

12 Beräkning av arvsskattepliktiga lotter

12.1 Behållningen i boet

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

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

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

Om den döde var gift, ingår även den efterlevande makens giftorättsgods i boets behållning. Den efterlevande makens enskilda egendom ingår däremot i behållningen endast om egendomen enligt 10 kap. 4 § ÄktB ska dras in i bodelningen (jfr avsnitt 6.3.2). När den efterlevande makens giftorättsgods ingår i behållningen, kan någon fördelning i lotter inte ske förrän makens bodelningsandel har räknats av. Det belopp som räknas av anges i stegen. Om den efterlevande makens bodelningsandel räknas av med en annan andel än hälften bör skälet till detta alltid anmärkas i stegen (jfr nedan avsnitt 12.3.2 –12.3,5).

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

12.2 Allmänt om delningsreglerna för skifte och bodelning

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

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

Om **dödsboet begär** det kan i stället den **faktiska fördelningen som delägarna har kommit överens om** läggas till grund för beskattningen. En förutsättning för att denna **undantagsregel** ska tillämpas är att dödsboet till skattemyndigheten samtidigt med

bouppteckningen ger in ett i **laga ordning upprättat arvskifte** efter den döde. I ett sådant fall bestämmer skattemyndigheten lotterna i enlighet med skiftet (se vidare avsnitt 12.9.2).

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

Om den döde var gift och det finns giftorättsgemenskap i boet, måste den efterlevande makens bodelningsandel alltid räknas av innan arvs- och testamentslotterna fördelas. För en bodelningsandel utgår inte någon arvsskatt (15 § 1 mom. 3 st. AGL). **Huvudregeln** är att avräkningen för bodelningsandel görs **schematiskt med hälften** av det behållna giftorättsgodset (15 § 1 mom. 1 st AGL). Även här finns en **undantagsregel** av innebörden att en **överenskommen** eller **faktisk bodelning** kan läggas till grund för avräkningen. Vanligen ska dödsboet begära att undantagsbestämmelsen ska tillämpas och ge in en i laga ordning upprättad bodelningshandling eller en därmed jämställd överenskommelse (ett s.k. reellt bodelande avtal, avsnitt 6.4). I två fall ska avräkningen dock ske obligatoriskt i överensstämmelse med delägarnas dispositionen, nämligen

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

Se vidare om detta i avsnitt 12.3.5.

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

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

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

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

- 1) om makarna eller någon av dem ägde enskild egendom vid den först avlidne makens död,
- 2) om den först avlidne genom testamente hade förordnat att egendom skulle tillfalla någon annan än den efterlevande maken,
- 3) om den först avlidne maken efterlämnade särkullbarn som inte enligt 3 kap. 9 § ÄB avstod från sin rätt till arv till förmån för den efterlevande maken och
- 4) om den efterlevande makens andel efter den först avlidne maken enligt lag hade blivit bestämd till annat än hälften av boet (jfr 10 kap. 4 §, 12 kap. 2 och 3 §§ ÄktB).

Däremot ska hälftindelning ske även när basbeloppsregeln har påverkat fördelningen vid det första dödsfallet (prop. 1987/88:61 s. 38 f.).

Även i en efterarvssituation kan ett faktiskt skifte eller ett reellt bodelande avtal på begäran läggas till grund för arvsbeskattningen (15 § 2 mom. 3 st AGL). Jfr NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818.

Om det är fråga om ett testamentariskt efterarv sker delningen i första hand i enlighet med testamentets föreskrifter. Om det i testamentet saknas föreskrifter om fördelningen, sker delningen enligt samma regler som gäller vid legalt efterarv när den först avlidne och den sist avlidne var makar (15 § 2 mom. 5 st. AGL). För det fall att de avlidna inte var makar saknas bestämmelser i AGL. Se vidare om detta i avsnitt 12.8.6.

12.3 Avräkning av en efterlevande makes bodelningsandel

12.3.1 Avräkning genom schematisk hälftindelning av det behållna giftorättsgodset

Enligt huvudregeln i 15 § 1 mom. 1 st. AGL ska en efterlevande makes bodelningsandel räknas av schematiskt med hälften av makarnas behållna giftorättsgods. I det schematiska förfarandet ligger att inte alla bodelningsregler i äktenskapsbalken beaktas eller att de beaktas endast under särskilda förutsättningar (Bratt m.fl. 8:6). Med uttrycket ”behållet giftorättsgods” avses överskottet av giftorättsgods på vardera sidan sedan skuldtäckning har skett dvs. nettogiftorättsgodset (se avsnitt 6.3.3).

Enskild egendom berörs inte av den schematiska hälftindelningen. Om den avlidne har efterlämnat enskild egendom, ingår denna visserligen i behållningen och antecknas i stegen, men hälftindelningen omfattas endast giftorättsgods. Om den efterlevande maken ägde enskild egendom påverkar denna inte lottläggningen vid den först avlidne makens död. Värdet av egendomen har dock betydelse i en efterarvssituation när den efterlevande maken i sin tur avlider. Värdet av den efterlevande makens enskilda egendom ska därför antecknas i stegen.

Om det vid skuldtäckningen uppstår underskott på någondera sidan, har den maken inte något behållet giftorättsgods. Nettogiftorättsgodset kan dock aldrig tas upp till ett negativt värde (jfr avsnitt 6.3.3). Överstiger skulderna tillgångarna sätts värdet därför till noll. Det behållna giftorättsgodset som ska delas blir då den andre makens nettogiftorättsgods. När

hälftindelningen av detta har skett, ska underskottet avräknas från den bodelningsandel som maken på underskottssidan har fått (jfr avsnitt 6.3.4 exempel 1). Observera att underskottet aldrig kan avräknas från den andre makens överskott före bodelningen.

Exempel

- 1) Om den avlidne har ett nettogiftorättsgods till ett värde av 900 000 kr medan den efterlevande maken har ett underskott efter skuldtäckning på 700 000 kr får vardera maken vid bodelningen 450 000 kr i bodelningsandel. Den avlidnes bodelningsandel övergår till den efterlevande maken genom arv, inte genom bodelning. Att i ett fall som detta anteckna i stegen att det föreligger brist i boet – vilket har förekommit i praktiken – är felaktigt. Även om den efterlevande maken inte heller genom arvet kommer att till fullo kunna täcka sina skulder har han eller hon fått ett arv som ska beskattas på vanligt sätt.
- 2) Om den avlidne har nettogiftorättsgods till ett värde av 700 000 kr medan den efterlevande maken har ett underskott efter skuldtäckning på 200 000 kr, får vardera maken vid bodelningen 350 000 kr i bodelningsandel. I detta fall kommer således den efterlevande makens underskott att täckas av bodelningsandelen.
- 3) Om förhållandet mellan makarna i exempel 1) var det motsatta, nämligen att efterlevande maken har nettogiftorättsgods till ett värde av 900 000 kr medan den avlidne maken har ett underskott efter skuldtäckning på 700 000 kr, får vardera maken även i detta fall vid bodelning 450 000 kr i bodelningsandel. Den avlidnes bodelningsandel täcker inte dennes skulder och någon egendom att fördela finns inte. I detta fallet föreligger således en brist. När någon av makarna har skulder som överstiger dennes tillgångar bör detta dock alltid redovisas i stegen. Uppgiften kan nämligen vara av betydelse för bedömningen av om rätt till efterarv föreligger när efterlevande maken i sin tur avlider.
- 4) Om förhållandet mellan makarna i exempel 2) var det motsatta, nämligen att den efterlevande maken har nettogiftorättsgods till ett värde av 700 000 kr medan den avlidne maken har ett underskott efter skuldtäckning på 200 000 kr får vardera maken även i detta fall vid bodelningen 350 000 kr i bodelningsandel. Den avlidnes skulder får full täckning och 150 000 kr återstår att fördela.

12.3.2 Avräkning i enlighet med en åberopad bodelningshandling

Bodelning kan ske om det i dödsboet finns även någon annan delägare än den efterlevande maken t.ex. ett särkullbarn eller en universell testamentstagare. Se avsnitt 6.3.1.

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

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

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

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

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

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

12.3.3 Avräkning i enlighet med ett avtal med efterarvingarna

Bodelning kan inte förrättas när en efterlevande make är ensam dödsbodelägare, s.k. enmansdödsbo. Om det finns efterarvingar efter den döde, t.ex. makarnas gemensamma barn, kan den efterlevande maken dock träffa en frivillig överenskommelse med efterarvingarna om vad som ska tillfalla denne med full äganderätt (bodelningsandelen) och vad denne ska få med fri förfoganderätt (arvet). Ett sådant reellt bodelande avtal (förtida bodelning) likställs enligt 15 § 1 mom. 1 st. 1 p AGL med ett formligt bodelningsavtal.

Ett reellt bodelande avtal ingås mellan den efterlevande maken och de efterarvingar som vid avtalstillfället enligt lag eller på grund av testamente är närmast till efterarv efter den avlidne. Avtalet är därefter civilrättsligt bindande även för nytillkommande efterarvingar och för den efterlevande makens egna rättsägare (Bratt m.fl. 8:11 med hänvisningar).

Liksom fallet är med ett bodelningsavtal måste ett reellt bodelande avtal innefatta en konkret uppdelning av boet (se avsnitt 6.3.1 och 6.4). Avtalet ska således peka ut den egendom som maken får med äganderätt respektive med fri förfoganderätt (Englund-Silfverberg s. 54). Det räcker inte med en överenskommelse om grunderna för andelsberäkningen. I NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818 hade HD att ta ställning till vilka formella krav som kan ställas på ett reellt bodelande avtal vid efterlevande makens död.

Dödsboet har rätt att få den efterlevande makens bodelningsandel beräknad i enlighet med avtalet, om det ges in i bouppteckningsärendet. Förutsättningarna för att det ska beaktas är i princip desamma som vid en verklig bodelning. Det ska således vara fråga om ett skriftligt, av parterna underskrivet avtal, som materiellt stämmer överens med de regler för bodelning som äktenskapsbalken innehåller. Genom avtalet kan parterna komma överens t.ex. om att enligt 10 kap. 4 § ÄktB dra in enskild egendom i delningen, att enligt 12 kap. 2 § ÄktB verkställa uppdelningen så att vardera sidan behåller sitt giftorättsgods eller att enligt 12 kap. 3 § ÄktB bortse från något villkor i ett äktenskapsförord. En eftergift vid delningen som inte har stöd i lag medför däremot att avtalet inte kan tillämpas vid avräkning av bodelningsandelen. Denna ska då istället beräknas schematiskt enligt huvudregeln.

Ett partiellt arvsavstående från den efterlevande makens sida kan göras inom ramen för ett reellt bodelande avtal. Se vidare i avsnitt 12.8.4 och NJA 2001 s. 818.

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

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

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

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

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

Om den efterlevande maken har framställt ett yrkande enligt 12 kap. 2 § ÄktB, räknas vid arvsskatteberäkningen bodelningsandelen av i enlighet därmed. För att kunna beaktas i bouppteckningsärendet måste den efterlevande makens begäran dock ha framställts skriftligt. Om den efterlevande maken själv i egenskap av bouppgivare har undertecknat bouppteckningen är det tillräckligt att dennes begäran finns antecknad i bouppteckningen. Har den efterlevande maken framställt sin begäran i en särskild handling, ska denna och en kopia

av handlingen fogas till bouppteckningen. Bifogas inte någon kopia ska skattemyndigheten ta en sådan (15 § 3 mom. AGL).

