlagets belopp.
Testamentslott belastas, lottvärdet	Om en testamentslott belastas med en begränsad rättighet för någon annan (nyttjanderätt, avkastningsrätt etc.) ska lottens värde minskas med värdet av belastningen.
Exempel	En testator har föreskrivit att A ska få hälften av kvarlåtenskapen och att denna efter A:s död ska delas lika mellan B och C, samt att den andra hälften av kvarlåtenskapen ska tillfalla stiftelsen D, dock att E under sin livstid ska få avkastningen av den. Behållningen är 200 000 kr och värdet av avkastningsrätten har beräknats till 40 000 kr. – Värdet av A:s lott uppgår till 100 000 kr. B och C får ingen egendom förrän vid A:s död och någon beräkning av lotter för dem blir således inte aktuell vid testators död. Värdet av stiftelsen D:s lott uppgår till 100 000 kr minskat med värdet av avkastningsrätten, 40 000 kr, vilket motsvarar E:s lott. Skattskyldighet för D:s lott om 60 000 kr inträder dock inte förrän E:s rättighet har upphört (se avsnitt 13.2.2).

12.7 Gåva från den avlidne eller dennes make; inverkan på fördelningen

12.7.1 Civilrättsliga bestämmelser

Förskott på arv	En gåva till en bröstarvinge anses alltid utgöra ett förskott på arv om inget annat har sagts eller måste antas ha varit avsett (6 kap. 1 § 1 st. ÄB). Undantaget gäller dock för sådant som kallas sedvanliga skänker (födelsedagspresenter, julklappar m.m.), och för vad en förälder har lagt ut för barnets uppfostran eller utbildning (6 kap. 2 § ÄB). Sådana gåvor och kostnader räknas
------------------------	--

vanligen inte som förskott på arv även om föräldrarna har kostat på sina barn olika mycket (Walin I s. 153 f.).

**Till annan än
bröstarvinge**

En gåva till någon annan arvinge än en bröstarvinge ska vanligen inte räknas som förskott på arv (6 kap. 1 § 1 st. ÄB).

**Förskott på arv
och fördelningen**

Om en gåva betraktas som ett förskott på arv medför detta att hänsyn ska tas till gåvan vid fördelningen av arvet. Gåvotagaren är inte skyldig att lämna tillbaka gåvan vid skiftet men måste finna sig i att dennes arvslott reduceras till förmån för de andra arvingarna. Värdet av förskottet tas upp till det värde som gåvan hade när arvingen fick den (6 kap. 3 § ÄB). Detta värde läggs till bobehållningen innan fördelningen sker och arvingens lott reduceras sedan med samma värde. Man räknar dock aldrig av mer av gåvans värde än vad som svarar mot arvslotten. Om gåvans värde skulle vara större än den uträknade arvslotten får gåvotagarens arvslott sättas till noll (jfr 6 kap. 5 § ÄB och Walin I s. 156 ff.). Ett förskott på arv räknas i första hand av från en bröstarvinges laglott (7 kap. 2 § ÄB). Om en förälder önskar att en gåva till ett barn inte ska räknas som ett förskott på arv kan denne föreskriva detta i t.ex. ett testamente (se Walin I s. 143 f.).

**Förskott från
giftorättsgoods**

Om en make har givit ett förskott av sitt giftorättsgoods till en gemensam bröstarvinge påverkar detta arvingarnas andel redan vid bodelningen med anledning av den först avlidne makens död (6 kap. 1 § 2 st. ÄB). Förskottet anses med andra ord givet i avräkning på det första arv som kommer att falla ut efter föräldrarna. Är förskottet större än den arvslott som faller på gåvotagaren efter den först avlidne föräldern, räknas den återstående delen av förskottet av när den efterlevande föräldern dör. (Om äktenskapet har upplösts genom äktenskapsskillnad innan den första förälderns död, se Walin I s.146). Om en make har givit ett förskott av enskild egendom kan avräkning ske endast vid den makens död.

**Förskott av
enskild egendom**

**Särkullbarn,
förskott på arv**

Om ett förskott på arv har givits till ett särkullbarn kan avräkning ske endast vid skiftet efter föräldern.

**Efterlevande
givit förskott**

Om avräkning när en efterlevande make har givit ett förskott på arv (6 kap. 1 § 2 st. ÄB), se Walin I s. 147 f.

12.7.2 Inverkan på det schematiska skiftet

SKV beaktar i princip inte eventuella förskott på arv vid den schematiska bodelningen och det schematiska arvskiftet (15 och 11 §§ AGL). Behållningen fördelas med andra ord som om något förskott aldrig hade givits. Det saknar då betydelse om det i en gåvohandling har föreskrivits att avräkning ska ske eller om delägarna har förklarat att de är överens om att avräkna förskottet vid det kommande skiftet. Endast om arvlåtaren i sitt testamente har lämnat en uttrycklig föreskrift om att avräkning

ska ske av ett arvsförskott, beaktas förskottet vid det schematiska arvskiftet i arvsskatteärendet (NJA 1953 s. 233). Märk dock att förskottet inte ens i ett sådant fall ska beaktas vid den schematiska bodelningen. Se Bratt m.fl. 5:5 och 8:7.

Sammanläggning, gåva

Observera att även om en gåva normalt inte beaktas som ett förskott på arv vid det schematiska skiftet, ska en gåva som har givits inom de senaste tio åren före dödsfallet alltid beaktas vid beräkning av arvsskatten, s.k. sammanläggning. Se avsnitt 13.4.

Exempel

1. En ensamstående mor avlider och efterlämnar tre barn A, B och C. A har som gåva år 1996 fått egendom till ett värde av 60 000 kr. I sitt testamente har modern föreskrivit att gåvan ska avräknas som förskott på arv. Bobehållningen uppgår till 390 000 kr.

Vid den schematiska delningen läggs först förskottet till bobehållningen:

$$(390\ 000 + 60\ 000) = 450\ 000\ \text{kr.}$$

Arvslotten för vart och ett av barnen blir då: $(450\ 000/3) = 150\ 000\ \text{kr.}$

Från A:s lott dras sedan förskottet:

$$(150\ 000 - 60\ 000), \text{ varvid lotten uppgår till } 90\ 000\ \text{kr.}$$

2. Förutsättningarna är desamma som i exempel 1) med undantag för att A istället hade fått 210 000 kr i förskott.

Förskottet läggs till bobehållningen:

$$(390\ 000 + 210\ 000) = 600\ 000\ \text{kr.}$$

Arvslotten för vart och ett av barnen blir då:

$$(600\ 000/3) = 200\ 000\ \text{kr.}$$

Förskottet är således större än arvslotten. Skiftet sker då enklast på det sättet att bobehållningen delas lika mellan B och C utan att någon hänsyn tas till förskottet och som om förskottstagaren A inte fanns. Detta innebär att B och C får $(390\ 000/2) = 195\ 000\ \text{kr}$ var. Om arvingarna har olika stora lotter i kvarlåtenskapen kan denna enkla metod dock leda till ett felaktigt resultat. I 6 kap. 5 § ÄB föreskrivs därför istället att kvarlåtenskapen, om förskottet inte kan avräknas till fullo, ska ökas med den del av förskottet som kan räknas av.

Att förskottet ska läggas till kvarlåtenskapen och delas med antalet arvingar kan uttryckas genom följande formel (se Walin I s. 158).

$$a = \frac{b + f}{n} \quad a = \text{storleken av en arvslott eller en huvudlott (gren)}$$

$$n \quad b = \text{bobehållningen}$$

$$f = \text{förskottets storlek}$$

n = antalet arvingar eller huvudlotter

Visar en tillämpning av denna formel att förskottet överstiger arvsloten ska endast den del av förskottet som motsvarar arvsloten avräknas. För att beräkna detta värde kan följande formel användas (se Walin I s. 158).

$$a = \frac{b + a}{n}$$

Exempel

3. Förutsättningarna är desamma som i exempel 2 dock att B har avlidit före sin mor och efterlämnat tre barn.

Först beräknas arvsloten med beaktande av hela förskottet:

$$a = (b + f)/n \quad a = (390\,000 + 210\,000)/3 \quad a = 200\,000 \text{ kr}$$

Förskottet överstiger arvsloten och beräkningen får göras med beaktande av endast den del av förskottet som täcks av arvsloten:

$$a = (b + a)/n$$

$$a = (390\,000 + a)/3$$

$$3a = 390\,000 + a$$

$$3a - a = 390\,000$$

$$2a = 390\,000$$

$$a = 195\,000$$

A får inget ytterligare arv (195 000-195 000), C får ut sin arvslott om 195 000 kr och B:s barn får dela på den tredje arvsloten och får $(195\,000/3) = 65\,000$ kr vardera.

Om förskottet på arv utgått till flera arvingar får det först prövas om de sammanlagda arvsförskotten kan räknas av. Skulle så inte vara fallet får det prövas individuellt om något eller några kan avräknas till fullo. Se vidare Walin I s.159 med angivet exempel.

Ett förskott på arv ska i första hand räknas av på en bröstarvinges laglott (7 kap. 2 § ÄB). Beräkningarna vid avräkning för förskott på arv på en laglott kan bli mycket komplicerade. Här hänvisas till Walin I, s. 170 ff.

12.7.3 Inverkan av en i skatteärendet åberopad delningshandling

Om ett dödsbo har begärt att en faktisk bodelning, ett faktiskt arvskifte eller någon annan faktisk delningsförrättning ska läggas till grund för beskattningen, ska SKV beakta handlingen förutsatt att delningen har skett enligt lag (se 12.3.2, 12.3.3 och 12.9.3). Jfr NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818.

I detta ligger även att de civilrättsliga reglerna om avräkning av förskott på arv ska ha beaktats vid delningen.

12.8 Delning när det i boet ingår egendom som den avlidne har haft med fri förfoganderätt

12.8.1 Schematisk delning vid legalt efterarv

Egendom som den avlidne har haft med fri förfoganderätt (jfr avsnitt 7.1 och 7.3.4) ska vid dödsfallet övergå till efterarvingarna till en tidigare avliden arvlåtare. Rätten till efterarv enligt 3 kap. 2 § ÄB har redovisats i avsnitt 7.2.7. Den schematiska delningen i en efterarvssituation ska medföra att den först avlidnes efterarvingar ska få samma andel i den sist avlidnes bo som arvet efter den först avlidne utgjorde av den sist avlidnes hela förmögenhet sedan denne hade fått arvet. Se avsnitt 7.2.

Full giftorättsgemenskap

Om full giftorättsgemenskap har rätt i ett äktenskap och den efterlevande maken tog över hela kvarlåtenskapen efter den först avlidne maken, innebär den schematiska delningsregeln i 15 § 2 mom. 1 st. AGL att behållningen efter den sist avlidne ska delas i två lika stora delar. Det saknar då betydelse om den ene maken har ägt mer giftorättsgods än den andre. Det saknar vidare betydelse om egendomen efter den först avlidne maken har ökat eller minskat i värde, om vissa tillgångar har fallit bort eller nya tillgångar har tillkommit eller att skulderna är andra än de var vid det första dödsfallet.

Basbeloppsregeln i GB, bodelningsregel

När dödsfallet har inträffat före den 1 januari 1988 bör observeras att den då gällande basbeloppsregeln i 13 kap. 12 § 2 st. GB var en bodelningsregel, inte en arvsregel som den nu gällande basbeloppsregeln i 3 kap. 1 § 2 st. ÄB. Detta medförde att den efterlevande maken vid tillämpningen av den då gällande basbeloppsregeln fick egendomen efter den först avlidne maken med oinskränkt äganderätt, något som i sin tur ledde till att den först avlidne makens arvingar inte fick rätt till efterarv. I de fall boets behållning enligt bouppteckningen låg i närheten av värdet av fyra basbelopp uppstod ofta ovisshet om huruvida rätt till efterarv förelåg eller inte; detta på grund av att de i bouppteckningen angivna värdena inte var bindande vid den civilrättsliga delningen. När den efterlevande makens dödsbodelägare utgörs av gemensamma barn till makarna och det inte har gjorts någon formell bodelningsförrättning efter den först avlidne maken, har boet i praxis betraktats som oskiftat. Då basbeloppsregeln enligt 13 kap. 12 § 2 st. GB var fakultativ har boet därvid till lika delar ansetts härröra från båda makarna. Det finns två avgöranden i

Oskiftat bo

Fortfarande aktuellt	frågan från Svea hovrätt vilka inte är refererade i rättsfalls-samling för hovrätterna, nämligen ÖÅ 6882-00 meddelat 2000-11-13 och Ö1584/75 meddelat 1976-07-27, beslutsnr. 6:SÖ 48. Problemet är fortfarande aktuellt när det första dödsfallet har inträffat före den 1 januari 1988.						
Avtal om sammanlevnad i oskiftat bo	När det första dödsfallet har inträffat före den 1 januari 1988 bör vidare uppmärksammas att den efterlevande maken inte hade rätt till arv efter den avlidne när det fanns bröstarvingar. Det var då vanligt att barnen avtalade till förmån för den efterlevande föräldern att denne skulle få sitta kvar i boet; avtal om sammanlevnad i oskiftat bo. Se vidare om detta i avsnitt 9.4.17.						
Enskild egendom	Om någon av de avlidna makarna ägde enskild egendom i äktenskapet blir fördelningen en annan än en hälftendelning. Var det den först avlidne maken som ägde enskild egendom, kommer efterarvingarna vid den sist avlidne makens död att få en större andel än hälften av boet som arv efter den först avlidne. Om det istället var den sist avlidne maken som ägde enskild egendom blir den andel som härrör från den först avlidne maken mindre än hälften.						
Exempel	<p>1. En kvinna avled år 1998 och efterlämnade make och två gemensamma barn. Bobehållningen uppgick till 700 000 kr (makarnas sammanlagda giftorättsgods). Kvinnan ägde enskild egendom till ett värde av 300 000 kr. (Dessa uppgifter ska alltid framgå av bouppteckningen efter den först avlidne maken). Den efterlevande maken dog den 30 juni 2001. Bobehållningen uppgick då till 600 000 kr.</p> <p>För att bestämma den andel som kommer från kvinnan används formeln</p> $Q = A / (A + B + C) - \text{jfr avsnitt 7.2. Om det är fråga om enklare egendomsförhållanden kan även följande formel användas:}$ <table border="0" style="margin-left: 20px;"> <tr> <td style="padding-right: 20px;">$x = \frac{a}{a + b}$</td> <td>$x =$ andelen efter den först avlidne</td> </tr> <tr> <td style="padding-right: 20px;">$a + b$</td> <td>$a =$ arvet efter den först avlidne (bodelningsandel + enskild egendom)</td> </tr> <tr> <td></td> <td>$b =$ den efterlevande makens bodelningsandel + enskild egendom</td> </tr> </table> <p>$x = 650\,000 / (650\,000 + 350\,000)$</p> <p>$x = 65/100$</p> <p>Från den först avlidne maken härrör således $(65 \times 600\,000) / 100 = 390\,000$ kr och från den sist avlidne maken 210 000 kr.</p> <p>Om den först avlidne maken hade förfogat över någon del av sin kvarlåtenskap genom ett testamente, ärvde den efterlevande maken endast en del av kvarlåtenskapen. Även i detta fall blir den schematiska delningen då en annan än en hälftendelning.</p>	$x = \frac{a}{a + b}$	$x =$ andelen efter den först avlidne	$a + b$	$a =$ arvet efter den först avlidne (bodelningsandel + enskild egendom)		$b =$ den efterlevande makens bodelningsandel + enskild egendom
$x = \frac{a}{a + b}$	$x =$ andelen efter den först avlidne						
$a + b$	$a =$ arvet efter den först avlidne (bodelningsandel + enskild egendom)						
	$b =$ den efterlevande makens bodelningsandel + enskild egendom						

Exempel

2. En man avled år 1997 och efterlämnade som enda laga arvinge sin hustru och som efterarvinge en bror. I sitt testamente hade mannen föreskrivit att Cancerfonden skulle få 25 % av hans kvarlåtenskap. Giftorättsgemenskap rådde i äktenskapet. Bobehållningen uppgick till 500 000 kr. Hustrun avled den 7 juli 2001. Hon efterlämnade då en syster. Efterarvingarna efter mannen var hans avlidne brors söner. Bobehållningen uppgick till 800 000 kr.

Vid det första dödsfallet fick den efterlevande maken sin bodelningsandel om 250 000 kr, samt i arv (75 % av 250 000) = 187 500 kr. Från den först avlidne maken härrör:

$$x = 187\,500 / (250\,000 + 187\,500).$$

$$x = 15/35 \text{ dvs. } (15 \times 800\,000) / 35 = 342\,857 \text{ kr.}$$

och från den sist avlidne maken 457 143 kr.

Om den först avlidne maken har efterlämnat ett särkullbarn som har fått ut sitt arv vid förälderns död (särkullbarnet har alltså inte avstått från arvet enligt 3 kap. 9 § ÄB till förmån för den efterlevande maken), påverkar detta delningen vid styvförälderns död.

Exempel

3. En man avled år 1996 och efterlämnade maka, två gemensamma bröstarvingar och ett särkullbarn. Bobehållningen uppgick till 600 000 kr. Särkullbarnet fick ut sin arvslott. Den efterlevande maken avled den 25 juni 1999 och efterlämnade de två barnen som enda laga arvingar. Behållningen uppgick till 450 000 kr.

När mannen avled fick den efterlevande hustrun som bodelningsandel 300 000 kr. Särkullbarnets arvslott uppgick till $(300\,000/3) = 100\,000$ kr. Återstoden av kvarlåtenskapen, 200 000 kr, fick hustrun i arv med rätt till efter arv för de två gemensamma barnen. Från den först avlidne maken härrör således:

$$x = 200\,000 / (200\,000 + 300\,000)$$

$$x = 2/5 \text{ dvs. } (2 \times 450\,000) / 5 = 180\,000 \text{ kr}$$

och från den sist avlidne maken 270 000 kr.

Särkullbarns rätt till efter arv

Observera att ett särkullbarn som har fått ut sitt arv vid förälderns död ändå kan ha rätt till efter arv när den efterlevande maken (styvföräldern) avlider. Detta gäller t.ex. om något av makarnas gemensamma barn har avlidit före styvföräldern utan att efterlämna någon avkomling (prop. 1986/87:1 s. 235 och 1987/88:61 s. 54). När det gemensamma barnet, dvs. halvsyskonet, dör får särkullbarnet ut sin andel i arvet efter detta syskon. Detta arv omfattar dock inte det gemensamma barnets rätt till efter arv efter den först avlidne maken. Denna rätt kan ju

Fördelning mellan bröstarvingarna	realiseras först när den andre maken dör. När detta inträffar, ska den andel av behållningen i den sist avlidne makens bo som denna make har innehaft med fri förfoganderätt efter den först avlidne maken fördelas mellan de då berättigade efterarvingarna, dvs. bröstarvingarna. Eftersom ett av barnen har dött kommer andelen i arvet att öka för de övriga.
Exempel	Särkullbarnet har då rätt att få ut ytterligare andel av arvet efter föräldern som på grund av halvsyskonets död faller på denne. Om i exempel 3 ett av de gemensamma barnen hade dött före modern skulle därför fördelningen ha blivit följande: Från fadern härrör 2/5 av behållningen, dvs. 180 000 kr. Hälften av detta utgör det kvarvarande barnets egen arvslott efter fadern. Den andra hälften utgör det avlidna barnets arvslott som ska delas mellan dennes syskon på fädernet, dvs. mellan hel- och halvsyskonet. Detta innebär att särkullbarnet får ytterligare 1/4 av det utfallande efterarvet medan det gemensamma barnet får 3/4, dvs. 45 000 kr respektive 135 000 kr.
Reellt bodelande avtal	Om en efterlevande make har träffat ett reellt bodelande avtal med efterarvingarna (se avsnitt 12.3.3) blir det avtalet vägledande för delningen av egendomen vid den efterlevande makens död. Detsamma gäller när en efterlevande make enligt 12 kap. 2 § ÄktB har förklarat sig vilja behålla sitt giftorättsgods – helt eller delvis – som sin bodelningsandel efter den först avlidne (se avsnitt 12.3.4).
12:2 ÄktB	
Exempel	4. En man avled år 1997 och efterlämnade sin hustru som enda laga arvinge samt två systrar som efterarvingar. Hustrun förklarade i bouppteckningen efter maken att hon som sin bodelningsandel ville behålla sitt giftorättsgods värderat till 400 000 kr. Mannens giftorättsgods värderades till 150 000 kr. Hustrun avled den 23 juni 1999 och efterlämnade tre systerdöttrar. Den tidigare avlidne makens enda efterarvinge var nu en syster. Bobehållningen uppgick till 800 000 kr. Vid den först avlidne makens död behöll hustrun sitt eget giftorättsgods. Bobehållningen efter maken utgjordes av hans giftorättsgods. Från den först avlidne maken härrör således $x = 150\,000 / (150\,000 + 400\,000)$ $x = 3/11 \text{ dvs. } (3 \times 800\,000) / 11 = 218\,182 \text{ kr}$ och från den sist avlidne maken 581 818 kr. Enligt 15 § 2 mom. sista stycket AGL ska en bouppteckning alltid innehålla uppgift om tidigare äktenskap och eventuella efterarvingar till en tidigare avliden make (jfr avsnitt 5.4). Ansvaret för att SKV får ett korrekt bedömningsunderlag vilar i denna del på delägarna i det senare dödsboet. Om de skattskyldiga i detta hänseende försummar att lämna tillräckliga

uppgifter eller att ge in handlingar i skatteärendet, får beskattningen ske enligt schematiska grunder (jfr prop. 1987/88:61 s. 98 f och 108). När efterarv är aktuellt ska från och med år 1995 uppgift i förekommande fall lämnas om tidigare registrerade partnerskap (jfr avsnitt 6.7).

12.8.2 Särskilt beträffande omgifte

Omgifte och bodelning

Om en efterlevande make ingår ett nytt äktenskap blir frågan om bodelning i det nya äktenskapet aktuellt vid äktenskapsskillnad eller vid någon av makarnas död. Har änkan eller änklungen egendom efter en tidigare avliden make med fri förfoganderätt ska alltid den andel som härrör från den tidigare avlidne maken brytas ut innan bodelning kan göras i det nya äktenskapet (3 kap. 6 § ÄB). Är det fråga om bodelning med anledning av den efterlevande makens död ska andelen sedan fördelas mellan den först avlidne makens efterarvingar. Den nya makens arvsrätt efter änkan eller änklungen innefattar inte någon rätt för denne att ta över den del av kvarlåtenskapen som änkan eller änklungen har haft med fri förfoganderätt efter sin förste make. Om bodelningen sker under den efterlevande makens livstid eller med anledning av den nye makens död får denne behålla egendomen efter den tidigare maken/makan under sin livstid och egendomen ska inte ingå i bodelningen i det nya äktenskapet. Observera att avräkningen för den andel av egendomen som omfattas av rätt till efterarv för den förste makens arvingar ska ske oavsett om egendomen är enskild eller giftorättsgods i det nya äktenskapet. Delning sker schematiskt enligt bestämmelserna i 15 § 2 mom. AGL.

Exempel

1. En man A avlider år 1998 och efterlämnar maken B samt som efterarvingar två systrar. Giftorättsgemenskap råder i äktenskapet. Bobehållningen uppgår till 600 000 kr. Änkan B gifter om sig med C.

B dör den 30 juni 2001 och efterlämnar C samt som efterarvingar två bröder. A:s ena syster har då dött, men efterlämnat fyra barn. B:s giftorättsgods uppgår till 500 000 kr och C:s till 200 000 kr.

Först ska den andel som B har haft med fri förfoganderätt efter A brytas ut. För att bestämma den andelen används samma formel som vid legalt efterarv när den efterlevande maken inte har gift om sig (se avsnitt 12.8.1 och avsnitt 7.2). Utgångspunkten är de värden som gällde vid den först avlidne makens död.

$$x = 300\,000 / (300\,000 + 300\,000)$$

$x = \frac{1}{2}$ dvs. $500\,000 / 2 = 250\,000$, vilket belopp ska fördelas mellan A:s efterarvingar.

Exempel

Återstoden av B:s giftorättsgods, 250 000 kr, läggs samman med C:s giftorättsgods och bodelas, varvid C får hälften som bodelningsandel och den andra hälften i arv med fri förfoganderätt och med rätt till efterarv för B:s arvingar.

2. En man A avlider år 1991 och efterlämnar maken B samt efterarvingar. A har giftorättsgods värderat till 800 000 kr och enskild egendom värderad till 500 000 kr. B har giftorättsgods värderat till 300 000 kr. B gifter om sig med C. I det nya äktenskapet råder full giftorättsgemenskap. C dör år 1999 och efterlämnar B samt efterarvingar. B:s sammanlagda egendom värderas vid C:s död till 1 200 000 kr och C:s till 400 000 kr. B dör den 30 juni 2001. Hon efterlämnar då en syster. Efterarvingar efter A är två bröder och efter C en syster. Behållningen uppgår till 1 800 000 kr.

Utbrytningen av den andel som kommer från A ska ha gjorts redan vid hans död och framgå av bouppteckningen efter honom. För att åskådliggöra beräkningen gör vi det i detta exempel dock vid C:s död.

Den andel som kommer från A uppgår till

$$x = (550\,000 + 500\,000) / (1\,050\,000 + 550\,000)$$

$$x = 21/32$$

dvs. vid C:s död $(21 \times 1\,200\,000) / 32 = 787\,500$ kr. En bodelning vid C:s död skulle således omfatta $11/32$ av B:s egendom eller 412 500 kr och C:s giftorättsgods om 400 000 kr, totalt 812 500 kr. Efter bodelningen belöper då på B:s sida $(787\,500 + 406\,250) = 1\,193\,750$ kr och på C:s sida 406 250 kr.

Andelen som kommer från C vid B:s död uppgår till

$$x = 406\,250 / 1\,600\,000$$

$$x = 65/256$$

dvs. $(65 \times 1\,800\,000) / 256 = 457\,031$ kr, vilket belopp ska fördelas mellan C:s efterarvingar. Av återstoden av B:s egendom $(1\,800\,000 - 457\,031) = 1\,342\,969$ kr ska $21/32$ eller 881 323 kr fördelas mellan A:s efterarvingar medan resterande 461 646 kr går till B:s arvingar.

För ytterligare exempel, se Walin I, s. 96 ff.

**12.8.3 Undantag från regeln om delning vid efterarv
(3 kap. 8 § ÄB)**

Om det vid den efterlevande makens död endast finns arvingar efter en av makarna, ärver dessa allt (3 kap. 8 § ÄB). Bestämelsen får sin praktiska betydelse i det fallet att den sist avlidne maken saknar arvingar. Den innebär att Allmänna arvsfonden inte får del i den sist avlidne makens kvarlåtenskap utan får stå

tillbaka för den först avlidne makens arvsberättigade släktingar. Regeln gäller dock endast till förmån för de släktingar till den först avlidne maken som är arvsberättigade enligt 3 kap. 2 § ÄB, dvs. då den efterlevande maken har innehaft egendomen med fri förfoganderätt, inte med äganderätt (se NJA 1933 s. 145). Om den efterlevande maken har fått egendomen med äganderätt genom testamente som har vunnit laga kraft (jfr avsnitt 7.3.2) eller har övertagit egendomen med stöd av basbeloppsregeln i 13 kap. 12 § 2 st. GB (jfr 7.2.7) och dolda övervärden saknas, är således den först avlidne makens släktingar uteslutna från arv. Jfr NJA 1993 s. 145.

När en tidigare avliden makes efterarvingar ärver hela behållningen vid den sist avlidne makens död, anses arvet i sin helhet härröra från den först avlidne maken, dvs. efterarvingens släkting.

Första dödsfallet inträffat före den 1 januari 1988

Bestämmelsen infördes i samband med 1987 års ändringar av ärvdabalken men ska tillämpas även om det första dödsfallet har inträffat före den 1 januari 1988. Jfr övergångsbestämmelserna till lag (1987:231) om ändring i ärvdabalken, punkt 3.

12.8.4 Verkan av ett avstående från arv vid den först avlidne makens död

Om den efterlevande maken vid den först avlidne makens död helt avstår från arv uppkommer inte någon efterarvssituation när den efterlevande maken dör. Om den efterlevande maken däremot avstår endast från en del av arvet, dvs. gör ett partiellt avstående, föreligger rätt till efterarv för den först avlidne makens arvingar vid den sist avlidne makens död.

Partiellt avstående, först avlidne

Ett partiellt avstående från arv efter den först avlidne maken medför civilrättsligt att efterarvet efter denne minskas i motsvarande mån. Den andel i den efterlevande makens bo som ska anses härröra från den först avlidne kan fastställas med hjälp av den formel som används vid andra efterarvssituationer (jfr 12.8.1). Om den efterlevande maken vid makens död avstod från hälften av arvet efter maken och bobehållningen uppgick till 500 000 kr motsvarar avståendet 125 000 kr. Vid den efterlevande makens död ska då $(125\,000/375\,000)$, dvs. $1/3$ anses härröra från den först avlidne maken och resten från den sist avlidne maken. Jfr 3 kap. 2 § 3 st. ÄB och Walin I s. 48 ff.

