

## 15 Efterbeskattning, återvinning och eftergift

### 15.1 Efterbeskattning och återvinning (32 och 59 §§ AGL)

#### 15.1.1 Allmänt

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 korrigerings av beslutet kan då komma till stånd. Är det till skattskyldigs nackdel sker det genom att beskattningsmyndigheten tar ut tilläggsskatt, efterbeskattning (32 § AGL). Är det till den skattskyldiges fördel sker korrigerings genom återbetalning av för mycket erlagd skatt, återvinning (59 § AGL).

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 vara **skriftligt**. Behörig att söka är den skattskyldige och dödsboet, förutsatt att detta har förskottat arvsskatten (59 § sista st. AGL).

Efterbeskattning och återvinning handläggs vid den skattemyndighet som har fattat det ursprungliga skattebeslutet. Beträffande ärenden där tingsrätten fattat det grundläggande beslutet handläggs ärendet av den skattemyndighet som skulle ha handlagt bouppteckningen om den kommit in idag. Korrigeringsen kan ske antingen det tidigare skattebeslutet har vunnit laga kraft eller inte.

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.

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 skattemyndigheten beslutar om lägre skatt krediterar arvsskattesystemet dödsboets skattekonto utan särskild ansökan. Beträffande ränteberäkningar och utbetalningar sker detta i enlighet med skattebetalningslagens bestämmelser.

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. 154).

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 dess fall är att omständigheterna i fråga förelåg redan vid tiden för skattebeslutet, men att de inte har kunnat beaktas på grund av ett de då inte var kända för skattemyndigheten 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).

### 15.1.2 Förutsättningarna

De omständigheter som kan medföra efterbeskattning eller återvinning är följande:

- 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 tidigare 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). Tilläggs-skatt bestäms på grund av deklarationen.

Om testamentet innebär att skatten för en skattskyldig ska sänkas, kan denne ansöka om återvinning.

- 2) Att testamente eller ett förmånstagarförordnande till en svensk eller en utländsk försäkring som har beaktats i skatteärende 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, återopas 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 p.g.a. laglottsyrkande fick återopas 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.

155). 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.

- 3) När beskattningen har skett på grundval av en verklig bodelning (avser även sambo), att 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 korrigerande enligt denna punkt, däremot kan en korrigerande i vissa fall göras med åberopande av punkt d) - 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.

Observera att en skattläggning på grundval av en schematisk fördelning inte kan korrigeras genom efterbeskattning eller återvinning enligt denna punkt.

- 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).

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 punkten a) 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.

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.

Skattemyndigheten 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 ges in. Skattemyndigheten tecknar bevis om det fastställda skattebeloppet på

tilläggsbouppteckningen (51 § 1 och 2 st. AGL). För återvinning krävs särskild ansökan även när tilläggsbouppteckning ges in.

- 5) När det blir känt att det föreligger någon omständighet som medför skyldighet att ge in tilläggsdeklaration (32 § e).

Detta fall motsvarar tilläggsbouppteckning på deklaraionsområdet, 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.

- 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.

- 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 skattemyndigheten 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.

- 8) I de fall då en efterlevande make genom att påkalla tillämpning av 12 kap. 2 § ÄktB fått mindre än hälften av makarnas behållna giftorättsgods 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 särkullbarn till den först avlidne maken har avstått arv till förmån för en efterlevande make enligt 3 kap. 9 § 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 skattemyndigheten 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 skattemyndigheten. 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 22:18 (återvinning) samt Englund-Silfverberg s. 163.

## 15.2 Eftergift av skatt efter ansökan

### 15.2.1 Eftergift enligt 56 § AGL

Att skattemyndigheten 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.

Om en arvinge eller testamentstagare avlider inom tio år från det att skattskyldighet inträdde för ett arv, kan även en fastställd skatt på hans eller hennes lott helt eller delvis efterges. För eftergift av en redan fastställd skatt fordras en skriftlig ansökan.

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 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.

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.

$$\frac{40}{100} \times 20\,000 = 8\,000 \text{ kr.}$$

Beträffande ränta på beloppet, se SBL.

För att eftergift av en fastställd arvsskatt fordras en skriftlig ansökan hos den skattemyndighet som har meddelat skattebeslutet (56 § 2 st. AGL). Det eftergivna skattebeloppet återbetalas för närvarande utan särskild ansökan till det skattekonto som den först avlidne hade.

**15.2.2 Eftergift i andra fall**

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 efterge eller sätta ned arvsskatten (se Englund-Silfverberg s. 171 ff.).