

16 Arvsdeklaration

16.1 Allmänt

Som har framgått av det föregående ska arvsskatten vanligen fastställas i samband med att en bouppteckning registreras. Från denna huvudregel finns ett antal undantag, se 51 § 1 st. AGL. Det vanligaste undantaget består i att ett förvärv i stället arvsdeklareras. Bestämmelserna om arvsdeklaration finns i 45-50 §§ AGL.

När ett förvärv ska arvsdeklareras, ska den skattskyldige upprätta en arvsdeklaration och ge in denna till beskattningsmyndigheten, dvs. skattemyndigheten i den ort där bouppteckningen efter arvlåtaren/testator har registrerats eller skulle ha registrerats (jfr avsnitt 5.2).

16.2 Förvärv som ska arvsdeklareras

En arvsdeklaration ska enligt 45 § AGL ges in i följande fall.

a) Förvärv av en arvs- eller testamentslott

- 1) Vid förvärv av en arvs- eller testamentslott efter en svensk medborgare som inte hade hemvist i Sverige i de fall då skyldighet inte föreligger att förrätta bouppteckning i Sverige (45 § A) 1. AGL).

Så är fallet t.ex. vid ett förvärv av egendom efter en svensk medborgare som vid sin död var bosatt i ett annat nordiskt land. Jfr avsnitt 2.2.3 och 2.2.4.

- 2) Vid förvärv av en arvs- eller testamentslott efter en utländsk medborgare som vid sin död inte hade hemvist i Sverige (45 § A) 2. AGL).

Skattskyldigheten är i dessa fall begränsad till den typ av egendom som anges i 4 § 2 st. AGL, dvs. egendom som anses ha en särskilt stark anknytning till Sverige, t.ex. fastigheter här i landet (se avsnitt 13.1.2). Skatten på förvärvet bestäms alltid på grundval av en arvsdeklaration. Förvärvet ska med andra ord arvsdeklareras både när någon bouppteckning inte har upprättats i Sverige (nordiska medborgare) och när en bouppteckning har upprättats efter en utomnordisk medborgare enligt 2 kap. 6 § IDL.

- 3) Vid förvärv för vilka skattskyldigheten enligt 6-9 §§ AGL inträder senare än vid arvlåtarens eller testators död, dock med undantag för förvärv efter den som på livstid har haft egendom med fri förfoganderätt (45 § A) 3. AGL).

Enligt 6, 7 och 9 §§ AGL ska ett förvärv undantagsvis beskattas senare än vid arvlåtaren/testators död. Detta är fallet när den egendom som har förvärvats är belastad med en nyttjanderätt eller motsvarande för någon annan, när äganderätten till egendomen är svävande eller när en nyttjanderätt successivt ska tillfalla två eller flera efter varandra (jfr avsnitt 13.2.2 och 13.2.3). Förvärvet ska i dessa fall deklareras när belastningen på egendomen upphör, när äganderätten upphör att vara svävande eller när den aktuella rättigheten realiserats för en senare förvärvare.

Observera att om en förvärvare har valt att frivilligt betala skatten enligt 6 § 2 st. AGL, dvs. redan vid arvlåtarens död, ska någon ytterligare beskattning inte ske (se avsnitt 13.2.2). Att belastningen upphör medför i det fallet således inte någon skyldighet för ägaren att deklarerera.

(Vid efterarv redovisas egendomen i bouppteckningen efter den senaste innehavaren, och efterarvingen beskattas för sitt förvärv på grundval av bouppteckningen, 8 § och 13 § AGL.)

- 4) När enligt 33 § 1 mom. AGL ett överskott i ett dödsbos konkurs har överlämnats till den avlidnes rättsägare (45 § A) 4. AGL).

Angående värderingen av egendomen m.m. - se avsnitt 13.8.

b) Förmånstagarförvärv

Om en förmånstagare inte är arvinge eller testamentstagare efter försäkringstagaren ska förmånstagaren arvsdeklarerera sitt förvärv, 45 § B) AGL. Om en förmånstagare är arvinge eller testamentstagare sker i stället arvsbeskattningen av förmånstagarförvärvet direkt med ledning av bouppteckningen efter försäkringstagaren. När en dödsboanmälan har gjorts i stället för en bouppteckning ska dock även en arvinge eller testamentstagare som har gjort ett förmånstagarförvärv upprätta en deklaration. I det fall då det är uppenbart att det utfallande beloppet inte kommer att medföra någon skatt, behöver deklaration dock inte lämnas (jfr avsnitt 11.3.2). Observera att om en efterlevande make inte ärver sin make ska denne enligt lagregeln i förekommande fall deklarerera ett förmånstagarförvärv. När den efterlevande maken har skrivit under bouppteckningen i egenskap av bouppgivare har dock i praxis inte någon arvsdeklaration ansetts nödvändig. Skatten på förmånstagarförvärvet har då tagit ut med ledning av bouppteckningen (se NJA 1983 s. 273).

c) Omständigheter som medför efterbeskattning.