Skatterättsligt

Skatterättsligt utgör efterarvet hälften av den efterlevande makens bo (15 § 2 mom. AGL). Från denna huvudregel görs vissa undantag. Något undantag för det fall att den efterlevande maken har avstått från arv finns dock inte angivet i lagen. Enligt Högsta domstolen innebär detta att hälftdelningsprincipen ska tillämpas vid fördelningen av kvarlåtenskapen efter den sist

**Avvika från
hälftenprincipen**

avlidne makens död, även om den efterlevande maken har avstått från merparten av arvet efter den först avlidne maken och avståendet har beaktats vid skattläggningen av den först avlidne makens dödsbo (se NJA 1991 s. 763). Om de skattskyldiga vill att arvsavståendet ska beaktas vid den sist avlidne makens död och fördelningen således ska ske med avvikelse från hälften-delningsprincipen kan de dock avtala om detta inom ramen för att reellt bodelande avtal (avsnitt 12.3.3) eller genom att bryta ut den andel som är föremål för efterarv genom en s.k. delningsförrättning (avsnitt 12.9.3). Se 15 § 2 mom. 2 st. 4 p. och 3 st. AGL, Bratt m.fl. 8:14 g, NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818.

**Bifogas
bouppteckningen**

Jfr Bratt m.fl. 8:11 och Englund-Silfverberg s. 54. Avtalet eller delningshandlingen ska då fogas till bouppteckningen efter den sist avlidne maken.

12.8.5 Faktisk delning enligt en delningshandling

Vid den schematiska delningen av boets behållning vid efterarv beaktas inte sådana förhållanden som t.ex. enligt 3 kap. 3 och 4 §§ AB kan påverka delningen i vissa fall; vederlag för minskning av egendomen, återgång av gåva eller tillägg för egendomens förkovran m.m. Om dödsboet vill att SKV ska beakta sådana förhållanden vid fördelningen i arvsskatteärendet måste boet upprätta och till SKV ge in ett partiellt arvskifte i boet som visar hur stor del av behållningen som ska anses härröra från vardera arvlåtaren. Angående en sådan delningsförrättning, se avsnitt 12.9.3.

Om dödsboet i beskattningsärendet har gett in ett vid delningsförrättning upprättat skifte, beräknas andelarna enligt detta. En förutsättning är dock att skiftet har skett enligt lag och att behållningen inte har satts lägre än i bouppteckningen. Ett dödsbo kan få anstånd med fastställande av arvsskatten för att få tillfälle att låta verkställa ett skifte i boet (17 § AGL). Se härom avsnitt 13.10.

12.8.6 Delning vid ett testamentariskt efterarv

Om ett testamente innehåller föreskrifter om sekundosuccession (efterarv), har testamentstagaren fått egendomen med fri förfoganderätt. När testamentstagaren sedermera dör ska egendomen fördelas bland de efterarvingar som testator har utsett i testamentet. När den andel av egendomen i testamentstagarens bo som härrör från testator ska beräknas, gäller i först hand vad som har föreskrivits i testamentet om delningen. Det är dock ovanligt att ett testamente innehåller sådana föreskrifter. SKV får då i stället tillämpa schematiska delningsregler även vid testamentariska efterarv.

	<p>Om testamentstagaren var den efterlevande maken till testator tillämpas samma schematiska delningsregler som vid ett legalt efterarv (15 § 2 mom. 5 st. AGL). Dessa regler har behandlats i det föregående i avsnitt 12.8.1–12.8.5.</p>
<p>Arvlåtaren var gift</p>	<p>Om en arvlåtare var gift tillfaller numera, enligt huvudregeln i 3 kap. 1 § ÄB, hela kvarlåtenskapen den efterlevande maken; inte som tidigare bröstarvingarna. Före den 1 januari 1988 var det därför vanligt att äkta makar upprättade ett inbördes testamente och förordnade att den av dem som överlevde den andre skulle ärva den först avlidne samt att barnen skulle få sitt arv först när båda föräldrarna var döda. Förordnanden av denna innebörd innebär att barnen vid den efterlevande makens död får ut lika stora lotter efter båda föräldrarna, nämligen hälften av behållningen i den sist avlidnes bo från vardera sidan. Om barnen fick ut sina laglotter vid det första dödsfallet härrör i stället 1/3 av behållningen i den efterlevande makens bo från den först avlidne föräldern och 2/3 från den sist avlidne föräldern.</p>
<p>Inbördes testamente före 1988</p>	
<p>Bröstarvinge fått ut sin laglott, fördelningen</p>	<p>Observera att fördelningen av egendomen i den sist avlidne makens bo påverkas av att en bröstarvinge har fått ut sin laglott även om laglotten inte har blivit beskattad när bouppteckningen efter den först avlidne registrerades, t.ex. på grund av att SKV inte fick kännedom om laglotsyrkandet eller att yrkandet då inte var godkänt av den efterlevande maken och därför inte kunde beaktas. Jfr avsnitt 12.9.5. Om laglotten kan beskattas i efterhand beror på om preskription har inträtt. Laglotten kan dock inte beskattas i bouppteckningsärendet efter den sist avlidne utan ska deklarerars (45 § A 3 p. AGL). Värdet av laglotten ska dock beaktas vid beräkningen av arvsskatt och läggas samman med en tillkommande arvslott enligt 19 § 1 mom. 2 st. AGL.</p>
<p>Inbördes testamente med efterarv till annan än bröstarvinge</p>	<p>Om makar i ett inbördes testamente har förordnat om efterarv för någon eller några andra än egna bröstarvingar, t.ex. för släktingar på ömse sidor, ska SKV alltid ta ställning till om makarna har avsett att i lika mån gynna alla efterarvingar eller om vardera maken endast har avsett att gynna släktingar på sin sida. Vägledande i denna bedömning är avgörandena i NJA 1969 s. 235 I och II, enligt vilka ett universellt förordnande till förmån för makarnas släkt i allmänhet får anses innebära att vardera maken har tillgodosett släktingarna på sin sida men att särskilda omständigheter kan föranleda en annan bedömning. Vid legat anses vanligen legatet härröra med lika delar från båda makarna.</p>
<p>Legat</p>	
<p>Testaments-tagaren är en annan än en efterlevande make till testator</p>	<p>Om testamentstagaren är en annan än en efterlevande make till testator finns det inte några regler i AGL om delningen av egendomen vid testamentstagarens död. I enlighet med NJA 1968 s. 297 görs dock även i dessa fall en schematisk beräkning av den andel som omfattas av efterarv. Andelen anses därvid</p>

motsvara vad testamentstagaren faktiskt har fått efter testator, dvs. värdet av den lott som i skatteärendet efter testator har lagts ut på testamentstagaren minskad med den arvsskatt som belöpte på lotten. Observera att det är en skatt som testamentstagaren faktiskt har betalat som ska dras av. När arvsskatten helt eller delvis har eftergivits ska skatten som belöpte på lotten reduceras med det eftergivna beloppet. Om utredning ges in i skatteärendet som visar att efterarvet har ett annat värde, kan i stället den utredningen läggas till grund för fördelningen. När SKV i ett ärende ser att det blir fråga om efterarv i nästkommande bo kan SKV upplysa dödsboet om värdet av att dokumentera testamentstagarens egen ekonomiska ställning vid den först avlidnes död för att underlätta beräkningen av efterarvet.

12.9 Lottläggningen enligt en faktisk delning

12.9.1 Allmänt

Krav

Fördelningen av kvarlåtenskapen efter en avliden kan under vissa förutsättningar göras i enlighet med en överenskommen faktisk delning av hela kvarlåtenskapen eller en del av den (16 § AGL). För att så ska kunna ske krävs att dödsboet innan skatten har fastställts ger in handlingar som visar att en bindande överenskommelse om en viss faktisk delning har träffats mellan de berörda delägarna.

Omfattar hela kvarlåtenskapen

Om den faktiska delningen omfattar hela kvarlåtenskapen sker hela fördelningen i skatteärendet enligt delägarnas överenskommelse. Detta är vanligen fallet när ett arvskifte har återopats som delningshandling. Om den faktiska delningen avser endast en uppdelning i andelar för att bryta ut den del av kvarlåtenskapen som är föremål för efterarv eller en del av fördelningen i lotter, t.ex. vid ett avstående från en arvslott eller en jämkning av ett testamente, sker delning i övrigt schematiskt..

En del bryts ut

12.9.2 Arvskifte (16§ AGL)

Krav för att beaktas

För att ett arvskifte ska kunna beaktas vid arvsbeskattningen krävs att en korrekt arvskifteshandling ges in till SKV innan skatteärendet har avgjorts. I det ligger att arvskifteshandlingen inte godkänns som beskattningshandling om den inte är formellt riktig och uppfyller vissa materiella krav.

Skriftlig handling

Enligt 23 kap. 4 § ÄB ska det upprättas en skriftlig handling över ett arvskifte. Handlingen ska skrivas under av dödsbodelägarna men den behöver inte bevittnas. Observera att överförmyndarens samtycke fordras i vissa fall när en omyndig är delägare i boet (15 kap. 5 § 1 st. FB) Kravet på en överförmyndares samtycke gäller även för delägare som har god man

	<p>eller förvaltare med förordnande som omfattar förvaltningen av en del i ett oskiftat bo (15 kap. 1 § 2 st. FB).</p>
Konkret skifte	<p>Arvskifteshandlingen ska innefatta ett konkret skifte av boet. En överenskommelse som endast går ut på att fastställa grunderna för det blivande skiftet är inte tillräckligt (Bratt m.fl. 8:23). Skiftet behöver dock inte omfatta kvarlåtenskapen i dess helhet utan kan vara partiellt. Viss egendom kan vidare ha undantagits från skiftet. Om det i ett sådant fall har angetts grunderna för fördelningen av den undantagna egendomen i skiftet, tillämpas skiftet på hela kvarlåtenskapen (16 § 1 st. sista meningen AGL). I annat fall fördelas den undantagna egendomen schematiskt.</p>
Krav för beaktande	<p>Kvarlåtenskapen behöver inte fördelas i arvskiftet enligt de schematiska reglerna för att skifteshandlingen ska vara giltig som beskattningshandling. Enligt 16 § 1 st. AGL fordras dock för att arvskiftet ska kunna beaktas:</p> <ol style="list-style-type: none">1. att den bodelning som ska föregå arvskiftet när den avlidne var gift eller om en efterlevande sambo begärt en sådan, ska ha skett enligt lag (jfr avsnitt 12.3.2 och 12.4) och2. att en universell testamentstagare inte har tilldelats en större andel av kvarlåtenskapen än som tillkommer honom enligt testamentet. <p>Är dessa två krav inte uppfyllda, anses skifteshandlingen i sin helhet oanvändbar som beskattningshandling (Bratt m.fl. 8:22 f.).</p>
Även bodelningshandling	<p>I många fall görs bodelning och arvskifte i en och samma handling. Om dödsboet i skatteärendet efter en make som levde i giftorättsgemenskap endast ger in en arvskifteshandling måste därför bodelningshandlingen fordras in. Detsamma gäller i de fall där den efterlevande sambon har begärt bodelning.</p>
Beräkning av lotter	<p>När ett arvskifte läggs till grund för fördelningen av lotter i skatteärendet ska de värden som anges i skiftet läggas till grund för beskattningen av arvingars och universella testamentstagares lotter. Behållningen i skiftet får dock inte sättas för lågt i jämförelse med behållningen enligt bouppteckningen. Föreskrifter om hur jämförelsen ska göras finns i 16 § 2 st. AGL. Reglerna innebär att en efterlevande makes eller sambos bodelningsandel i förekommande fall först räknas av från behållningen i bouppteckningen. Därefter avräknas värdet av legat och skattelotter samt värdet av sådan egendom som först framdeles ska beskattas. Om behållningen i bouppteckningen därefter överstiger värdet av arvslotter och universella testamentslotter i skifteshandlingen, ska lotternas värde ökas proportionellt med skillnadsbeloppet. Skulle värdet enligt arvskifteshandlingen däremot vara högre, läggs dessa högre värden till grund för beskattningen (se vidare Bratt m.fl. 8:23 f.).</p>

Original och i bestyrkt kopia

En återopad arvsjifteshandling ska ges in i original och bestyrkt kopia (16 § 3 st. och 15 § 3 mom. AGL). Kopian ska fogas till SKV:s kopia av bouppteckningen.

Anstånd

Om dödsboet inte har hunnit verkställa arvsjifte när bouppteckningen senast ska ges in för registrering (se avsnitt 2.3), kan SKV på begäran av dödsboet besluta om anstånd med fastställande av skatt (17 § AGL). Detta behandlas i avsnitt 13.10.

12.9.3 Delningsförrättning (15 § 2 mom. 3 st. AGL)

Vid legalt efterarv delas enligt huvudregeln kvarlåtenskapen i boet efter den sist avlidne maken i två lika stora delar (15 § 2 mom. 1 st. AGL). Varje del fördelas sedan i sin tur mellan den sist avlidne makens arvingar och testamentstagare respektive den först avlidne makens efterarvingar (se avsnitt 12.8.1). Vid denna schematiska hälftindelning beaktas inte sådana förhållanden som kan påverka det faktiska skiftet, t.ex. förkovran eller arvsförskott. Om dödsboet vill att sådana förhållanden ska beaktas i arvsskatteärendet, kan delägarna komma överens om en annan fördelning av kvarlåtenskapen vid en s.k. delningsförrättning och återropa delningshandlingen till grund för lottläggningen (15 § 2 mom. 3 st. AGL).

Andelsbestämning

En delningsförrättning innebär att den andel som är föremål för efterarv bryts ut ur egendomen i övrigt. Observera att det här, till skillnad från vad som gäller vid bodelning och arvsjifte, är fråga om att göra en andelsbestämning, inte att peka ut viss egendom. Vid en delningsförrättning är det således tillräckligt att bobehållningen delas i två lotter; en lott avsedd för den först avlidne makens efterarvingar och en lott avsedd för den efterlevande makens arvingar (Bratt 8:14 h). Har efterarvingarnas lott fördelats mellan dem vid förrättningen, läggs fördelningen till grund för arvsbeskattningen. Har vid delningsförrättningen inte gjorts någon sådan fördelning av egendomen på var och en av efterarvingarna, beräknar SKV deras lotter schematiskt vid skattläggningen.

Krav för beaktande

För att en delningshandling ska kunna beaktas i skatteärendet krävs att förrättningen har skett enligt lag. Detta innebär att andelsberäkningen ska ha skett med beaktande av bestämmelserna i 3 kap. 3 och 4 §§ ÄB (gåvor, förkovran m.m.). Delningshandlingen ska ha arvsjiftets form, dvs. den ska ha upprättats skriftligen och vara undertecknad av parterna, NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818. Jfr 7.2.7. Att vardera kretsen av arvingar till den efterlevande maken och efterarvingar till den avlidne maken är densamma, t.ex. makarnas gemensamma barn, utgör inte något hinder mot att återropa handlingen i skatteärendet (Bratt m.fl. 8:14 h).

Original och i bestyrkt kopia	Delningshandlingen ska ges in i original och bestyrkt kopia (15 § 3 mom. AGL). Kopian ska fogas till SKV:s kopia av bouppteckningen. SKV kan på begäran av dödsboet besluta om anstånd med fastställande av arvsskatt för att delningsförrättningen ska hinna verkställas (17 § AGL). Se härom i avsnitt 13.10.
Anstånd	

12.9.4 Avstående från arvs- eller testamentslott

Om en arvinge eller en testamentstagare avstår från hela eller en del av sin arvs- eller testamentslott medför detta att lotten i stället ska läggas ut på den till vars förmån avståendet har skett och arvsbeskattas hos denne.

Avstående i enmansdödsbo Giftorättsgods	Ett avstående kan avse hela lotten eller en andel av den, egendom till ett visst värde, ett kontantbelopp, äganderätten med förbehåll om nyttjanderätt eller avkastningsrätt eller tvärtom nyttjanderätten eller avkastningsrätten med förbehåll för bibehållen äganderätt. I s.k. enmansdödsbon, dvs. när en efterlevande make är ensam arvinge till en avlidne make, har ett avstående ansetts kunna avse också viss bestämd egendom som ingår i boet, t.ex. en fastighet. Jfr NJA 1966 s. 424. En efterlevande make kan däremot inte avstå från sitt eget giftorättsgods.
--	--

Vid den sist avlidnes död	Ett arvsavstående som görs från arvslott vid den sist avlidne förälderns död ska inför beskattningen anses härröra från båda föräldrarna och då i proportion till respektive arvslotts storlek. Det förekommer att den avstående i sin arvsavståendeförklaring preciserar att avståendet ska avse ett bestämt belopp som är hänförligt till en viss angiven arvslott (riktat avstående). Oavsett en sådan förklaring ska enligt SKV:s bedömning ändå avståendet fördelas i proportion till arvslotternas storlek. Denna bedömning grundas på SKV:s tolkning av HD:s beslut i rättsfallet NJA 2000 s. 217 samt Hovrättens för Västra Sverige beslut den 8 mars 2001 i mål ÖÅ 3590-00. Kammarrätten i Jönköping har i dom daterad den 28 oktober 2003 i mål nr. 3214-02 beaktat ordalydelsen i ett arvsavstående. SKV har överklagat domen till Regeringsrätten som har meddelat prövningstillstånd.
----------------------------------	--

Riktat avstående	
-------------------------	--

Avstående i tilläggsbpt	Om en tilläggsbouppteckning föranleds av att ytterligare tillgång i boet blivit känd får arvsavstående avseende denna nya tillgång beaktas (Bratt m.fl. 5:16).
--------------------------------	--

Överstiger det som finns att fördela	Om ett avstående överstiger det som finns att fördela av kvarlåtenskapen utgör det i sig inget hinder mot att kunna godkänna avståendet. Motsvarande gäller när ett avstående görs i ett bo som vid värderingen enligt AGL i bouppteckningen visar brist i kvarlåtenskapen.
Visar brist	

Krav för beaktande	För att ett avstående från arv eller testamente ska kunna beaktas i arvsskattehänseende krävs följande:
---------------------------	---

- Före tillträdet** 1. Avståendet ska ha skett före det att arvingen eller testamentstagaren har tillträtt lotten. Med tillträde avses då vanligen ett faktiskt besittningstagande av lotten. Även andra åtgärder med avseende på boet kan dock betraktas som ett tillträdande, t.ex. en överenskommelse om sammanlevnad i oskiftat bo (Bratt m.fl. 5:13 f.). Enbart det förhållandet att en efterlevande make, tillika testamentstagare, har skrivit under bouppteckningen, har inte ansetts innebära att maken hade tillträtt testamentslotten (NJA 1975 s. 730). Om något villkor har ställts upp för avståendet (jfr nedan), anses det utgöra ett tillträdande av lotten.
- Villkorslöst** 2. Avstående ska vara villkorslöst, dvs. det får inte innebära att den legala arvsordningen rubbas eller att testamentets föreskrifter eller bestämmelserna i 11 kap. 6 och 7 §§ ÄB inte tillämpas. Om avståendet är villkorat, t.ex. om en flerbarnsmor gör ett avstående endast till förmån för något eller några av barnen, inte till alla, anses hon ha tillträtt arvet. Det medför att avståendet inte ska beaktas i arvsskatteärendet; modern arvsbeskattas för sitt förvärv och det eller de barn till vilka hon har avstått arv eller testamente gåvobeskattas i förekommande fall för sina förvärv. Att den avstående har namngivit dem till vilka avståendet skett innebär inte att avståendet är villkorat så länge de angivna mottagarna är de som skulle ha fått lotten om den avstående arvingen eller testamentstagaren hade avlidit före arvlåtaren/testator. I kravet på att avståendet ska vara villkorslöst ligger även att viss egendom inte kan pekats ut, t.ex. en fastighet, i andra fall än då den avstående är ensam dödsbodelägare (jfr NJA 1966 s. 424 och NJA 1970 s. 39).
- Vara bindande och inkommit före registrering** 3. Avståendet måste ha skett på ett för den avstående bindande sätt och dokumentation om avståendet ska ha kommit in till SKV innan bouppteckningen registreras (NJA 1974 s. 493). Ett i bouppteckningsärendet ingivet arvsavstående kan inte återtas, ändras eller ersättas med ett annat avstående (NJA 1967 s. 44 och NJA 1977 s. 230). Inget hindrar dock att i rätt tid inkomma med ett nytt avstående, vilket jämte det tidigare inlämnade innebär att det totala avståendet ökas. Ett sådant ytterligare tillägg kan inte göras om den avstående redan har tillträtt arvet, vilket kan ha skett genom ett felaktigt första arvsavstående. En formell brist i avståendeförklaringen, t.ex. att förklaringshandlingen inte är undertecknad, kan dock rättas till (NJA 1970 s. 39). SKV bör alltid se till att brister av den senare karaktären rättas till innan bouppteckningen registreras.
- Nytt avstående**
- Formell brist**
- Villkorat och arvskifte** Angående frågan om villkorade avståenden kan godtas när dödsboet åberopar ett faktiskt arvskifte som grund för fördelningen i skatteärendet, se Bratt m.fl. 8:21 f.

Avstående genom förmyndare	En förmyndare har inte rätt att för en omyndigs räkning avstå från arv eller testamente, 15 kap. 6 § FB. Tidigare rättspraxis på området får därmed anses överspelad (NJA 1971 s. 587 och NJA 1983 s. 791). Se Bratt m.fl. 5:13.
Vem får avståendet	Om en arvinge avstår från sitt arv ska den eller de arvingar som enligt arvsordningen är närmast till arv träda i arvingens ställe. Om en testamentstagare avstår från sin testamentslott beror det i första hand på vad som har föreskrivits i testamentet vem det är som ska få lotten. Saknas föreskrifter om detta i testamentet, får SKV ta ställning till vart lotten ska gå med ledning av de hjälpregler för tolkning av testamente som finns i 11 kap. ÄB och de tolkningshjälpregler som har utbildats i praxis (se avsnitt 7.3.6). Den till vars förmån avståendet har skett kan i sin tur avstå lotten eller del av den.
Exempel	<p>1. En man avlider och efterlämnar en hustru och tre gemensamma barn och ett särkullbarn. Särkullbarnet får ut sin arvslott vid faderns död. Ett par år senare avlider den efterlevande maken.</p> <p>a. Ett av de gemensamma barnen avstår sitt arv vid faderns död.</p> <p>Om en bröstarvinge avstår från sin lott, delas lotten mellan bröstarvingens egna bröstarvingar enligt arvsreglerna. Har denne inga bröstarvingar, går lotten via föräldrarna till bröstarvingens syskon (2 kap. 2 § ÄB). Detta innebär i vårt fall att de två helsyskonen till den avstående bröstarvingen delar på moderns lott medan faderns lott tillfaller de två helsyskonen och halvsyskonet med 1/3 var. Att halvsyskonet (särkullbarnet) har fått ut hela sitt farsarv vid faderns död påverkar inte fördelningen av det avstående gemensamma barnets lott.</p> <p>b. Särkullbarnet avstår sitt arv vid faderns död.</p> <p>Om särkullbarnet har egna bröstarvingar delas lotten mellan dem. Har särkullbarnet inga bröstarvingar, går lotten till dem som har arvsrätt efter fadern, dvs. särkullbarnets halvsyskon på faderns sida. Då fadern är död går hans lott i vårt fall till hans andra bröstarvingar, dvs. de med styvmodern gemensamma barnen.</p>
Exempel	<p>2. En man avlider och efterlämnar en hustru och två gemensamma barn och ett särkullbarn. Hustrun avstår från hela eller en del av sitt arv efter maken.</p> <p>a. Den efterlevande hustrun har fått sitt arv enligt lag.</p> <p>Om hustrun avstår från hela arvet efter sin make, delas arvet i tre lika stora delar som läggs ut på de tre barnen. Om hustrun har formulerat sitt avstående så att hon avstår till förmån endast för sina egna barn, får särkullbarnets lott läggas ut enligt lag och därefter de gemensamma barnens lotter läggas ut på grund av</p>

avståendet. Formuleringen av arvsavståendet rubbar i detta fall inte fördelningen mellan barnen enligt den legala arvsordningen och bör inte medföra att avståendet anses villkorat.

Om hustrun har valt att avstå endast en del av sitt arv efter maken läggs först särkullbarnets lott ut enligt lag. Därefter bör i förekommande fall återstoden av det belopp som avståendet motsvarar kunna läggas ut i lika lotter på de gemensamma barnen. Om däremot hustrun i detta fall har förskrivit att de tre barnen ska få lika stora lotter kan avståendet inte beaktas i arvsskatteärendet; det rubbar den legala arvsordningen och är således villkorat. Arvslotter läggs då endast ut för den efterlevande hustrun och särkullbarnet.

b. Enligt den avlidne makens testamente ska hustrun få hela kvarlåtenskapen med full äganderätt.

Ett avstående från en rätt enligt ett testamente får inte innebära att testamentets föreskrifter inte tillämpas. Om det i testamentet har förskrivits att någon annan än barnen ska få egendomen om hustrun har avlidit först eller om hon avstår från sin rätt, kan ett avstående från hustrun således inte föra över egendomen till barnen. I exemplet antas därför att något sådant förordnande inte finns i testamentet.

Om hustrun avstår från hela sin testamentslott fördelas lotten lika mellan de tre barnen på grund av avståendet.

Om särkullbarnet har begärt sin laglott och hustrun avstår ett belopp motsvarande laglotten till vart och ett av sina barn, ”kompensationsavstående”, bör avståendet kunna beaktas i arvsskatteärendet; särkullbarnet har ju fått vad denne har rätt till enligt lag. Under förutsättning att föräldern i testamentet särskilt har förskrivit att särkullbarnet endast ska ha sin laglott bör ett sådant avstående kunna beaktas även om de gemensamma barnen därigenom får mer än sin laglott. Om hustruns avstående inkräktar på särkullbarnets rätt till laglott kan det däremot inte beaktas. Så blir fallet om hustrun i avståendet har förskrivit att de tre barnen ska få lika lotter men det avstådda beloppet inte räcker till att ge vart och ett av barnen en lott motsvarande minst laglotten.

Exempel

3. En kvinna avlider. Legala arvingar är en bror, en syster och en avliden systers dotter. Enligt kvinnans testamente ska hennes kvarlåtenskap i lika delar tillfalla hennes syster och bror samt en väninna. I testamentet finns inte någon föreskrift om vem som ska ha respektive lott om testamentstagarna har avlidit före testator.

a. Systemen avstår från sin testamentslott. Hennes enda legala arvingar är brodern och dottern till den tidigare avlidna systemen.

När föreskrifter om efterarv saknas i ett testamente är det vid ett avstående av en testamentslott testamentstagarens avkomlingar,

dvs. bröstarvingar och bröstarvingars avkomlingar, som träder in i testamentstagarens ställe, förutsatt att de tillhör den arvsberättigade kretsen efter testator (11 kap. 6 § ÄB). Avkomlingen måste således tillhöra första, andra eller tredje parentelen efter testator. I vårt fall tillhör systerdottern den andra parentelen, men hon är inte avkomling till den avstående systemen. Då testamentet avser hela kvarlåtenskapen, går systemens lott i stället till övriga universella testamentstagare, dvs. i vårt fall till brodern och väninnan (jfr 11 kap. 7 § ÄB). Se vidare NJA 1981 s. 1197.

b. Brodern avstår från sin testamentslott. Han har två barn. Ett av barnen avstår i sin tur sin lott till förmån för sin sambos barn.

c. Brodern har avstått från sin testamentslott till förmån för sina barn som tillhör den arvsberättigade kretsen efter testator. Broderns lott delas mellan hans två barn.

Något hinder mot att den till vars förmån ett avstående har skett i sin tur avstår från hela eller en del av lotten finns inte. För att ett avstående ska kunna beaktas i skatteärendet måste avståendet uppfylla samma krav som för andra avståenden, dvs. det måste vara villkorslöst m.m. Brorsonen har avstått till förmån för sin sambos barn. För att dessa ska kunna räknas som avkomlingar till honom krävs att han har adopterat dem. När så inte är fallet kan brorsonens avstående inte beaktas i skatteärendet. Arvsavståendet räknas som villkorat vilket i sin tur innebär att han anses ha tillträtt lotten. Han arvsbeskattas därför på grund av faderns avstående och sambons barn gåvobeskattas sedan för förvärvet från honom av samma lott.

d. Väninnan avstår från sin testamentslott utan angivande av till vem hon avstår. Hon har tre barn.

Väninnans barn tillhör inte den arvsberättigade kretsen efter testator. Väninnans lott går i och med avståendet till de andra universella testamentstagarna, dvs. systemen och brodern. Hade väninnan istället avstått till förmån för sina tre barn kan avståendet inte beaktas i skatteärendet. Väninnan arvsbeskattas för testamentslotten och barnen gåvobeskattas för samma lott.