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

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

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

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

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

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

12.4 Avräkning av en efterlevande sambos bodelningsandel

För att en efterlevande sambos bodelningsandel ska kunna räknas av i ett arvsskatteärende krävs att den efterlevande sambon senast vid bouppteckningen har begärt att bodelning ska ske (se avsnitt 6.6.2). Om avräkning ska ske i det enskilda fallet framgår detta således av bouppteckningen (Bratt m.fl. 8:20 a). En begäran om bodelning kan inte framställas av den avlidne sambons arvingar.

Avräkning sker från det behållna nettovärdet av sådan egendom som är att hänföra till sambornas gemensamma bostad och bohag och som har förvärvats för gemensamt

begagnande (se avsnitt 6.6.3). Angående redovisningen av dessa tillgångar i bouppteckningen, jfr avsnitt 9.3. Den efterlevande sambons bodelningsandel är fri från arvsskatt.

Enligt huvudregeln i 15 a § 1 st. AGL sker avräkningen schematiskt med hälften av den egendom som ska ingå i bodelningen. Skattemyndigheten ska dock självmant beakta den s.k. lilla basbeloppsregeln till skydd för den efterlevande sambon (12 § 2 st. sambolagen, jfr avsnitt 6.6.3). Regeln innebär att den efterlevande sambon alltid har rätt att få ut så mycket av den egendomen som ska ingå i bodelningen – så långt den räcker – som svarar mot värdet av två gånger det vid tiden för dödsfallet gällande basbeloppet. (Efterlevande makes rätt omfattar även den avlidnes enskilda egendom till skillnad mot sambons rätt som bara avser bodelningsbar egendom.)

Om ett dödsbo så önskar kan det begära att avräkningen inte ska ske schematiskt utan i stället i enlighet med vad den efterlevande sambon faktiskt har fått vid en verkställd bodelning. Bodelningshandlingen ska då ges in i bouppteckningsärendet. Liksom vid avräkning för en efterlevande makes bodelningsandel måste bodelningshandlingen vara upprättad enligt lag och innefatta en konkret uppdelning av boet, jfr ovan avsnitt 12.3.2.

12.5 En arvinges lott vid schematisk delning

12.5.1 Allmänt

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

Om en arvinge genom ett testamente har **uteslutits** från arv, läggs inte någon lott ut för denne. Är det däremot **ovisst** om det finns en arvinge, som är berättigad till kvarlåtenskapen före Allmänna arvsfonden eller före en sekundär testamentstagare, ska dennes arvslott läggas ut (18 § 1 st. AGL). Om det är känt att det finns arvingar på någon gren men okänt hur många de är (de vistas på okänd ort), ska en **gemensam** lott läggas ut för den grenen. Är det fråga om samma förhållande för flera grenar, läggs en gemensam lott ut för **varje** gren (18 § 2 st AGL).

Om en arvlåtare var gift, tillfaller hela kvarlåtenskapen den efterlevande maken. Om det finns efterarvingar till den avlidne, t.ex. gemensamma bröstarvingar, får den efterlevande maken egendomen med fri förfoganderätt, annars med full äganderätt (se avsnitt 7.2.1). Vid arvsbeskattningen behandlas en fri förfoganderätt och en äganderätt lika (24 § 1 st. AGL).

En efterlevande makes rätt till arv är skyddad av basbeloppsregeln i 3 kap. 1 § 3 st. ÄB (jfr avsnitt 7.2.1). När skattemyndigheten ska bestämma en efterlevande makes arvslott med tillämpning av basbeloppsregeln, ska den alltid först räkna av vad maken har fått som bodelningsandel samt vad denne i förekommande fall äger som enskild egendom som inte har dragits in i bodelningen. Om den avlidne genom ett testamente har tillgodosett den efterlevande maken ska även testamentslotten räknas av. Vad den efterlevande maken fått i nyttjanderätt ska dock inte medräknas.

Om en **arvinge har avlidit efter** arvlåtaren men innan bouppteckningen har registrerats, ska arvingens lott läggas ut i arvskatteärendet. **Arvskatten efterges** i ett sådant fall samtidigt genom ett beslut i stegen (jfr vidare avsnitt 13.6).

När ett särkullbarn ärver en efterlevande make, bör skattemyndigheten som en förklaring till storleken av särkullbarnets arvslott alltid i stegen notera antalet gemensamma barn till makarna.

I de fall ett avstående från arv ska beaktas vid beräkningen av arvsskatt efter den avlidne, ska värdet av den avstående arvingens lott minskas med vad denne har avstått och detta i sin tur läggas ut som en särskild lott för den till vars förmån avståendet har skett. Angående förutsättningarna för att beakta ett avstående, se avsnitt 12.9.4.

12.5.2 Ett särkullbarns avstående av arv till förmån för en efterlevande make (3 kap. 9 § ÄB)

Ett särkullbarns avstående från arv till förmån för en efterlevande make (styvförälder) enligt 3 kap. 9 § ÄB är en speciell form av arvsavstående som inte får förväxlas med annat avstående av arv. Genom ett avstående till förmån för den efterlevande maken tillfaller särkullbarnets lott styvföräldern med fri förfoganderätt även om särkullbarnet har egna bröstarvingar (jfr ang. annat avstående avsnitt 8.4.2 punkt c och avsnitt 12.9.4). Ett särkullbarns avstående till förmån för en efterlevande make innebär vidare att särkullbarnet vid styvföräldrarnas död har rätt till efterarv (jfr avsnitt 7.2.1). Om ett särkullbarn har avstått från arv till förmån för den efterlevande maken, inträder skattskyldigheten för särkullbarnets lott efter föräldern först vid styvföräldrarnas död (8 § 1 st. AGL).

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

Exempel

Basbeloppet vid tiden för dödsfallet antas uppgå till 40 000 kr. Fyra basbelopp motsvarar då 160 000 kr.

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

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

vid styvförälderns död. (Andelen motsvarar $10\,000:90\,000 = 1/9$ av den del av behållningen som vid styvförälderns död anses härröra från föräldern.)

När ett särkullbarn har avstått från sin rätt till arv till förmån för styvföräldern är dödsboet skyldigt att upplysa om detta i bouppteckningen eller i en särskild handling som har fogats till bouppteckningen (15 § 1 a mom. 2 p. AGL). Denna skyldighet kvarstår även sedan bouppteckningen har lämnats in för registrering. Om en anmälan om avstående kommer in till skattemyndigheten innan bouppteckningen har registrerats, ska avståendet beaktas i arvsskattebeslutet. Kommer en anmälan in först senare, kan den föranleda efterbeskattning. Ang efterbeskattning, se avsnitt 15.

12.6 En testamentstagares lott vid schematisk delning

12.6.1 Allmänt

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

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

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

Ett inbördes testamente mellan makar med ett förbehåll för en bröstarvinges rätt till laglott redan vid den förste förälderns död, leder efter den 1 januari 1988 till att den efterlevande maken får mindre i arv än denne annars skulle ha fått. Då syftet med ett sådant testamente upprättat i tiden före lagändringen vanligen har varit att tillförsäkra den efterlevande så stor rätt till kvarlåtenskapen som möjligt, uppkommer frågan hur testamentet numera ska tolkas. Det primära vid all testamentstolkning är att försöka utreda testators vilja (jfr avsnitt 7.3.6). Skattemyndigheten bör därför kunna fästa avseende vid dödsboets uppfattning om tolkningen, om denna har redovisats i skatteärendet, jfr NJA 2001 s. 865. Hur starka skäl som dödsboet måste anföra för att skattemyndigheten ska kunna avvika från testamentets ordalydelse är dock en oklar fråga. Högre krav kan emellertid ställas ju längre tid som har förflutit efter lagändringen. Om makarna inte har ändrat det inbördes testamentet trots att de under flera år har haft möjlighet att göra det, kan anledningen till det lika väl vara ett aktivt val som ett förbiseende. I normalfallet får med andra ord lotter läggas ut i enlighet med testamentets lydelse för både den efterlevande maken och för bröstarvingarna vid det schematiska skiftet (Bratt m.fl. 5:9 f.).

12.6.2 Exempel på tillämpningen av ett testamente

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

Några **exempel** (jfr avsnitt 7.3.6).

1) Legat utgår ur det oskiftade boet

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

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

2) Reduktion av legat

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

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

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

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

3) Egendomen finns inte i kvarlåtenskapen

En kvinna avlider och efterlämnar en syster som enda arvinge. Enligt kvinnans testamente ska hennes väninna A få de medel som står inne på ett bankkonto, hennes vän B ska få 25 000 kr och systemen återstoden. Behållningen uppgår till 500 000 kr. Bankkontot har avslutats två år före kvinnans död.

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

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

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

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

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

12.6.3 **Värdet av en testamentstagares lott**

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

En **legataries lott** motsvarar värdet av den egendom som denne ska få enligt testamentet. Om legatet avser en summa pengar (penninglegat) utgörs värdet av det nominella beloppet. Om legatet avser en bestämd egendom som har tagits upp i bouppteckningen, motsvarar legatets värde det värde för egendomen som skattemyndigheten har godkänt. Är egendomen belastad med en skuld, minskas värdet med skuldens belopp (jfr avsnitt 7.3.6 d). Om testator har föreskrivit att skatten för legatet ska betalas av dödsboet, innebär detta i realiteten att legatet omfattar egendomens värde och värdet av den skatt som belöper på legatet. Testators avsikt har då varit att egendomen ograverad ska tillfalla legatarien. I ett sådant fall ska skattemyndigheten lägga ut en s.k. skattelott (se avsnitt 13.3.4).

Om testamentstagaren har fått testamentslotten med fri förfoganderätt, beräknas värdet på lotten som om testamentstagaren hade fått den med äganderätt (24 § 1 st. AGL).

När testamentslotten avser nyttjanderätt till viss egendom eller rätt till ränta, avkomst eller annan sådan förmån, beräknas värdet av lotten genom en kapitalisering av rättighetens årliga värde enligt bestämmelserna i 23 § D AGL. Se avsnitt 9.4.11 och 10.6. Om årsvärdet inte kan beräknas med ledning av något värde i bouppteckningen, t.ex. därför att rättigheten bara avser en del av viss egendom (exempelvis ”bostadsrum och del i kök”), får värdet uppskattas efter vad som prövas skäligt. Ska vederlag utgå för rättigheten, reduceras årsvärdet med vederlagets belopp.

Om en testamentslott belastas med en begränsad rättighet för någon annan (nyttjanderätt, avkastningsrätt etc.) ska lottens värde minskas med värdet av belastningen.

Exempel: En testator har föreskrivet att A ska få hälften av kvarlåtenskapen och att denna efter A:s död ska delas lika mellan B och C, samt att den andra hälften av kvarlåtenskapen ska tillfalla stiftelsen D, dock att E under sin livstid ska få avkastningen av den. Behållningen är 200 000 kr och värdet av avkastningsrätten har beräknats till 40 000 kr. – Värdet av A:s lott uppgår till 100 000 kr. B och C får ingen egendom förrän vid A:s död och någon beräkning av lotter för dem blir således inte aktuell vid testators död. Värdet av stiftelsen D:s lott uppgår till 100 000 kr minskat med värdet av avkastningsrätten, 40 000 kr, vilket motsvarar E:s lott. Skattskyldighet för D:s lott om 60 000 kr inträder dock inte förrän E:s rättighet har upphört (se avsnitt 13.2.2).