Flertalet av de omständigheter som enligt 32 § AGL kan medför efterbeskattning (jfr avsnitt 15.1) innebär att en arvsdeklaration ska upprättas, 45 § C) AGL. Ett undantag från deklarationsplikten avser det fallet att en tilläggsbouppteckning ska ges in; efterbeskattning sker då i samband med att tilläggsbouppteckningen registreras. Ett annat undantag avser det fallet att skyldighet föreligger att anmäla tillämpning av 12 kap. 2 § och 10 kap. 4 § ÄktB när tillämpningen medför en snedfördelning av makarnas egendom till förmån för den avlidne makens arvingar eller testamentstagare eller när ett särkullbarn avstår arv till förmån för styvförälder. Deklarationsskyldigheten är i detta fall inskränkt till att avse endast bodelningar som sker efter det att beslut om skatten har meddelats. (Efterbeskattning kan dock ske även om delningen har skett tidigare än skattebeslutet, se prop. 1987/88:61 s. 40 ff. och 57).

En situation som liknar efterbeskattningsfallen, föreligger i 33 § 2 mom. AGL, nämligen att en ytterligare tillgång kommer fram sedan ett dödsbos konkurs har avslutats. Ett sådant förvärv ska deklarerars.

16.3 Vem är skyldig att arvsdeklarera

Arvsdeklaration ska upprättas av den skattskyldige, dvs. den som har gjort ett skattepliktigt förvärv. Varje skattskyldig ska avge en egen deklaration. Detta gäller även om t.ex. flera personer samtidigt förvärvar lika stora andelar ur en och samma förmögenhet.

En arvsdeklaration kan inte avges genom ombud. Det hänger samman med det straffrättsliga ansvaret för att deklarationen är riktig, ansvaret för att skatten betalas m.m. Den skattskyldige ska därför alltid underteckna deklarationen personligen. Om den skattskyldige har avlidit, ska deklarationen undertecknas av dennes dödsbodelägare eller av en behörig företrädare för dödsboet (en boutredningsman eller en testamentsexekutor). När den skattskyldige är en juridisk person ska deklarationen undertecknas av en behörig firmatecknare.

För en underårig (omyndig) skattskyldig ska deklaration vanligen upprättas och undertecknas av förmyndaren (jfr avsnitt 8.5.3). Att en god man har förordnats enligt 11 kap. 2 § FB för att företräda den omyndige under boutredningen innebär inte att förmyndarens skyldighet att deklarera den underårige inskränks (jfr Bratt m.fl. 20:6). Om egendomen har tillfallit den underårige med föreskrift om att denne själv ska råda över egendomen torde den underårige dock själv vara skyldig att deklarera förvärvet, åtminstone om denne har fyllt 16 år (jfr 9 kap. 1 och 3 §§ FB).

När någon är ställd under förvaltare enligt 11 kap. 7 § FB eller god man har förordnats enligt 11 kap. 3 eller 4 § FB, har förvaltaren eller den gode mannen ansvaret för att arvsdeklaration upprättas avseende sådana förvärv som faller inom dennes uppdrag (jfr avsnitt 8.5.4 – 8.5.7).

Om förvärvet avser en lott efter någon som vid sin död inte hade hemvist i Sverige och även den skattskyldige är bosatt utomlands, ska deklarationen upprättas och undertecknas av den som har hand om dödsboets egendom, dvs. vanligen den person som i Sverige har förordnats som boutredningsman.

I övrigt torde i allt väsentligt de principer som enligt 4 kap. 2 § lagen (1990:325) om självdeklaration kunna anses tillämpliga även på skyldigheten att lämna arvsdeklaration (Bratt m.fl. 20:5).