Avsteg från den legala arvsordningen

Att ett avstående från en testamentslott i första hand ska medföra att lotten tillfaller den eller dem som enligt testamentet är efterarvingar till testamentstagaren innebär att avsteg kan göras från den legala arvsordningen. I NJA 1992 s. 758 hade det i ett testamente förordnats att testators kvarlåtenskap skulle tillfalla ett kusinbarn eller, om kusinbarnet hade avlidit, dess arvingar. Uttrycket ”arvingar” ansågs av Högsta domstolen i detta fall innefatta även kusinbarnets make. Observera att om det hade varit fråga om ett legalt arv från t.ex. en mor till en dotter hade dottern inte kunnat avstå från arv till förmån för sin make och

Avståendet, hur inges	<p>fått detta beaktat i arvsskatteärendet. Om dottern hade avlidit före sin mor, hade arvet efter modern enligt den legala arvsordningen nämligen inte tillfallit svärsonen, utan barnbarnen.</p> <p>En förklaring om att någon avstår från arv eller testamente ska ges in i bouppteckningsärendet i original och kopia. Om en bouppgivare har gjort ett avstående räcker det dock med en anteckning i bouppteckningen om detta.</p> <p>Om avståendet har skett i en separat handling fogas en kopia av handlingen till SKV:s exemplar av bouppteckningen.</p>
Rättsfall	<p>Utöver de rättsfall som har hänvisats till i det föregående kan även nämnas följande:</p> <p>NJA 1967 s. 44: Ett villkor i samband med ett avstående att egendomen skulle vara mottagarens enskilda egendom innebar att avståendet inte kunde beaktas i skatteärendet. Arvtagaren ansågs på grund av villkoret ha tillträtt och förfogat över egendomen.</p> <p>NJA 1970 s. 39: När den ene av två dödsbodelägare avstod sin hälft av den fasta egendomen till sina barn, kunde avståendet inte beaktas vid beskattningen.</p> <p>NJA 1984 s. 472: När det i ett visst fall var oklart om avståendet avsåg bestämd egendom eller en andel av lotten, tolkades avståendet på det sätt som var det mest förmånliga för delägaren.</p> <p>NJA 1984 s. 612: Att en handling som innefattade ett samtidigt avstående till flera personer inte kunde beaktas med avseende på en av dem, ansågs inte utgöra hinder för att beakta avstående med avseende på de övriga.</p> <p>Se vidare rättsfallssammanställningen i Bratt m.fl. 5:26 a ff.</p>
Krav	<p>12.9.5 Jämkning av testamente på grund av laglottsanspråk</p> <p>En bröstarvinges arvsrätt är skyddad mot testamentstagare på det sättet att bröstarvingen alltid kan begära att få ut sin laglott (7 kap. 3 § ÄB). Har den avlidne förfogat över sin laglott, kan bröstarvingen alltid påkalla jämkning av testamentet för att få ut laglotten. Se avsnitt 7.2.3. Observera dock att laglottsskyddet gentemot ett testamente till förmån för en efterlevande make för ett gemensamt barn endast innebär en rätt att påkalla efterarvsrätt motsvarande värdet av laglotten.</p> <p>En laglottskränkning beaktas inte självmant av SKV vid det schematiska skiftet. För att ett laglottsanspråk ska kunna beaktas vid skattläggningen krävs enligt praxis:</p> <ol style="list-style-type: none">1. att yrkandet om utfående av laglott framgår av bouppteckningen eller av en till bouppteckningen fogad handling och

	<p>2. att testamentstagaren har godkänt laglottsanspråket, dvs. har lämnat en bindande förklaring att denne avstår från att göra testamentet gällande i den del som det kränker laglotten.</p>
För att kunna beaktas	<p>Det är i praktiken vanligt att en bröstarvinges anspråk på laglott och testamentstagarens godkännande av anspråket tecknas direkt på testamentshandlingen eller en kopia av denna. Detta är fullt tillräckligt för att anspråket ska kunna beaktas av SKV.</p>
Vara känt	<p>Laglottsanspråket måste vara känt för SKV innan bouppteckningen registreras. I NJA 1986 s. 89 beaktades ett godkännande av ett laglottsanspråk trots att det gjordes först i högre instans. Omständigheterna var dock speciella – ett faderskapsmål var anhängiggjort vid tingsrätten, när bouppteckningen registrerades.</p>
Riva upp ett skattebeslut	<p>Ett skattebeslut kan i princip inte rivas upp på grund av att det vid ett skifte som har verkställts efter SKV:s beslut har tagits hänsyn till ett laglottsanspråk (Englund-Silfverberg s. 61). Enligt NJA 1957 s. 298 kan inte heller det förhållandet att ett godkänt laglottsanspråk förelåg vid tiden för skattläggningen men inte hade kommit till SKV:s kännedom, föra med sig att skattesbeslutet rivs upp. Endast under förutsättning att det föreligger en lagakraftvunnen dom om testamentsjämkning kan en korrigerig i dessa fall ske inom ramen för bestämmelserna i 32 § b) AGL (se NJA 1963 s.151), jfr avsnitt 15 om efterbeskattning och återvinning.</p>
Godkännande från testamentstagare, komplettering	<p>Om det av handlingarna i arvsskatteärendet framgår att en bröstarvinge har påkallat jämkning av testamente för att få ut sin laglott men något godkännande från testamentstagaren inte har givits in, ska SKV alltid bereda dödsboet tillfälle att komplettera ärendet med ett sådant godkännande innan bouppteckningen registreras. Dödsboet har också möjlighet att begära anstånd enligt 17 § AGL för att förete en skifteshandling, se avsnitt 13.10.</p>
Basbeloppsregeln, laglott	<p>En bröstarvinges rätt till laglott får alltid stå tillbaka för en efterlevande makes rätt enligt basbeloppsregeln i 3 kap. 1 § 2 st. ÄB. Se avsnitt 7.2.1.</p>
Försäkringsersättning, laglottsanspråk	<p>Observera att ett laglottsanspråk numera endast beräknas i kvarlåtenskapen. Ett anspråk på laglott i en förmånstagares förvärv av försäkringsersättning prövas enligt 104 § 2 st. FAL i särskild ordning. Se avsnitt 10.2.</p> <p>Exempel på beräkning av laglott redovisas i avsnitt 7.2.3.</p>

12.10 Förmånstagarförvärv

12.10.1 Allmänt

Som arfallen egendom i vissa fall

De olika formerna av försäkringar och begrepp som används i anslutning till försäkringar har redovisats i avsnitt 10.

En försäkring som är försedd med ett förmånstagarförordnande utgör inte någon tillgång i den avlidne försäkringstagarens bo. Försäkringen ingår inte i kvarlåtenskapen och kan inte bli föremål för arvs- eller testamentsförvärv. Enligt AGL jämställs dock under vissa förutsättningar ett förmånstagarförvärv i beskattningshänseende med arfallen egendom (12 § 1 st. AGL).

Så är fallet om förmånstagaren vid försäkringstagarens död

1. får förfoganderätten över försäkringen eller
2. får en utbetalning på grund av försäkringen.

Förmånstagaren arvsbeskattas då för det belopp som faller ut kontant ur försäkringen och om – förmånstagaren har fått förfoganderätten till försäkringen – för försäkringens kapitaliserade värde vid dödsfallet. Om förmånstagaren inte har fått förfoganderätt till försäkringen gåvobeskattas förmånstagarens förvärv efter hand som försäkringen faller ut (12 § 1 st. och 37 § 2 mom. AGL). Se avsnitt 10.1.

Vilka kan arvsbeskattas

Det är endast livförsäkringar samt sjuk- och olycksfallsförsäkringar (kapital- och livränteförsäkringar) som kan bli föremål för arvsbeskattning. Förmånstagarförvärv av rätt till pension på grund av försäkring inkomstbeskattas. Gruppförsäkringar och försäkringar grundande på kollektivavtal beskattas enligt 12 § 6 st. AGL som kapitalförsäkringar. (se avsnitt 10.1).

Benefikt eller inte

Ett förmånstagarförvärv beskattas endast under förutsättning att det är benefikt, dvs. att det har gåvokaraktär. Om ett förmånstagarförvärv t.ex. utgör vederlag i en avtalsuppgörelse mellan försäkringstagaren och förmånstagaren, är förmånstagarförvärvet inte benefikt och någon arvsskatt ska inte utgå (se NJA 1976 s. 629 ang. ett förmånstagarförordnande i anslutning till bodelning eller hemskillnad). När ett förmånstagarförordnande inte är benefikt, har förordnandet vanligen gjorts oåterkalleligt.

Kontrolluppgift, försäkring

Enligt 49 § AGL ska det försäkringsbolag där försäkringen har tecknats lämna kontrolluppgift till SKV om förmånstagarförvärv ur försäkringen när förvärvet överstiger 13 000 kr. Kontrolluppgiften ska lämnas senast en månad efter det att försäkringsbolaget fick kännedom om dödsfallet. Se vidare avsnitt 10.3.1. En kontrolluppgift ska innehålla alla de uppgifter beträffande förvärvet som SKV behöver för att fastställa skatten.

Om så inte är fallet får SKV begära kompletterande uppgifter från försäkringsbolaget.

Direkt beskattning eller deklARATION

Om en förmånstagare är arvinge eller testamentstagare sker arvsbeskattningen av förmånstagarförvärvet direkt med ledning av bouppteckningen efter försäkringstagaren (51 § 1 st. AGL). Om en förmånstagare inte är arvinge eller testamentstagare ska förmånstagaren upprätta en deklARATION angående förvärvet (45 § B) AGL). En efterlevande sambo som inte också är testamentstagare till den avlidne sambon ska således i förekommande fall deklARERA ett förmånstagarförvärv efter sambon. Om en dödsboanmälan har gjorts i stället för en bouppteckning, ska även en arvinge eller testamentstagare upprätta deklARATION. I det fall att det är uppenbart att det utfallande förmånstagarbeloppet inte kommer att medföra någon skatt behöver deklARATION dock inte lämnas.

12.10.2 Förmånstagarförvärvets värde vid beskattningen

Endast värdet beskattas

En förmånstagare beskattas endast för värdet av det förvärv som denne faktiskt har gjort. Om ett förmånstagarförordnande har jämkats enligt 104 § 2 st. FAL på talan av den efterlevande maken eller en bröstarvinge till den avlidne försäkringstagaren, ska förmånstagaren med andra ord endast beskattas för det förvärv som återstår efter jämkningen. (Ang. jämkning se avsnitt 10.2.) Om försäkringstagaren har pantsatt försäkringen som säkerhet för ett lån, ska förmånstagaren beskattas för vad som återstår av förvärvet när skulden har reglerats (jfr avsnitt 9.5.12).

Avstående från förmånstagarförvärv

Om en förmånstagare vid försäkringstagarens död har fått förfoganderätt till försäkringen eller en utbetalning på grund av försäkringen är förestående kan denne helt eller delvis avstå från sitt förmånstagarförvärv. (Ang. förfogande jfr avsnitt 10.1). När en förmånstagare före SKV:s beslut avstått från hela eller del av försäkringsbeloppet ska detta beaktas vid skattläggningen oavsett om försäkringsbeloppet därigenom har tillfallit dödsboet eller en sekundär förmånstagare. Avståendet måste vara gjort hos försäkringsbolaget och ske i tiden före utbetalningen av försäkringsbeloppet. Till skillnad från vad som gäller vid avstående från en arvs- eller testamentslott har ett sådant avstående som inte hade kommit till SKV:s kännedom före registreringen av bouppteckningen ansetts kunna vinna beaktande efter besvär (NJA 1966 s. 549 och NJA 1984 s. 654).

Kontantbelopp

Om förmånstagarförvärvet utgörs av ett kontantbelopp som faller ut med anledning av dödsfallet motsvarar detta belopp värdet av förmånstagarens lott genom förvärvet. I förekommande fall räknas eventuellt erhållen återbäring och premie-

återbetalning in i lotten.

Förfoganderätt

Om förmånstagarförvärvet utgörs av förfoganderätten till en försäkring måste SKV beräkna försäkringens värde. Är det fråga om en kapitalförsäkring som ska falla ut i sin helhet först vid en senare tidpunkt, bör försäkringen tas upp till sitt återköpsvärde vid tidpunkten för dödsfallet. Faller försäkringen ut med periodiska belopp under en följd av år efter dödsfallet, värderas försäkringen enligt 23 § D 2 st. AGL och med ledning av de till AGL fogade kapitaliseringstabellerna II och III, i lagboken intagna under lagen om statlig förmögenhetsskatt. Exempel på beräkning av en försäkrings kapitalvärde har lämnats i avsnitt 10.6. Vanligen innehåller kontrolluppgiften från försäkringsbolaget en uppgift om det kapitaliserade värdet.

**Kapitalisering,
förmånstagar-
förvärv**

12.10.3 Skattefria avdrag från förmånstagarförvärv

**Halva värdet till
maken**

Om ett förmånstagarförvärv tillfaller en efterlevande make, är alltid halva värdet av förvärvet skattefritt (12 § 1 st. sista meningen AGL). Den efterlevande maken har rätt till denna skattefrihet med avseende på halva värdet oberoende av om det rådde giftorättsgemenskap eller inte i äktenskapet. Däremot har en efterlevande make numera inte någon rätt till skattefri avräkning på grund av någon annans förmånstagarförvärv.

**Utländsk
försäkring**

Ett förmånstagarförvärv till en utländsk försäkring anses som ett förvärv genom testamente (12 § 7 st. AGL). En efterlevande makes giftorättsandel och en bröstarvinges laglott ska således beräknas på summan av bobehållningen och försäkringsbeloppet som om det senare hade ingått i boet. Detta gäller oavsett vem som är förmånstagare till försäkringen (Bratt m.fl. 6:18 f. och Silfverberg s. 180).

**Giftorättsandel
Laglott**

Om ett förmånstagarförvärv utgår ur

1. en utmätningfri kapitalförsäkring, som har tagits på
 - försäkringstagarens liv eller
 - försäkringstagarens makes liv eller
2. en sjuk- eller olycksfallsförsäkring,

**Avräkning med
sex basbelopp**

ska från förmånstagaresh förvärv avräknas ett skattefritt belopp motsvarande sex prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring för det år då skattskyldigheten för förvärvet inträdde (12 § 2 st. AGL). Skulle en förmånstagare få flera förmånstagarförvärv som ger rätt till det skattefria avdraget, ska inte sammanlagt räknas av mer än sex prisbasbelopp. Om en förmånstagare under den senaste tioårsperioden före förvärvet har kommit i åtnjutande av basbeloppsavdraget helt eller delvis för ett annat förmånstagarförvärv från samma försäkringstagare, ska den del av avdraget som har utnyttjats tidigare räknas av när

Vid avstående	storleken på basbeloppsavdraget bestäms för det senare förvärvet. Om en förmånstagare helt eller delvis avstår från sin rätt till ett utfallande försäkringsbelopp får den som inträder i förmånstagarens ställe rätt till grundavdrag endast under förutsättning att han eller hon är insatt som subsidiär förmånstagare till försäkringen (NJA 1956 s. 648 och Bratt m.fl. 6:14).
Utländsk försäkring	Observera att en förmånstagare till en utländsk försäkring kan ha rätt till skattefritt grundavdrag enligt 12 § 2 st. eller 4 st. AGL (jfr avsnitt 10.4.1).
Efterlevande make	Om förmånstagaren är en efterlevande make görs basbeloppsavdraget från den hälft av förvärvet som återstår när avräkning har skett enligt 12 § 1 st. sista meningen AGL.
Utmätningfri	Angående förutsättningarna för att en försäkring ska vara utmätningfri, se avsnitt 10.1.
rätt till livränta, skattefri avräkning	Om förmånstagarförvärvet avser en rätt till livränta ur en livränteförsäkring (K-försäkring), ska 2 500 kr per år räknas av som skattefritt (12 § 4 st. sista meningen AGL). Även i detta fall är det skattefria avdraget begränsat till att avse vad som sammanlagt faller ut från en försäkringstagare.
Sammanläggning	Vad som återstår av förmånstagarförvärvet efter avdrag för den skattefria andelen läggs vid arvsbeskattningen samman med vad arvingen eller testamentstagaren har fått vid lottläggningen av behållningen i boet.

12.10.4 Skattskyldighet vid jämkning enligt 104 § 2 st. FAL

	Frågan om jämkning av ett förmånstagarförvärv har redovisats i avsnitt 10.2.
Dom eller överenskommelse	Jämkning av ett förmånstagarförvärv kan ske antingen genom dom eller genom en överenskommelse mellan den som begär jämkning och förmånstagaren. Jämkningen gäller enbart försäkringen och påverkar inte lottläggningen vid bodelning och arvskifte (Bratt m.fl. 6:10).
Efter överenskommelse	Har jämkningen skett efter en överenskommelse och framgår detta av handlingarna i bouppteckningsärendet ska skattläggningen ske i enlighet därmed. Däremot utgör inte en överenskommelse om jämkning av ett förmånstagarförvärv någon grund för tilläggsbouppteckning (Bratt m.fl. 6:12). En lagakraftvunnen dom på jämkning innebär att reglerna om efterbeskattning och återvinning blir tillämpliga (jfr avsnitt 15).
Efter dom	De belopp som en efterlevande make eller en bröstarvinge till försäkringstagaren efter jämkning erhåller ur försäkringen är endast undantagsvis att betrakta som ett förmånstagarförvärv (Bratt m.fl. 6:14 och Enolund-Silfverberg s 83). Något

Beräkning av arvsskattepliktiga lotter Avsnitt 12 199

Inget skattefritt avdrag

(Bratt m.fl. 6:14 och Englund-Silfverberg s.83). Något skattefritt avdrag enligt 12 § 1 och 2 st. AGL får därför inte göras från det belopp som på grund av jämkningen utgår ur försäkringen. I stället ska det oreducerade beloppet vid beskattningen läggas samman med den arvs- eller testamentslott som den efterlevande maken eller bröstarvingen får ut ur behållningen i boet. Förmånstagaren beskattas i sin tur för det förvärv som återstår efter jämkningen (se avsnitt 12.10.2).

Sammanläggning

Bröstarvingar

Beträffande det skattefria grundavdraget enligt 12 § 4 st. AGL har HD i NJA 1978 s. 581 ansett bröstarvingar berättigade till grundavdrag vid laglottsjämknigen enligt då gällande regler (se Bratt m.fl. 6:14).

13 Hur man beräknar arvsskatten

Prop. 2003/04:15, Prop. 1985/86:80, Prop. 1963:26, Prop. 1963:5

13.1 Skattskyldighetens omfattning

13.1.1 Förvärv som medför skyldighet att betala arvsskatt.

Arvsskatt ska utgå till staten för vissa förvärv av egendom, nämligen

1. för förvärv genom arv eller testamente (1 § 1 st. AGL),
2. för förvärv genom att Allmänna arvsfonden avstår arv eller försäkringsbelopp enligt 24 § eller 25 § lagen om Allmänna arvsfonden (1 § 2 st. AGL),
3. för förmånstagarförvärv till livförsäkring eller sjuk- eller olycksfallsförsäkring (12 § 1 st. och 4 st. AGL) samt
4. för förvärv på grund av jämkning av förmånstagarförordnande enligt 104 § 2 st. FAL (12 § 1 st. AGL).

Bodelning

Egendom som en efterlevande make eller en efterlevande sambo får genom bodelning är däremot alltid fri från arvsskatt (15 § 1 mom. 3 st. och 15 a § 2 st. AGL).

13.1.2 Egendom som omfattas av skyldigheten att betala arvsskatt

Hade hemvist i Sverige

Enligt 4 § 1 st. AGL ska all egendom som efterlämnas av en person, som vid sin död hade hemvist i Sverige, tas upp till beskattning här i landet och det oavsett var egendomen befinner sig; oinskränkt eller total skattskyldighet. Oinskränkt skattskyldighet gäller även för egendom som efterlämnas av en utomlands bosatt svensk medborgare eller dennes make, om utflyttningen från Sverige har skett mindre än tio år före dödsfallet.

”Spärregeln”

”Spärrtiden” beräknas individuellt för varje make. Beskattningen av den utländske makens egendom förutsätter dock att denne har avlidit först. Äktenskapet behöver inte ha ingåtts före utflyttningen men den utländske maken måste tidigare ha varit bosatt i Sverige. Se vidare Bratt m.fl. 3:5 och Englund-Silfverberg s. 151 f.

Utländske maken

**Särskild
anknytning till
Sverige**

För viss egendom som anses ha särskilt stark anknytning till Sverige tas det ut arvsskatt även om den avlidne inte hade hemvist här i Sverige eller omfattas av spärregeln (4 § 2 st. AGL). Denna inskränkta eller partiella skattskyldighet omfattar följande slag av egendom:

1. Fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige.
2. Lös egendom som utgör anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som den avlidne bedrev i Sverige.
3. Andelar i bostadsrättsföreningar, bostadsföreningar eller bostadsaktiebolag i Sverige.
4. Royalty eller annan periodisk förmån från en förvärvsverksamhet som den avlidne bedrev i Sverige.
5. Svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier under förutsättning att den avlidne var svensk medborgare.

Vilken egendom som ska hänföras till punkten 2 bör framgå av företagets räkenskaper (Bratt m.fl. 3:6 a).

13.1.3 Tillfällen när arvsskatt ska fastställas

SKV ska enligt 51 § 1 st. AGL fastställa arvsskatt vid följande tillfällen:

**Bouppteckning
Tilläggs-
bouppteckning**

1. I samband med registrering av bouppteckningen eller i förekommande fall registrering av en tilläggsbouppteckning. Observera att skatt då ska fastställas för arvingars och testamentstagares skattepliktiga lotter ur behållningen i boet oavsett om lotterna kommer från den avlidne eller från tidigare avlidna arvlåtare eller testator (efter arv), samt för arvingars och testamentstagares förmånstagarförvärv i den mån förvärvet medför skatt.

**Allmänna arvs-
fonden avstått**

2. När meddelande enligt 49 a § AGL att Allmänna arvsfonden har avstått från arv eller försäkringsbelopp kommer in till SKV.

**Anstånd, med
fastställande av
skatt**

3. Om anstånd med skattens fastställande har beviljats enligt 17 § AGL, när handlingen för vars företeende anståndet har beviljats ges in till SKV eller vid utgången av anståndstiden.

**Deklaration enligt
45 § AGL**

4. När deklARATION ges in för sådana förvärv genom arv eller testamente som avses i 45 § AGL, dvs. när lotten utgörs av

- egendom i dödsboet efter svensk medborgare som inte hade hemvist i Sverige och skyldighet att förrätta bouppteckning i Sverige inte föreligger,
- egendom i dödsbo efter utlänning, som vid sin död inte hade hemvist i Sverige,

	<p>- äganderätt eller rättighet, vilken enligt 6–9 §§ AGL ska beskattas senare än vid arvlåtarens död, med undantag för egendom som den sist avlidne har innehaft med fri förfoganderätt och</p> <p>- egendom i dödsbo som har avträtts till konkurs om arvsskatt ska beräknas med tillämpning av 33 § 1 mom. AGL.</p>
Ingen beskattning vid registreringen	5. När deklaration ges in angående förmånstagarförvärv som har tillfallit förmånstagaren vid försäkringstagarens död, men som inte ska beskattas i samband med registrering av bouppteckningen, t.ex. på grund av att en dödsboanmälan har gjorts (45 § B) AGL).
Efterbeskattning	6. När deklaration ges in angående någon omständighet som enligt 32 § eller 33 § 2 mom. AGL föranleder efterbeskattning (45 § C) AGL). Jfr avsnitt 15.1.2.
Gåvoskatt istället för arvsskatt	För de förvärv som i och för sig kan anses ha anknytning till ett dödsfall men som inte ska beskattas enligt ovan, fastställer SKV istället gåvoskatt, t.ex. för förvärv på grund av villkorade arvsavståenden och förmånstagarförvärv på grund av försäkring som faller ut senare än vid försäkringstagarens död.
	13.1.4 De skattskyldiga och skattebefriade förvärvarna
Skattskyldiga förvärvarna	Skattskyldig är den som får skattepliktig egendom genom ett sådant förvärv som medför skyldighet att betala arvsskatt (2 § AGL).
Legatskatten betalas av dödsboet	Ett undantag från denna regel utgörs av det förhållandet att en testator kan föreskriva att arvsskatten för ett legat ska betalas av dödsboet. Om så är fallet anses den del av behållningen som motsvarar skatten på legatet utgöra en särskild lott, skattelott (se vidare avsnitt 13.3.4).
Skattebefriade förvärvarna	Vissa förvärvare är vidare enligt 3 § AGL helt befriade från skyldigheten att betala arvsskatt, nämligen <ol style="list-style-type: none">1. staten,2. trossamfund som avses i 2 § lagen (1998:1593) om trossamfund, kyrka, samarbetsorgan för sådana juridiska personer samt stiftelse eller sammanslutning som är knuten till trossamfund eller församling vars verksamhet kan anses utgöra ett led i samfundets eller församlingens verksamhet,3. svensk stiftelse eller sammanslutning med huvudsakligt ändamål<ol style="list-style-type: none">a. att under samverkan med militär eller annan myndighet främja rikets försvar ellerb. främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller vården av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, förutsatt

	<p>att ändamålet inte är att tillgodose medlemmar av en viss eller vissa släkter,</p> <p>4. svensk akademi och stiftelse eller sammanslutning med huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning och forskning.</p>
Staten, begreppet	Begreppet staten omfattar de centrala statliga organen men även statliga institutioner av olika slag t.ex. Allmänna arvsfonden.
Trossamfund, definition	Med trossamfund avses en sammanslutning för religiös verksamhet vari ingår att anordna gudstjänst. Det fordras inte att gudstjänsterna ska vara regelbundna eller offentliga (se Bratt m.fl. 2:8). Skattefrihet gäller även för Svenska kyrkans församlingar och lokalkyrkor liksom för frikyrkoförsamlingarna. Samarbetsorgan för dessa är t.ex. Sveriges frikyrkoråd och Svenska ekumeniska nämnden.
Stiftelse, definition	Med stiftelse menas en avskild förmögenhetsmassa (donationsfond) som är ställd under särskild förvaltning eller har överlämnats till någon institution eller bestående organisation för att förvaltas av denna. Om medlen har donerats för att som en självständig förmögenhet tjäna ett bestämt ändamål är det fråga om en självständig (fristående) stiftelse. Har donationen överlämnats till en institution eller en redan bestående organisation för att av denna förvaltas för ett visst ändamål är det fråga om en osjälvständig (anknuten) stiftelse. (Se vidare Bratt m.fl. 2:8 f.) Avgörande för frågan om skattefrihet är dock inte den yttre konstruktionen av stiftelsen utan det ändamål som stiftelsen enligt sina stadgar eller enligt testamentsföreskrifterna har att fullfölja och den garanti som förvaltningsformen ger för att stiftelsen i sin verksamhet ska fullfölja ändamålet, se vidare nedan. Samma krav ställs på andra former av sammanslutningar, t.ex. ideella föreningar, som omfattas av rätten till skattefrihet enligt 3 § AGL.
Akademi, definition	Med en akademi avses ett litterärt, vetenskapligt eller konstnärligt samfund med mer eller mindre utpräglad karaktär av officiell institution, såsom Svenska akademien, Vetenskapsakademien eller Musikaliska akademien. Se vidare Bratt m.fl. 2:14 f.
Stiftelse eller sammanslutning, krav för skattefrihet	För skattefrihet krävs att det ändamål som är ägnat att medföra skattefrihet ska vara huvudsakligt för stiftelsen. Därmed avses att ändamålet till sin omfattning ska vara dominerande i förhållande till stiftelsens verksamhet i övrigt. I inkomstskatterättslig mening avses med huvudsakligt ändamål att intäkterna till 75–80 % används för ändamålet. I princip bör samma riktvärde även kunna användas vid bedömningen av huvudsaklighetskriteriet vid arvsbeskattningen (Bratt m.fl. 2:10 f. med hänvisningar). När det är fråga om en bestående stiftelses eller sammanslutnings verksamhet, kan bedömningen då ofta

göras med ledning av stiftelsens eller sammanslutningens stadgar och verksamhetsberättelser.