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

12.7.1 Civilrättsliga bestämmelser

En gåva till en bröstarvinge anses alltid utgöra ett förskott på arv om inget annat har sagts eller måste antas ha varit avsett (6 kap. 1 § 1 st. ÄB). Undantaget gäller dock för sådant som kallas sedvanliga skänker (födelsedagspresenter, julklappar m.m.), och för vad en förälder har lagt ut för barnets uppfostran eller utbildning (6 kap. 2 § ÄB). Sådana gåvor och kostnader räknas vanligen inte som förskott på arv även om föräldrarna har kostat på sina barn olika mycket (Walin I s. 153 f.).

En gåva till någon annan arvinge än en bröstarvinge ska vanligen inte räknas som förskott på arv (6 kap. 1 § 1 st. 2 p. ÄB).

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

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

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

Om avräkning när en efterlevande make har givit ett förskott på arv (6 kap. 1 § 2 st. 3 p. ÄB), se Walin I s. 147 f.

12.7.2 Inverkan på det schematiska skiftet

Skattemyndigheten beaktar i princip inte eventuella förskott på arv vid den schematiska bodelningen och det schematiska arvskiftet (15 och 11 §§ AGL). Behållningen fördelas med andra ord som om något förskott aldrig hade givits. Det saknar då betydelse om det i en gåvohandling har föreskrivits att avräkning ska ske eller om delägarna har förklarat att de är överens om att avräkna förskottet vid det kommande skiftet. Endast om arvlåtaren i sitt testamente har lämnat en uttrycklig föreskrift om att avräkning ska ske av ett arvsförskott, beaktas förskottet vid det schematiska arvskiftet i arvsskatteärendet (NJA 1953 s. 233). Märk dock att förskottet inte ens i ett sådant fall ska beaktas vid den schematiska bodelningen. Se Bratt m.fl. 5:5 och 8:7.

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

Exempel

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

Vid den schematiska delningen läggs först förskottet till bobehållningen:
 $(390\ 000 + 60\ 000) = 450\ 000$ kr.

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

Från A:s lott dras sedan förskottet:
 $(150\ 000 - 60\ 000)$, varvid lotten uppgår till 90 000 kr.

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

Förskottet läggs till bobehållningen:
 $(390\ 000 + 210\ 000) = 600\ 000$ kr.

Arvslotten för vart och ett av barnen blir då:
 $(600\ 000/3) = 200\ 000$ kr.

Förskottet är således större än arvslotten. Skiftet sker då enklast på det sättet att bobehållningen delas lika mellan B och C utan att någon hänsyn tas till förskottet och som om förskottstagaren A inte fanns. Detta innebär att B och C får $(390\ 000/2) = 195\ 000$ kr var. Om arvingarna har olika stora lotter i kvarlåtenskapen kan denna enkla metod dock leda till ett

felaktigt resultat. I 6 kap. 5 § ÄB föreskrivs därför istället att kvarlåtenskapen, om förskottet inte kan avräknas till fullo, ska ökas med den del av förskottet som kan räknas av.

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

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

a = storleken av en arvslott eller en huvudlott (gren)
 b = bobehållningen
 f = förskottets storlek
 n = antalet arvingar eller huvudlotter

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

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

Exempel

- 3) Förutsättningarna är desamma som i exempel 2) dock att B har avlidit före sin mor och efterlämnat tre barn.

Först beräknas arvslotten med beaktande av hela förskottet:

$$a = (b + f)/n \qquad a = (390\,000 + 210\,000)/3 \qquad a = 200\,000 \text{ kr}$$

Förskottet överstiger arvslotten och beräkningen får göras med beaktande av endast den del av förskottet som täcks av arvslotten:

$$\begin{aligned}
 a &= (b + a)/n \\
 a &= (390\,000 + a)/3 \\
 3a &= 390\,000 + a \\
 3a - a &= 390\,000 \\
 2a &= 390\,000 \\
 a &= 195\,000
 \end{aligned}$$

A får inget ytterligare arv (195 000 – 195 000), C får ut sin arvslott om 195 000 kr och B:s barn får dela på den tredje arvslotten och får (195 000/3) = 65 000 kr vardera.

Om förskottet på arv utgått till flera arvingar får det först prövas om de sammanlagda arvsförskotten kan räknas av. Skulle så inte vara fallet får det prövas individuellt om något eller några kan avräknas till fullo. Se vidare Walin I s. 159 med angivet exempel.

Ett förskott på arv ska i första hand räknas av på en bröstarvinges laglott (7 kap. 2 § ÄB). Beräkningarna vid avräkning för förskott på arv på en laglott kan bli mycket komplicerade. Här hänvisas till Walin I, s. 170 ff.

12.7.3 Inverkan av en i skatteärendet åberopad delningshandling

Om ett dödsbo har begärt att en faktisk bodelning, ett faktiskt arvskifte eller någon annan faktisk delningsförrättning ska läggas till grund för beskattningen, ska skattemyndigheten beakta handlingen förutsatt att delningen har skett enligt lag (se 12.3.2, 12.3.3 och 12.9.3). Jfr NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818.

I detta ligger även att de civilrättsliga reglerna om avräkning av förskott på arv ska ha beaktats vid delningen.

12.8 Delning när det i boet ingår egendom som den avlidne har haft med fri förfoganderätt

12.8.1 Schematisk delning vid legalt efterarv

Egendom som den avlidne har haft med fri förfoganderätt (jfr avsnitt 7.1 och 7.3.4) ska vid dödsfallet övergå till efterarvingarna till en tidigare avlidne arvlåtare. Rätten till efterarv enligt 3 kap. 2 § ÄB har redovisats i avsnitt 7.2.7. Den schematiska delningen i en efterarvssituation ska medföra att den först avlidnes efterarvingar ska få samma andel i den sist avlidnes bo som arvet efter den först avlidne utgjorde av den sist avlidnes hela förmögenhet sedan denne hade fått arvet. Se avsnitt 7.2.

Om full **giftorättsgemenskap** har rått i ett äktenskap och den efterlevande maken tog över hela kvarlåtenskapen efter den först avlidne maken, innebär den schematiska delningsregeln i 15 § 2 mom. 1 st. AGL att behållningen efter den sist avlidne ska delas i **två lika stora delar**. Det saknar då betydelse om den ene maken har ägt mer giftorättsgods än den andre. Det saknar vidare betydelse om egendomen efter den först avlidne maken har ökat eller minskat i värde, om vissa tillgångar har fallit bort eller nya tillgångar har tillkommit eller att skulderna är andra än de var vid det första dödsfallet.

När dödsfallet har inträffat **före den 1 januari 1988** bör observeras att den då gällande **basbeloppsregeln** i 13 kap. 12 § 2 st. GB var en bodelningsregel, inte en arvsregel som den nu gällande basbeloppsregeln i 3 kap. 1 § 2 st. ÄB. Detta medförde att den efterlevande maken vid tillämpningen av den då gällande basbeloppsregeln fick egendomen efter den först avlidne maken med oinskränkt äganderätt, något som i sin tur ledde till att den först avlidne makens arvingar inte fick rätt till efterarv. I de fall boets behållning enligt bouppteckningen låg i närheten av värdet av fyra basbelopp uppstod ofta ovisshet om huruvida rätt till efterarv förelåg eller inte; detta på grund av att de i bouppteckningen angivna värdena inte var bindande vid den civilrättsliga delningen. När den efterlevande makens dödsbodelägare utgörs av gemensamma barn till makarna och det inte har gjorts någon formell bodelningsförrättning efter den först avlidne maken, har boet i praxis betraktats som **oskiftat**. Då basbeloppsregeln enligt 13 kap. 12 § 2 st. GB var fakultativ har boet därvid till lika delar ansetts härröra från båda makarna. Det finns två avgöranden i frågan från Svea hovrätt vilka inte är refererade i rättsfallssamling för hovrätterna, nämligen ÖÄ 6882-00 meddelat 2000-11-13 och Ö1584/75 meddelat 1976-07-27, beslutsnr. 6:SÖ 48. Problemet är fortfarande aktuellt när det första dödsfallet har inträffat före den 1 januari 1988.

När det första dödsfallet har inträffat före den 1 januari 1988 bör vidare uppmärksammas att den efterlevande maken inte hade rätt till arv efter den avlidne när det fanns bröstarvingar. Det var då vanligt att barnen avtalade till förmån för den efterlevande föräldern att denne skulle få sitta kvar i boet; avtal om sammanlevnad i **oskiftat bo**. Se vidare om detta i avsnitt 9.4.17.

Om någon av de avlidna makarna ägde enskild egendom i äktenskapet blir fördelningen en annan än en hälftindelning. Var det den först avlidne maken som ägde enskild egendom, kommer efterarvingarna vid den sist avlidne makens död att få en större andel än hälften av boet som arv efter den först avlidne. Om det istället var den sist avlidne maken som ägde enskild egendom blir den andel som härrör från den först avlidne maken mindre än hälften.

Exempel 1

En kvinna avled år 1998 och efterlämnade make och två gemensamma barn. Bobehållningen uppgick till 700 000 kr (makarnas sammanlagda giftorättsgods). Kvinnan ägde enskild egendom till ett värde av 300 000 kr. (Dessa uppgifter ska alltid framgå av bouppteckningen efter den först avlidne maken). Den efterlevande maken dog den 30 juni 2001. Bobehållningen uppgick då till 600 000 kr.

För att bestämma den andel som kommer från kvinnan används formeln

$Q = A/(A + B + C)$ – jfr avsnitt 7.2. Om det är fråga om enklare egendomsförhållanden kan även följande formel användas:

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

x = andelen efter den först avlidne

a = arvet efter den först avlidne (bodelningsandel + enskild egendom)

b = den efterlevande makens bodelningsandel + enskild egendom

$$x = 650\,000 / (650\,000 + 350\,000)$$

$$x = 65/100$$

Från den först avlidne maken härrör således $(65 \times 600\,000) / 100 = 390\,000$ kr och från den sist avlidne maken 210 000 kr.

Om den först avlidne maken hade förfogat över någon del av sin kvarlåtenskap genom ett testamente, ärvde den efterlevande maken endast en del av kvarlåtenskapen. Även i detta fall blir den schematiska delningen då en annan än en hälftindelning.

Exempel 2

En man avled år 1997 och efterlämnade som enda laga arvinge sin hustru och som efterarvinge en bror. I sitt testamente hade mannen föreskrivit att Cancerfonden skulle få 25 % av hans kvarlåtenskap. Giftorättsgemenskap rådde i äktenskapet. Bobehållningen uppgick till 500 000 kr. Hustrun avled den 7 juli 2001. Hon efterlämnade då en syster. Efterarvingarna efter mannen var hans avlidne brors söner. Bobehållningen uppgick till 800 000 kr.

