

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 avliden arvlåtare eller testator (efterarv), 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

att ändamålet inte är att tillgodose medlemmar av en viss eller vissa släkter,

4. svensk akademi och stiftelse eller sammanslutning med huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning och forskning.

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 självständigt 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 alltså 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 ökats 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 border="0"> <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 border="0"> <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 border="0"> <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	<p>Skatteklass II</p> <p>Samtliga skattskyldiga i skatteklass II har rätt till följande grundavdrag när skattskyldigheten har inträtt</p> <ul style="list-style-type: none">- 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	<p>Skatteklass III</p> <p>Samtliga skattskyldiga i skatteklass III har rätt till följande grundavdrag när skattskyldigheten har inträtt</p> <ul style="list-style-type: none">- 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	<p>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.</p>
Exempel	
Både särskilt och generellt avdrag, ordningsföljden	<p>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.</p>
Avrundning av lott	<p>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.</p>

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 utmättningsfri kapitalförsäkring
med återbäring 235 244 kr
 - d. En utmättningsbar 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 utmättningsfria 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 skatteskalan 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 skatteskalan 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 lagstöd 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 underårige 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.
Skyndsamt 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 avslutats 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 deklarerats 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 efterträdarkaren, 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).