Ändamålet med donationen	Beträffande ändamålet med donationen kan följande särskilt noteras:
Försvarsstärkande	1. Skattefrihet medges inte generellt för försvarsstärkande donationer, utan det krävs att ändamålet ska fullföljas i samverkan med militär eller civil myndighet. Det behöver dock inte vara fråga om bidrag till rent krigsbetonad verksamhet. Även donationer till förmån för t.ex. sjukvård i fält ger rätt till skattefrihet. Se Bratt m.fl. 2:12.
Inte kan hänföras till 3 § AGL	2. Om en sammanslutning eller organisation, som är befriad från skattskyldighet, får en donation för ett ändamål som inte kan hänföras till något av de i 3 § AGL angivna ändamålen, t.ex. för personalvårdande åtgärder, kan donationen likväl undantagsvis anses skattefri om ändamålet kan sägas ligga inom ramen för organisationens skattebefriande verksamhet (se t.ex. NJA 1984 s. 32 och Bratt m.fl. 2:11 f.).
Ändamålet men inte organisationen	3. Om en sammanslutning eller organisation, som inte i och för sig är befriad från skatt, får en donation för ett ändamål som kan hänföras till något av de i 3 § AGL angivna ändamålen, kan donationen ändå vara befriad från arvsskatt inom ramen för stiftelsens ändamål (Bratt m.fl. 2:11).
Ungdomars vård och fostran m.m.	4. I fråga om donationer till barns eller ungdoms vård, fostran eller utbildning kan någon definitiv åldersgräns inte sättas. När det är fråga om mer avancerade studier får åldersgränsen dras högre än när det gäller vård och fostran. Något krav på att barnen eller ungdomarna ska vara ”behövande” finns inte. Se Bratt m.fl. 2:12 a.
Gamla, sjuka och handikappade	5. För att en donation till förmån för vård av gamla, sjuka eller handikappade ska vara fri från skatt krävs att donationen ska avse ”behövande” personer. Frågan om hur behovskravet ska tolkas är föremål för delade meningar. Det behöver inte vara fråga om människor som lever i armod eller misär. Folkpensionärer bör t.ex. kunna anses behövande, förutsatt att de inte vid sidan av pensionen har någon större inkomst (Bratt m.fl. 2:12 a f.).
Tillgodose medlemmar eller viss släkt	6. Om ändamålet med en donation till barn och ungdomar, äldre, sjuka eller handikappade i första hand är att tillgodose medlemmar av en viss eller vissa släkter blir donationen inte skattefri. Det saknar då betydelse om den släkt eller de släkter som gynnas står i ett släktskapsförhållande till testator eller inte. Se NJA 1986 s. 464 och Bratt m.fl. 2:13.
Medlemmars ekonomiska intressen	En sammanslutning som har till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen åtnjuter inte skattebefrielse. Detsamma gäller en utländsk akademi, stiftelse

Utländsk	eller sammanslutning (3 § AGL sista st.). För skattebefrielse krävs således att mottagaren är en svensk juridisk person. Att sammanslutningens verksamhet helt eller delvis är inriktad på att tillgodose ändamål i utlandet utgör däremot inte något hinder för skattefrihet (Bratt m.fl. 2:15 och Englund-Silfverberg s. 98).
SKV prövar självmant	SKV ska självmant pröva om befrielse från skattskyldighet ska medges enligt 3 § AGL. När det är fråga om testamentariska förordnanden till bestående organisationer och det finns anledning att anta att skattebefrielse kan komma att medges bör SKV, och detta oavsett om skattebefrielse har begärts eller inte i det enskilda fallet, alltid fördrå in stadgar och verksamhetsberättelser för organisationen i fråga. När det är fråga om testamentariska förordnanden där medel helt allmänt har donerats till ett välgörande ändamål som omfattas av 3 § AGL, bör SKV begära utredning om vilken garanti som finns för att donationen ska komma till avsedd användning. Detsamma gäller om en testator i det enskilda fallet har föreskrivit att någon viss person eller grupp, t.ex. en kyrkoherde eller ledningen för en skola, ska använda donationen för ett visst ändamål.

13.2 Tidpunkten då skattskyldighet inträder

13.2.1 Huvudregeln

Betydelsen	Den tidpunkt då skattskyldigheten inträder är av betydelse bl.a. i fråga om <ol style="list-style-type: none">1. vilken omfattning och beskaffenhet dödsboet har samt det skattemässiga värdet av egendomen,2. vilka skatteskalor och skatteregler i övrigt som ska tillämpas när egendomen ska fördelas och skatten ska fastställas,3. när statens skatteanspråk preskriberas.
Huvudregeln	Enligt huvudregeln i 5 § AGL inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för arvlåtarens eller testators död.
Dödförklarats	När någon har dödförklarats, anses skattskyldighet ha inträtt den dag som den dödförklarade enligt rättens beslut ska antas ha avlidit, inte den dag då beslutet vann laga kraft (NJA 1940 s. 553). Däremot utgör dagen när beslutet vann laga kraft utgångspunkten för preskriptionstiden för statens krav på skatt.
Allmänna arvsfonden	När Allmänna arvsfonden har avstått från arv enligt 24 eller 25 § lagen (1994:243) om Allmänna arvsfonden, beräknas arvsskatten enligt de regler som gällde vid arvlåtarens död.
Preskription av statens krav	Preskription av statens krav på arvsskatt inträder dock först tio år efter den dag som fonden beslutade att avstå från arv (jfr NJA 1978 s. 203).

Undantag från huvudregeln

Från den nyss angivna huvudregeln finns ett antal undantag som innebär att skattskyldighetens inträde skjuts upp till en senare tidpunkt än arvlåtarens eller testators dödsdag (6–9 §§ AGL). Gemensamt för undantagsfallen är att förvärvaren inte får tillträda sin lott förrän vid denna senare tidpunkt antingen på grund av lag eller på grund av föreskrift i ett testamente, s.k. framskjutna förvärv. Underlaget för beräkning av arvsskatt blir i dessa fall den omfattning och det skattemässiga värde som förvärvet representerar då tillträde sker. Arvsskatt utgår i dessa fall ofta enligt de skatteskalor och skatteregler i övrigt som gällde vid arvlåtarens eller testators död om dödsfallet inträffade före 1959, NJA 1986 s. 565. Om arvlåtaren avlidit därefter tillämpas de skatteskalor och skatteregler som gäller vid tidpunkten för tillträdet. Jfr avsnitt 13.3.

SKV:s prövning av tidpunkten för skattskyldigheten

SKV ska självmant ta ställning till frågan om skattskyldighet för ett förvärv har inträtt vid tidpunkten för arvlåtarens eller testators död eller om förutsättningar finns för att skjuta upp beskattningen enligt reglerna i 6–9 §§ AGL. Om SKV felaktigt beslutar om uppskov med beskattningen i ett fall där skattskyldighet egentligen har inträtt redan vid arvlåtarens död, kan det föra med sig att statens anspråk på arvsskatt för förvärvet hinner preskriberas innan frågan om beskattning på nytt blir aktuell (NJA 1975 s. 21).

13.2.2 Uppskjuten beskattning enligt 6 § AGL

Om äganderätten till viss egendom tillkommer en eller flera personer men nyttjanderätten till avkastning av samma egendom (ränta, avkomst eller annan förmån) tillkommer annan, inträder skattskyldigheten för förvärvet av äganderätten först när nyttjanderätten eller motsvarande har upphört (6 § 1 st. AGL). Därvid saknar det betydelse om nyttjanderätten har upplåtits före dödsfallet, t.ex. gåva, eller om den har upplåtits genom den avlidnes testamente. Däremot ska det vara fråga om en upplåtelse av hela nyttjanderätten. En ränta eller avkastning som uppgår till fem procent av egendomens beskattningsmässiga värde anses motsvara hela avkastningen (6 § 3 st. AGL).

När det föreligger ett framskjutet förvärv enligt 6 § AGL ska SKV skjuta upp beskattningen av den förvärvade äganderätten till den tidpunkt då belastningen upphör. Om nyttjanderätten eller motsvarande har föreskrivits i ett testamente, beskattas mottagaren av denna i vanlig ordning när bouppteckningen efter testator registreras. (När nyttjanderätten har upplåtits före dödsfallet ska förvärvet beaktas endast om det var fråga om en gåva och anledning förekommer att med tillämpning av 19 § AGL lägga samman denna med en arvs- eller testamentslott efter den

avlidne). Angående värderingen av en nyttjanderätt hänvisas till avsnitt 9.4.11, 10.6 och 12.6.3.

Deklareras

När skattskyldigheten inträder för ett förvärv efter uppskjuten beskattning enligt 6 § AGL, ska förvärvet deklarerars (45 § A 3 p. AGL), se avsnitt 16.2.

Beskattning trots annans nyttjanderätt

Även om nyttjanderätten till viss egendom vid arvlåtarens eller testators död tillkommer någon annan än den eller de som med anledning av dödsfallet får äganderätten, ska förvärvet av äganderätten i vissa fall ändå beskattas i samband med att bouppteckningen efter arvlåtaren eller testator registreras (6 § 2 st. AGL), nämligen

1. om förvärvaren av äganderätten till den belastade egendomen samtidigt får en annan egendom efter den avlidne och det beskattningsbara värdet av den egendomen uppgår till mer än tre gånger värdet av den skatt som belöper på det sammanlagda beloppet,
2. om nyttjanderätten till egendomen har upplåtits på tid som är kortare än fem år,
3. om arvsskatten för den egendom som belastas av rättigheten ska betalas av dödsboet (skattelott) eller någon annan samt
4. om förvärvaren av den belastade egendomen senast när SKV prövar skatteärendet själv begär att bli omedelbart beskattad för förvärvet.

Frivillig betalning av skatten

Om en ägare väljer att frivilligt betala skatten på sitt förvärv ska någon ytterligare beskattning av förvärvet sedan inte ske. Det kan således vara en fördel för ägaren att omedelbart betala skatten för äganderätten, om egendomen kan förväntas öka i värde. Därtill kommer att denne vid en omedelbar beskattning endast ska beskattas för värdet av äganderätten minskad med det kapitaliserade värdet av belastningen som vilar på egendomen.

I 6 § 4 st. AGL finns en hänvisning till 52 § 1 mom. 1 st. AGL. Den senare paragrafen är upphävd och ersatt med bestämmelserna i Skattebetalningslagen. Det får antas att Skattebetalningslagens bestämmelser är analogt tillämpliga även på nu behandlade fall. Enligt 54 § AGL är det testamentstagaren själv, och inte dödsboet, som ska betala sådan skatt som uppkommer med anledning av en egen begäran om omedelbar beskattning. Om testamentstagaren inte betalar arvsskatten i tid ska förvärvet i stället arvsbeskattas när belastningen på egendomen upphör.

Inte hela nyttjanderätten

Om den upplåtna rättigheten inte omfattar hela nyttjanderätten beskattas både äganderätten och nyttjanderätten enligt huvudregeln i 5 § AGL, dvs. vid arvlåtarens död. Värdet av äganderätten minskas då på sedvanligt sätt med värdet av belastningen (jfr avsnitt 9.4.11, 10.6 och 12.6.3).

13.2.3 Framskjuten beskattning enligt 7–9 §§ AGL

Vid uppskjuten beskattning enligt 6 § AGL är det redan vid dödsfallet klart vem det är som har fått äganderätten till viss egendom. I de fall som behandlas i 7–8 §§ AGL är det däremot inte vid tiden för registreringen av bouppteckningen efter arvlåtaren eller testatorn klart vem eller vilka som slutligen beskattas för förvärvet av äganderätten. I de fall som avses i 9 § AGL, är det vid arvlåtarens eller testators död inte klart när en nyttjanderätt som ska falla ut först vid en senare tidpunkt, t.ex. vid en första nyttjanderättshavares död, kommer att realiseras för en senare nyttjanderättshavare.

a. Svävande äganderätt (7 § AGL)

Beskattning av egendomen, som enligt ett testamente först i framtiden ska tillfalla någon utan att egendomen under mellantiden ska ägas av någon, s.k. svävande äganderätt, regleras i 7 § AGL. Skattskyldighet för en svävande äganderätt inträder när egendomen tillfaller någon med äganderätt, dvs. när äganderätten upphör att vara svävande. Så länge äganderätten är svävande förvaltas egendomen av någon som testator har utsett eller av en god man (jfr avsnitt 8.5.7). Det finns inte något som hindrar att en nyttjanderätt är upplåten i egendomen även om äganderätten är svävande. En sådan nyttjanderätt beskattas genast i enlighet med huvudregeln i 5 § AGL, dvs. vid testators död. Om äganderätten upphör att vara svävande men egendomen alljämt är belastad med en nyttjanderätt inträder inte skattskyldighet för förvärvet av äganderätten förrän belastningen har upphört. I ett sådant fall blir även 6 § AGL tillämplig. Gränsdragningen, när ett fall ska bedömas enligt 6 § eller enligt 7 § AGL, kan ibland vara tveksam. Se om detta i NJA 1963 s. 243, NJA 1966 s. 296, NJA 1971 s. 512, NJA 1973 s. 614 och NJA 1974 s. 166.

När beskattningen ska skjutas upp enligt 7 § är det i princip inte möjligt att få till stånd en omedelbar beskattning av förvärvet av äganderätten. Jfr dock Bratt m.fl. 3:19 och NJA 1946 s. 360 angående juridiska personer.

Ett framskjutet förvärv av en äganderätt enligt 7 § AGL beskattas alltid efter deklaration (45 § A 3 p AGL). Se vidare avsnitt 16.2.

b. Fri förfoganderätt (8 § AGL)

En legal eller testamentarisk efterarvinge har rätt att få ut sitt arv först när den efterlevande maken eller den primäre testamentstagaren avlider. Enligt 8 § ska efterarvingarnas rätt till arv följaktligen beskattas först när denne gör sitt förvärv, dvs. när

den efterlevande maken eller den primäre testamentstagaren avlider. Den uppskjutna beskattningen omfattar även fall där ett särkullbarn frivilligt avstår sitt arv till förmån för en efterlevande make enligt 3 kap. 9 § ÄB. Om en efterlevande make eller primär testamentstagare under sin livstid avstår egendom som denne har fått med fri förfoganderätt till förmån för en efterarvinge, ska beskattningen av efterarvingens förvärv dock ske vid tidpunkten för avståendet, inte vid den efterlevande makens eller den primäre testamentstagarens död. (Se mer om det senare i Englund-Silfverberg s. 92 där diskussion förs om de civilrättsliga och skatterättsliga konsekvenserna av ett sådant utlösande av efterarvingar.)

c. Successiva förvärv (9 § AGL)

Om en nyttjanderätt till viss egendom ska tillfalla två eller flera testamentstagare efter varandra är det fråga om s.k. successiva förvärv. Enligt 9 § AGL ska en senare förvärvare av en rättighet beskattas för denna rätt först när rättigheten realiserats för denne, dvs. när det föregående förvärvet har upphört. Om förutsättningar för omedelbar beskattning föreligger vid testators död beskattas det första förvärvet i samband med att bouppteckningen efter testator registrerats. Senare förvärv beskattas efter deklaration (jfr avsnitt 16.2).

13.3 Skatteuträkningen

13.3.1 Allmänt

När skatt ska fastställas i samband med registrering av en bouppteckning, bestäms först arvsskatten för varje arvinges eller testamentstagares lott, för vilken skattskyldighet har inträtt vid tidpunkten för dödsfallet (jfr avsnitt 13.2). Skatten på de enskilda lotterna räknas därefter samman. Den summa som uppkommer är den arvsskatt som ska utgå i ärendet. Skatten ska som regel betalas av dödsboet (54 § 1 st. AGL). Ett undantag gäller dock skatt för en lott eller en del av en lott som enligt 6 § AGL ska beskattas först när belastningen på egendomen har upphört (uppskjuten beskattning) men där förvärvaren har begärt att dennes förvärv ska beskattas omedelbart (6 § 2 st. d AGL). Den skatt som hänför sig till lotten eller delen av lotten ska då betalas till staten av den skattskyldige själv. Dödsboet är således inte skyldig att betala den delen av skatten (54 § 1 st. AGL).

Förmånstagar- förvärv från försäkring, beskattning

När ett förmånstagarförvärv avseende en svensk försäkring ska beskattas i samband med registreringen av en bouppteckning (jfr avsnitt 10.3.1), ska värdet av förmånstagarförvärvet – sedan skattefria avdrag har räknats av – läggas samman med arvingars eller testamentstagares lotter (se avsnitt 12.10.2 och 12.10.3).

Arvsskatten räknas sedan ut på det sammanlagda förvärvet (19 § 3 mom. 2 st. AGL). Den skatt som belöper på förmånstagarförvärvet ska förmånstagaren själv betala till staten. Dödsboet är m.a.o. inte skyldigt att betala arvsskatten på ett förmånstagarförvärv (54 § 1 st. AGL). När SKV skickar ut meddelande om arvsskatt ska det av meddelandet framgå vilket belopp dödsboet ska betala och vilket belopp som i förekommande fall ska betalas av förmånstagaren. Beträffande förmånstagarförvärv avseende utländska försäkringar ska dessa behandlas som om de tillhörde boet varför dödsboet ska förskottera ”på dem” belöpande arvsskatt.

Deklaration

När arvsbeskattningen sker på grund av deklARATION eller efter anmälan att Allmänna arvsfonden har avstått från arv enligt 24 eller 25 § lagen om Allmänna arvsfonden (1994:243), beskattas varje skattskyldig för sig. Det är i dessa fall den skattskyldige, inte dödsboet, som ska betala den fastställda arvsskatten till staten.

Allmänna arvsfonden avstått

13.3.2 Skatteklasser och skatteskalor

De skattskyldiga delas enligt 28 § AGL in i tre skatteklasser. För varje skatteklass gäller en särskild skatteskala.

SKATTEKLASS I

Omfattar dem som är närmaste anförvanter till den avlidne, nämligen

- efterlevande make,
- efterlevande sambo,
- barn,
- avkomling till barn,
- make och sambo till barn och
- efterlevande make eller sambo till ett avlidet barn.

Därutöver har enligt lagen vissa faktiska förhållanden likställts med släktskap, nämligen

- styvbarnsförhållande (särkullbarn)
- fosterbarnsförhållande och
- bortadopterat barn som erhåller testamentslott

I denna likställighet ligger att även en avkomling till ett styvbarn eller ett fosterbarn åtnjuter förmånen av att beskattas i klass I.

Efterlevande make och sambo

Vid skattskyldighet som inträder efter den 31 december 2003 tas inte arvsskatt ut på lott som tillkommer den avlidnes efterlevande make eller sambo (28 § AGL). Make och sambo tillhör dock fortfarande skatteklass I eftersom 28 § AGL, med undantag av

andra och fjärde styckena, även gäller vid gåvobeskattnig.

Fosterbarn

Med fosterbarn avses ett barn som före sexton års ålder har vistats i den avlidnes hem och där fått vård och fostran som ett eget barn, jfr bl.a. NJA 1983 s. 515 och NJA 1996 s. 490. Fri bevisprövning gäller när SKV ska fastställa om någon är fosterbarn i arvsskattehänseende. Med styvbarn menas ett barn till någon som är eller har varit gift med barnets förälder.

Styvbarn

Styvbarn och fosterbarn har inte arvsrätt enligt den legala arvsordningen. När ett styvbarn eller fosterbarn gör ett arvsskattepliktigt förvärv har förvärvet därför alltid sin grund i ett testamente. Beakta att ett styvbarn behåller karaktären av styvbarn även om det äktenskap till vilket styvbarnsförhållandet hänför sig har upplösts (Bratt m.fl. 14:6).

Krav på styvbarnsförhållandet

Observera att ett barn inte kan vara styvbarn till någon som föräldern endast är sammanboende med; ett styvbarnsförhållande förutsätter äktenskap. (Ang. begreppet sambo, se avsnitt 6.6.1.) För att ett barn ska beskattas i klass I för en testamentslott som denne har fått efter en avliden sambo till sin förälder krävs att barnet kan anses vara fosterbarn till den avlidne sambon. I annat fall beskattas barnets testamentslott efter föräldrarnas sambo i skatteklass II, NJA 1995 s. 388.

Barn efter avliden sambo

Adoptivbarn

Ett adoptivbarn är enligt 4 kap. 8 § FB i princip alltid att jämställa med ett biologiskt barn.

Skatteskala klass I

För de skattskyldiga i klass I gäller, när skattskyldighet har inträtt efter utgången av år 1991, följande skatteskala.

Skattepliktig lott, kr	Arvsskatt, kr
- 300 000 kr	10 % inom skiktet
300 000 - 600 000 kr	30 000 kr + 20 % inom skiktet
600 000 -	90 000 kr + 30 % inom skiktet

Om skattskyldigheten har inträtt före den 1 januari år 1992 kan en annan skatteskala vara tillämplig, se nedan.

SKATTEKLASS II

Omfattar alla skattskyldiga som inte ska hänföras till skatteklass I eller skatteklass III. I skatteklass II ingår således mer avlägsna anförvanter till den avlidne, t.ex. en make till ett barnbarn, syskon liksom personer som inte är släkt med den avlidne samt juridiska personer som inte kan hänföras till klass III, bl.a. alla utländska juridiska personer.

Skatteskala klass II

För de skattskyldiga i klass II gäller följande skatteskala, när skattskyldighet har inträffat efter utgången av år 1991.

Skattepliktig lott, kr	Arvsskatt, kr
- 70 000 kr	10 % inom skiktet
70 000 - 140 000 kr	7 000 kr + 20 % inom skiktet
140 000 -	21 000 kr + 30 % inom skiktet

Den aktuella skattesatsen i tabellform finns publicerad i SFS 2003:1198.

Om skattskyldigheten har inträtt före den 1 januari år 1992 kan en annan skatteskala vara tillämplig, se nedan.

SKATTEKLASS III

Omfattar juridiska personer som med hänsyn till sitt ändamål har en allmännyttig karaktär, nämligen

- kommuner, landsting och andra menigheter som t.ex. hushållningssällskap,
- svenska stiftelser med huvudsakligen ett religiöst, välgörande, socialt, politiskt, idrottsligt, kulturellt eller liknande allmännyttigt ändamål,
- svenska stiftelser med huvudsakligt ändamål att främja landets näringsliv,
- registrerade understödsföreningar,
- svenska sammanslutningar, t.ex. ideella föreningar, som utan att syfta till att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen huvudsakligen fullföljer något av de nyss nämnda allmännyttiga ändamålen.

Skatteskala klass III

För skattskyldiga i skatteklass III gäller följande skatteskala, när skattskyldighet har inträtt efter utgången av år 1991.

Skattepliktig lott, kr	Arvsskatt, kr
- 90 000 kr	10 % inom skiktet
90 000 - 170 000 kr	9 000 kr + 20 % inom skiktet
170 000 -	25 000 kr + 30 % inom skiktet

Den aktuella skattesatsen i tabellform finns publicerad i SFS 2003:1198.

Om skattskyldigheten har inträtt före den 1 januari år 1992 kan en annan skatteskala vara tillämplig, se nedan.

13.3.3 Hur man bestämmer de skattepliktiga lotterna; grundavdrag m.m.

Skattepliktiga lotten

När behållningen i ett dödsbo har fördelats i lotter för varje arvinge och/eller testamentstagare samt lotterna i förekommande fall har ökat med värdet av en arvinges eller testamentstagares förmånstagarförvärv, ska den skattepliktiga lotten fastställas.

Grundavdrag, skattefritt	<p>En skattskyldig har rätt att från sin arvs- eller testamentslott räkna av ett skattefritt grundavdrag. Grundavdraget varierar beroende av vilken skatteklass som den skattskyldige tillhör och för – skattskyldig i klass I – i vilket förhållande den skattskyldige och den avlidne stod till varandra.</p> <p>GRUNDAVDRAG</p> <p>Skatteklass I</p> <p>Efterlevande make, partner (fr.o.m. 1995) och sambo (fr.o.m. 1988).</p>																				
Grundavdragsbelopp klass I	<p>När skattskyldigheten har inträtt</p> <table> <tr> <td>- efter utgången av år 2003</td> <td>ingen arvsskatt tas ut på tillkommande lott</td> </tr> <tr> <td>- efter utgången av år 1990</td> <td>280 000 kr</td> </tr> <tr> <td>- under åren 1988–1990</td> <td>200 000 kr</td> </tr> <tr> <td>- under år 1987</td> <td>100 000 kr</td> </tr> <tr> <td>- under åren 1982–1986</td> <td>50 000 kr</td> </tr> <tr> <td>- under åren 1971–1981</td> <td>30 000 kr</td> </tr> </table> <p>Övriga skattskyldiga i klass I.</p> <table> <tr> <td>- efter utgången av år 1990</td> <td>70 000 kr</td> </tr> <tr> <td>- under åren 1987–1990</td> <td>50 000 kr</td> </tr> <tr> <td>- under åren 1982–1986</td> <td>25 000 kr</td> </tr> <tr> <td>- under åren 1971–1981</td> <td>15 000 kr</td> </tr> </table> <p>Extra avdrag för underåriga barn.</p>	- efter utgången av år 2003	ingen arvsskatt tas ut på tillkommande lott	- efter utgången av år 1990	280 000 kr	- under åren 1988–1990	200 000 kr	- under år 1987	100 000 kr	- under åren 1982–1986	50 000 kr	- under åren 1971–1981	30 000 kr	- efter utgången av år 1990	70 000 kr	- under åren 1987–1990	50 000 kr	- under åren 1982–1986	25 000 kr	- under åren 1971–1981	15 000 kr
- efter utgången av år 2003	ingen arvsskatt tas ut på tillkommande lott																				
- efter utgången av år 1990	280 000 kr																				
- under åren 1988–1990	200 000 kr																				
- under år 1987	100 000 kr																				
- under åren 1982–1986	50 000 kr																				
- under åren 1971–1981	30 000 kr																				
- efter utgången av år 1990	70 000 kr																				
- under åren 1987–1990	50 000 kr																				
- under åren 1982–1986	25 000 kr																				
- under åren 1971–1981	15 000 kr																				
Underårig och extra avdrag	<p>Om den skattskyldige är ett underårigt barn till den avlidne eller en underårig avkomling till ett avlidet barn till arvlåtaren, ska ett extra avdrag göras för varje år eller del av år som återstår tills barnet fyller 18 år (28 § 2 st. AGL). Detta gäller även om arvslotten tillkommer den underåriga genom att den efterlevande maken avstår del av eller hela sitt arv till förmån för det gemensamma barnet.</p> <p>Det extra avdraget per år eller del av år fram till artonårsdagen uppgår till, när skattskyldigheten inträtt</p> <table> <tr> <td>- efter utgången av år 1990</td> <td>10 000 kr</td> </tr> <tr> <td>- under åren 1982–1989</td> <td>5 000 kr</td> </tr> </table>	- efter utgången av år 1990	10 000 kr	- under åren 1982–1989	5 000 kr																
- efter utgången av år 1990	10 000 kr																				
- under åren 1982–1989	5 000 kr																				
Att observera	<p>Observera att rätten till extra avdrag gäller till förmån för avkomlingar till ett avlidet barn, inte för en avkomling till ett barn som fortfarande är i livet. Ett barnbarn som får arv genom att en förälder avstår från sitt arv från en far- eller morförälder har således inte rätt till det extra avdraget. Se Bratt m.fl. 14:9.</p>																				

**Grundavdrags-
belopp klass II**

Skatteklass II

Samtliga skattskyldiga i skatteklass II har rätt till följande grundavdrag när skattskyldigheten har inträtt

- efter utgången av år 1990 21 000 kr
- under åren 1987–1990 15 000 kr
- under åren 1982–1986 5 000 kr
- under åren 1971–1981 3 000 kr

**Grundavdrags-
belopp klass III**

Skatteklass III

Samtliga skattskyldiga i skatteklass III har rätt till följande grundavdrag när skattskyldigheten har inträtt

- efter utgången av år 1990 21 000 kr
- under åren 1987–1990 15 000 kr
- under åren 1982–1986 5 000 kr
- under åren 1971–1981 3 000 kr

**Endast ett
grundavdrag**

En skattskyldig kan aldrig för ett förvärv från en och samma arvlätare/testator tillgodoräknas ett högre grundavdrag än som motsvarar grundavdraget vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Detta gäller även om den skattskyldige får egendomen vid olika tillfällen (28 § 4 st. AGL). Om t.ex. ett barn i samband med en förälders död år 1996 omedelbart fick egendom till ett värde av 100 000 kr i arv samtidigt som beskattningen av äganderätten till viss egendom sköts upp enligt 6 § AGL, är grundavdraget (70 000 kr) i sin helhet konsumerat genom beskattningen år 1996. Om det uppskjutna förvärvet faller ut och beskattas år 1999 föreligger m.a.o. inte någon rätt till ytterligare grundavdrag. Skulle barnet år 1996 ha fått egendom till ett värde av 50 000 kr, får däremot de resterande 20 000 kr av grundavdraget utnyttjas vid beskattningen år 1999. Om det första förvärvet har inträffat när grundavdraget var lägre, t.ex. år 1982 när avdraget uppgick till 25 000 kr, får barnet däremot vid en beskattning år 1994 tillgodoräkna sig den höjning av grundavdraget som har skett under mellantiden, dvs. (70 000-25 000) = 45 000 kr. Jfr Bratt m.fl. 14:9. Fråga om tillämpningen av 28 § 4 st. AGL vid efter arv, se NJA 1980 s. 121.

**Både särskilt och
generellt avdrag,
ordningsföljden**

I RH 2000:54 (hovrätten för Övre Norrland) bedömdes frågan om ordningsföljden mellan det särskilda grundavdraget för underåriga och det generella grundavdraget (28 § 2 och 4 st. AGL). Hovrätten fann att det särskilda grundavdraget i första hand skulle anses konsumerat.

**Avrundning av
lott**

När grundavdraget har räknats av, avrundas lottens värde till närmast lägre hundratal kronor (28 § 8 st. AGL). Det belopp som därefter återstår är den skattepliktiga lotten.

13.3.4 Särskilt om skattelott

Dödsboet betalar skatt för legat

Om en testator har föreskrivit att skatten för ett legat ska betalas av dödsboet innebär det i realiteten att legatet omfattar egendomens värde tillsammans med värdet av den skatt som belöper på legatet. Testators avsikt har då varit att egendomen ska tillfalla legatarien ograverad. När ett testamente innehåller en föreskrift om att arvsskatten för ett legat ska betalas av dödsboet, ska SKV lägga ut en särskild lott motsvarande värdet av legatet, en s.k. skattelott. Denna skattelott beskattas sedan i sin tur. Något grundavdrag får inte göras. Däremot beskattas alltid skattelotten i den lägsta skatteklass som är aktuell för någon arvinge eller universell testamentstagare i boet (28 § 7 st. AGL). Om legatarien ska beskattas i skatteklass II men det finns en efterlevande make till testator kommer skattelotten således att beskattas i skatteklass I. Om någon testamentstagare skulle vara befriad från arvsskatt enligt 3 § AGL, medför regeln att skattelotten lämnas fri från skatt. Exempel på beskattning av skattelott, se avsnitt 13.3.5, nr 4, nedan.