Vid det första dödsfallet fick den efterlevande maken sin bodelningsandel om 250 000 kr, samt i arv (75 % av 250 000) = 187 500 kr. Från den först avlidne maken härrör:

$$x = 187\,500 / (250\,000 + 187\,500).$$

$$x = 15/35 \text{ dvs. } (15 \times 800\,000) / 35 = 342\,857 \text{ kr.}$$

och från den sist avlidne maken 457 143 kr.

Om den först avlidne maken har efterlämnat ett särkullbarn som har fått ut sitt arv vid föräldrarnas död (särkullbarnet har alltså inte avstått från arvet enligt 3 kap. 9 § ÄB till förmån för den efterlevande maken), påverkar detta delningen vid styvföräldrarnas död.

Exempel 3

En man avled år 1996 och efterlämnade maka, två gemensamma bröstavingar och ett särkullbarn. Bobehållningen uppgick till 600 000 kr. Särkullbarnet fick ut sin arvslott. Den efterlevande maken avled den 25 juni 1999 och efterlämnade de två barnen som enda laga arvingar. Behållningen uppgick till 450 000 kr.

När mannen avled fick den efterlevande hustrun som bodelningsandel 300 000 kr. Särkullbarnets arvslott uppgick till $(300\,000/3) = 100\,000$ kr. Återstoden av kvarlåtenskapen, 200 000 kr, fick hustrun i arv med rätt till efterarv för de två gemensamma barnen. Från den först avlidne maken härrör således:

$$x = 200\,000 / (200\,000 + 300\,000)$$

$$x = 2/5 \text{ dvs. } (2 \times 450\,000) / 5 = 180\,000 \text{ kr}$$

och från den sist avlidne maken 270 000 kr.

Observera att ett särkullbarn som har fått ut sitt arv vid föräldrarnas död ändå kan ha rätt till efterarv när den efterlevande maken (styvföräldern) avlider. Detta gäller t.ex. om något av makarnas gemensamma barn har avlidit före styvföräldern utan att efterlämna någon avkomling (prop. 1986/87:1 s. 235 och 1987/88:61 s. 54). När det gemensamma barnet, dvs. halvsyskonet, dör får särkullbarnet ut sin andel i arvet efter detta syskon. Detta arv omfattar dock inte det gemensamma barnets rätt till efterarv efter den först avlidne maken. Denna rätt kan ju realiseras först när den andre maken dör. När detta inträffar, ska den andel av behållningen i den sist avlidne makens bo som denna make har innehaft med fri förfoganderätt efter den först avlidne maken fördelas mellan de då berättigade efterarvingarna, dvs. bröstavingarna. Eftersom ett av barnen har dött kommer andelen i arvet att öka för de övriga.

Särkullbarnet har då rätt att få ut ytterligare andel av arvet efter föräldern som på grund av halvsyskonets död faller på denne. Om i exempel 3 ett av de gemensamma barnen hade dött före modern skulle därför fördelningen ha blivit följande:

Från fadern härrör $2/5$ av behållningen, dvs. 180 000 kr. Hälften av detta utgör det kvarvarande barnets egen arvslott efter fadern. Den andra hälften utgör det avlidna barnets arvslott som ska delas mellan dennes syskon på fädernet, dvs. mellan hel- och halvsyskonet. Detta innebär att särkullbarnet får ytterligare $1/4$ av det utfallande efterarvet medan det gemensamma barnet får $3/4$, dvs. 45 000 kr respektive 135 000 kr.

Om en efterlevande make har träffat ett **reellt bodelande avtal** med efterarvingarna (se avsnitt 12.3.3) blir det avtalet vägledande för delningen av egendomen vid den efterlevande makens död. Detsamma gäller när en efterlevande make enligt 12 kap. 2 § ÄktB har förklarat sig vilja **behålla sitt giftorättsgods** – helt eller delvis – som sin bodelningsandel efter den först avlidne (se avsnitt 12.3.4).

Exempel 4

En man avled år 1997 och efterlämnade sin hustru som enda laga arvinge samt två systrar som efterarvingar. Hustrun förklarade i bouppteckningen efter maken att hon som sin bodelningsandel ville behålla sitt giftorättsgods värderat till 400 000 kr. Mannens giftorättsgods värderades till 150 000 kr. Hustrun avled den 23 juni 1999 och efterlämnade tre systerdöttrar. Den tidigare avlidne makens enda efterarvinge var nu en syster. Bobehållningen uppgick till 800 000 kr.

Vid den först avlidne makens död behöll hustrun sitt eget giftorättsgods. Bobehållningen efter maken utgjordes av hans giftorättsgods. Från den först avlidne maken härrör således

$$x = 150\,000 / (150\,000 + 400\,000)$$

$x = 3/11$ dvs. $(3 \times 800\,000) / 11 = 218\,182$ kr
och från den sist avlidne maken 581 818 kr.

Enligt 15 § 2 mom. sista stycket AGL ska en bouppteckning alltid innehålla uppgift om tidigare äktenskap och eventuella efterarvingar till en tidigare avliden make (jfr avsnitt 5.4). Ansvar för att skattemyndigheten får ett korrekt bedömningsunderlag vilar i denna del på delägarna i det senare dödsboet. Om de skattskyldiga i detta hänseende försummar att lämna tillräckliga uppgifter eller att ge in handlingar i skatteärendet, får beskattningen ske enligt schematiska grunder (jfr prop. 1987/88:61 s. 98 f och 108). När efterarv är aktuellt ska från och med år 1995 uppgift i förekommande fall lämnas om tidigare registrerade partnerskap (jfr avsnitt 6.7).

12.8.2 Särskilt beträffande omgifte

Om en efterlevande make ingår ett nytt äktenskap blir frågan om bodelning i det nya äktenskapet aktuellt vid äktenskapsskillnad eller vid någon av makarnas död. Har änkan eller änklungen egendom efter en tidigare avliden make med fri förfoganderätt ska alltid den andel som härrör från den tidigare avlidne maken brytas ut innan bodelning kan göras i det nya äktenskapet (3 kap. 6 § ÄB). Är det fråga om bodelning med anledning av den efterlevande makens död ska andelen sedan fördelas mellan den först avlidne makens efterarvingar. Den nya makens arvsrätt efter änkan eller änklungen innefattar inte någon rätt för denne att ta över den del av kvarlåtenskapen som änkan eller änklungen har haft med fri förfoganderätt efter sin förste make. Om bodelningen sker under den efterlevande makens livstid eller med anledning av den nye makens död får denne behålla egendomen efter den tidigare maken/makan under sin livstid och egendomen ska inte ingå i bodelningen i det nya äktenskapet. Observera att avräkningen för den andel av egendomen som omfattas av rätt till efterarv för den förste makens arvingar ska ske oavsett om egendomen är enskild eller giftorättsgods i det nya äktenskapet. Delning sker schematiskt enligt bestämmelserna i 15 § 2 mom. AGL.

Exempel

- 1) En man A avlider år 1998 och efterlämnar maken B samt som efterarvingar två systrar. Giftorättsgemenskap råder i äktenskapet. Bobehållningen uppgår till 600 000 kr. Änkan B gifter om sig med C.

B dör den 30 juni 2001 och efterlämnar C samt som efterarvingar två bröder. A:s ena syster har då dött, men efterlämnat fyra barn. B:s giftorättsgods uppgår till 500 000 kr och C:s till 200 000 kr.

Först ska den andel som B har haft med fri förfoganderätt efter A brytas ut. För att bestämma den andelen används samma formel som vid legalt efter arv när den efterlevande maken inte har gift om sig (se avsnitt 12.8.1 och avsnitt 7.2). Utgångspunkten är de värden som gällde vid den först avlidne makens död.

$$x = 300\,000 / (300\,000 + 300\,000)$$

$x = \frac{1}{2}$ dvs. $500\,000 / 2 = 250\,000$, vilket belopp ska fördelas mellan A:s efterarvingar.

Återstoden av B:s giftorättsgods, 250 000 kr, läggs samman med C:s giftorättsgods och bodelas, varvid C får hälften som bodelningsandel och den andra hälften i arv med fri förfoganderätt och med rätt till efter arv för B:s arvingar.

- 2) En man A avlider år 1991 och efterlämnar maken B samt efterarvingar. A har giftorättsgods värderat till 800 000 kr och enskild egendom värderad till 500 000 kr. B har giftorättsgods värderat till 300 000 kr. B gifter om sig med C. I det nya äktenskapet råder full giftorättsgemenskap. C dör år 1999 och efterlämnar B samt efterarvingar. B:s sammanlagda egendom värderas vid C:s död till 1 200 000 kr och C:s till 400 000 kr. B dör den 30 juni 2001. Hon efterlämnar då en syster. Efterarvingar efter A är två bröder och efter C en syster. Behållningen uppgår till 1 800 000 kr.

Utbrytningen av den andel som kommer från A ska ha gjorts redan vid hans död och framgå av bouppteckningen efter honom. För att åskådliggöra beräkningen gör vi det i detta exempel dock vid C:s död.

Den andel som kommer från A uppgår till

$$x = (550\,000 + 500\,000) / (1\,050\,000 + 550\,000)$$

$$x = 21/32$$

dvs. vid C:s död $(21 \times 1\,200\,000) / 32 = 787\,500$ kr. En bodelning vid C:s död skulle således omfatta $11/32$ av B:s egendom eller 412 500 kr och C:s giftorättsgods om 400 000 kr, totalt 812 500 kr. Efter bodelningen belöper då på B:s sida $(787\,500 + 406\,250) = 1\,193\,750$ kr och på C:s sida 406 250 kr.

Andelen som kommer från C vid B:s död uppgår till

$$x = 406\,250 / 1\,600\,000$$

$$x = 65/256$$

dvs. $(65 \times 1\,800\,000)/256 = 457\,031$ kr, vilket belopp ska fördelas mellan C:s efterarvingar. Av återstoden av B:s egendom $(1\,800\,000 - 457\,031) = 1\,342\,969$ kr ska $21/32$ eller 881 323 kr fördelas mellan A:s efterarvingar medan resterande 461 646 kr går till B:s arvingar.

För ytterligare exempel, se Walin I, s 96 ff.

12.8.3 Undantag från regeln om delning vid efterarv (3 kap. 8 § ÄB)

Om det vid den efterlevande makens död endast finns arvingar efter en av makarna, ärver dessa allt (3 kap. 8 § ÄB). Bestämmelsen får sin praktiska betydelse i det fallet att den sist avlidne maken saknar arvingar. Den innebär att Allmänna arvsfonden inte får del i den sist avlidne makens kvarlåtenskap utan får stå tillbaka för den först avlidne makens arvsberättigade släktingar. Regeln gäller dock endast till förmån för de släktingar till den först avlidne maken som är arvsberättigade enligt 3 kap. 2 § ÄB, dvs. då den efterlevande maken har innehaft egendomen med fri förfoganderätt, inte med äganderätt (se NJA 1933 s. 145). Om den efterlevande maken har fått egendomen med äganderätt genom testamente som har vunnit laga kraft (jfr avsnitt 7.3.2) eller har övertagit egendomen med stöd av basbeloppsregeln i 13 kap. 12 § 2 st. GB (jfr 7.2.7) och dolda övervärden saknas, är således den först avlidne makens släktingar uteslutna från arv. Jfr NJA 1993 s. 145.