Skattemyndigheten kan vid vite fordra in en deklaration (67 § 1 st AGL). För att vite ska kunna föreläggas krävs dock att skattemyndigheten har utredning som visar att skattskyldighet föreligger i det enskilda fallet (NJA 1974 s. 333). Skattemyndigheten kan inte lagligen vid vite tvinga fram en deklaration för att pröva om skattskyldighet föreligger eller inte (jfr Bratt m.fl. 23:27).

16.4 Tidsfrister

En arvsdeklaration ska ges in inom fyra månader (46 § AGL). Tidpunkten, från vilken fyramånadersfristen ska räknas, beror på anledningen till att deklaration ska upprättas.

En arvsdeklaration avseende ett förvärv av en arvs- eller testamentslott eller av ett förmånstagarförvärv ska ges in inom fyra månader från skattskyldighetens inträde. I fråga om

ett överskott i ett dödsbos konkurs räknas fristen dock från den dag då överskottet överlämnades till den skattskyldige.

Skattskyldigheten för ett arv eller förmånstagarbeloppet inträder således enligt huvudregeln vid arvlåtarens, testators eller försäkringstagarens död (5 § AGL). Detta gäller även vid ett förvärv efter någon som vid sin död inte hade hemvist i Sverige. Boutredningen kan emellertid i dessa fall dra ut på tiden. Anstånd med att avlämna deklARATIONEN kan då på begäran ges enligt 17 § 4 st. AGL.

Vid uppskjuten beskattning enligt 6 § 1 st. AGL inträder skattskyldigheten när belastningen på förvärvet upphör genom rättighetshavarens död eller genom att rättighetsinnehavaren i förtid avstår från sin rätt. Vid framskjuten beskattning enligt 7-9 §§ AGL inträder skattskyldigheten på förvärvsdagen. Någon möjlighet att ge anstånd med arvsdeklarationen finns inte i dessa fall. Något anstånd med deklARATIONEN utöver fyramånadersfristen kan inte heller ges i fråga om ett förmånstagarförvärv, inte ens om anstånd har medgetts med bouppteckningen efter den avlidne försäkringstagaren.

En arvsdeklaration med anledning av en omständighet som föranleder efterbeskattning ska ges in inom fyra månader efter den tidpunkt då omständigheten blev känd. Ifråga om arvsdeklaration på grund av att en tillämpning av 12 kap. 2 § eller 10 kap. 4 § ÄktB har medfört en snedfördelning av makarnas egendom till förmån för den avlidne makens arvingar eller testamentstagare (32 § h) AGL), räknas fristen från den dag då den aktuella delningen av boet efter den avlidne skedde.

16.5 Bevakning av att arvsdeklaration ges in

Skattemyndigheten får från folkbokföringen genom arvsskattesystemet kännedom om alla dödsfall inom regionen. Detta gör det möjligt att bevaka att bouppteckning förrättas och ges in enligt en enhetlig bevakningsrutin (jfr avsnitt 3). När det gäller skattemyndighetens möjligheter att bevaka att arvsdeklaration ges in är situationen inte lika enkel. Med avseende på förmånstagarförvärv ska det försäkringsbolag där försäkringen har tecknats, lämna kontrolluppgift om förmånstagarförvärv ur försäkringen (se avsnitt 10.3). Detta gäller dock endast svenska försäkringsbolag. Skattemyndigheten får således inte in någon kontrolluppgift avseende utländska försäkringar. Och i fråga om övriga förvärv som kan aktualisera en skyldighet att arvsdeklarerar är skattemyndighetens möjligheter att bevaka att deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs än mer begränsade.

Vid uppskjuten beskattning med stöd av 6, 7 eller 9 § AGL har RSV en viss skyldighet att bevaka att de skattskyldige sedermera deklarerar sina förvärv. När RSV vid sin granskning finner att ett förvärv inte har beskattats, ska RSV anmäla detta till skattemyndigheten. En sådan anmälan kommer vanligen flera år efter det att skattskyldigheten inträdde och skattemyndighetens arbete med att utreda ärendet blir därför ofta komplicerat.