Skattelott

Legatarien erhåller arv, skattelott

Observera att någon skattelott inte ska läggas ut om legatarien samtidigt är arvinge eller universell testamentstagare, se 11 § 2 mom. AGL. Jfr Bratt m.fl. 5:17.

Rättspraxis

Angående beskattning av skattelott, se bl.a. NJA 1971 s. 587, NJA 1975 s. 255, NJA 1975 s. 269, NJA 1975 s. 272, NJA 1976 s. 552 och NJA 1979 s. 677.

13.3.5 Exempel på beräkning av arvsskatt

För att åskådliggöra grundprinciperna för beräkning av arvsskatt lämnas följande exempel. Arvsskattesystemet utför själv beräkningarna.

Exempel 1

En man avlider före den 1 januari 2004 och efterlämnar sin hustru och två gemensamma barn. Giftorättsgemenskap råder i äktenskapet. Kvarlåtenskapen, dvs. det som efter bodelning finns att fördela efter mannen, uppgår till 673 524 kr.

En efterlevande make beskattas i skatteklass I (vid skattskyldighet som inträder efter den 31 december 2003 tas inte arvsskatt ut på lott som tillkommer den avlidnes efterlevande make eller sambo).

Arvslott för hustrun	673 524 kr
Grundavdrag	<u>-280 000 kr</u>
Återstår	393 524 kr
som avrundas till närmast lägre hundratal kronor	<u>- 24 kr</u>
Skattepliktig lott	393 500 kr

Arvsskatten beräknas i skatteklass I efter 10 % på belopp upp till 300 000 kr och efter 20 % på belopp upp till 600 000 kr.

Skatt på 300 000 kr	10 %	30 000 kr
Skatt på 93 500 kr	20 %	<u>+18 700 kr</u>
Arvsskatten blir		48 700 kr

Exempel 2

En ensamstående mor avlider och efterlämnar en 14-årig son som enda arvinge. Bobehållningen uppgår till 876 344 kr.

Ett efterlevande barn beskattas i skatteklass I.

Arvslott för sonen		876 344 kr
Grundavdrag		- 70 000 kr
Extra grundavdrag för underårig (4 x 10 000)		<u>- 40 000 kr</u>
Återstår		766 344 kr
som avrundas till närmast lägre hundratal kronor		<u>- 44 kr</u>
Skattepliktig lott		766 300 kr

Arvsskatten beräknas i skatteklass I efter 10 % på belopp upp till 300 000 kr, efter 20 % på belopp upp till 600 000 kr och efter 30 % på belopp över 600 000 kr.

Skatt på 300 000 kr	10 %	30 000 kr
Skatt på 300 000 kr	20 %	+60 000 kr
Skatt på 166 300 kr	30 %	<u>+49 890 kr</u>
Arvsskatten blir		139 890 kr

Exempel 3

En kvinna avlider och efterlämnar en syster som enda arvinge. Bobehållningen uppgår till 465 327 kr.

Ett syskon beskattas i skatteklass II.

Arvslott för system		465 327 kr
Grundavdrag		<u>- 21 000 kr</u>
Återstår		444 327 kr
som avrundas till närmast lägre hundratal kronor		<u>- 27 kr</u>
Skattepliktig lott		444 300 kr

Arvsskatten beräknas i skatteklass II efter 10 % på belopp upp till 70 000 kr, efter 20 % på belopp upp till 140 000 kr och efter 30 % på belopp över 140 000 kr.

Skatt på 70 000 kr	10 %	7 000 kr
Skatt på 70 000 kr	20 %	+14 000 kr
Skatt på 304 300 kr	30 %	<u>+ 91 290 kr</u>
Arvsskatten blir		112 290 kr

Exempel 4

En kvinna, som blev änka år 1978, avlider och efterlämnar en son som enda legal arvinge. I sitt testamente har kvinnan förordnat att en ideell förening (inte skattefri enligt 3 § AGL) ska få ett penninglegat om 150 000 kr och att arvsskatten för legatet ska betalas av dödsboet. Bobehållningen uppgår till 375 864 kr. Sonen fick sitt farsarv 1978.

En juridisk person, som inte är skattebefriad enligt 3 § AGL, beskattas i skatteklass II eller III. I detta exempel utgår vi från att den ideella föreningen är hänförlig till klass III.

Ett barn beskattas i skatteklass I.

En skattelott beskattas i den lägsta skatteklass som är tillämplig för någon arvinge eller universell testamentstagare i boet dvs. i detta fall i skatteklass I.

Legat till en ideell förening	150 000 kr
-------------------------------	------------

Grundavdrag	<u>- 21 000 kr</u>
-------------	--------------------

Skattepliktig lott	129 000 kr
--------------------	------------

Arvsskatten beräknas i skatteklass III efter 10 % på belopp upp till 90 000 kr, efter 20 % på belopp upp till 170 000 kr och efter 30 % på belopp över 170 000 kr.

Skatt på 90 000 kr	10 %	9 000 kr
--------------------	------	----------

Skatt på 39 000 kr	20 %	<u>+ 7 800 kr</u>
--------------------	------	-------------------

Arvsskatten blir	16 800 kr
------------------	-----------

Skattelott för legatet	16 800 kr
------------------------	-----------

Rätt till grundavdrag föreligger inte	---
---------------------------------------	-----

Skatt på skattelotten beräknad i skatteklass I	1 680 kr
--	----------

Bobehållningen	375 864 kr
----------------	------------

Legatet	- 150 000 kr
---------	--------------

Arvsskatt på legatet	<u>- 16 800 kr</u>
----------------------	--------------------

Återstår	139 064 kr
----------	------------

som avrundas till närmast lägre hundratal kronor	<u>- 64 kr</u>
--	----------------

Skattepliktig lott	139 000 kr
--------------------	------------

Hur arvsskatten beräknas i skatteklass I, jfr exempel 1 och 2.

Skatt på 139 000 kr	13 900 kr
---------------------	-----------

Arvsskatt utgår i ärendet med

För legatet	16 800 kr
-------------	-----------

För skattelotten	+ 1 680 kr
------------------	------------

För sonens arvslott	<u>+13 900 kr</u>
---------------------	-------------------

Sammanlagt	32 380 kr
------------	-----------

13.3.6 Exempel på beskattning av förmånstagarförvärv

För att åskådliggöra grundprinciperna för beräkning av arvsskatten för ett förmånstagarförordnande lämnas följande exempel. Angående värdet av ett förmånstagarförordnande och skattefria avdrag, se avsnitt 12.10.2 och 12.10.3.

Exempel 1

En ensamstående far avlider och efterlämnar två myndiga barn. Barnen är tillsammans förmånstagare till följande försäkringar.

- a. En tjänstegrupplivförsäkring (TGL) 70 000 kr
 - b. En privat grupplivförsäkring 211 200 kr
 - c. En utmätningsfri kapitalförsäkring
med återbäring 235 244 kr
 - d. En utmätningsbar kapitalförsäkring 84 600 kr
- Sammanlagda förmånstagarförvärv 654 866 kr

Bobehållningen uppgår till 240 000 kr.

Barnens förmånstagarförvärv uppgår till $(654\,866/2) = 327\,433$ kr vardera. Från de förmånstagarförvärv som utgår ur de utmätningsfria kapitalförsäkringarna, dvs. a–c, får vart och ett av barnen skattefritt räkna av ett belopp motsvarande sex prisbasbelopp ($6 \times 37\,900$) eller 227 400 kr. De skattepliktiga förmånstagarförvärven uppgår därmed till $(327\,433 - 227\,400) = 100\,033$ kr för vardera av barnen. Detta belopp ska vid arvbeskattningen läggas samman med arvslotten (19 § 3 mom. 2 st. AGL).

Exempel 2

En kvinna avlider och efterlämnar sin make och två gemensamma barn. Mannen får vid hustruns död förfoganderätten till en kapitallivränta som ska utfalla med 5 000 kr i månaden under hans återstående livstid. Mannen är född den 15 januari 1954. Bobehållningen uppgår till 600 000 kr.

Livräntans årliga värde är $(12 \times 5\,000) = 60\,000$ kr. Den efterlevande maken har fått rätt till skattefrihet med avseende på halva värdet av sitt förmånstagarförvärv (jfr avsnitt 12.10.3) dvs. i vårt fall 30 000 kr. Vidare ska 2 500 kr motsvarande det skattefria livränteavdraget räknas av från livräntans årliga värde (12 § 4 st. sista meningen AGL). Återstoden, 27 500 kr, kapitaliseras med hjälp av kapitaliseringstabell III (jfr avsnitt 9.4.11 och 10.6).

Mannen är vid hustruns död 49 år. Kapitalvärdet av livräntan blir då $(14 \times 27\,500) = 385\,000$ kr, vilket motsvarar det skattepliktiga förmånstagarförvärvet. Detta belopp ska vid arvbeskattningen läggas samman med arvslotten efter hustrun (19 § 3 mom. 2 st. AGL).

13.4 Hur tidigare förvärv från en arvlåtare eller en testator beaktas

13.4.1 Vilka tidigare förvärv beaktas

Progressiv arvsskatt

Arvsskatten är progressiv, dvs. skattesatsen ökar med förvärvets storlek. Den effekten kunde lätt kringgås, om det var möjligt att föra över en förmögenhet till kommande generationer genom att stycka upp förmögenheten på flera successiva överlåtelser (gåvor) under arvlåtarens livstid för att på det sättet få alla förvärven beskattade i botten av skatteskalen. För att förhindra en sådan skatteplanering har enligt 19 § AGL föreskrivits att man vid beskattningen av ett förvärv ska ta hänsyn till vad den skattskyldige tidigare har fått från samma arvlåtare eller testator, s.k. sammanläggning (kumulation).

Sammanläggning med gåva, beskattning

När skattskyldighet har inträtt i och med dödsfallet ska man enligt 19 § 1 mom. 1 st. AGL vid beskattningen av en arvs- eller testamentslott ta hänsyn till

- en fullbordad gåva, som arvingen eller testamentstagaren har fått av den avlidne, förutsatt att skattskyldigheten har inträtt för gåvan senast vid dödsfallet eller inom tio år dessförinnan,
- en icke fullbordad gåva av lös egendom från den avlidne till arvingen eller testamentstagaren, under förutsättning att en handling som innefattar en giltig utfästelse av gåva har överlämnats till arvingen eller testamentstagaren före dödsfallet. Det spelar inte någon roll om överlämnandet har skett tidigare än tio år före dödsfallet.

Skattskyldighets inträde

Skattskyldighet för en gåva inträder när gåvan har fullbordats genom tradition (överlämnande och mottagande) eller när en handling, som innefattar en giltig gåvoutfästelse, har överlämnats till mottagaren. Enligt 2 § lagen (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva är en i ett skuldebrev eller på annat sätt utfäst gåva i pengar eller lösa saker inte fullbordad innan det som har utfästs har kommit i mottagarens besittning. Har givaren förbehållit sig nyttjanderätten till eller rätten till avkastning av den bortskänkta egendomen, inträder vanligen inte skattskyldighet för gåvan förrän rättigheten har upphört; gåvan anses i ett sådant fall inte skatterättsligt fullbordad (36 § AGL). Jfr även avsnitt 9.5.3.

Sammanläggning vid senare skattskyldighet

När skattskyldighet har inträtt senare än vid dödsfallet, dvs. vid efterarv eller något annat framskjutet förvärv eller vid förvärv för vilken beskattningen har skjutits upp (6–9 §§ AGL), ska man enligt 19 § 1 mom. 2 st. AGL vid beskattningen av en arvs- eller testamentslott ta hänsyn till

- en tidigare mottagen arvs- eller testamentslott från samma arvlåtare/testator, förutsatt att skattskyldigheten har inträtt för den lotten inom tio år före den tidpunkt så skattskyldighet inträdde för den sist mottagna lotten,
- en gåva som arvingen eller testamentstagaren har fått av arvlåtaren/testator, under förutsättning att skattskyldighet för gåvan har inträtt inom tio år före den tidpunkt då skattskyldigheten för den sist mottagna lotten inträdde.

Från en och samma arvlåtare

Sammanläggning enligt 19 § 1 mom. AGL tar endast sikte på egendom som en arvs- eller testamentstagare får från en och samma arvlåtare. I ett annat fall ska dock även en gåva från någon annan än arvlåtaren beaktas, nämligen vid legalt eller testamentariskt efterarv (19 § 2 mom. 1 st. AGL).

Sammanläggning vid efterarvssituation

Ett efterarv innebär att arvtagarens eller testamentstagarens lott faller ut senare än vid arvlåtarens/testators död och att egendomen under mellantiden innehas av någon annan med fri förfoganderätt. Enligt 19 § 2 mom. 1 st. AGL ska man vid beskattning av en efterarvslott ta hänsyn till gåvor från den senaste innehavaren av egendomen under förutsättning att skattskyldighet för gåvan inträtt inom tio år före den tidpunkt då skattskyldighet för efterarvsloten inträdde. Om den skattskyldige samtidigt får ett arv, enligt lag eller på grund av testamente, från den senaste innehavaren och den arvs- eller testamentsloten har ett högre beskattningsvärde är efterarvsloten ska gåvan dock inte läggas samman med efterarvsloten. Gåvan ska då istället i vanlig ordning läggas samman med och beaktas vid beskattningen av den lott som härrör från givaren. Detta blir vanligen fallet i den efterarvssituation som avser ett gemensamt barns arv från en tidigare förälder.

19 § AGL, ett krav

En bouppteckning eller en arvsdeklaration ska alltid innehålla en uppgift om ett sådant förvärv som avses i 19 § AGL har förekommit (jfr avsnitt 8.3).

13.4.2 Hur det tidigare förvärvet beaktas

Sammanläggning med ett tidigare förvärv innebär att den aktuella arvs- eller testamentsloten beskattas i det skikt på skatteskalen där lotten skulle ha legat om man samtidigt hade beskattat det tidigare förvärvet. Det är således endast när de sammanlagda skattepliktiga förvärven överstiger den första brytpunkten i skatteskalen för var och en av skattesatserna, dvs. 300 000 kr i skatteklass I, 70 000 kr i skatteklass II och 90 000 kr i skatteklass III som sammanläggningen medför att skatten på den senare arvslotten blir högre än utan en sammanläggning. Observera att sammanläggningen alltid avser de skattepliktiga förvärven, dvs. förvärven efter de skattefria grundavdragen.

Detta betyder att det är en förutsättning för att sammanläggning ska ske att det tidigare förvärvet har föranlett och det senare förvärvet föranleder beskattning (Bratt m.fl. 8:30).

Tidigare gåva, beskattas

När en tidigare gåva ska beaktas, ska det grundavdrag räknas av som gällde för gåvor vid tidpunkten för gåvotillfället som alltsedan år 1990 är 10 000 kr per kalenderår. Att det endast är den del av gåvans värde som överstiger grundavdraget som ska beaktas vid sammanläggningen framgår av NJA 1975 s. 759. Observera att den gåvoskatt som ska dras av är den beräknade gåvoskatten vid tidpunkten för det senare förvärvet, inte den faktiskt erlagda skatten.

Grundavdrag från arvs- eller testamentslott har redovisats i avsnitt 13.3.3.

13.4.3 Exempel på hur tidigare förvärv beaktas

Exempel

För att åskådliggöra grundprinciperna för sammanläggning av skattepliktiga förvärv lämnas följande exempel.

Tidigare gåva från arvlåtaren

En änkeman avlider och efterlämnar en son som enda arvinge. Sonen har år 1998 fått en gåva till ett värde av 100 000 kr av fadern. Bobehållningen uppgår till 450 000 kr. Arvet anses komma enbart från den sist avlidne.

Endast skattepliktigt förvärv

En sammanläggning avser alltid de skattepliktiga förvärven, dvs. förvärven efter avdrag för de skattefria grundavdragen:

Gåvan år 1998 (100 000-10 000)	90 000 kr
Arvslotten år 2001 (450 000-70 000)	<u>+ 380 000 kr</u>
Sammanlagda skattepliktiga förvärv	470 000 kr

Arvsskatt ska vid dödsfallet tas ut i skiktet mellan 90 000 kr och 470 000 kr.

Arvsskatt på 470 000 kr i klass I	64 000 kr
varifrån avräknas den arvsskatt som avser den tidigare gåvan, dvs. skatten på 90 000 kr	<u>- 9 000 kr</u>
Skatt på arvslotten	55 000 kr

(Om någon sammanläggning inte skulle ha gjorts skulle skatten på arvslotten istället ha uppgått till 46 000 kr).

Avrundning vid sammanläggning

Enligt 28 § 8 st. AGL ska den skattepliktiga lotten jämnas av till närmast lägre hundratal kronor. Vid sammanläggning gör SKV en sådan avjämning först när de skattepliktiga lotterna har lagts samman.

13.5 Rättelse och omprövning av ett skattebeslut

13.5.1 Allmänt

Ett beslut i ett bouppteckningsärende kan ibland bli oriktigt. Det kan t.ex. vara fråga om en felräkning vid uträkningen av skatten, att någon omständighet har förbisetts som skulle ha lett till ett annat resultat eller rent av att lagen har tillämpats felaktigt. Beslutet kan då givetvis överklagas, men ett överklagande är ofta förenat med olägenheter för den enskilde. Innebär beslutet t.ex. att någon har påförts skatt med ett för högt belopp, ska hela beloppet betalas in även om beslutet överklagas. (Anstånd med inbetalning kan ibland medges med stöd av 17 kap. 2 § SBL.) Det är med andra ord viktigt att ett beslut som har blivit oriktigt till den enskildes nackdel, rättas så snart som möjligt. När ett beslut uppenbarligen har blivit oriktigt, kan SKV själv rätta beslutet genom omprövning eller rättelse. Vid rättelse eller omprövning ska SKV alltid begära in originalbouppteckningen för att på den kunna ange att ett nytt beslut har tagits. SKV är emellertid inte beroende av originalhandlingen för att kunna ta ett nytt beslut genom omprövning eller rättelse. I det följande kommer principerna bakom rättelse- och omprövningsinstituterna att presenteras.

Alltid original- bouppteckningen

Lagstöd

Vid tingsrätternas hantering av bouppteckningsärenden återfanns lagstödet för rättelser och omprövningar i lag (1996:242) om domstolsärenden (ärendelagen). Sedan SKV övertagit hanteringen återfinns lagstöden istället i förvaltningslagen, närmare bestämt i 26 § FL avseende rättelse och i 27 § FL avseende omprövning. Ärendelagen har förvaltningslagen som förebild varför de kommentarer som återfinns på området och den rättspraxis som föreligger kan tjäna till viss vägledning även i det följande.

13.5.2 Rättelse av ett beslut

Uppenbar oriktighet

SKV får enligt 26 § FL besluta om rättelse av ett beslut som innehåller en uppenbar oriktighet till följd av ett skrivfel, ett räknefel eller något annat liknande förbiseende. Det saknar då betydelse om felet har gjorts av SKV eller av någon annan. Det är här fråga om beslut där SKV har "tänkt rätt" men beslutet på grund av förbiseende ändå har blivit felaktigt.

Skriv- och räknefel

De fel som avses är till en början SKV:s egna skrivfel eller räknefel i själva beslutet eller stegen. SKV har t.ex. angett en skattskyldig med fel namn. Det kan även röra sig om att en försäkringsgivare i en kontrolluppgift eller i ett försäkringsintyg har uppgivit fel värde på ett förmånstagarförvärv eller att de gode männen har summerat behållningen felaktigt.

Andra förbiseenden	Till andra förbiseenden än skriv- och räknefel bör kunna hänföras sådana fel som t.ex. att storleken på ett legat blivit felaktigt angivet. Däremot kan inte ett förbiseende som består i att man vid bouppteckningsförrättningen eller vid ingivandet av bouppteckningen har glömt att begära att hänsyn ska tas till en arvsavstående förklaring medföra rättelse enligt 26 § FL (jfr avsnitt 12.9). Inte heller bör rättelse göras i anledning av sådana fel eller förbiseenden som består i att behållningen i ett bo har fördelats felaktigt, att någon skattskyldig har beskattats i fel skatteklass eller att SKV har förbisett att medge grundavdrag eller avdrag från förmånstagarförvärv eller har medgett ett sådant avdrag med fel belopp. Här finns i stället ett utrymme för korrigerande genom omprövning (se nedan).
Inte godkända förbiseenden	
Förutsättning för rättning	En förutsättning för att ett oriktigt beslut, som beror på ett skrivfel, ett räknefel eller ett annat sådant förbiseende, ska kunna rättas med stöd av 26 § FL är att felet framstår som uppenbart. Felet ska med andra ord vara odiskutabelt och någon utredning ska inte behövas för att konstatera det. Att det saknar betydelse om det är SKV eller någon annan som gjort felet eller förbiseendet har framgått av det föregående. Det är också utan betydelse om en rättelse medför högre skatt än det ursprungliga beslutet för dödsboet eller för någon enskild skattskyldig.
Kontakta ingivaren	Innan en rättelse sker ska vanligen den skattskyldige eller dödsboet som ska betala arvsskatten höras i saken (26 § FL). Dödsboet bör här kunna representeras av ingivaren. När rättelsen endast innebär att arvsskatten för någon sätts ned är det som regel inte nödvändigt att höra någon före rättelsebeslutet.
Göras på originalet	En rättelse ska om möjligt göras på originalhandlingarna och en underrättelse om rättelsen ska lämnas till alla som har underrättats om det tidigare skattebeslutet. När rättelsen medför att ytterligare arvsskatt ska betalas, ska ett kompletterande skattemeddelande expedieras till dödsboet eller den skattskyldige som har att betala det tillkommande beloppet.
Underrätta kompletterande skattemeddelande	
	13.5.3.1 Omprövning av ett arvsskattebeslut
SKV "tänkt fel" eller nya uppgifter framkommit	När ett beslut har blivit felaktigt av den anledningen att SKV har "tänkt fel" när beslutet fattades eller därför att det efter beslutet har kommit fram nya uppgifter som, om de hade varit kända vid tiden för beslutet, hade lett till ett annat resultat, kan SKV enligt 27 § FL själv ompröva beslutet. Omprövningen innebär att SKV fattar ett nytt beslut i ärendet med ändring av det redan meddelade beslutet.
När omprövning blir aktuell	Frågan om omprövning blir aktuell 1. när en part begär omprövning,

2. när ett beslut har överklagats,
3. när SKV självmant eller efter påpekande finner att det tidigare beslutet är oriktigt
4. när domstol sänkt arvsskatten för en av flera skattskyldiga i ett dödsbo, jfr nedan.

En omprövning förutsätter

**Omprövning
förutsätter**

- A. att SKV finner att ett meddelat beslut är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning,
- B. att ett beslut om ändring kan ske snabbt och enkelt, samt
- C. att ändringen inte är till nackdel för någon enskild part.

a(A). Det finns inga begränsningar med avseende på möjligheterna att ompröva arvsskattebeslut i bouppteckningsärenden som tar sikte på felets art eller på hur felet har uppstått. Omprövning kan därför ske såväl när SKV har gjort en felbedömning som när beslutet har varit riktigt på grundval av de uppgifter som förelåg vid tillkomsten men i belysning av nya uppgifter, t.ex. vad som kommer fram vid ett överklagande, framstår som felaktigt. Däremot begränsas möjligheten till omprövning av att beslutet måste vara uppenbart oriktigt. Detta är fallet när SKV i ett beslut har felbedömt en fråga på ett sådant sätt att felet är odiskutabelt, t.ex. när en bröstarvinge har beskattats i skatteklass II eller ett grundavdrag eller det extra avdraget för en underårar har räknats av med fel belopp. När nya uppgifter kommer fram i ett redan avgjort ärende, är SKV i allmänhet inte skyldig att göra någon mer ingående granskning av ärendet eller att göra någon kompletterande utredning för att undersöka om förutsättningar föreligger för ändring. Om en genomläsning av överklagandet emellertid ger vid handen att beslutet sannolikt kommer att ändras i högre instans, bör SKV dock granska ärendet närmare och eventuellt komplettera utredningen (jfr prop. 1989/90:71 s. 57). Om beslutet vid denna granskning framstår som klart oriktigt, ska SKV genom omprövning ändra beslutet (se nedan).

b (B). Kravet på att omprövning ska kunna ske snabbt och enkelt innebär att det vanligen inte ska behövas någon mera omfattande utredning i omprövningsärendet eller några mer fördjupande studier av litteratur eller rättsfall.

c (C). Att en ändring inte får ske till nackdel för en enskild part innebär att man genom ett omprövningsbeslut inte kan fastställa högre arvsskatt än vad SKV har gjort i det ursprungliga beslutet. Denna begränsning innebär vidare att en omprövning inte får ske, om det skulle medföra att skatt fastställs för någon som inte beskattades i det ursprungliga beslutet. Hinder för omprövning föreligger dock inte om det nya beslutet i och för sig skulle

	medföra en sammanlagt lägre skatt men samtidigt innebära att någon enskild skattskyldig därvid beskattas hårdare än i det ursprungliga beslutet.
Domstol sänkt arvsskatten för en av flera	Om domstol efter överklagan av en enskild skattskyldig i ett dödsbo beslutat att sänka arvsskatten ska SKV på eget initiativ ompröva de beslut för övriga skattskyldiga i dödsboet som berörs av domstolsutslaget ändrade förutsättningar.
Registreringsbeslutet	Ett beslut att registrera en bouppteckning kan inte omprövas men väl ett beslut att inte registrera bouppteckningen.
Ett nytt beslut fattas	En omprövning betyder att SKV fattar ett nytt beslut i ärendet. När omprövningen leder till att det tidigare beslutet ändras, helt eller delvis, ska SKV meddela ett nytt beslut i ärendet med en ny stege.
Ingen ändring	När omprövningen mynnar ut i att SKV inte finner skäl att ändra det tidigare beslutet, bör även detta meddelas genom ett särskilt beslut.
	13.5.3.2 Omprövning vid ett överklagande
SKV tar ställning	När ett ärende överklagas inom rätt tid är SKV alltid skyldig att ta ställning till om det överklagade beslutet bör ändras genom omprövning innan handlingarna sänds till länsrätten. Om handlingarna i ärendet redan har skickats till länsrätten när överklagandet kommer in, t.ex. på grund av att någon annan redan har klagat i ärendet, ska frågan om omprövning inte tas upp på nytt, 27 § 2 st. FL.
Länsrätten	
Omprövning bör ske	Om prövningen leder till att en omprövning bör ske gäller följande: <ul style="list-style-type: none">- När omprövning leder till att SKV:s beslut ändras på sätt att det yrkande som har framställts i överklagandet bifalls helt, anses överklagandet förfallet, 28 § FL. Inlagan med överklagandet och handlingarna i ärendet ska i ett sådant fall inte sändas till länsrätten.- Leder omprövningen till att SKV ändrar beslutet endast delvis i överensstämmelse med det yrkande som har framställts i överklagandet eller på något annat sätt än det som har yrkats, anses överklagandet istället gälla det nya beslutet. Inlagan med överklagandet samt övriga handlingar i ärendet, däribland både det ursprungliga beslutet och omprövningsbeslutet, sänds då in till länsrätten, 25 § FL.
Omprövning inte möjlig	Om SKV, efter att ha tagit del av ett överklagande, finner att en omprövning inte är möjlig behöver SKV inte motivera ställningstagandet särskilt då överklagandet sänds till länsrätten.

Överklagar för sent

Har överklagandet skett för sent, ska SKV på sedvanligt sätt avvisa överklagandet (24 § FL). SKV är inte skyldig att på begäran av en part ompröva sitt beslut efter utgången av överklagandetiden. När det finns skäl till det, har SKV dock möjlighet att även efter överklagandetidens utgång ta upp frågan om omprövning.

Skyndsam handläggning

Observera att en omprövning ska göras snabbt. Ett överklagande får med andra ord inte bli liggande hos SKV i väntan på en omprövning.

13.5.3 Omprövning utan samband med överklagande

På begäran eller av SKV

En omprövning kan ske på begäran av en skattskyldig. SKV kan också självmant ta upp frågan.

Under överklagandetiden

Om en part begär omprövning under överklagandetiden är SKV alltid skyldig att ta upp frågan om omprövning av beslutet (27 § FL). Finner SKV inte skäl att ändra sitt beslut, står detta fast. Några handlingar ska inte sändas till länsrätten. En sökande torde för övrigt inte ha rätt att överklaga ett sådant beslut.

Efter överklagandetiden

Om en part begärt omprövning av ett beslut efter utgången av överklagandetiden har SKV ingen skyldighet att ta upp frågan om omprövning. SKV har dock möjlighet att självmant ta upp frågan, om anledning föreligger. Dödsboet kan m.a.o. i ett sådant fall få rättelse även om möjligheten att överklaga har försuttits. Det nya beslutet kan överklagas i vanlig ordning.