När en tidigare avliden makes efterarvingar ärver hela behållningen vid den sist avlidne makens död, anses arvet i sin helhet härröra från den först avlidne maken, dvs. efterarvingens släkting.

Bestämmelsen infördes i samband med 1987 års ändringar av ärvdabalken men ska tillämpas även om det första dödsfallet har inträffat före den 1 januari 1988. Jfr övergångsbestämmelserna till lag (1987:231) om ändring i ärvdabalken, punkt 3.

12.8.4 Verkan av ett avstående från arv vid den först avlidne makens död

Om den efterlevande maken vid den först avlidne makens död **helt** avstår från arv uppkommer inte någon efterarvssituation när den efterlevande maken dör. Om den efterlevande maken däremot avstår endast från en del av arvet, dvs. gör ett **partiellt** avstående, föreligger rätt till efterarv för den först avlidne makens arvingar vid den sist avlidne makens död.

Ett partiellt avstående från arv efter den först avlidne maken medför **civilrättsligt** att efterarvet efter denne minskas i motsvarande mån. Den andel i den efterlevande makens bo som ska anses härröra från den först avlidne kan fastställas med hjälp av den formel som används vid andra efterarvssituationer (jfr 12.8.1). Om den efterlevande maken vid makens död avstod från hälften av arvet efter maken och bobehållningen uppgick till 500 000 kr motsvarar avståendet 125 000 kr. Vid den efterlevande makens död ska då $(125\,000/375\,000)$, dvs. $1/3$ anses härröra från den först avlidne maken och resten från den sist avlidne maken. Jfr 3 kap. 2 § 3 st. ÄB och Walin I s. 47 ff.

Skatterättsligt utgör efterarvet hälften av den efterlevande makens bo (15 § 2 mom. AGL). Från denna huvudregel görs vissa undantag. Något undantag för det fall att den efterlevande maken har avstått från arv finns dock inte angivet i lagen. Enligt Högsta domstolen innebär

detta att häftedelningsprincipen ska tillämpas vid fördelningen av kvarlåtenskapen efter den sist avlidne makens död, även om den efterlevande maken har avstått från merparten av arvet efter den först avlidne maken och avståendet har beaktats vid skattläggningen av den först avlidne makens dödsbo (se NJA 1991 s. 763). Om de skattskyldiga vill att arvsavståendet ska beaktas vid den sist avlidne makens död och fördelningen således ska ske med avvikelse från häftedelningsprincipen kan de dock avtala om detta inom ramen för att reellt bodelande avtal (avsnitt 12.3.3) eller genom att bryta ut den andel som är föremål för efterarv genom en s.k. delningsförrättning (avsnitt 12.9.3). Se 15 § 2 mom. 2 st. 4 p. och 3 st. AGL och Bratt m.fl. 8:14 g och NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818.

Jfr Bratt m.fl. 8:11 och Englund-Silfverberg s. 54. Avtalet eller delningshandlingen ska då fogas till bouppteckningen efter den sist avlidne maken.

12.8.5 Faktisk delning enligt en delningshandling

Vid den schematiska delningen av boets behållning vid efterarv beaktas inte sådana förhållanden som t.ex. enligt 3 kap. 3 och 4 §§ ÄB kan påverka delningen i vissa fall; vederlag för minskning av egendomen, återgång av gåva eller tillägg för egendomens förkovran m.m. Om dödsboet vill att skattemyndigheten ska beakta sådana förhållanden vid fördelningen i arvskatteärendet måste boet upprätta och till skattemyndigheten ge in ett partiellt arvskitte i boet som visar hur stor del av behållningen som ska anses härröra från vardera arvlåtaren. Angående en sådan delningsförrättning, se avsnitt 12.9.3.

Om dödsboet i beskattningsärendet har gett in ett vid delningsförrättning upprättat skifte, beräknas andelarna enligt detta. En förutsättning är dock att skiftet har skett enligt lag och att behållningen inte har satts lägre än i bouppteckningen. Ett dödsbo kan få anstånd med fastställande av arvsskatten för att få tillfälle att låta verkställa ett skifte i boet (17 § AGL). Se härom avsnitt 13.10.

12.8.6 Delning vid ett testamentariskt efterarv

Om ett testamente innehåller föreskrifter om sekundosuccession (efterarv), har testamentstagaren fått egendomen med fri förfoganderätt. När testamentstagaren sedermera dör ska egendomen fördelas bland de efterarvingar som testator har utsett i testamentet. När den andel av egendomen i testamentstagarens bo som härrör från testator ska beräknas, gäller i först hand vad som har föreskrivits i testamentet om delningen. Det är dock ovanligt att ett testamente innehåller sådana föreskrifter. Skattemyndigheten får då i stället tillämpa schematiska delningsregler även vid testamentariska efterarv.

Om testamentstagaren var den **efterlevande maken** till testator tillämpas samma schematiska delningsregler som vid ett legalt efterarv (15 § 2 mom. 5 st. AGL). Dessa regler har behandlats i det föregående i avsnitt 12.8.1-12.8.5.

Om en arvlåtare var gift tillfaller numera, enligt huvudregeln i 3 kap. 1 § ÄB, hela kvarlåtenskapen den efterlevande maken; inte som tidigare bröstarvingarna. Före den 1 januari 1988 var det därför vanligt att äkta makar upprättade ett **inbördes testamente** och förordnade att den av dem som överlevde den andre skulle ärva den först avlidne samt att barnen skulle få sitt arv först när båda föräldrarna var döda. Förordnanden av denna innebörd

innebär att barnen vid den efterlevande makens död får ut lika stora lotter efter båda föräldrarna, nämligen hälften av behållningen i den sist avlidnes bo från vardera sidan. Om barnen fick ut sina laglotter vid det första dödsfallet härrör i stället 1/3 av behållningen i den efterlevande makens bo från den först avlidne föräldern och 2/3 från den sist avlidne föräldern.

Observera att fördelningen av egendomen i den sist avlidne makens bo påverkas av att en bröstarvinge har fått ut sin laglott även om **laglotten** inte har blivit beskattad när bouppteckningen efter den först avlidne registrerades, t.ex. på grund av att skattemyndigheten inte fick kännedom om laglottsyrkandet eller att yrkandet då inte var godkänt av den efterlevande maken och därför inte kunde beaktas. Jfr avsnitt 12.9.5. Om laglotten kan beskattas i efterhand beror på om preskription har inträtt. Laglotten kan dock inte beskattas i bouppteckningsärendet efter den sist avlidne utan ska deklarerars (45 § A 3 p. AGL). Värdet av laglotten ska dock beaktas vid beräkningen av arvsskatt och läggas samman med en tillkommande arvslott enligt 19 § 1 mom. 2 st. AGL.

Om makar i ett inbördes testamente har förordnat om **efterarv** för någon eller några **andra än egna bröstarvingar**, t.ex. för släktingar på ömse sidor, ska skattemyndigheten alltid ta ställning till om makarna har avsett att i lika mån gynna alla efterarvingar eller om vardera maken endast har avsett att gynna släktingar på sin sida. Vägledande i denna bedömning är avgörandena i NJA 1969 s. 235 I och II, enligt vilka **ett universellt förordnande** till förmån för makarnas släkt i allmänhet får anses innebära att vardera maken har tillgodosett släktingarna på sin sida men att särskilda omständigheter kan föranleda en annan bedömning. Vid **legat** anses vanligen legatet härröra med lika delar från båda makarna.

Om testamentstagaren är en **annan än en efterlevande make till testator** finns det inte några regler i AGL om delningen av egendomen vid testamentstagarens död. I enlighet med NJA 1968 s. 297 görs dock även i dessa fall en schematisk beräkning av den andel som omfattas av efterarv. Andelen anses därvid motsvara vad testamentstagaren faktiskt har fått efter testator, dvs. värdet av den lott som i skatteärendet efter testator har lagts ut på testamentstagaren minskad med den arvsskatt som belöpte på lotten. Observera att det är en skatt som testamentstagaren faktiskt har betalat som ska dras av. När arvsskatten helt eller delvis har eftergivits ska skatten som belöpte på lotten reduceras med det eftergivna beloppet. Om utredning ges in i skatteärendet som visar att efterarvet har ett annat värde, kan i stället den utredningen läggas till grund för fördelningen. När skattemyndigheten i ett ärende ser att det blir fråga om efterarv i nästkommande bo kan skattemyndigheten upplysa dödsboet om värdet av att dokumentera testamentstagarens egen ekonomiska ställning vid den först avlidnes död för att underlätta beräkningen av efterarvet.

12.9 Lottläggningen enligt en faktisk delning

12.9.1 Allmänt

Fördelningen av kvarlåtenskapen efter en avliden kan under vissa förutsättningar göras i enlighet med en överenskommen faktisk delning av hela kvarlåtenskapen eller en del av den (16 § AGL). För att så ska kunna ske krävs att dödsboet innan skatten har fastställts ger in handlingar som visar att en bindande överenskommelse om en viss faktisk delning har träffats mellan de berörda delägarna.

Om den faktiska delningen omfattar hela kvarlåtenskapen sker hela fördelningen i skatteärendet enligt delägarnas överenskommelse. Detta är vanligen fallet när ett arvskifte har åberopats som delningshandling. Om den faktiska delningen avser endast en uppdelning i andelar för att bryta ut den del av kvarlåtenskapen som är föremål för efterarv eller en del av fördelningen i lotter, t.ex. vid ett avstående från en arvslott eller en jämkning av ett testamente, sker delning i övrigt schematiskt..

12.9.2 Arvskifte (16§ AGL)

För att ett arvskifte ska kunna beaktas vid arvsbeskattningen krävs att en korrekt arvskifteshandling ges in till skattemyndigheten innan skatteärendet har avgjorts. I det ligger att arvskifteshandlingen inte godkänns som beskattningshandling om den inte är formellt riktig och uppfyller vissa materiella krav.

Enligt 23 kap. 4 § ska det upprättas en skriftlig handling över ett arvskifte. Handlingen ska skrivas under av dödsbodelägarna men den behöver inte bevittnas. Observera att överförmyndarens samtycke fordras i vissa fall när en omyndig är delägare i boet (15 kap. 5 § 1 st. FB) Kravet på en överförmyndares samtycke gäller även för delägare som har god man eller förvaltare med förordnande som omfattar förvaltningen av en del i ett oskiftat bo (15 kap. 1 § 2 st. FB).

Arvskifteshandlingen ska innefatta ett **konkret** skifte av boet. En överenskommelse som endast går ut på att fastställa **grunderna** för det blivande skiftet är inte tillräckligt (Bratt m.fl. 8:23). Skiftet behöver dock inte omfatta kvarlåtenskapen i dess helhet utan kan vara partiellt. Viss egendom kan vidare ha undantagits från skiftet. Om det i ett sådant fall har angetts grunderna för fördelningen av den undantagna egendomen i skiftet, tillämpas skiftet på hela kvarlåtenskapen (16 § 1 st. sista meningen AGL). I annat fall fördelas den undantagna egendomen schematiskt.