Om skattemyndigheten har möjlighet att bevaka att en deklARATION ges in i nära anslutning till tidpunkten för skattskyldighetens inträde, är det lättare att få kontakt med personer som har kännedom om saken och som kan få fram den utredning och de handlingar som skattemyndigheten behöver för sin prövning; en enskild person är erfarenhetsmässigt mer benägen att agera medan ett ärende fortfarande är aktuellt för denne. Rutiner i skattemyndighetens arbete som medför att frågor om deklARATIONSPLIKTEN tas upp i nära

anslutning till skattskyldigheten inträde kan därför vara mycket arbetsbesparande. Rutinerna får anpassas till de olika anledningarna till att en arvsdeklaration ska ges in:

a) Förvärv av en arvs- eller testamentslott efter någon som vid sin död hade hemvist utom riket

Skattskyldigheten efter en utländsk medborgare – och därmed skyldigheten att arvsdeklarera – är i vissa fall begränsad till den typ av egendom som anges i 4 § 2 st. AGL (fastigheter i Sverige m.m.). Efter utomnordiska medborgare ska en bouppteckning upprättas över egendomen i Sverige. Om inte någon arvsdeklaration ges in i samband med bouppteckningen, får skattemyndigheten vidta åtgärder för att få in en deklaration.

b) Uppskjuten beskattning och framskjutna förvärv

Skattemyndigheten kan för dessa fall lägga upp ett eget register som bygger t.ex. på kopior av skattemyndighetens meddelande RSV. I flertalet fall är nämligen skattskyldighetens inträde knuten till att någon annan person med hemvist inom regionen dör.

Vidare kan många viktiga iakttagelser göras vid granskningen av en bouppteckning. En jämförelse med bouppteckningen efter en tidigare avliden make kan t.ex. visa att den nu avlidne maken under sin livstid har haft rätt till avkastningen av ett visst kapital. En kontroll av stegen avseende en tidigare avliden anförvant kan visa att beskattningen i något avseende har skjutits upp enligt 6, 7 eller 9 § AGL. I sådana och liknande fall bör skattemyndigheten genast ta kontakt med ingivaren av den bouppteckningen som behandlas för ögonblicket och med denne diskutera frågan om en eventuell skyldighet att arvsdeklarera. Se vidare under avsnitt 16.7.1.

Vid successiva förvärv enligt 8 § 2 st. AGL (fideikommissrätt) ska bouppteckningen efter den senaste innehavaren alltid innehålla en uppgift om till vem egendomen ska övergå (50 § AGL).

c) Överskott i ett dödsbos konkurs

När en avliden var försatt i konkurs vid sin död eller när ett dödsbo har satts i konkurs, bör man alltid be den som handlägger konkursärendet vid tingsrätten att avisera skattemyndigheten när konkursen avslutas.

d) Förmånstagarfallen

Bevakning av att de skattskyldiga deklarerar sina förvärv görs mot de kontrolluppgifter som kommer in från försäkringsbolagen enligt 49 § AGL. Observera att när en kontrolluppgift kommer först sedan bouppteckningen efter försäkringstagaren har registrerats, aktualiseras också frågan om tilläggsbouppteckning.

e) Efterbeskattningsfallen

Skattemyndigheten skulle kunna kontakta tingsrätterna inom regionen och informera dem om önskemålet att bli aviserad om domar som kan medföra efterbeskattningsfall enligt 32 § b) och c) AGL.

16.6 Innehållet i en arvsdeklaration

RSV har tagit fram ett formulär för arvsdeklaration. (Det formulär som finns för gåvodeklaration ska inte användas för arvsdeklarationer).

En arvsdeklaration ska avges på heder och samvete. Deklarationen ska vara undertecknad av den skattskyldige (jfr avsnitt 16.3) och innehålla en försäkran enligt 19 § 4 mom. AGL.

I övrigt ska enligt 47 § AGL en deklaration innehålla följande uppgifter:

- 1) Arvlåtarens eller testators fullständiga namn, personnummer, hemvist och dödsdag.

När deklarationen avser egendom som den föregående innehavaren har haft med sådan rätt som avses i 8 § AGL, ska även den föregående innehavarens fullständiga namn och hemvist uppges.

- 2) Den skattskyldiges fullständiga namn, hemvist och släktskap med den avlidne. Det är lämpligt om även personnummer finns angivet.

Om arvsskatten ska beräknas efter släktskapet med den närmast föregående innehavaren av viss egendom, ska även detta släktskap redovisas.

- 3) Tidpunkten när skattskyldigheten inträdde, om denna har inträffat senare än vid arvlåtarens eller testator död.