13.6 Eftergift av skatt vid registrering av bouppteckning (56 § AGL)

Avlider inom 10 år

Om en arvinge eller en testamentstagare avlider inom tio år från det att skattskyldighet för arvet har inträtt, ska arvsskatten helt eller delvis efterges (56 § AGL). För eftergift av redan fastställd skatt fordras en skriftlig ansökan (se vidare avsnitt 15.2).

Ansökan

SKV beaktar rätten i bouppteckningsärendet

När det i ett bouppteckningsärende framgår att en arvinge eller testamentstagare har avlidit ska SKV däremot utan ansökan beakta rätten till eftergift när arvsskatten fastställs på den avlidne arvingens eller testamentstagarens lott. Eftergiftens storlek är beroende av tiden mellan arvlåtarens/testators och arvingens/testamentstagarens dödsfall. I de fall som här avses ska arvsskatten dock vanligen efterges helt. En uppställning över eftergiftens storlek finns i avsnitt 15.2.1.

Inträffat före eller efter förrättningen

När dödsfallet har inträffat före bouppteckningsförrättningen och har antecknats i bouppteckningen behöver inte dödsfallet styrkas ytterligare. Om dödsfallet inträffat efter bouppteckningsförrättningen och således inte finns antecknat i bouppteckningen måste dödsboet upplysa SKV om dödsfallet.

13.7 Beskattning när Allmänna arvsfonden avstår från arv

Allmänna arvsfonden avstår, beskattning

Allmänna arvsfonden kan enligt 24 och 25 § lagen (1994:243) om Allmänna arvsfonden helt eller delvis avstå från arv eller försäkringsbelopp som har tillfallit fonden. Ett beslut om avstående fattas av regeringen eller, när värdet av egendomen enligt bouppteckningen inte överstiger två miljoner kronor, Kammarkollegiet; se 10 § förordning (1994:952) om Allmänna arvsfonden. Den som genom ett avstående får egendom från fonden ska betala arvsskatt för sitt förvärv som om denne hade fått egendomen genom ett testamente efter den avlidne (1 § 2 st. AGL). Egendomen beskattas således efter sitt värde vid dödsfallet och efter de skatteskalor och skatteregler i övrigt som gällde vid dödsfallet. Preskription av statens krav på arvsskatt inträder dock först tio år efter den dag som fonden beslutade att avstå från arv (jfr NJA 1978 s.203).

SKV får kännedom om ett arvsavstående från Allmänna arvsfonden genom ett skriftligt meddelande angående beslutet om arvsavstående (49 a § 1 st. AGL). SKV ska då ta upp skatteärendet (51 § 1 st. AGL). Innan ärendet avgörs, ska den skattskyldige lämna uppgift eller försäkran enligt 19 § 4 mom. AGL (jfr avsnitt 8.3 och 13.4) och beredas tillfälle att yttra sig i ärendet (49 a § 2 st. AGL). I praktiken kan detta gå till så att SKV i en skrivelse förklarar vad den begärda uppgiften eller försäkran gäller och sätter ut en viss tid inom vilken uppgiften eller försäkran och ett eventuellt yttrande ska ges in. Till skrivelsen fogas lämpligen en av SKV utskriven försäkran för undertecknande. En försäkran kan även skrivas på en kopia av Kammarkollegiets beslut om arvsavstående. Om inte den skattskyldige ger in någon uppgift eller försäkran enligt 19 § AGL, kan SKV förelägga denne vid vite att fullgöra sin skyldighet (67 § AGL).

SKV:s skattebeslut

I SKV:s skattebeslut ska antecknas dagen för beslutet om arvsavstående. (62 § 1 st. AGL). Bevis om SKV:s beslut skrivs på meddelandet om beslutet om arvsavstående, dvs. vanligen en kopia av detta beslut (51 § 2 st. AGL). Ärendet expedieras på samma sätt som när skatt har fastställts på en bouppteckning (se avsnitt 4.5.4). Arvsskatten ska i dessa fall betalas av den skattskyldige, inte av dödsboet (54 § 1 st. AGL).

13.8 Beskattning vid ett dödsbos konkurs

Dödsbos konkurs, beskattning

När den avlidnes dödsbo försatts i konkurs före SKV:s beslut i arvsskatteärendet ska arvsskatt påföras endast om det i

konkursen uppkommer ett överskott (33 § 1 mom. AGL). Vid beräkning av arvsskatt på ett överskott ska egendomen uppskattas till det värde som den hade när den överlämnades till den avlidnes rättsägare (33 § 1 mom. 2 st. AGL). Värderingen ska således inte hänföra sig till tidpunkten för arvlåtarens/testators död, vilket annars är huvudregeln enligt 21 § AGL. Detta gäller för övrigt även när arvlåtaren eller testator försatts i konkurs redan före dödsfallet. Överskottet beräknas som behållning i boet. Skattskyldigheten såsom sådan anses dock alltid ha inträtt vid dödsfallet (Bratt m.fl. 14:32 a).

Arvsdeklarera

Den rättsägare som har fått överskottet ska arvsdeklarera sitt förvärv om det uppgår till ett skattepliktigt belopp (45 § A) AGL).

Efterbeskattning och deklaration

Om det sedan konkursen har avlutats kommer fram ytterligare tillgångar som överlämnas till den avlidnes rättsägare, ska efterbeskattning ske enligt bestämmelserna i 32 § AGL (33 § 2 mom. AGL). Förvärvet ska då deklarerars enligt 45 § C) AGL.

Konkursbouppteckning

Att en konkursbouppteckning har upprättats medför inte befrielse från skyldighet att förrätta bouppteckning på grund av dödsfallet (Walin II s. 125 f.). Ang. bouppteckningsskyldighet, jfr avsnitt 2.2.

Konkurs inom ett år från skattebeslutet

Om ett dödsbo avträds till konkurs inom ett år efter det att det fattades beslut i arvsskatteärendet, har dödsboet eller en enskild skattskyldig rätt att efter skriftlig ansökan om återvinning få tillbaka den skatt som har betalats (33 § 3 mom. AGL). Visar det sig sedan att ett överskott uppkommer, ska detta beskattas efter deklaration på samma sätt som andra överskott efter konkurs.

13.9 Arvsskatt vid avveckling av fideikommiss

Avveckling av fideikommiss, arvsskatt

Ett fideikommiss ska i princip avvecklas när den person avlider som var innehavare av fideikommisset den 1 januari 1964, jfr 3 § lagen (1963:583) om avveckling av fideikommiss. Avvecklingen innebär att fideikommissrättigheten, som är ett slags nyttjanderätt, vid dödsfallet ersätts med äganderätt efter viss uppdelning. Huvudregeln är att den person som enligt fideikommissurkunden skulle efterträda den avlidne fideikommissarien får hälften av egendomen som efterträdarandel medan resten fördelas mellan den avlidnes legala arvingar och testamentstagare (7 § avvecklingslagen). När efterträdarkaren är en av arvingarna eller testamentstagarna får han således mer än sin efterträdarandel. Om det skulle saknas en efterträdarkare, fördelas all egendom enligt lag eller testamente. Den avlidne betraktas med andra ord som arvlåtare eller testator med avseende på fideikommisssegendomen. Om det i fideikommissurkunden finns föreskrifter om en annan fördelning av egendomen vid ett upp-

**Fideikommiss-
bouppteckning**

hävande av fideikommisset, gäller istället urkundens föreskrifter (9 och 10 §§ avvecklingslagen).

Fideikommissegendom som tillfaller en efterträdare eller arvinge genom avvecklingen, arvsbeskattas enligt reglerna i AGL i tillämpliga delar. Vid beskattningen ska iakttas de särskilda bestämmelserna i förordningen (1963:588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss, nämligen bl.a. följande: Enligt förordningen anses förvärv på grund av avvecklingslagen utgöra arv (3 §). Anstånd med fastställande av skatt med anledning av en fideikommissbouppteckning kan medges i avvaktan på att avvecklingen av fideikommisset slutförs (6 §). Reglerna om sammanläggning i 19 § AGL tillämpas även på förvärv av fideikommissegendom på i förordningen närmare angivet sätt (7 §). Skatt på efterträdarandelen utgår enligt den skattesats som gällde närmast före den 1 januari 1959 (9 §). För övriga lotter tillämpas aktuella skatteskalor. Regeringen kan efterge arvsskatten på förvärv av fideikommissegendom (10 §). I övrigt hänvisas till förordningens text. Se även Bratt m.fl. 25:28.

Beskattningshandling är i första hand en fideikommissbouppteckning. Ytterligare en bouppteckning ska upprättas avseende den avlidnes övriga egendom.

**13.10 Anstånd med att fastställa arvsskatt
(17 § AGL)**

SKV kan enligt 17 § AGL meddela anstånd med att fastställa arvsskatten för att ge dödsboet möjlighet att förete bodelning och/eller arvsifte och därtill knutna uppgifter och handlingar, dvs. sammanfattningsvis följande:

- bodelning med anledning av en makes död (15 § 1 mom. AGL),
- med bodelning likställt avtal med anledning av en makes död, dvs. bl.a. ett reellt bodelande avtal (15 § 1 mom. AGL),
- uppgift om att en efterlevande make har fått mindre än hälften av giftorättsgodset eller om att den efterlevande makens enskilda egendom har ingått i bodelningen samt om att ett särkullbarn till den avlidne har avstått från sitt arv till förmån för styvföräldern (15 § 1 a mom. AGL),
- delningshandling vid efterarv (15 § 2 mom. AGL),
- bodelning med anledning av en sambos död (15 a § AGL), samt
- arvsifte (16 § AGL).

Ansökan om anstånd	En ansökan om anstånd med att fastställa arvsskatten ska göras i samband med att bouppteckningen ges in för registrering inom den föreskrivna tiden (se avsnitt 2.3). Om uppskov har beviljats med att förrätta bouppteckningen, ska en ansökan om anstånd med att fastställa arvsskatten ges in senast en månad efter den dag då bouppteckningen enligt uppskovsbeslutet ska vara upprättad (jfr 20 kap. 1 och 8 §§ ÄB). Rätt att begära anstånd med att fastställa arvsskatten har en arvinge, en universell testamentstagare samt i förekommande fall en boudredningsman eller en testamentsexekutor.
Huvudregeln, 4 månader	Anstånd med att fastställa arvsskatt ska enligt huvudregeln ges högst fyra månader från det att bouppteckningen senast skulle ha getts in (17 § 2 st. AGL). En begäran om anstånd i fyra månader bör regelmässigt kunna bifallas utan någon mera ingående prövning. Någon säkerhet för att skatten ska betalas behöver inte ställas i dessa fall. Under förutsättning att säkerhet ställs kan anstånd med att fastställa arvsskatten beviljas upp till högst ett år, räknat från den tidpunkt då bouppteckningen senast skulle ha getts in. I dessa fall bör anståndstidens längd prövas mer ingående (Bratt m.fl. 8:27). Den ställda säkerheten ska avse det belopp som skatten uppgår till vid lotternas beräkning enligt lag och testamente (17 § 2 st. AGL). Beräkningen av skatten görs m.a.o. enligt ett schematiskt skifte. SKV ska pröva om den ställda säkerheten kan godtas. Skulle säkerheten därefter minska, t.ex. på grund av att en borgensman dör, och den sökande trots anmaning inte lämnar någon annan säkerhet, ska SKV förklara att det beviljade anståndet inte längre gäller (17 § 5 st. AGL).
Säkerhet ställs, högst 1 år	
Registreringen skjuts inte upp	Att SKV har medgett anstånd med att fastställa arvsskatten medför inte att registreringen av bouppteckningen ska skjutas upp (17 § 3 st. AGL).
Registreras som vanligt	Bouppteckningen registreras således på vanligt sätt och expedieras till ingivaren. Att anstånd har beviljats med att fastställa arvsskatten måste minnesantecknas och bevakas. När skatteärendet ska avgöras, ska dödsboet ge in originalbouppteckningen (51 § 3 st. AGL). SKV tecknar sedan som vanligt bevis om det fastställda skattebeloppet på bouppteckningen (51 § 2 st. AGL). Anstånd med avgörande av ett skatteärende kan även meddelas för att dödsboet ska kunna förete bodelning och/eller arvskifte eller delningshandling när beskattningen ska ske på grund av arvsdeklaration efter någon som vid sin död inte hade hemvist i Sverige (17 § 4 st. AGL).
Originalbouppteckningen	
Den avlidne hade inte hemvist i Sverige	
Överklagan	Ett beslut om anstånd enligt 17 § kan inte överklagas (60 § 2 st. AGL).

14 Betalning av arvsskatt

Prop. 2000/01:117, Prop. 1996/97:100

14.1 Allmänt

Den avlidnes skattekonto

Den fastställda arvsskatten ska som huvudregel betalas till den avlidnes skattekonto och finnas på kontot på förfallodagen. Skatten förfaller till betalning den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutdagen (16 kap. 7a § SBL). Räntor (kostnadsränta, intäktsränta osv.) regleras i 19 kap. SBL. Se närmare Handledning för skattebetalning.

Anstånd Dubbel- beskattning

I vissa fall kan av särskilda skäl anstånd ges med skattens erläggande (17 kap. 2, 3, 6, 6a, 6b och 7 §§ SBL.) Frågor om dubbelbeskattning handläggs av SKV:s huvudkontor.

Betalas av dödsboet

När skattskyldigheten för en arvinges, testamentstagares eller efterföljande innehavares förvärv har inträtt vid tidpunkten för dödsfallet ska arvsskatten och i förekommande fall ränta på denna som regel betalas (förskjutas, förskotteras) av dödsboet (54 § AGL). I tre fall ska dock den skattskyldige själv betala arvsskatten till staten, nämligen:

Tre undantag

1. när ägaren har begärt att ett framskjutet förvärv ska beskattas omedelbart (6 § 2 st. d) AGL),
2. vid förvärv genom att Allmänna arvsfonden avstår från ett arv eller ett försäkringsbelopp enligt 24 eller 25 § lagen om Allmänna arvsfonden (1 § 2 st. AGL) och
3. vid förmånstagarförvärv i en svensk försäkring (12 § AGL).

Antecknas särskilt

Om arvsskatten ska betalas direkt av den skattskyldige ska detta antecknas särskilt i stegen.

14.2 Anstånd med betalning av skatt

14.2.1 Anstånd vid omprövning och överklagande (17 kap. 2 § SBL)

Får medges om

Anstånd med betalning av arvsskatt får medges om

1. det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten,

2. den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat skattebeslutet och det är tveksamt om han kommer att bli skyldig att betala eller om

3. den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat skattebeslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Säkerhet

Anstånd enligt punkterna 2 och 3 får normalt endast beviljas om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet (17 kap 3 § SBL). Säkerheten bör vara en bankgaranti ställd av en svensk bank. För närmare upplysning om vilka krav som ställs se Handledning för skattebetalning.

14.2.2 Anstånd med stöd av 17 kap. 6 a § SBL

**Proportionen
skattebeloppet
och kontanter
(motsv.)**

För att ett dödsbo ska kunna få anstånd gäller som villkor att det sammanlagda värdet av kontanta medel och därmed jämförliga fordringar samt värdet av obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper i dödsboet inte får uppgå till dubbla beloppet av den skatt som enligt 54 § AGL ska betalas av dödsboet. Med ”jämförliga fordringar” och ”andra lätt realiserbara värdepapper” avses närmast banktillgodohavanden eller börsnoterade aktier.

**Skuldstorleken
saknar betydelse**

Observera att storleken av skulderna i boet inte beaktas när frågan om anstånd ska prövas.

**Avsevärd
svårighet**

För att en enskild skattskyldig ska kunna få anstånd med att betala skatten krävs att denne har avsevärd svårighet att omedelbart betala den skatt som belöper på dennes lott. Detta kan t.ex. vara fallet när lotten endast avser en viss avkomsträtt.

Delbetalningar

SKV kan besluta att den fastställda skatten får delas upp på ett antal årliga betalningar. Antalet delbetalningar får uppgå till högst tio. Antalet betalningar ska dock prövas i det enskilda fallet och får inte bestämmas till fler än som SKV finner nödvändigt. När det är fråga om skatt på egendom som värderas enligt 22 § 3 mom. och 23 § F 3 st. kan SKV medge upp till tjugo inbetalningar (17 kap. 6 a § 2 st. SBL).

**Högst 10
I vissa fall 20**

Säkerhet ett krav

Anstånd enligt 17 kap. 6 a § SBL får bara beviljas om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen (17 kap 6 b § SBL). Närmare bestämmelser om säkerheten återfinns i Handledning för skattebetalning. När säkerheten har getts in ska SKV genast ta ställning till om dessa handlingar kan godkännas.

14.2.3 Anstånd i övriga fall (17 kap. 7 § SBL)

Synnerliga skäl

Om det finns synnerliga skäl får SKV bevilja anstånd med

inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 1–6 a §§ SBL. SeHandledning för skattebetalning.

14.2.4 Dubbelbeskattning

Handläggs av HK	Sverige har träffat avtal med ett antal främmande stater för att undvika dubbelbeskattning när det gäller arv och kvarlåtenskap. Frågor om dubbelbeskattning handläggs av SKV:s huvudkontor.
Regler	Hur ett ärende rörande dubbelbeskattning ska handläggas regleras i förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning, eftergiftsförordningen (i lagboken intagen under 58 § AGL). En ansökan om befrielse eller nedsättning ska alltid göras skriftligen hos SKV:s huvudkontor. I flertalet fall är SKV beslutande myndighet i dessa ärenden, men vissa ärenden ska hänskjutas till regeringen. SKV:s huvudkontor har möjlighet att bevilja anstånd med betalning av den del av skatten som kan komma att nedsättas 17 kap. 6 § SBL.
Ansökan	
I vissa fall regeringen	
Upplysa dödsboet	Om det i ett bouppteckningsärende framgår att dubbelbeskattning kan bli aktuell bör dödsboet upplysas om möjligheten att hos SKV:s huvudkontor ansöka om eftergift av arvsskatten och anstånd med inbetalning av den del av arvsskatten som kan tänkas efterges.
Exemptionsmetoden	För att undvika dubbelbeskattning tillämpas antingen exemptions- eller credit of tax-metoden. Exemptionsmetoden innebär att den ena staten avstår från att beskatta viss egendom som i stället beskattas i den andra staten. Egendomen lämnas dock inte helt utan avseende i den förra staten utan beaktas när skattesatsen för den övriga egendomen ska bestämmas (exemption med progression). Credit of tax-metoden innebär att det land som använder metoden beskattar all den avlidnes egendom men att det från skatten görs avdrag för den utländska skatt som har betalats för egendom i utlandet. Metoderna redovisas mer utförligt i Bratt m.fl. 3:6 b ff., Englund-Silfverberg s. 158 ff. och Silfverberg s. 95 ff. och 108 f.
Credit of tax-metoden	
Exemptionsmetoden, vanligast	Flertalet av de svenska dubbelbeskattningsavtalen bygger på exemptionsmetoden och innebär vanligen att fast egendom och egendom som har lagts ned i en rörelse som bedrivs från ett fast driftsställe beskattas i det land där egendomen finns medan övrig egendom beskattas i det land där den avlidne hade hemvist vid sin död. I en del avtal finns särskilda bestämmelser om viss annan egendom, t.ex. lösöre och aktier. Skatten räknas i regel ut som om all egendom skulle ha beskattats här och skattebeloppet proportioneras sedan mellan den egendom som enligt avtalet ska beskattas i utlandet och den egendom som ska beskattas i Sverige.

De nya avtalen en blandning	De nyare dubbelbeskattningsavtalen bygger vanligen på en blandning av exemptions- och credit of tax-metoden.
Hemvistfrågan, dubbelbeskattning	Avtalen innehåller regler för hur frågan om hemvist ska bedömas. SKV:s huvudkontor ska utifrån dessa regler göra en självständig prövning av hemvistfrågan. Avgörande för hemvistet är i första hand var den avlidne var stadigvarande bosatt vid tiden för dödsfallet. Vid dubbel bosättning blir det avgörande i vilket land som den avlidne hade centrum för sina levnadsintressen. Kan frågan inte bedömas utifrån dessa kriterier blir medborgarskapet ofta avgörande. Staterna kan också ha träffat en överenskommelse om hur frågan ska avgöras i oklara fall.
Medborgarskapet	
Skuld och avdrag i olika länder, dubbelbeskattning	En skuld som kan hänföras till viss egendom som ska beskattas i ett land, t.ex. en inteckningsskuld, ska vanligen belasta och dras av från den egendomen medan övriga skulder dras av från egendomen i hemvistlandet. Detta kan dock variera något mellan de olika dubbelbeskattningsavtalen.
Exempel	Vid inregistrering av bouppteckningen efter A beräknas behållningen i boet till 792 000 kr. Arvsskatten fastställs till 204 000 kr. Bland tillgångarna finns en fastighet i Frankrike värd 310 000 kr. Enligt 2 § kungörelsen (1967:724) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike, får anstånd med betalning av skatten medges med högst en så stor del av skatten som vid en proportionell fördelning av hela skattebeloppet kan antas belöpa på den egendom som ska beskattas i Frankrike. Det högsta belopp, för vilket anstånd med skatten kan meddelas, blir således: $\frac{310\,000}{792\,000} \times 204\,000 = 79\,848 \text{ kr.}$
Delgivning Regeringen	När beslut har tagits i fråga om befrielse eller nedsättning av skatt delges sökanden beslutet (2 § eftergiftsförordningen). Har regeringen tagit beslutet underrättas dessutom SKV om beslutet.

15 Efterbeskattning, återvinning och eftergift

Prop. 1986/87:1, Prop. 1958:B 23

15.1 Efterbeskattning och återvinning (32 och 59 §§ AGL)

15.1.1 Allmänt

Nya omständigheter kommit fram

Ibland måste en redan verkställd beskattning korrigeras på grund av att det kommer fram omständigheter som skulle ha medfört ett annat skattebeslut, om de hade beaktats när skatten fastställdes. Beskattningen har med andra ord grundats på felaktiga förutsättningar och skatten till följd därav tagits ut med ett för lågt eller för högt belopp. En korrigerig av beslutet kan då komma till stånd. Är det till skattskyldigs nackdel sker det genom att SKV tar ut tilläggsskatt, efterbeskattning (32 § AGL). Är det till den skattskyldiges fördel sker korrigerig genom återbetalning av för mycket erlagd skatt, återvinning (59 § AGL).

Efterbeskattning 32 § AGL Återvinning, 59 § AGL

Efterbeskattning

Efterbeskattning ska äga rum även om den totala skatten skulle bli oförändrad. Det räcker med att fördelningen av skatten på de enskilda lotterna ändras och att skatten blir högre än vid den tidigare skattläggningen för åtminstone någon lott. Den som genom ändringen får högre skatt är, med vissa undantag (se 15.1.2), skyldig att ge in en deklaration för efterbeskattning. Att skatten samtidigt blir lägre för någon annan lott beaktas däremot inte ex officio vid efterbeskattningen; innehavaren av en sådan lott måste ansöka om återvinning av för mycket betald skatt. En ansökan om återvinning ska inges skriftligen till SKV (59 § sista st. AGL). Behörig att söka är den skattskyldige och dödsboet, förutsatt att detta har förskotterat arvsskatten.

Deklaration

Ansökan om återvinning

Forum

Efterbeskattning och återvinning handläggs vid det skattekontor hos SKV som har fattat det ursprungliga skattebeslutet. Beträffande ärenden där tingsrätten fattat det grundläggande beslutet handläggs ärendet av det skattekontor hos SKV som skulle ha handlagt bouppteckningen om SKV varit beslutande myndighet vid tillfället för registrering av bouppteckningen.

	<p>Korrigeringen kan ske antingen det tidigare skattebeslutet har vunnit laga kraft eller inte.</p>
Skatteberäkningen	<p>Vid efterbeskattning och återvinning beräknas skatten efter samma tabeller och regler som gällde då skatten tidigare fastställdes, med andra ord i enlighet med de grunder som gällde vid skattskyldighetens inträde.</p>
Betalningssätt	<p>Samma bestämmelser om betalning av arvsskatt gäller för tilläggsskatt. Beträffande återvunnen skatt gäller att någon utbetalning av överskott på skattekonto inte får ske om inte en ansökan om återvinning har inkommit. Detta ska särskilt uppmärksammas vid ingivande av tilläggsbouppteckningar. Har ansökan inkommit och SKV beslutar om lägre skatt krediterar arvsskattesystemet dödsboets skattekonto utan särskild ansökan. Beträffande ränteberäkningar och utbetalningar sker detta i enlighet med skattebetalningslagens bestämmelser.</p>
Utbetalning	
Tilläggsbouppteckning	
Preskriptionstid	<p>För efterbeskattning gäller i vanlig ordning en preskriptionstid om tio år räknat från skattskyldighetens inträde, dvs. vanligen med utgångspunkt i dagen för arvlåtarens död. Med avseende på återvinning gäller dagen för beslutets fastställande, NJA 2001 s. 471. Med avseende på efterbeskattning torde en anmaning att lämna tilläggsbouppteckning eller deklaration bryta preskriptionen (Englund-Silfverberg s. 164).</p>
Tilläggsbouppteckning	
Gemensamt för efterbeskattning och återvinning	<p>De fall i vilka efterbeskattning eller återvinning kan bli aktuella är desamma med undantag för bestämmelserna i 32 § f) angående efterbeskattning vid sammanläggning enligt 19 § AGL. Gemensamt för samtliga dessa fall är att omständigheterna i fråga förelåg redan vid tiden för skattebeslutet, men att de inte har kunnat beaktas på grund av att de då inte var kända för SKV eller att de först senare har fastställts genom ett lagakraftvunnet avgörande. Efterbeskattning eller återvinning av andra skäl än de i lagtexten uppräknade får inte ske. Enligt Bratt m.fl. 22:20 bör dock återvinning kunna ske även då för mycket skatt har betalats på grund av en felsummering eller dylikt (Jfr i detta fall möjligheten till rättelse av beslut och till omprövning enligt FL, avsnitt 13.5).</p>
Undantag	
Felsummering	
	15.1.2 Förutsättningarna
Efterbeskattning eller återvinning	<p>De omständigheter som kan medföra efterbeskattning eller återvinning är följande:</p>
Okänt testamente blir känt	<p>1. Att ett tidigare okänt testamente blir känt och det inte krävs ett en tilläggsbouppteckning upprättas (32 § a. och 59 § a. AGL). Ett testamente ska alltid beaktas vid det schematiska skiftet och detta oberoende av om testamentet har vunnit laga kraft eller inte när bouppteckningen registreras (11 § AGL). Om ett tidi-</p>

gare okänt testamente därefter kommer fram leder detta vanligen till att en tilläggsbouppteckning ska upprättas (se 20 kap. 10 § ÄB). Efterbeskattning sker då när tilläggsbouppteckningen registreras, jfr nedan under punkt 4. Om testamentet endast innehåller föreskrifter om fördelningen av kvarlåtenskapen mellan arvingarna men inte utesluter någon arvinge från arv eller sätter in någon testamentstagare som inte har rätt till arv enligt den legala arvsordningen, föreligger det dock inte någon sådan felaktighet som ska rättas genom en tilläggsbouppteckning. I stället ska då varje skattskyldig, vars arvsskatt ska ökas på grund av testamente, avge arvsdeklaration (45 § C) AGL). Tilläggsskatt bestäms på grund av deklARATIONEN.

Om testamentet innebär att skatten för en skattskyldig ska sänkas, kan denne ansöka om återvinning.

Testamente eller förmånstagarförordnande förklarats ogiltigt

2. Att testamente eller ett förmånstagarförordnande till en svensk eller en utländsk försäkring som har beaktats i skatteärendet har genom lagakraftvunnen dom helt eller delvis förklarats ogiltigt (32 § b) och 59 § b) AGL).

Efterbeskattning eller återvinning kan inte ske på grund av en frivillig överenskommelse om att ett testamente eller ett förmånstagarförordnande ska anses helt eller delvis ogiltigt. I NJA 1960 s. 111 fick en mellan parterna träffad förlikning, som hade stadfäst genom dom, åberopas som grund för yrkande om återvinning av arvsskatt.

För att efterbeskattning eller återvinning ska kunna ske enligt denna punkt måste den lagakraftvunna domen avse frågan om giltigheten av ett testamente eller ett förmånstagarförordnande. (Ang. ett testamentes ogiltighet, se 13 kap. ÄB). Jfr dock NJA 1963 s.151 där HD:s majoritet ansåg att en lagakraftvunnen dom avseende jämkning av ett testamente pga. laglottsyrkande fick åberopas som grund för ett yrkande om återvinning av arvsskatt enligt 59 § b) AGL; testamentet betraktades som partiellt ogiltigt på grund av att testator förfogat över mera än som laglotsbestämmelserna medgav (jfr Englund-Silfverberg s. 165). En dom som åberopas kan däremot inte ha avsett en ren tolkningsfråga; skattebeslutet kan då i princip endast ändras genom överklagande (se dock under punkt 4) nedan).

Efterbeskattning sker efter deklaration (45 § 1 st. c) AGL) och återvinning sker efter ansökan.

Fördelningen av bobehållningen har ändrats genom dom

3. När beskattningen har skett på grundval av en verklig bodelning (avser även sambo), ett verkligt arvskifte, en förtida bodelning eller en delningshandling från en delningsförrättning och fördelning av bobehållningen har ändrats genom en lagakraftvunnen dom (32 § c) och 59 § c) AGL).