Kvarlåtenskapen behöver inte fördelas i arvskiftet enligt de schematiska reglerna för att skifteshandlingen ska vara giltig som beskattningshandling. Enligt 16 § 1 st. AGL fordras dock för att arvskiftet ska kunna beaktas:

- 1) att den bodelning som ska föregå arvskiftet när den avlidne var gift eller om en efterlevande sambo begärt en sådan, ska ha skett enligt lag (jfr avsnitt 12.3.2 och 12.4) och
- 2) att en universell testamentstagare inte har tilldelats en större andel av kvarlåtenskapen än som tillkommer honom enligt testamentet.

Är dessa två krav inte uppfyllda, anses skifteshandlingen i sin helhet oanvändbar som beskattningshandling (Bratt m.fl. 8:22 f.).

I många fall görs bodelning och arvskifte i en och samma handling. Om dödsboet i skatteärendet efter en make som levde i giftorättsgemenskap endast ger in en arvskifteshandling måste därför bodelningshandlingen fordras in. Detsamma gäller i de fall där den efterlevande sambon har begärt bodelning.

När ett arvskifte läggs till grund för fördelningen av lotter i skatteärendet ska de värden som anges i skiftet läggas till grund för beskattningen av arvingars och universella testamentstagares lotter. Behållningen i skiftet får dock inte sättas för lågt i jämförelse med behållningen enligt bouppteckningen. Föreskrifter om hur jämförelsen ska göras finns i 16 § 2 st. AGL. Reglerna innebär att en efterlevande makes eller sambos bodelningsandel i förekommande fall först räknas av från behållningen i bouppteckningen. Därefter avräknas värdet av legat och skattelotter samt värdet av sådan egendom som först framdeles ska beskattas. Om behållningen i bouppteckningen därefter överstiger värdet av arvslotter och universella testamentslotter i skifteshandlingen, ska lotternas värde ökas proportionellt med skillnadsbeloppet. Skulle värdet enligt arvskifteshandlingen däremot vara högre, läggs dessa högre värden till grund för beskattningen (se vidare Bratt m.fl. 8:23 f.).

En återopad arvskifteshandling ska ges in i original och bestyrkt kopia (16 § 3 st. och 15 § 3 mom. AGL). Kopian ska fogas till skattemyndighetens kopia av bouppteckningen.

Om dödsboet inte har hunnit verkställa arvskifte när bouppteckningen senast ska ges in för registrering (se avsnitt 2.3), kan skattemyndigheten på begäran av dödsboet besluta om anstånd med fastställande av skatt (17 § AGL). Detta behandlas i avsnitt 13.10.

12.9.3 Delningsförrättning (15 § 2 mom. 3 st. AGL)

Vid legalt efterarv delas enligt huvudregeln kvarlåtenskapen i boet efter den sist avlidne maken i två lika stora delar (15 § 2 mom. 1 st. AGL). Varje del fördelas sedan i sin tur mellan den sist avlidne makens arvingar och testamentstagare respektive den först avlidne makens efterarvingar (se avsnitt 12.8.1). Vid denna schematiska hälftindelning beaktas inte sådan förhållanden som kan påverka det faktiska skiftet, t.ex. förkovran eller arvsförskott. Om dödsboet vill att sådana förhållanden ska beaktas i arvskatteärendet, kan delägarna komma överens om en annan fördelning av kvarlåtenskapen vid en s.k. delningsförrättning och återropa delningshandlingen till grund för lottläggningen (15 § 2 mom. 3 st. AGL).

En delningsförrättning innebär att den andel som är föremål för efterarv bryts ut ur egendomen i övrigt. Observera att det här, till skillnad från vad som gäller vid bodelning och arvskifte, är fråga om att göra **en andelsbestämning**, inte att peka ut viss egendom. Vid en delningsförrättning är det således tillräckligt att bobehållningen delas i två lotter; en lott avsedd för den först avlidne makens efterarvingar och en lott avsedd för den efterlevande makens arvingar (Bratt 8:14 g). Har efterarvingarnas lott fördelats mellan dem vid förrättningen, läggs fördelningen till grund för arvsbeskattningen. Har vid delningsförrättningen inte gjorts någon sådan fördelning av egendomen på var och en av efterarvingarna, beräknar skattemyndigheten deras lotter schematiskt vid skattläggningen.

För att en delningshandling ska kunna beaktas i skatteärendet krävs att förrättningen har skett enligt lag. Detta innebär att andelsberäkningen ska ha skett med beaktande av bestämmelserna i 3 kap. 3 och 4 §§ ÄB (gåvor, förkovran m.m.). Delningshandlingen ska ha arvskiftets form, dvs. den ska ha upprättats skriftligen och vara undertecknad av parterna, NJA 2001 s. 554 och NJA 2001 s. 818. Att vardera kretsen av arvingar till den efterlevande maken och efterarvingar till den avlidne maken är densamma, t.ex. makarnas gemensamma barn, utgör inte något hinder mot att återropa handlingen i skatteärendet (Bratt m.fl. 8:14 h).

Delningshandlingen ska ges in i original och bestyrkt kopia (15 § 3 mom. AGL). Kopian ska fogas till skattemyndighetens kopia av bouppteckningen. Skattemyndigheten kan på begäran av dödsboet besluta om anstånd med fastställande av arvsskatt för att delningsförrättningen ska hinna verkställas (17 § AGL). Se härom i avsnitt 13.10.

12.9.4 Avstående från arvs- eller testamentslott

Om en arvinge eller en testamentstagare avstår från hela eller en del av sin arvs- eller testamentslott medför detta att lotten i stället ska läggas ut på den till vars förmån avståendet har skett och arvsbeskattas hos denne.

Ett avstående kan avse hela lotten eller en andel av den, egendom till ett visst värde, ett kontantbelopp, äganderätten med förbehåll om nyttjanderätt eller avkastningsrätt eller tvärtom nyttjanderätten eller avkastningsrätten med förbehåll för bibehållen äganderätt. I s.k. enmansdödsbon, dvs. när en efterlevande make är ensam arvinge till en avliden make, har ett avstående ansetts kunna avse också viss bestämd egendom som ingår i boet, t.ex. en fastighet. Jfr NJA 1966 s. 424.

För att ett avstående från arv eller testamente ska kunna beaktas i arvsskattehänseende krävs följande:

- 1) Avståendet ska ha skett före det att arvingen eller testamentstagaren har tillträtt lotten. Med tillträde avses då vanligen ett faktisk besittningstagande av lotten. Även andra åtgärder med avseende på boet kan dock betraktas som ett tillträdande, t.ex. en överenskommelse om sammanlevnad i oskiftat bo (Bratt m.fl. 5:13 f.). Enbart det förhållandet att en efterlevande make, tillika testamentstagare, har skrivit under bouppteckningen, har inte ansetts innebära att maken hade tillträtt testamentslotten (NJA 1975 s. 730). Om något villkor har ställts upp för avståendet (jfr nedan), anses det utgöra ett tillträdande av lotten.
- 2) Avstående ska vara villkorslöst, dvs. det får inte innebära att den legala arvsordningen rubbas eller att testamentets föreskrifter eller bestämmelserna i 11 kap. 6 och 7 §§ AB inte tillämpas. Om avståendet är villkorat, t.ex. om en flerbarnsmor gör ett avstående endast till förmån för något eller några av barnen, inte till alla, anses hon ha tillträtt arvet. Det medför att avståendet inte ska beaktas i arvsskatteärendet; modern arvsbeskattas för sitt förvärv och det eller de barn till vilka hon har avstått arv eller testamente gåvobeskattas i förekommande fall för sina förvärv. Att den avstående har namngivit dem till vilka avståendet skett innebär inte att avståendet är villkorat så länge de angivna mottagarna är de som skulle ha fått lotten om den avstående arvingen eller testamentstagaren hade avlidit före arvlåtaren/testator. I kravet på att avståendet ska vara villkorslöst ligger även att viss egendom inte kan pekats ut, t.ex. en fastighet, i andra fall än då den avstående är ensam dödsbodelägare (jfr NJA 1966 s. 424 och 1970 s. 39).
- 3) Avståendet måste ha skett på ett för den avstående bindande sätt och dokumentation om avståendet ska ha kommit in till skattemyndigheten innan bouppteckningen registreras (NJA 1974 s. 439). Sedan en förklaring om arvsavstående har givits in i ett bouppteckningsärende kan förklaringen inte till sitt materiella innehåll återtas, kompletteras eller ersättas med ett annat avstående (NJA 1967 s. 44 och 1977 s.230).

En formell brist i avståendeförklaringen, t.ex. att förklaringshandlingen inte är undertecknad, kan dock rättas till (NJA 1970 s. 39). Skattemyndigheten bär alltid se till att brister av den senare karaktären rättas till innan bouppteckningen registreras.

Angående frågan om villkorade avstående kan godtas när dödsboet åberopar ett faktiskt arvskifte som grund för fördelningen i skatteärendet, se Bratt m.fl. 8:21 f.

En förmyndare har inte rätt att för en omyndigs räkning avstå från arv eller testamente, 15 kap. 6 § FB. Tidigare rättspraxis på området får därmed anses överspelad (NJA 1971 s. 587 och NJA 1983 s. 791). Se Bratt m.fl. 5:13.

Om en arvinge avstår från sitt arv ska den eller de arvingar som enligt arvsordningen är närmast till arv träda i arvingens ställe. Om en testamentstagare avstår från sin testamentslott beror det i första hand på vad som har föreskrivits i testamentet vem det är som ska få lotten. Saknas föreskrifter om detta i testamentet, får skattemyndigheten ta ställning till vart lotten ska gå med ledning av de hjälpregler för tolkning av testamente som finns i 11 kap. ÄB och de tolkningshjälpregler som har utbildats i praxis (se avsnitt 7.3.6). Den till vars förmån avståendet har skett kan i sin tur avstå lotten eller del av den.

Exempel

- 1) En man avlider och efterlämnar en hustru och tre gemensamma barn och ett särkullbarn. Särkullbarnet får ut sin arvslott vid faderns död.

- a) Ett av de gemensamma barnen avstår sitt arv vid faderns död.

Om en bröstarringe avstår från sin lott, delas lotten mellan bröstarringens egna bröstarringar enligt arvsreglerna. Har denne inga bröstarringar, går lotten via föräldrarna till bröstarringens syskon (2 kap. 2 § ÄB). Detta innebär i vårt fall att de två helsyskonen till den avstående bröstarringen delar på moderns lott medan faderns lott tillfaller de två helsyskonen och halvsyskonet med 1/3 var. Att halvsyskonet (särkullbarnet) har fått ut hela sitt farsarv vid faderns död påverkar inte fördelningen av det avstående gemensamma barnets lott.

- b) Särkullbarnet avstår sitt arv vid faderns död.

Om särkullbarnet har egna bröstarringar delas lotten mellan dem. Har särkullbarnet inga bröstarringar, går lotten till dem som har arvsrätt efter fadern, dvs. särkullbarnets halvsyskon på faderns sida. Då fadern är död går hans lott i vårt fall till hans andra bröstarringar, dvs. de med styvmodern gemensamma barnen.

- 2) En man avlider och efterlämnar en hustru och två gemensamma barn och ett särkullbarn. Hustrun avstår från hela eller en del av sitt arv efter maken.

- a) Den efterlevande hustrun har fått sitt arv enligt lag.