Om beskattningen har skett enligt 15 § 1, 1 a och 2 mom., 15 a § eller 16 § AGL på grundval av en verklig bodelning eller ett verkligt skifte eller en därmed likställd förrättning (jfr avsnitt 12), kan efterbeskattning eller återvinning ske om fördelningen mellan de skattskyldiga därefter har ändrats genom dom som har vunnit laga kraft. En frivillig överenskommelse kan inte åberopas för korrigering enligt denna punkt, däremot kan en korrigering i vissa fall göras med åberopande av punkt d) i 32 och 59 §§, se nedan. En skattskyldig som till följd av den nya fördelningen ska betala mer arvsskatt, ska lämna en arvsdeklaration (45 § 1 st. c) AGL). Fråga om återvinning prövas efter ansökan.

Schematisk fördelning

Observera att en skattläggning på grundval av en schematisk fördelning inte kan korrigeras genom efterbeskattning eller återvinning enligt denna punkt.

Tilläggsbouppteckning

4. När en omständighet har inträffat som enligt 20 kap. 10 § ÄB medför skyldighet att ge in en tilläggsbouppteckning (32 § d) och 59 § d) AGL).

Skäl för tilläggsbouppteckning

En tilläggsbouppteckning ska upprättas om ett tillägg till eller en rättelse av bouppteckningen är nödvändig, dvs. när felet i bouppteckningen inte saknar praktisk betydelse (jfr avsnitt 2.4). Anledningarna till att en tilläggsbouppteckning måste upprättas kan vara av skiftande slag, t.ex.

- att en ny tillgång eller skuld har blivit känd,
- att dödsbodelägarkretsen har ändrats på grund av att ett tidigare okänt testamente har kommit fram (jfr dock punkt a) i 32 och 59 §§ ovan),
- att en dom har meddelats eller en överenskommelse har träffats om tolkningen av ett testamente,
- att giftorättsgods har blivit redovisat som enskild egendom eller tvärtom.

Dödförklarad person avlidit annan dag än i beslutet

Ytterligare ett exempel när en tilläggsbouppteckning ska upprättas avser det fall då det visar sig att en dödförklarad person inte avlidit den dag som har antagits i beslutet om dödförklaring. Däremot blir det endast undantagsvis aktuellt att upprätta en tilläggsbouppteckning när värderingen i bouppteckningen av skulder och tillgångar har blivit felaktig (se bl.a. NJA 1991 s. 143). Att AGL:s värderingsregler inte har iakttagits ska rättas genom överklagande.

Felaktig värdering av skulder och tillgångar

Vite

SKV kan förelägga den som är skattskyldig att förrätta och ge in tilläggsbouppteckning att vid vite fullgöra sin skyldighet inom viss tid (20 kap. 9 § ÄB). Efterbeskattning sker på grundval av tilläggsbouppteckningen och någon deklaration ska inte

Återvinning	ges in. SKV tecknar bevis om det fastställda skattebeloppet på tilläggsbouppteckningen (51 § 1 och 2 st. AGL). För återvinning krävs särskild ansökan även när tilläggsbouppteckning ges in.
Tilläggsdeklaration	5. När det blir känt att det föreligger någon omständighet som medför skyldighet att ge in tilläggsdeklaration (32 § e). Detta fall motsvarar tilläggsbouppteckning på deklara-tionsområdet, se ovan. Om egendomen i en arvsdeklaration har redovisats eller fördelats på ett annat sätt än som rätteligen borde ha gjorts, ska en tilläggsdeklaration ges in, förutsatt att den korrekta redovisningen eller fördelningen medför att högre skatt tas ut (45 § 1 st. C) AGL). För återvinning krävs ansökan.
Tidigare okänd gåva	6. Om det blir känt att det föreligger en tidigare gåva från den avlidne som medför tillämpning av sammanläggningsreglerna i 19 § AGL och detta inte har redovisats i bouppteckningen (32 § f AGL). Om det visar sig att en försäkran enligt 19 § 4 mom. AGL i bouppteckningen inte stämmer med de verkliga förhållandena ska en arvsdeklaration ges in (45 § 1 st. C) AGL). Det kan t.ex. ha kommit fram att flera gåvor givits än de som omfattas av försäkran i bouppteckningen. Se vidare avsnitt 13.4. Någon tilläggsbouppteckning behöver inte göras. Återvinning kan inte bli aktuell i detta fall.
Kretsen av arvingar oklar vid skattebeslutet	7. När den slutliga fördelningen av arvet blir klar i de fall då kretsen av arvingar var oklar när skattebeslutet fattades (32 § g) och 59 § f) AGL). Om det när SKV ska fatta beslut om arvsskatten är ovisst om någon arvinge finns eller inte, ska dennes lott ändå läggas ut (18 § 1 st. AGL). Om det är känt att det finns arvingar på någon gren, okänt hur många, ska en gemensam lott läggas ut på den grenen (18 § 2 st. AGL). Se avsnitt 12.5.1. Fördelningen av arvet blir i dessa fall ofta definitiv först efter utgången av preskriptionstiden om fem år (16 kap. 2 § ÄB). Om den slutliga fördelningen medför att arvsskatt ska tas ut med ett högre belopp ska efterbeskattning ske efter deklaration (45 § 1 st. C) AGL). Någon tilläggsbouppteckning behöver inte upprättas; den i bouppteckningen lämnade uppgiften om ovisshet beträffande t.ex. vistelseort, är inte att anse som en felaktig uppgift. Återvinning sker efter ansökan.
Påkallat 12:2 ÄktB och fått mindre än hälften, enskild egendom dragits	8. I de fall då en efterlevande make genom att påkalla tillämpning av 12 kap. 2 § ÄktB fått mindre än hälften av makarnas behållna giftorättsgoods eller då en efterlevande makes enskilda egendom med tillämpning av 10 kap. 4 § ÄktB har dragits in i delningen vid en verklig eller förtida bodelning samt då ett

**in, särkullbarn
avstått**

särkullbarn till den först avlidne maken har avstått arv till förmån för en efterlevande make enligt 3 kap. 9 § ÄB och detta inte har beaktats vid skattläggningen (32 § h och 59 § g) AGL).

Bodelningsregeln i 12 kap. 2 § ÄktB är i första hand tänkt att utnyttjas när den efterlevande maken äger den större delen av makarnas gemensamma egendom och vill freda sitt giftorättsgods mot anspråk från den avlidnes särkullbarn eller universella testamentstagare (prop. 1987/88:61 s. 40). En tillämpning av denna regel, liksom av 10 kap. 4 § ÄktB, kan emellertid även medföra en av lagstiftaren inte avsedd snedfördelning till förmån för den avlidnes arvingar och testamentstagare. För att inte tillgångar med återopande av dessa bodelningsregler ska kunna föras över obeskattade till arvingar/testamentstagare till den avlidne, ska dispositionerna redovisas till SKV i en särskild handling (15 § 1 a mom. 2 st. AGL). Även när ett särkullbarn avstår från arv till förmån för sin styvförälder ska detta, enligt samma lagrum, redovisas till SKV. Arvsdeklaration ska ges in för efterbeskattning (45 § C) AGL). Frågan om återvinning prövas efter särskild ansökan.

Angående de olika förutsättningarna, se vidare Bratt m.fl. 14:21 ff (efterbeskattning) och 22:12 (återvinning) samt Englund-Silfverberg s. 163.

15.2 Eftergift av skatt efter ansökan

15.2.1 Eftergift enligt 56 § AGL

**Beaktas ex officio
före skattebeslut**

Att SKV ex officio ska beakta en arvinges eller testamentstagares rätt till eftergift när arvsskatten ännu inte har fastställts för hans eller hennes lott har redovisats i avsnitt 13.6.

**Avlider inom
10 år**

Om en arvinge eller testamentstagare avlider inom tio år från det att skattskyldighet inträdde för ett arv efterges helt eller delvis den fastställda skatten på den avlidnes lott, jfr vidare nedan. För eftergift av en fastställd skatt erfordras en skriftlig framställning till SKV (56 § AGL).

Ansökan

**Efterges helt
eller delvis**

Eftergift innebär att den skattskyldige befrias från arvsskatt för lotten eller att skatten för lotten sätts ned och att det eftergivna beloppet återbetalas av staten. Om arvingen eller testamentstagaren avlider inom ett år från det skattskyldighet inträdde för hans eller hennes lott, efterges hela skatten. Om den skattskyldige avlider senare än ett år men inom tio år efter det att skattskyldigheten inträdde, efterges det ursprungliga beloppet minskat med en tiondel för varje helt år som har förflutit från tidpunkten när skattskyldigheten inträdde. Detta gäller även om den avlidne var legatarie och det i testamentet hade föreskrivits

Tioårsperiod

att dödsboet skulle svara för skatten på legatet. I detta fall är det den först avlidnes dödsbo som har rätt till skatteeftergift, inte legatariens dödsbo (jfr Englund-Silfverberg s. 170 ff.). Rätten till eftergift preskriberas enligt de allmänna reglerna om preskription.

Preskription

Storleken

Storleken av eftergiften i procent av betald skatt kan beräknas enligt följande:

Tid mellan dödsfallen	Eftergift i procent av betald skatt.
Mindre än 1 år	100
1–2	90
2–3	80
3–4	70
4–5	60
5–6	50
6–7	40
7–8	30
8–9	20
9–10	10
mer än 10 år	0

Exempel

Änkan A avled den 30 april 1991 och efterlämnade barnen B och C. Skatten på sonen B:s lott fastställdes till 20 000 kr. B avlider den 20 februari 1998. Dödsboet efter B har då rätt till eftergift av skatt. Mellan moderns och sonens dödsfall har närmare 7 år förflutit, dvs. mellan 6 och 7 år. Eftergiften uppgår då till 40 % av den fastställda skatten, dvs. $40/100 \times 20\,000 = 8\,000$ kr.

Ränta

Beträffande ränta på beloppet, se SBL.

15.2.2 Eftergift i andra fall

Regeringen kan besluta

Regeringen kan i viss fall medge befrielse från eller nedsättning av arvsskatt enligt 57, 58 och 58 a §§ AGL. Eftergift kan enligt dessa regler medges i det enskilda fallet bl.a. när det är motiverat av allmänt intresse, t.ex. att bibehålla en konstsamling som en enhet, eller när skäl föreligger att undanröja eller lindra en dubbelbeskattning av egendom eller när det föreligger synnerliga skäl att efterge eller sätta ned arvsskatten (se Englund-Silfverberg s. 171 ff.).

16 Arvsdeklaration

16.1 Allmänt

Som har framgått av det föregående ska arvsskatten vanligen fastställas i samband med att en bouppteckning registreras. Från denna huvudregel finns ett antal undantag, se 51 § 1 st. AGL. Det vanligaste undantaget består i att ett förvärv i stället arvsdeklarerar. Bestämmelserna om arvsdeklaration finns i 45–50 §§ AGL.

När ett förvärv ska arvsdeklarerar, ska den skattskyldige upprätta en arvsdeklaration och ge in denna till det skattekontor hos SKV där bouppteckningen efter arvlåtaren/testator har registrerats eller skulle ha registrerats.

**Allmän handling
Avgift kopia**

En till SKV inkommen arvsdeklaration är en allmän handling och får som sådan både uppvisas och kopieras. Angående avgifter jfr 4.5.1.

16.2 Förvärv som ska arvsdeklarerar

**Arvsdeklaration,
vilka förvärv**

En arvsdeklaration ska enligt 45 § AGL ges in i följande fall.

a. Förvärv av en arvs- eller testamentslott

**1. Svensk utan
hemvist i Sverige**

1. Vid förvärv av en arvs- eller testamentslott efter en svensk medborgare som inte hade hemvist i Sverige i de fall då skyldighet inte föreligger att förrätta bouppteckning i Sverige (45 § A) 1. AGL).

Så är fallet t.ex. vid ett förvärv av egendom efter en svensk medborgare som vid sin död var bosatt i ett annat nordiskt land. Jfr avsnitt 2.2.3 och 2.2.4.

**2. Utländsk
medborgare utan
hemvist i Sverige**

2. Vid förvärv av en arvs- eller testamentslott efter en utländsk medborgare som vid sin död inte hade hemvist i Sverige (45 § A) 2. AGL).

Skattskyldigheten är i dessa fall begränsad till den typ av egendom som anges i 4 § 2 st. AGL, dvs. egendom som anses ha en särskilt stark anknytning till Sverige, t.ex. fastigheter här i landet (se avsnitt 13.1.2). Skatten på förvärvet bestäms alltid på grundval av en arvsdeklaration. Förvärvet ska med andra ord

arvsdeklarerar både när någon bouppteckning inte har upprättats i Sverige (nordiska medborgare) och när en bouppteckning har upprättats efter en utomnordisk medborgare enligt 2 kap. 6 § IDL.

3. Skattskyldigheten inträder senare
6–9 §§ AGL

3. Vid förvärv för vilka skattskyldigheten enligt 6–9 §§ AGL inträder senare än vid arvlåtarens eller testators död, dock med undantag för förvärv efter den som på livstid har haft egendom med fri förfoganderätt (45 § A) 3. AGL).

Enligt 6, 7 och 9 §§ AGL ska ett förvärv undantagsvis beskattas senare än vid arvlåtarens/testators död. Detta är fallet när den egendom som har förvärvats är belastad med en nyttjanderätt eller motsvarande för någon annan, när äganderätten till egendomen är svävande eller när en nyttjanderätt successivt ska tillfalla två eller flera efter varandra (jfr avsnitt 13.2.2 och 13.2.3). Förvärvet ska i dessa fall deklarerar när belastningen på egendomen upphör, när äganderätten upphör att vara svävande eller när den aktuella rättigheten realiserar för en senare förvärvare.

Frivilligt betalt skatten

Observera att om en förvärvare har valt att frivilligt betala skatten enligt 6 § 2 st. AGL, dvs. redan vid arvlåtarens död, ska någon ytterligare beskattning inte ske (se avsnitt 13.2.2). Att belastningen upphör medför i det fallet således inte någon skyldighet för ägaren att deklarerar.

Efterarv

Vid efterarv redovisar egendomen i bouppteckningen efter den senaste innehavaren, och efterarvingen beskattas för sitt förvärv på grundval av bouppteckningen, 8 och 13 §§ AGL.

4. Överskott i ett dödsbos konkurs har överlämnats

4. När enligt 33 § 1 mom. AGL ett överskott i ett dödsbos konkurs har överlämnats till den avlidnes rättsägare (45 § A) 4. AGL).

Angående värderingen av egendomen m.m. – se avsnitt 13.8.

b. Förmånstagarförvärv

Om en förmånstagare inte är arvinge eller testamentstagare efter försäkringstagaren ska förmånstagaren arvsdeklarerar sitt förvärv, 45 § B) AGL. Om en förmånstagare är arvinge eller testamentstagare sker i stället arvsbeskattningen av förmånstagarförvärvet direkt med ledning av bouppteckningen efter försäkringstagaren. När en dödsboanmälan har gjorts i stället för en bouppteckning ska dock även en arvinge eller testamentstagare som har gjort ett förmånstagarförvärv upprätta en deklaration. I det fall då det är uppenbart att det utfallande beloppet inte kommer att medföra någon skatt, behöver deklaration dock inte lämnas (jfr avsnitt 11.3.2). Observera att om en efterlevande make inte ärver sin make ska denne enligt lagregeln i förekommande fall deklarerar ett förmånstagarförvärv. När den efterlevande maken har skrivit

under bouppteckningen i egenskap av bouppgivare har dock i praxis inte någon arvsdeklaration ansetts nödvändig. Skatten på förmånstagarförvärvet har då tagits ut med ledning av bouppteckningen (se NJA 1983 s. 269).

c. Omständigheter som medför efterbeskattning.

Arvsdeklaration

Flertalet av de omständigheter som enligt 32 § AGL kan medför efterbeskattning (jfr avsnitt 15.1) innebär att en arvsdeklaration ska upprättas, 45 § C) AGL. Ett undantag från deklarationsplikten avser det fallet att en tilläggsbouppteckning ska ges in; efterbeskattning sker då i samband med att tilläggsbouppteckningen registreras. Ett annat undantag avser det fallet att skyldighet föreligger att anmäla tillämpning av 12 kap. 2 § och 10 kap. 4 § ÄktB när tillämpningen medför en snedfördelning av makarnas egendom till förmån för den avlidne makens arvingar eller testamentstagare eller när ett särkullbarn avstår arv till förmån för styvförälder. Deklarationsskyldigheten är i detta fall inskränkt till att avse endast bodelningar som sker efter det att beslut om skatten har meddelats. (Efterbeskattning kan dock ske även om delningen har skett tidigare än skattebeslutet, se prop. 1987/88:61 s. 40 ff. och 57).

Tilläggsbouppteckning

Ytterligare tillgång efter avslutad konkurs

En situation som liknar efterbeskattningsfallen, föreligger i 33 § 2 mom. AGL, nämligen att en ytterligare tillgång kommer fram sedan ett dödsbos konkurs har avslutats. Ett sådant förvärv ska deklarerars.

16.3 Vem är skyldig att arvsdeklarera

Arvsdeklaration, vem ska deklarerera

Arvsdeklaration ska upprättas av den skattskyldige, dvs. den som har gjort ett skattepliktigt förvärv. Varje skattskyldig ska avge en egen deklaration. Detta gäller även om t.ex. flera personer samtidigt förvärvar lika stora andelar ur en och samma förmögenhet. Arvsdeklaration ska även avges i det fall där efterlevande maka redan under sin livstid låtit den först avlidne makens efterarvingar träda in i sin rätt till secundosuccession (jfr Svea Hovrätts beslut den 8 februari 1983, mål nr. Ö 1942/82, beslutets nr. 5:SÖ 12), jfr 8.4.1.

Tidigare inträde i secundo-succession

Inte genom ombud

En arvsdeklaration kan inte avges genom ombud. Det hänger samman med det straffrättsliga ansvaret för att deklarationen är riktig, ansvaret för att skatten betalas m.m. Den skattskyldige ska därför alltid underteckna deklarationen personligen. Om den skattskyldige har avlidit, ska deklarationen undertecknas av dennes dödsbodelägare eller av en behörig företrädare för dödsboet (en boutredningsman eller en testamentsexekutor). När den skattskyldige är en juridisk person ska deklarationen undertecknas av en behörig firmatecknare.

Den skattskyldige avlidit

Juridisk person

Underårig eller omyndig	För en underårig (omyndig) skattskyldig ska deklaration vanligen upprättas och undertecknas av förmyndaren (jfr avsnitt 8.5.3). Att en god man har förordnats enligt 11 kap. 2 § FB för att företräda den omyndige under boutredningen innebär inte att förmyndarens skyldighet att deklarerera den underårige inskränks (jfr Bratt m.fl. 20:6). Om egendomen har tillfallit den underårige med föreskrift om att denne själv ska råda över egendomen torde den underårige dock själv vara skyldig att deklarerera förvärvet, åtminstone om denne har fyllt 16 år (jfr 9 kap. 1 och 3 §§ FB).
Ställd under förvaltare eller god man	När någon är ställd under förvaltare enligt 11 kap. 7 § FB eller god man har förordnats enligt 11 kap. 3 eller 4 § FB, har förvaltaren eller den gode mannen ansvaret för att arvsdeklaration upprättas avseende sådana förvärv som faller inom dennes uppdrag (jfr avsnitt 8.5.4–8.5.7).
Bosatt utomlands och erhållit lott efter någon som inte hade hemvist i Sverige	Om förvärvet avser en lott efter någon som vid sin död inte hade hemvist i Sverige och även den skattskyldige är bosatt utomlands, ska deklarationen upprättas och undertecknas av den som har hand om dödsboets egendom, dvs. vanligen den person som i Sverige har förordnats som boutredningsman.
Lagen om självdeklaration	I övrigt torde i allt väsentligt de principer som enligt 4 kap. 2 § lagen (1990:325) om självdeklaration kunna anses tillämpliga även på skyldigheten att lämna arvsdeklaration (Bratt m.fl. 20:5).
Vite	SKV kan vid vite fordra in en deklaration (67 § 1 st. AGL). För att vite ska kunna föreläggas krävs dock att SKV har utredning som visar att skattskyldighet föreligger i det enskilda fallet (NJA 1974 s. 333). SKV kan inte lagligen vid vite tvinga fram en deklaration för att pröva om skattskyldighet föreligger eller inte (jfr Bratt m.fl. 23:19).
16.4 Tidsfrister	
Arvsdeklaration, tidsfrist	En arvsdeklaration ska ges in inom fyra månader (46 § AGL). Tidpunkten, från vilken fyramånadersfristen ska räknas, beror på anledningen till att deklaration ska upprättas.
Från när räknas fristen	En arvsdeklaration avseende ett förvärv av en arvs- eller testamentslott eller av ett förmånstagarförvärv ska ges in inom fyra månader från skattskyldighetens inträde. I fråga om ett överskott i ett dödsbos konkurs räknas fristen dock från den dag då överskottet överlämnades till den skattskyldige.
Skattskyldighetens inträde för arv och förmånstagarbelopp	Skattskyldigheten för ett arv eller förmånstagarbelopp inträder således enligt huvudregeln vid arvlåtarens, testators eller försäkringstagarens död (5 § AGL). Detta gäller även vid ett förvärv efter någon som vid sin död inte hade hemvist i Sverige. Boutredningen kan emellertid i dessa fall dra ut på tiden.

Skattskyldig- hetens inträde vid uppskjuten och framskjuten beskattning	<p>Anstånd med att avlämna deklARATIONEN kan då på begäran ges enligt 17 § 4 st. AGL.</p> <p>Vid uppskjuten beskattning enligt 6 § 1 st. AGL inträder skattskyldigheten när belastningen på förvärvet upphör genom rättighetshavarens död eller genom att rättighetsinnehavaren i förtid avstår från sin rätt. Vid framskjuten beskattning enligt 7–9 §§ AGL inträder skattskyldigheten på förvärvsdagen. Någon möjlighet att ge anstånd med arvsdeklarationen finns inte i dessa fall. Något anstånd med deklARATIONEN utöver fyramånadersfristen kan inte heller ges i fråga om ett förmånstagarförvärv, inte ens om anstånd har medgetts med bouppteckningen efter den avlidne försäkringstagaren.</p>
Arvsdeklaration	<p>En arvsdeklaration med anledning av en omständighet som föranleder efterbeskattning ska ges in inom fyra månader efter den tidpunkt då omständigheten blev känd. Ifråga om arvsdeklaration på grund av att en tillämpning av 12 kap. 2 § eller 10 kap. 4 § ÄktB har medfört en snedfördelning av makarnas egendom till förmån för den avlidne makens arvingar eller testamentstagare (32 § h) AGL), räknas fristen från den dag då den aktuella delningen av boet efter den avlidne skedde.</p>
16.5 Bevakning av att arvsdeklaration ges in	
Bevakning, arvsdeklaration	<p>SKV får från folkbokföringen genom arvsskattesystemet kännedom om alla dödsfall inom landet. Detta gör det möjligt att bevaka att bouppteckning förrättas och ges in enligt en enhetlig bevakningsrutin (jfr avsnitt 3). När det gäller SKV:s möjligheter att bevaka att arvsdeklaration ges in är situationen inte lika enkel. Med avseende på förmånstagarförvärv ska det försäkringsbolag där försäkringen har tecknats, lämna kontrolluppgift om förmånstagarförvärv ur försäkringen (se avsnitt 10.3). Detta gäller dock endast svenska försäkringsbolag. SKV får således inte in någon kontrolluppgift avseende utländska försäkringar. Och i fråga om övriga förvärv som kan aktualisera en skyldighet att arvsdeklarerar är SKV:s möjligheter att bevaka att deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs än mer begränsade.</p>
Förteckning	<p>SKV ska föra förteckning över beslutade ärenden där beskattningen blir uppskjuten med stöd av 6, 7 eller 9 §§ AGL. SKV ska därefter kontrollera när skattskyldighet inträder samt bevaka att deklARATIONEN inkommer.</p>
Rutiner	<p>Om SKV har möjlighet att bevaka att en deklARATIONEN ges in i nära anslutning till tidpunkten för skattskyldighetens inträde, är det lättare att få kontakt med personer som har kännedom om saken och som kan få fram den utredning och de handlingar som SKV behöver för sin prövning; en enskild person är erfarenhets-</p>

mässigt mer benägen att agera medan ett ärende fortfarande är aktuellt för denne. Rutiner i SKV:s arbete som medför att frågor om deklarationsplikten tas upp i nära anslutning till skattskyldighetens inträde kan därför vara mycket arbetsbesparande. Rutinerna får anpassas till de olika anledningarna till att en arvsdeklaration ska ges in:

Avlidnes hemvist utomlands

a. Förvärv av en arvs- eller testamentslott efter någon som vid sin död hade hemvist utom riket

Skattskyldigheten efter en utländsk medborgare – och därmed skyldigheten att arvsdeklarera – är i vissa fall begränsad till den typ av egendom som anges i 4 § 2 st. AGL (fastigheter i Sverige m.m.). Efter utomnordiska medborgare ska en bouppteckning upprättas över egendomen i Sverige. Om inte någon arvsdeklaration ges in i samband med bouppteckningen, får SKV vidta åtgärder för att få in en deklaration.

Upp- och framskjuten beskattning

b. Uppskjuten beskattning och framskjutna förvärv

Många viktiga iakttagelser kan göras vid granskningen av en bouppteckning. En jämförelse med bouppteckningen efter en tidigare avliden make kan t.ex. visa att den nu avlidne maken under sin livstid har haft rätt till avkastningen av ett visst kapital. En kontroll av stegen avseende en tidigare avliden anförfant kan visa att beskattningen i något avseende har skjutits upp enligt 6, 7 eller 9 §§ AGL. I sådana och liknande fall bör SKV genast ta kontakt med ingivaren av den bouppteckning som behandlas för ögonblicket och med denne diskutera frågan om en eventuell skyldighet att arvsdeklarera. Se vidare under avsnitt 16.7.a.

Fideikommissrätt

Vid successiva förvärv enligt 8 § 2 st. AGL (fideikommissrätt) ska bouppteckningen efter den senaste innehavaren alltid innehålla en uppgift om till vem egendomen ska övergå (50 § AGL).

Överskott i dödsbos konkurs

c. Överskott i ett dödsbos konkurs

När en avliden var försatt i konkurs vid sin död eller när ett dödsbo har satts i konkurs, bör man alltid be den som handlägger konkursärendet vid tingsrätten att avisera SKV när konkursen avslutas.

Förmånstagarfallen

d. Förmånstagarfallen

Bevakning av att de skattskyldiga deklarerar sina förvärv görs mot de kontrolluppgifter som kommer in från försäkringsbolagen enligt 49 § AGL. Observera att när en kontrolluppgift kommer först sedan bouppteckningen efter försäkringstagaren har registrerats, aktualiseras också frågan om tilläggsbouppteckning.

16.6 Innehållet i en arvsdeklaration

Arvsdeklaration, formulär

SKV har tagit fram ett formulär för arvsdeklaration. (Det formulär som finns för gåvodeklaration ska inte användas för arvsdeklarationer).

Undertecknandet och försäkran

En arvsdeklaration ska avges på heder och samvete. Deklarationen ska vara undertecknad av den skattskyldige (jfr avsnitt 16.3) och innehålla en försäkran enligt 19 § 4 mom. AGL.

Ska innehålla följande

I övrigt ska enligt 47 § AGL en deklaration innehålla följande uppgifter:

1. Arvlåtarens eller testators fullständiga namn, personnummer, hemvist och dödsdag.

När deklarationen avser egendom som den föregående innehavaren har haft med sådan rätt som avses i 8 § AGL, ska även den föregående innehavarens fullständiga namn och hemvist uppges.

2. Den skattskyldiges fullständiga namn, hemvist och släktskap med den avlidne. Det är lämpligt om även personnummer finns angivet.

Om arvsskatten ska beräknas efter släktskapet med den närmast föregående innehavaren av viss egendom, ska även detta släktskap redovisas.

3. Tidpunkten när skattskyldigheten inträdde, om denna har inträffat senare än vid arvlåtarens eller testator död.

I de fall då beskattningen har skjutits upp enligt 6 § AGL ska anges den tidpunkt när belastningen upphörde och anledningen till detta. När det är fråga om ett framskjutet förvärv enligt 7–9 §§ AGL ska anges den tidpunkt då den händelsen inträffade som har medfört att den skattskyldige har gjort sitt förvärv.

4. Hur en arvs- eller testamentslott har bestämts i de fall deklarationen avser en sådan lott.

I flertalet fall räcker det att den skattskyldige till deklarationen fogar en kopia av testamentet och/eller bouppteckningen efter den avlidne eller hänvisar till handlingarna om de finns tillgängliga på SKV.

Till en arvsdeklaration som ges in med anledning av en sådan delning som avses i 15 § 1 a mom. AGL ska delningshandlingen i original jämte kopia fogas (47 § sista punkten AGL).

Om arvsdeklarationen avser ett förvärv efter en utlämning och en bouppteckning väl har förrättats men ännu inte har registrerats, ska bouppteckningen eller en kopia av den fogas till deklarationen.

5. En specifikation av den egendom som förvärvet omfattar och värdet av egendomen när skattskyldigheten inträdde.

Egendomen ska förtecknas på ett sätt som motsvarar vad som gäller för en bouppteckning. De värden som uppges ska vid behov även styrkas på sätt som gäller vid bouppteckning. Om det förvärv deklarerat avser utgör en kvotdel av en egendoms massa torde alla tillgångar som ingår i förmögenheten få redovisas (jfr värdering av en andel i ett oskiftat bo, avsnitt 9.4.17).

6. Sådana tidigare förvärv som ska beaktas enligt 19 § AGL vid beskattningen. (Ang. sammanläggning – jfr avsnitt 13.4.)

När en deklaration avser ett förmånstagarförvärv ska i deklarationen redovisas uppgifterna i punkterna 1–3 och 5 i tillämpliga delar.

16.7 Handläggningsfrågor

a. Själva inforandet av en arvsdeklaration

Måste ges in

För att ett förvärv som medför skyldighet att arvsdeklarera ska kunna beskattas krävs att en arvsdeklaration verkligen ges in till SKV. Någon möjlighet att beskatta förvärvet genom s.k. skönstaxering finns inte enligt AGL.

Vite

SKV kan vid vite fordra in en deklaration (67 § 1 st. AGL). För att vite ska kunna föreläggas krävs dock att SKV har utredning som visar att skattskyldighet föreligger i det enskilda fallet (jfr avsnitt 16.3 med hänvisningar).

Förmånstagar- förvärv

I fråga om ett förmånstagarförvärv torde en kontrolluppgift enligt 49 § AGL och bouppteckningen efter den avlidne försäkringstagaren ge tillräckligt underlag för ett beslut om vitesföreläggande. Om SKV har anmanat den skattskyldige att ge in en arvsdeklaration (se nedan) och denne inte fullgör sin skyldighet inom utsatt tid, kan vitesföreläggande därför vanligen meddelas utan någon ytterligare utredning.

Om SKV anmanat

Erinra

När SKV i något annat fall finner att en deklara tionsplikt kan antas föreligga och fyramånadersfristen har löpt ut, bör SKV genast erinra den eventuellt skattskyldige om att det kan föreligga en skyldighet för denne att deklarerat sitt förvärv. En bevakningsrutin kan användas liknande den som tillämpas för att bevaka att bouppteckning ges in (jfr avsnitt 3.2).

Beskattningen skjutits upp

Om SKV vid sin bevakning av förvärv där beskattningen har skjutits upp med stöd av 6, 7 eller 9 §§ AGL finner att en skyldighet att deklarerat ett förvärv kan antas föreligga ska SKV påminna, anmana och slutligen ta upp frågan om vitesföreläggande av den deklara tions skyldige som ett särskilt ärende.

Förvaltningslagen	Ärendet handläggs enligt FL.
Föreläggandet ska delges	Ett beslut om vitesföreläggande att ge in en arvsdeklaration ska alltid delges den som avses med föreläggandet. Om inte någon deklaration kommer in till SKV inom den frist som har satts ut i föreläggandet, ska SKV vidareända föreläggandet för utdömande till länsrätten, se avsnitt 3.3.
Överklaga	Sjelva beslutet om vitesföreläggande kan överklagas särskilt.
Handläggningen av deklaraationen	b. Handläggningen av en ingiven deklaration
Som en bouppteckning	I fråga om handläggningen av en ingiven deklaration gäller i tillämpliga delar vad som har sagts om handläggningen av en bouppteckning i avsnitt 4.
Ett exemplar	En arvsdeklaration ska dock ges in i ett exemplar. Någon kopia eller någon avskrift behöver inte fogas till deklaraationen.
Inte registreras	En arvsdeklaration ska, till skillnad från en bouppteckning, inte registreras. Beslutet om fastställande av arvsskatt ska däremot tas med i beslutsförteckningen.
Inget beslut tecknas på dekl.	Något bevis om SKV:s skattebeslut ska inte tecknas på deklaraationen (jfr 51 § 2 st. AGL).
Underrättelse	En underrättelse om SKV:s beslut ska lämnas till den skattskyldige på ett sätt som motsvarar vad som gäller för bouppteckning. Om en deklaration inte medför någon beskattning, ska ett särskilt meddelande lämnas om detta (8 § 3 st. AGF).
Ingen beskattning	

17 Kontrollista

Översiktlig granskning:

1. Är det rätt forum?
2. Finns det likalydande bouppteckningsexemplar?
3. Finns äktenskapsförord?
4. Finns testamente?
5. Finns arvsavstående?
6. Åberopas tidigare bouppteckning?
7. Finns försäkringar?
8. Finns bouppgivarens försäkran?
9. Finns förrättningsmännens intyg?

Detaljgranskning:

1. Finns förrättningsdag?
2. Finns de obligatoriska uppgifterna om den avlidne?
3. Finns samtliga uppgifter beträffande dödsbodelägarna?
4. Finns efterlevande maka/partner med uppgifter?
5. Finns efterlevande sambo med uppgifter?
6. Finns arvingar enligt lag?
7. Finns arvingar enligt testamente?
8. Finns efterarvingar enligt lag eller testamente?
9. Finns tidigare avliden makes arvingar?
10. Är alla närvarande eller kallade?
11. Vilken egendomsordning gäller och är allt antecknat?
12. Eventuell kontrollräkning.

18 Sakregister

adoptivbarn.....	66
akademi	204
aktier i bostadsaktiebolag	110, 112
aktier i förvaltande bolag, som inte är rörelse	111
aktier i rörelse.....	110
aktier och värdepapper	108
kursfall	109
aktier som inte är inregistrerade vid börs	109
allmän granskning	32
allmänna arvsfonden	
avstår.....	228
Allmänna arvsfonden	69
den sist avlidne	73
representation.....	95
allmänna medel	
särskild bpt-förrättare.....	28
andel i bostads- eller bostadsrättsförening	112
andel i ekonomisk förening och handelsbolag	113
andel i oskiftat dödsbo.....	121
ankomststämpling.....	31
anstånd	
ansökan	20
betalning av skatt	233
bouppteckning.....	20
fastställa arvsskatt.....	230
fastställande av skatt.....	202
omprövning och överklagande.....	233
stöd av 17 kap. 6 a § SBL	234
upprätta reellt bodelande avtal	164
övriga fall 17 kap. 7 § SBL.....	234
anståndsbeslut	20
anställda i hushållet	134
anteckning av skulder och tillgångar.....	46
arbetsgivaravgifter.....	126
arvingar och testamentstagare	61
arvinges lott vid schematisk delning	166
lottfördelning	167
arvsavstående	
ankomststämpel	31

efter kallelse.....	88
från arv vid den först avlidne makens död.....	182
från arvs- eller testamentslott.....	188
från förmånstagarförvärv.....	196
genom förmyndare.....	190
i enmansdödsbo.....	188
arvsberättigad släkting saknas.....	65
arvsdeklaration.....	245
bevakning.....	249
formulär.....	251
tidsfrist.....	248
vem ska deklarerat.....	247
arvsdeklaration, dödsboanmälan.....	155
arvskifte (16§ AGL).....	185
arvsklasser.....	64
arvsordningen.....	63
arvsrätt	
far- och morföräldrar.....	69
fastrar och mosttrar.....	69
förälder.....	68
hel- och halvsyskon.....	68
avbetalningsgods.....	101
avgift till bostadsrättsförening.....	134
avgift, kopior.....	37
avgift, registrering.....	37
avkomsträtt från testamente.....	78
avlats före arvlåtarens död.....	65
avliden arvinge, lottfördelning.....	167
avliden före förrättning.....	91
avlidnes personuppgifter.....	41
avrundning av lott.....	215
avrundning vid sammanläggning.....	222
avräkning av efterlevande sambos bodelningsandel.....	166
avräkning av en efterlevande makes bodelningsandel.....	160
avstående, hur inges.....	193
avtal i enmansdödsbo.....	53
avtal mellan sambor om fördelning.....	100
avtal om utförande av arbete.....	131
avveckling av fideikommiss, arvsskatt.....	229

B

banktillgodohavanden.....	114
barn födda utom äktenskapet före 1970.....	65
barn under 16 år, bevakning.....	154
basbeloppsregeln.....	63, 64

basbeloppsregeln i GB, bodelningsregel	176
basbeloppsregeln, laglott	194
basbeloppsregeln, lottfördelning	160, 167
begravningshjälp	139, 147
begravningskostnader	137
begäran om 12:2 ÄktB	49, 164
behållning i boet	157
behörig myndighet	22
beräkning av arvsskattepliktiga lotter	157
beslut om avvísning eller avslag	37
beslutsförfarandet och skadestånd	35
beslutsförteckning, allmänt	29
betalning av arvsskatt	233
bevakning av testamente enligt äldre regler	62, 76
bilar	121
blivande ägare	94
bodelning	45, 47
bodelning mellan sambor	55
bodelningsavtal	47
borgensförbindelser	133
bostadsbyggnad i en rörelse	124
bostadsbyggnad på jordbruksfastighet	124
bostadsrätt sålts före dödsfallet, tillträde efter	113
bouppgivare	84
edgång	84, 99
bouppteckning	
allmän handling	37
anmaning och viteshot	26
avgörande, allmänt	30
bevakning	25
bevakning och anmaning	26
bristfällig	35
felaktighet i	21
förrättning	83
förrättningsfristen	20
ingivande av	20
innehåll	95
sedan dödsboanmälan har gjorts	156
skyldighet	15
vite	27
återkallelse	34
återsända	35
bouppteckningsintyg	146
bouppteckningskostnader	138
boutrednings- och arvskifteskostnader	138
boutredningsman	
antecknas	31

noteras.....	26
brist i boet och underårig.....	93
brist i boet, lotter.....	157
brittisk medborgare.....	32
bröstarvingars arvsrätt.....	65
bröstarvinge fått ut sin laglott, fördelningen.....	184
bröstarvinges begränsade arvsrätt.....	66
byggnad på annans mark.....	106
båtar.....	121

C

civilstånd.....	42
credit of tax-metoden.....	235

D

dagbokföring och aktbildning.....	29
delning vid testamentariskt efterarv.....	183
delningsförrättning (15 § 2 mom. 3 st. AGL).....	187
delningsregler för skifte och bodelning.....	158
direktägd form av näringsverksamhet.....	127
diskontering.....	130
djur, värde.....	125
dold samäganderätt.....	104
domicil-principen.....	18
domstol sänkt arvsskatt.....	226
dubbelbeskattning.....	233, 235
hemvistfrågan.....	236
skuld och avdrag i olika länder.....	236
dödförklarad.....	16
dödsboanmälan.....	15, 151, 153
utländska medborgare.....	153
dödsbodelägaras edgång.....	99
dödsboet betalar skatt för legat.....	172, 216
dödsbos konkurs.....	228

E

edgång.....	34
efterarv.....	62, 63, 70
dolda övervärden.....	70
fri föfoganderätt.....	71
minskning av andel.....	71
utesluten rätt till.....	71
efterarvsrätt.....	69

efterbeskattning 32 § AGL	237
eftergift av skatt efter ansökan	242
eftergift av skatt vid registrering av bouppteckning	227
eftergift enligt 56 § AGL	242
eftergift i procent av betald skatt	243
eftergift, omedelbar	36
efterlevande givit förskott	173
efterlevande make	
inskränkt arvsrätt	64
efterlevande makes arvsrätt	63
efterlevande makes egendom	99
efterlevande makes försäkringar	147
efterlevande sambo	54
efterlevande sambos egendom	100
egendoms nedgång i värde	103
egendomsordning, äktenskapsbalken	45
enmansdödsbo	163
enskild egendom	45, 46
exemptionsmetoden	235

F

faktisk delning enligt delningshandling	183
fast egendom	104
fast egendom enligt IL	105
fastighet gått ned i värde efter taxering	106
fastighet i utlandet	107
fastighets registerbeteckning	104
fastighetsförsäljning ej klar före dödsfallet	106
fastighetsägares skulder	131
fideikommissbouppteckning	230
fideikommissrätt	78, 98, 101, 250
flyttstädning	134
folkbokföringslagen	16
folkbokföringsorten	16
fordringsbevis	111
forum	41
fosterbarn	66
framskjuten beskattning enligt 7–9 §§ AGL	209
fri förfoganderätt, lottvärde	172
frivillig betalning av skatt	208
fullföljdshänvisning	37
föravtal	55, 56
fördelning enligt 11:2 ÄktB av skulder	130
förlagsbevis	111
förminskning eller förkovran	73
förmånstagarförordnande	143

lottfördelning	159
förmånstagarförsäkring	
pantsatt	136
förmånstagarförvärv	195
från försäkring, beskattning	210
till en utländsk försäkring	197
värde vid beskattning	196
förmögenhets värdering i rörelse	123
förordnande av särskild boutredningsman	35
förrättningsdag	89
förrättningsmän	83
förskott av enskild egendom	173
förskott från giftorättsgods	173
förskott på arv	49
förskott på arv och fördelning	173
första dödsfallet inträffat före den 1 januari 1988	182
försäkran 19§ AGL	85
försäkring	
brist i boet	144
försäkringar	122, 139
inom EES-området	149
kapitaliserade värde	149
redovisning	146
värdering	123
återbäring	135
försäkringsersättning, laglottsanspråk	194
försäkringstagare	140
förvaltare, 11:7 FB	93
förvaltningslagen	15
föräldern ärver allt	68
förändringar i dödsbodelägarkretsen	87

G

giftorätt	45
god man	31
god man enligt 11 kap. 4 § FB	93
god man och 12:2 ÄktB	94
god man vid avstående	93
goodwill	119
gottgörelse för tjänster	134
grav, framtida underhåll	137
grundavdrag, skattefritt	214
grundavdragsbelopp klass I	214
grundavdragsbelopp klass II	215
grundavdragsbelopp klass III	215

grundregistrering av bpt, definition.....	15
guld.....	120
gåvorevers som skuld.....	132
gåvoskatt.....	203
gåvoskuld.....	132
gåvoutfästelse, sammanläggning.....	132

H

halvsyskons lott.....	69
handelsbolag	
andel av skulder och tillgångar vid arvsbeskattning....	128
bolagsmäns ansvar, m.m.....	128
handläggare behörighet.....	30
handläggningsgången.....	29
hemvist.....	17
hyra för annan lokal än bostad.....	133
hyreskostnad för bostad.....	133

I

IDL.....	16, 17, 20, 41, 97
immateriella rättigheter.....	119
inbördes testamente och laga kraft.....	79
inbördes testamente, laglott.....	169
inkomsskatteskulder.....	135
inskränkt skattskyldighet.....	18, 129
internationell privaträtt.....	42
istadarätt.....	65

J

jämkning	
förmånstagarförordnande.....	145
testamentsförordnanden.....	67
jämkning av testamente pga laglotsanspråk.....	193
jämkning vid testamente	
bröstarvinges laglott.....	67

K

kallelse.....	86
kallelsebevis.....	89
kammarkollegiet.....	95
kapitaliserade värdet.....	117
kapitalisering, förmånstagarförvärv.....	197

kapitalvaror	120
klandertalan	76
kollektiva försäkringar	140
kommanditbolag.....	128
komplettering	33
komplettering, föreläggande.....	34
konkurs.....	16
konkurs inom ett år från skattebeslut	229
Konkursbouppteckning	229
konstverk	120
kontanter.....	118
kontrollista.....	255
kontrolluppgift, försäkring	146, 195
kopieringskostnad.....	29
kungörelse enligt 16 kap. ÄB.....	32

L

laga kraft.....	76
laglott.....	66
lagvalsavtal.....	44
lantbruksenhet	32
latent skatteskulder	115
legal arvinge.....	61
legal efterarvinge.....	63
legalt efterarv, lottfördelning.....	159
legatarie	61, 77
legataries lott	171
lilla basbeloppsregeln.....	57, 159
lilla basbeloppsregeln, lottfördelning	166
liv-, sjuk- och olycksfallsförsäkringar	139
livförsäkring	141
livförsäkring med förmånstagare.....	146
livränteförsäkring	142
lottläggningen enligt faktisk delning.....	185
länsrätten	226
löneskulder	126
lös egendom	107

M

marknadsmässig omsättning.....	111
maskiner och andra inventarier	125
misstanke om brott	99
myntsamling	118
negativt nettogiftorätts gods	51

negativt substansvärde..... 113, 129

N

nollkupongobligationer 111
 nominella beloppet 118
 nytt avstående 189
 nyttjanderätt eller annan förmån, lottvärde 172
 nyttjanderätt från testamente 78
 näringsverksamhet..... 123
 näringsverksamhet överlåtits efter dödsfallet..... 128
 närvarande vid förrättning..... 90
 nödtestamente 75

O

obligationer 111
 oinskränkt skattskyldighet..... 18
 okänd eller bortovarande delägare 94
 olika aktieslag..... 109, 110
 omgifte och bodelning..... 180
 omprövning av arvsskattebeslut 224
 omprövning utan samband med överklagande 227
 omprövning vid överklagande..... 226
 omyndig dödsbodelägare..... 90
 osäker fordran..... 116
 ovisshet om arvinge finns, lottfördelning..... 167

P

partiellt arvsavstående, reellt bodelande avtal..... 163
 partiellt avstående, först avlidne..... 182
 patenträtt..... 119
 pensions- och kapitalförsäkringar 140
 pensionsförpliktelser 133
 personskulder 131
 platina..... 120
 premieobligationer 111
 preskriberad fordran 116
 preskribering av bpt-skyldighet..... 28
 progressiv arvsskatt 220
 proportionering, makes arv och bodelningsandel..... 72

R

reduceringsregeln 128
 reellt bodelande avtal 53, 163

reellt bodelande avtal, lottfördelning.....	158
registrerat partnerskap	43, 58
registrering	
ansökan	29
av bpt, definition	15
då skatt ska utgå.....	38
utan skatt.....	37
renvoi.....	42
resekostnad till begravning.....	137
resor till avlidens sjukläger.....	135
restvärdeavskrivning	125
riktat avstående.....	188
riskförsäkring	141
riva upp skattebeslut.....	194
räkenskapsenlig avskrivning	125
räntebärande obligationer och förlagsbevis.....	112
räntereduktion.....	114
rätt till livränta, skattefri avräkning.....	198
rättelse och omprövning av skattebeslut	223
rättshjälp	28
rörelsefrämmande poster	127

S

sambo	43
avtala bort bodelning eller viss egendom.....	56
begäran om bodelning.....	166
bodelning	98, 100
jämkning	56
sambo begärt bodelning, lottfördelning.....	159
sambolag	54, 56
sambors barn	66
sammanlevnad i oskiftat bo, avtal	121
sammanläggning med gåva	220
sammanläggning vid efterarvssituation.....	221
sammanläggning vid senare skattskyldighet	220
sammanläggning, gåva	174
schematisk avräkning av bodelningsandel, lottfördelning	158
schematisk bodelning, arvsskatt	47
schematisk delning vid legalt efterarv	176
secundosuccession.....	62
sedelsamling	119
semesterersättning	126
silver.....	120
skadestånd	37
skanning	30

skattebefriade förvärvarna	203
skattebeslut	36
skattefordringar	115
skattefria avdrag från förmånstagarförvärv	197
skatteklasser och skatteskalor	211
skattelott	216
legatarien erhåller arv	216
skattepliktig lott	213
skatteskala klass I	212
skatteskala klass II	212
skatteskala klass III	213
skatteskulder	126, 135
skatteuträkning	210
skattskyldiga förvärvarna	203
skattskyldighet vid jämkning enligt 104 § 2 st. FAL	198
skattskyldighetens omfattning	201
skattskyldighets inträde	206
skogskonto	114
skogsskadekonto	114
skulder	129
släktingars arvsrätt	64
smycken	120
socialförsäkringar	149
Socialnämnd	
ansvar för boet	19
socialnämnden	15, 151
delegationsbeslut	155
spärregeln	18, 201
staten	204
statlig riskgaranti	141
statliga garantilån	136
stegar, skattlagda	36
stiftelse	204
stiftelse eller sammanslutning, skattefrihet	204
Stockholmsbörsen	108
studieskulder	136
styvbarn	66
substansvärdets beräkning	127
svensk rätt och utländsk arvsrätt	42
särkullbarn	63
arvsrätt och basbeloppsregeln	168
avstående	63
avstående till styvförälder	167
förskott på arv	173
partiellt avstående	168
rätt till efterarv	178
stegnotering	167

tvunget avstående.....	64, 67
särskild bouppteckningsförrättare	28
särskilt bokslut	124

T

taxeringsvärde saknas.....	105
testamentariskt efterarv, lottfördelning	160
testamente.....	74
basbeloppsregeln.....	74
före 1 juli 1989, kallelse	86
inbördes	75
jämkning	79
upprättande	75
återkallande.....	75
testamentslott belastas, lottvärde.....	172
testamentstagare	61, 77
universell	61
testamentstagare avlidit före testator, lottfördelning	171
testamentstagares lott vid schematisk delning.....	169
testamentstagares lott, värde.....	171
testamentstolkning.....	169
hjälpregler	80
utanför ordalydelsen	80
testators vilja	80
tidigare avliden makes arvingar	69
tidigare gåva	222
tillgångar	101
tillgångar och skulder	97
tilläggsbouppteckning	
efterbeskattning.....	22
kvarskatteskuld bortfallit,	22
ny tillgång eller skuld	21
skuldtäckning.....	22
tilläggsbouppteckning	21
avstående	188
tilläggsdeklaration	241
tjänsteanteckning.....	33, 34
tomträtt	106, 107
trossamfund.....	204
tvistig fordran	116
tvistig skuld	130

U

underhållsbidrag	132
underlåta anteckna egendom	46
underårig och bpt-förrättning	91
underårig och extra avdrag	214
underårig och förmyndare, delägare i samma dödsbo	92
universell testamentstagare	77
universell testamentstagares lott	171
uppfinningar	119
upphovsmannakonto	114
upphovsrätt	119
uppskjuten beskattning enligt 6 § AGL	207
utebliven försäkrans	35
utländsk arvsrätt	41
utländsk bank	114
utländsk börs	108
utländsk lag okänd	42
utländska försäkringar	148
utländska kontanter	119
utländska ränteintäkter	114

V

vapen	32
varulager, värde	125
villkorade avståenden	189
vite	27
bosatt i utlandet	27
bouppteckning	27
delgivning	27
utdömande	27
vitesbelopp	27
vård av den avlidne	134
vägrad registrering	37
värdepapper	
exkl. aktier	109

Y

yttrande till länsrätt	39
------------------------------	----

Å

återvinning	
arvsskattebeslut	36
återvinning, 59 § AGL	237

Ä

äkta mattor.....	120
äktenskap med utländsk anknytning.....	43
äktenskapsförord	53
äktenskapsskillnad	
mål	42
änka eller änking	43

Ö

öretal.....	157
överförmyndare,	31
överklagande	38
arvsskatt och registrering.....	38
överklagandetider	39
överklagar för sent.....	227
överskjutande skatt.....	115
överskott i dödsbos konkurs.....	250
översättning	29
övervägande	33

19 Rättsfallsregister

NJA

NJA 1927 s. 266	133
NJA 1931 s. 24	136
NJA 1933 s. 145	181
NJA 1936 s. 47	81
NJA 1938 s. 6	133
NJA 1940 s. 54	158
NJA 1940 s. 553	102, 206
NJA 1943 s. 132	133
NJA 1943 s. 95	136
NJA 1944 s. 663	136
NJA 1946 s. 360	209
NJA 1949 s. 693	137
NJA 1952 s. 72	136
NJA 1953 s. 233	173
NJA 1956 s. 318	136
NJA 1956 s. 422	123
NJA 1956 s. 648	197
NJA 1957 s. 298	194
NJA 1957 s. 312	123
NJA 1957 s. 36	123, 147
NJA 1959 s. 304	107
NJA 1959 s. 447	136
NJA 1959 s. 515	134
NJA 1960 s. 111	239
NJA 1961 s. 301	109
NJA 1962 C 1092	79
NJA 1962 C 264	79
NJA 1962 s. 134	138
NJA 1963 s. 243	209
NJA 1963 s. 382	77
NJA 1963 s. 151	194, 239
NJA 1966 s. 296	209
NJA 1966 s. 355	143
NJA 1966 s. 424	188, 189
NJA 1966 s. 549	196
NJA 1967 s. 289	117
NJA 1967 s. 44	189, 193

272 Lagregister Avsnitt 19

NJA 1968 s. 297	184
NJA 1968 s. 592	131
NJA 1969 s. 235 I och II	81, 184
NJA 1970 s. 39	189, 193
NJA 1970 s. 529	123
NJA 1970 s. 534	123
NJA 1971 s. 193	131
NJA 1971 s. 463	117
NJA 1971 s. 512	209
NJA 1971 s. 587	190, 216
NJA 1973 s. 19	77
NJA 1973 s. 93	129
NJA 1973 s. 203	121
NJA 1973 s. 614	209
NJA 1974 s. 166	209
NJA 1974 s. 240	117
NJA 1974 s. 333	248
NJA 1974 s. 4	189
NJA 1975 s. 21	207
NJA 1975 s. 33	123
NJA 1975 s. 73	189
NJA 1975 s. 255	216
NJA 1975 s. 269	216
NJA 1975 s. 272	216
NJA 1975 s. 759	222
NJA 1976 s. 24	143, 145
NJA 1976 s. 552	216
NJA 1976 s. 629	195
NJA 1977 C 359	19
NJA 1977 s. 23	189
NJA 1978 s. 189	75
NJA 1978 s. 203	207, 228
NJA 1978 s. 329	144
NJA 1978 s. 581	199
NJA 1979 s. 677	216
NJA 1979 s. 706	38
NJA 1980 s. 25	78
NJA 1980 s. 121	215
NJA 1980 s. 451	77
NJA 1980 s. 541	119
NJA 1981 s. 300	21
NJA 1981 s. 1197	192
NJA 1983 s. 237	129
NJA 1983 s. 269	246
NJA 1983 s. 515	212
NJA 1983 s. 628	79

NJA 1983 s. 791	190
NJA 1984 s. 5	131
NJA 1984 s. 32	205
NJA 1986 s. 83	104
NJA 1986 s. 89	194
NJA 1984 s. 472	193
NJA 1984 s. 612	193
NJA 1984 s. 654	196
NJA 1986 s. 24	127
NJA 1986 s. 464	205
NJA 1986 s. 565	207
NJA 1989 s. 577	132
NJA 1991 s. 143	22, 130, 240
NJA 1991 s. 465	113
NJA 1991 s. 763	182
NJA 1992 s. 607	100
NJA 1992 s. 758	38, 80, 192
NJA 1993 s. 145	73, 181
NJA 1993 s. 341	75
NJA 1993 s. 406	110
NJA 1994 s. 93	21
NJA 1994 s. 119	135
NJA 1994 s. 145	75
NJA 1994 s. 610	124
NJA 1995 s. 183	106, 113, 115
NJA 1995 s. 303	77, 79
NJA 1995 s. 388	66, 212
NJA 1996 s. 475	114
NJA 1996 s. 490	212
NJA 1996 s. 652	145
NJA 1999 s. 117	80, 144
NJA 1999 s. 159	144
NJA 2000 s. 97	133
NJA 2000 s. 217	188
NJA 2001 s. 401	139, 148
NJA 2001 s. 471	238
NJA 2001 s. 554	47, 53, 73, 160, 163, 175, 182, 187
NJA 2001 s. 818	47, 53, 73, 160, 163, 175, 182, 187
NJA 2001 s. 865	169
NJA 2003 s. 71	128

Hovrättsfall

RH 1995:11	137
RH 1995:77	83
RH 2000:54	215
RH 63:81	127

Övriga rättsfall

Regeringsrätten 25 juli 2003 mål 938-2003	38
Regeringsrätten 3 mars 2004 mål nr 1975-03	139, 148
Göta hovrätt beslut 2000-01-19, ÖÄ1056-99	134
Göta hovrätts avgörande i T 254-01 25 februari 2002	75
Hovrättens för Västra Sverige 8 mars 2001 ÖÄ 3590-00.	188
Svea hovrätt Ö1584/75 1976-07-27, 6:SÖ 48	176
Svea Hovrätt 8 februari 1983, Ö 1942/82	247
Svea hovrätt 1998-07-07, ÖÄ 789-98	89
Svea hovrätt 22 september 2000, ÖÄ 8455-99	81
Svea hovrätt ÖÄ 6882-00 2000-11-13	176
Svea hovrätt 2001-06-25, ÖÄ 7604-00	107
Kammarrätten i Göteborg 2003-02-13, 725-2002	148
Kammarrätten Göteborg 4 september 2003, 507-02	83
Kammarrätten Göteborg 2004-01-14, 4407-03	113
Kammarrättens i Jönköping 2002-11-18, 3024-2002	39
Kammarrätten Jönköping 2003-03-26 2923-2002 ...	111, 115
Kammarrätten i Jönköping 28 oktober 2003 3214-02	188
Kammarrättens i Sundsvall 2003-11-10, 309-03	89
Länsrätten i Skåne 18 december 2002 2485-02)	134
Länsrätten i Umeå 2003-08-13, 98-03 E	83
JK beslut 10 februari 2004, dnr 362-03-40	37