Om hustrun avstår från hela arvet efter sin make, delas arvet i tre lika stora delar som läggs ut på de tre barnen. Om hustrun har formulerat sitt avstående så att hon avstår till förmån endast för sina egna barn, får särkullbarnets lott läggas ut enligt lag och därefter de gemensamma barnens lotter läggas ut på grund av avståendet. Formuleringen av arvsavståendet rubbar i

detta fall inte fördelningen mellan barnen enligt den legala arvsordningen och bör inte medföra att avståendet anses villkorat.

Om hustrun har valt att avstå endast en del av sitt arv efter maken läggs först särkullbarnets lott ut enligt lag. Därefter bör i förekommande fall återstoden av det belopp som avståendet motsvarar kunna läggas ut i lika lotter på den gemensamma barnen. Om däremot hustrun i detta fall har förskrivit att de tre barnen ska få lika stora lotter kan avståendet inte beaktas i arvsskatteärendet; det rubbar den legala arvsordningen och är således villkorat. Arvslotter läggs då endast ut för den efterlevande hustrun och särkullbarnet.

- b) Enligt den avlidne makens testamente ska hustrun få hela kvarlåtenskapen med full äganderätt.

Ett avstående från en rätt enligt ett testamente får inte innebära att testamentets föreskrifter inte tillämpas. Om det i testamentet har förskrivits att någon annan än barnen ska få egendomen om hustrun har avlidit först eller om hon avstår från sin rätt, kan ett avstående från hustrun således inte föra över egendomen till barnen. I exemplet antas därför att något sådant förordnande inte finns i testamentet.

Om hustrun avstår från hela sin testamentslott fördelas lotten lika mellan de tre barnen på grund av avståendet.

Om särkullbarnet har begärt sin laglott och hustrun avstår ett belopp motsvarande laglotten till vart och ett av sina barn, ”kompensationsavstående”, bör avståendet kunna beaktas i arvsskatteärendet; särkullbarnet har ju fått vad denne har rätt till enligt lag. Under förutsättning att föräldern i testamentet särskilt har föreskrivit att särkullbarnet endast ska ha sin laglott bör ett sådant avstående kunna beaktas även om de gemensamma barnen därigenom får mer än sin laglott. Om hustruns avstående inkräktar på särkullbarnets rätt till laglott kan det däremot inte beaktas. Så blir fallet om hustrun i avståendet har föreskrivit att de tre barnen ska få lika lotter med det avstådda beloppet inte räcker till att ge vart och ett av barnen en lott motsvarande minst laglotten.

- 3) En kvinna avlider. Legala arvingar är en bror, en syster och en avlidens systers dotter. Enligt kvinnans testamente ska hennes kvarlåtenskap i lika delar tillfalla hennes syster och bror samt en väninna. I testamentet finns inte någon föreskrift om vem som ska ha respektive lott om testamentstagarna har avlidit före testator.

- a) Systemen avstår från sin testamentslott. Hennes enda legala arvingar är brodern och dottern till den tidigare avlidna systemen.

När föreskrifter om efterarv saknas i ett testamente är det vid ett avstående av en testamentslott testamentstagarens avkomlingar, dvs. bröstarvingar och bröstarvingars avkomlingar, som träder in i testamentstagarens ställe, förutsatt att de tillhör den arvsberättigade kretsen efter testator (11 kap. 6 § ÄB). Avkomlingen måste således tillhöra första, andra eller tredje parentelen efter testator. I vårt fall tillhör systerdottern den andra parentelen, men hon är inte avkomling till den avstående systemen. Då testamentet avser hela kvarlåtenskapen, går systemens lott i stället till övriga universella testamentstagare, dvs. i vårt fall till brodern och väninnan (jfr 11 kap. 7 § ÄB). Se vidare NJA 1981 s. 1197.

- b) Brodern avstår från sin testamentslott. Han har två barn. Ett av barnen avstår i sin tur sin lott till förmån för sin sambos barn.

Brodern har avstått från sin testamentslott till förmån för sina barn som tillhör den arvsberättigade kretsen efter testator. Broderns lott delas mellan hans två barn.

Något hinder mot att den till vars förmån ett avstående har skett i sin tur avstår från hela eller en del av lotten finns inte. För att avstående ska kunna beaktas i skatteärendet måste avstående uppfylla samma krav som andra avståenden, dvs. det måste vara villkorslöst m.m. Brorsonen har avstått till förmån för sin sambos barn. För att dessa ska kunna räknas som avkomlingar till honom krävs att han har adopterat dem. När så inte är fallet kan brorsonens avstående inte beaktas i skatteärendet. Arvsavståendet räknas som villkorat vilket sin tur innebär att han anses ha tillträtt lotten. Han arvsbeskattas därför på grund av faderns avstående och sambons barn gåvobeskattas sedan för förvärvet från honom av samma lott.

- c) Väninnan avstår från sin testamentslott utan angivande av till vem hon avstår. Hon har tre barn.

Väninnans barn tillhör inte den arvsberättigade kretsen efter testator. Väninnans lott går i och med avståendet till de andra universella testamentstagarna, dvs. systemen och brodern. Hade väninnan istället avstått till förmån för sina tre barn kan avståendet inte beaktas i skatteärendet. Väninnan arvsbeskattas för testamentslotten och barnen gåvobeskattas för samma lott.

Att ett avstående från en testamentslott i första hand ska medföra att lotten tillfaller den eller dem som enligt testamentet är efterarvingar till testamentstagaren innebär att avsteg kan göras från den legala arvsordningen. I NJA 1992 s. 758 hade det i ett testamente förordnats att testators kvarlåtenskap skulle tillfalla ett kusinbarn eller, om kusinbarnet hade avlidit, **dess arvingar**. Uttrycket ”arvingar” ansågs av Högsta domstolen i det fall innefatta även kusinbarnets make. Observera att om det hade varit fråga om ett legalt arv från t.ex. en mor till en dotter hade dottern inte kunnat avstå från arv till förmån för sin make och fått detta beaktat i arvsskatteärendet. Om dottern hade avlidit före sin mor, hade arvet efter modern enligt den legala arvsordningen nämligen inte tillfallit svärsonen, utan barnbarnen.

En förklaring om att någon avstår från arv eller testamente ska ges in i bouppteckningsärendet i original och kopia. Om en bouppgivare har gjort ett avstående räcker det dock med en anteckning i bouppteckningen om detta.

Om avståendet har skett i en separat handling fogas en kopia av handlingen till skattemyndighetens exemplar av bouppteckning.

Utöver de rättsfall som har hänvisats till i det föregående kan även nämnas följande:

NJA 1967 s. 44: Ett villkor i samband med ett avstående att egendomen skulle vara mottagarens enskilda egendom innebar att avståendet inte kunde beaktas i skatteärendet. Arvtagaren ansågs på grund av villkoret ha tillträtt och förfogat över egendomen.

NJA 1970 s. 39: När den ene av två dödsbodelägare avstod sin hälft av den fasta egendomen till sina barn, kunde avståendet inte beaktas vid beskattningen.

NJA 1984 s. 472: När det i ett visst fall var oklart om avståendet avsåg bestämd egendom eller en andel av lotten, tolkades avståendet på det sätt som var det mest förmånliga för delägaren.

NJA 1984 s. 612: Att en handling som innefattande ett samtidigt avstående till flera personer inte kunde beaktas med avseende på en av dem, ansågs inte utgöra hinder för att beakta avstående med avseende på de övriga.

Se vidare rättsfallssammanställningen i Bratt m.fl. 5:26 a ff.

12.9.5 Jämkning av testamente på grund av laglottsanspråk

En bröstarvinges arvsrätt är skyddad mot testamentstagare på det sättet att bröstarvingen alltid kan begära att få ut sin laglott (7 kap. 3 § ÄB). Har den avlidne förfogat över sin laglott, kan bröstarvingen alltid påkalla jämkning av testamentet för att få ut laglotten. Se avsnitt 7.2.3. Observera dock att laglottsskyddet gentemot ett testamente till förmån för en efterlevande make för ett gemensamt barn endast innebär en rätt att påkalla efterarvsrätt motsvarande värdet av laglotten.

En laglottskränkning beaktas inte självmant av skattemyndigheten vid det schematiska skiftet. För att ett laglottsanspråk ska kunna beaktas vid skattnämning krävs enligt praxis:

- 1) att yrkandet om utfående av laglott framgår av bouppteckningen eller av en till bouppteckningen fogad handling och
- 2) att testamentstagaren har godkänt laglottsanspråket, dvs. har lämnat en bindande förklaring att denne avstår från att göra testamentet gällande i den del som det kränker laglotten.

Det är i praktiken vanligt att en bröstarvinges anspråk på laglott och testamentstagarens godkännande av anspråket tecknas direkt på testamentshandlingen eller en kopia av denna. Detta är fullt tillräckligt för att anspråket ska kunna beaktas av skattemyndigheten.

Laglottsanspråket måste vara känt för skattemyndigheten innan bouppteckningen registreras. (I NJA 1986 s. 89 beaktades ett godkännande av ett laglottsanspråk trots att det gjordes först i högre instans. Omständigheterna var dock speciella – ett faderskapsmål var anhängiggjort vid tingsrätten, när bouppteckningen registrerades.).

Ett skattebeslut kan i princip inte rivas upp på grund av att det vid ett skifte som har verkställts efter skattemyndighetens beslut har tagits hänsyn till ett laglottsanspråk (Englund-Silfverberg s. 61). Enligt NJA 1957 s. 298 kan inte heller det förhållandet att ett godkänt laglottsanspråk förelåg vid tiden för skattnämning men inte hade kommit till skattemyndighetens kännedom, föra med sig att skattesbeslutet rivs upp. Endast under förutsättning att det föreligger en lagkraftvunnen dom om testamentsjämkning kan en korrigerande i dessa fall ske inom ramen för bestämmelserna i 32 § b) AGL (se NJA 1963 s.151), jfr avsnitt 15 om efterbeskattning och återvinning.

Om det av handlingarna i arvsskatteärendet framgår att en bröstarvinge har påkallat jämkning av testamente för att få ut sin laglott men något godkännande från testamentstagaren inte har

givits in, ska skattemyndigheten alltid bereda dödsboet tillfälle att komplettera ärendet med ett sådant godkännande innan bouppteckningen registreras. Dödsboet har också möjlighet att begära anstånd enligt 17 § AGL för att förete en skifteshandling, se avsnitt 13.10.

En bröstarvinges rätt till laglott får alltid stå tillbaka för en efterlevande makes rätt enligt basbeloppsregeln i 3 kap. 1 § 2 st. ÄB. Se avsnitt 7.2.1.

Observera att ett laglotsanspråk numera endast beräknas i kvarlåtenskapen. Ett anspråk på laglott i en förmånstagares förvärv av försäkringsersättning prövas enligt 104 § 2 st. FAL i särskild ordning. Se avsnitt 10.2.

Exempel på beräkning av laglott redovisas i avsnitt 7.2.3.

12.10 Förmånstagarförvärv

12.10.1 Allmänt

De olika formerna av försäkringar och begrepp som används i anslutning till försäkringar har redovisats i avsnitt 10.

En försäkring som är försedd med ett förmånstagarförordnande utgör inte någon tillgång i den avlidne försäkringstagarens bo. Försäringen ingår inte i kvarlåtenskapen och kan inte bli föremål för arvs- eller testamentsförvärv. Enligt AGL jämställs dock under vissa förutsättningar ett förmånstagarförvärv i beskattningshänseende med arvfallen egendom (12 § 1 st. AGL).

Så är fallet om förmånstagaren vid försäkringstagarens död

- 1) får förfoganderätten över försäkringen eller
- 2) får en utbetalning på grund av försäkringen.

Förmånstagaren arvsbeskattas då för det belopp som faller ut kontant ur försäkringen och om – förmånstagaren har fått förfoganderätten till försäkringen – för försäkringens kapitaliserade värde vid dödsfallet. Om förmånstagaren inte har fått förfoganderätt till försäkringen gåvobeskattas förmånstagarens förvärv efter hand som försäkringen faller ut (12 § 1 st. och 37 § 2 st. AGL). Se avsnitt 10.1.

Det är endast livförsäkringar samt sjuk- och olycksfallförsäkringar (kapital- och livränteförsäkringar) som kan bli föremål för arvsbeskattning. Förmånstagarförvärv av rätt till pension på grund av försäkring inkomstbeskattas. Gruppförsäkringar och försäkringar grundande på kollektivavtal beskattas enligt 12 § 6 st. AGL som kapitalförsäkringar. (se avsnitt 10.1).

Ett förmånstagarförvärv beskattas endast under förutsättning att det är benefikt, dvs. att det har gåvokaraktär. Om ett förmånstagarförvärv t.ex. utgör vederlag i en avtalsuppgörelse mellan försäkringstagaren och förmånstagaren, är förmånstagarförvärvet inte benefikt och någon arvsskatt ska inte utgå (se NJA 1976 s. 629 ang. ett förmånstagarförordnande i

anslutning till bodelning eller hemskillnad). När ett förmånstagarförordnande inte är benefikt, har förordnandet vanligen gjorts oåterkalleligt.

Enligt 49 § AGL ska det försäkringsbolag där försäkringen har tecknats lämna kontrolluppgift till skattemyndigheten om förmånstagarförvärv ur försäkringen när förvärvet överstiger 13 000 kr. Kontrolluppgiften ska lämnas senast en månad efter det att försäkringsbolaget fick kännedom om dödsfallet. Se vidare avsnitt 10.3.1. En kontrolluppgift ska innehålla alla de uppgifter beträffande förvärvet som skattemyndigheten behöver för att fastställa skatten. Om så inte är fallet får skattemyndigheten begära kompletterande uppgifter från försäkringsbolaget.

Om en förmånstagare är arvinge eller testamentstagare sker arvsbeskattningen av förmånstagarförvärvet direkt med ledning av bouppteckningen efter försäkringstagaren (51 § 1 st. AGL). Om en förmånstagare inte är arvinge eller testamentstagare ska förmånstagaren upprätta en deklARATION angående förvärvet (45 § B) AGL). En efterlevande sambo som inte också är testamentstagare till den avlidne sambon ska således i förekommande fall deklarerat ett förmånstagarförvärv efter sambon. Om en dödsboanmälan har gjorts i stället för en bouppteckning, ska även en arvinge eller testamentstagare upprätta deklARATION. I det fall att det är uppenbart att det utfallande förmånstagarbeloppet inte kommer att medföra någon skatt behöver deklARATION dock inte lämnas.

12.10.2 Förmånstagarförvärvets värde vid beskattningen

En förmånstagare beskattas endast för värdet av det förvärv som denne faktiskt har gjort. Om ett förmånstagarförordnande har jämkats enligt 104 § 2 st. FAL på talan av den efterlevande maken eller en bröstarvinge till den avlidne försäkringstagaren, ska förmånstagaren med andra ord endast beskattas för det förvärv som återstår efter jämkningen. (Ang. jämkning se avsnitt 10.2.) Om försäkringstagaren har pantsatt försäkringen som säkerhet för ett lån, ska förmånstagaren beskattas för vad som återstår av förvärvet när skulden har reglerats (jfr avsnitt 9.5.12).

Om en förmånstagare vid försäkringstagarens död har fått förfoganderätt till försäkringen eller en utbetalning på grund av försäkringen är förestående kan denne helt eller delvis avstå från sitt förmånstagarförvärv. (Ang. förfogande jfr avsnitt 10.1). När en förmånstagare före skattemyndighetens beslut avstått från hela eller del av försäkringsbeloppet ska detta beaktas vid skattläggningen oavsett om försäkringsbeloppet därigenom har tillfallit dödsboet eller en sekundär förmånstagare. Avståendet måste vara gjort hos försäkringsbolaget och ske i tiden före utbetalningen av försäkringsbeloppet. Till skillnad från vad som gäller vid avstående från en arvs- eller testamentslott har ett sådant avstående som inte hade kommit till skattemyndighetens kännedom före registreringen bouppteckningen ansett kunna vinna beaktande efter besvär (NJA 1966 s. 549 och 1984 s. 654).

Om förmånstagarförvärvet utgörs av ett kontantbelopp som faller ut med anledning av dödsfallet motsvarar detta belopp värdet av förmånstagarens lott genom förvärvet. I förekommande fall räknas eventuellt erhållen återbäring och premieåterbetalning in i lotten.

Om förmånstagarförvärvet utgörs av förfoganderätten till en försäkring måste skattemyndigheten beräkna försäkringens värde. Är det fråga om en kapitalförsäkring som ska falla ut i sin helhet först vid en senare tidpunkt, bör försäkringen tas upp till sitt återköpsvärde

vid tidpunkten för dödsfallet. Faller försäkringen ut med periodiska belopp under en följd av år efter dödsfallet, värderas försäkringen enligt 23 § D 2 st. AGL och med ledning av de till AGL fogade kapitaliseringstabellerna II och III, i lagboken intagna under lagen om statlig förmögenhetsskatt. Exempel på beräkning av en försäkrings kapitalvärde har lämnats i avsnitt 10.6. Vanligen innehåller kontrolluppgiften från försäkringsbolaget en uppgift om det kapitaliserade värdet.

12.10.3 Skattefria avdrag från förmånstagarförvärv

Om ett förmånstagarförvärv tillfaller en efterlevande **make**, är alltid halva värdet av förvärvet skattefritt (12 § 1 st. sista meningen AGL). Den efterlevande maken har rätt till denna skattefrihet med avseende på halva värdet **oberoende av** om det rår giftorättsgemenskap eller inte i äktenskapet. Däremot har en efterlevande make numera inte någon rätt till skattefri avräkning på grund av någon annans förmånstagarförvärv.

Ett förmånstagarförvärv till en utländsk försäkring anses som ett förvärv genom testamente (12 § 7 st. AGL). En efterlevande makes giftorättsandel och en bröstarvinges laglott ska således beräknas på summan av bobehållningen och försäkringsbeloppet som om det senare hade ingått i boet. Detta gäller oavsett vem som är förmånstagare till försäkringen (Bratt m.fl. 6:18 f. och Silfverberg s. 180).

Om ett förmånstagarförvärv utgår ur

- 1) en utmätningsfri kapitalförsäkring, som har tagits på
 - a) försäkringstagarens liv eller
 - b) försäkringstagarens makes liv eller
- 2) en sjuk- eller olycksfallsförsäkring,

ska från förmånstagarers förvärv avräknas ett skattefritt belopp motsvarande sex basbelopp enligt lagen om allmän försäkring för det år då skattskyldigheten för förvärvet inträdde (12 § 2 st. AGL). Skulle en förmånstagare få flera förmånstagarförvärv som ger rätt till det skattefria avdraget, ska inte sammanlagt räknas av mer än sex basbelopp. Om en förmånstagare under den senaste tioårsperioden före förvärvet har kommit i åtnjutande av basbeloppsavdraget helt eller delvis för ett annat förmånstagarförvärv från samma försäkringstagare, ska den del av avdraget som har utnyttjats tidigare räknas av när storleken på basbeloppsavdraget bestäms för det senare förvärvet. Om en förmånstagare helt eller delvis avstår från sin rätt till ett utfallande försäkringsbelopp får den som inträder i förmånstagarers ställe rätt till grundavdrag endast under förutsättning att han eller hon är insatt som subsidiär förmånstagare till försäkringen (NJA 1956 s. 648 och Bratt m.fl. 6:14). Observera att en förmånstagare till en utländsk försäkring kan ha rätt till skattefritt grundavdrag enligt 12 § 2 st. eller 4 st. AGL (jfr avsnitt 10.4.1).

Om förmånstagaren är en efterlevande make görs basbeloppsavdraget från den hälft av förvärvet som återstår när avräkning har skett enligt 12 § 1 st. sista meningen AGL.

Angående förutsättningarna för att en försäkring ska vara utmätningsfri, se avsnitt 10.1.

Om förmånstagarförvärvet avser en rätt till livränta ur en livränteförsäkring (K-försäkring), ska 2 500 kr per år räknas av som skattefritt (12 § 4 st. sista meningen AGL). Även i detta fall är det skattefria avdraget begränsat till att avse vad som sammanlagt faller ut från en försäkringstagare.

Vad som återstår av förmånstagarförvärvet efter avdrag för den skattefria andelen läggs vid arvsbeskattningen samman med vad arvingen eller testamentstagaren har fått vid lottläggningen av behållningen i boet.

12.10.4 Skattskyldighet vid jämkning enligt 104 § 2 st. FAL

Frågan om jämkning av ett förmånstagarförvärv har redovisats i avsnitt 10.2.

Jämknings av ett förmånstagarförvärv kan ske antingen genom dom eller genom en överenskommelse mellan den som begär jämkning och förmånstagaren. Jämknings gäller enbart försäkrings och påverkar inte lottläggningen vid bodelning och arvsfifte (Bratt m.fl. 6:10).

Har jämkningen skett efter en överenskommelse och framgår detta av handlingarna i bouppteckningsärendet ska skattläggningen ske i enlighet därmed. Däremot utgör inte en överenskommelse om jämkning av ett förmånstagarförvärv någon grund för tilläggsbouppteckning (Bratt m.fl. 6:12). En lagakraftvunnen dom på jämkning innebär att reglerna om efterbeskattning och återvinning blir tillämpliga (jfr avsnitt 15).

De belopp som en efterlevande make eller en bröstarvinge till försäkringstagaren efter jämkning erhåller ur försäkrings är endast undantagsvis att betrakta som ett förmånstagarförvärv (Bratt m.fl. 6:14 och Englund-Silfverberg s. 83). Något skattefritt avdrag enligt 12 § 1 och 2 st. AGL får därför inte göras från det belopp som på grund av jämkningen utgår ur försäkrings. I stället ska det oreducerade beloppet vid beskattningen läggas samman med den arvs- eller testamentslott som den efterlevande maken eller bröstarvingen får ut ur behållningen i boet. Förmånstagaren beskattas i sin tur för det förvärv som återstår efter jämkningen (se avsnitt 12.10.2).

Beträffande det skattefria grundavdraget enligt 12 § 4 st. AGL har HD i NJA 1978 s. 581 ansett bröstarvingar berättigade till grundavdrag vid laglottsjämknings enligt då gällande regler (se Bratt m.fl. 6:14).