I de fall då beskattningen har skjutits upp enligt 6 § AGL ska anges den tidpunkt när belastningen upphörde och anledningen till detta. När det är fråga om ett framskjutet förvärv enligt 7-9 §§ AGL ska anges den tidpunkt då den händelsen inträffade som har medfört att den skattskyldige har gjort sitt förvärv.

- 4) Hur en arvs- eller testamentslott har bestämts i de fall deklarationen avser en sådan lott.

I flertalet fall räcker det att den skattskyldige till deklarationen fogar en kopia av testamentet och/eller bouppteckningen efter den avlidne eller hänvisar till handlingarna om de finns tillgängliga vid skattemyndigheten.

Till en arvsdeklaration som ges in med anledning av en sådan delning som avses i 15 § 1 a mom. AGL ska delningshandlingen i original jämte kopia fogas (47 § sista punkten AGL).

Om arvsdeklarationen avser ett förvärv efter en utlänning och en bouppteckning väl har förrättats men ännu inte har registrerats, ska bouppteckningen eller en kopia av den fogas till deklarationen.

- 5) En specifikation av den egendom som förvärvet omfattar och värdet av egendomen när skattskyldigheten inträdde.

Egendomen ska förtecknas på ett sätt som motsvarar vad som gäller för en bouppteckning. De värden som uppges ska vid behov även styrkas på sätt som gäller vid bouppteckning. Om det förvärv deklarationen avser utgör en kvotdel av en egendomsmassa torde alla tillgångar som ingår i förmögenheten få redovisas (jfr värdering av en andel i ett oskiftat bo, avsnitt 9.4.17).

- 6) Sådana tidigare förvärv som ska beaktas enligt 19 § AGL vid beskattningen. (Ang. sammanläggning – jfr avsnitt 13.4).

När en deklaration avser ett förmånstagarförvärv ska i deklarationen redovisas uppgifterna i punkterna 1) - 3) och 5) i tillämpliga delar.

16.7 Handläggningsfrågor

a) Själva infordrandet av en arvsdeklaration

För att ett förvärv som medför skyldighet att arvsdeklarera ska kunna beskattas krävs att en arvsdeklaration verkligen ges in till skattemyndigheten. Någon möjlighet att beskatta förvärvet genom s.k. skönstaxering finns inte enligt AGL.

Skattemyndigheten kan vid vite fordra in en deklaration (67 § 1 st. AGL). För att vite ska kunna föreläggas krävs dock att skattemyndigheten har utredning som visar att skattskyldighet föreligger i det enskilda fallet (jfr avsnitt 16.3 med hänvisningar).

I fråga om ett förmånstagarförvärv torde en kontrolluppgift enligt 49 § AGL och bouppteckningen efter den avlidne försäkringstagaren ge tillräckligt underlag för ett beslut om vitesföreläggande. Om skattemyndigheten har anmanat den skattskyldige att ge in en arvsdeklaration (se nedan) och denne inte fullgör sin skyldighet inom utsatt tid, kan vitesföreläggande därför vanligen meddelas utan någon ytterligare utredning.

När skattemyndigheten i något annat fall finner att en deklaraionsplikt kan antas föreligga och fyramånadersfristen har löpt ut, bör skattemyndigheten genast erinra den eventuellt skattskyldige om att det kan föreligga en skyldighet för denne att deklarerat sitt förvärv. En bevakningsrutin kan användas liknande den som tillämpas för att bevaka att bouppteckning ges in (jfr avsnitt 3.2).

Om RSV vid sin bevakning av förvärv där beskattningen har skjutits upp med stöd av 6, 7 eller 9 § AGL finner att en skyldighet att deklarerat ett förvärv kan antas föreligga, gör myndigheten en anmälan om detta till skattemyndigheten. En sådan anmälan bör föra med sig att skattemyndigheten ex officio påminner, anmanar och slutligen tar upp frågan om vitesföreläggande av den deklaraionskyldige som ett särskilt ärende.

Ärendet handläggs enligt FL. Den som kan antas vara skyldig att arvsdeklarera, bör alltid föreläggas att yttra sig över anmälningen.

Om föreläggandet för med sig att en arvsdeklaration ges in till skattemyndigheten, föranleder inte anmälningen någon ytterligare åtgärd. Beslutet om detta tas in i beslutsprotokollet.

Om den som antas vara skyldig att deklarera kommer in med ett yttrande, bör alltid yttrandet kommuniceras med RSV. Förklaringen kan också föra med sig att skattemyndigheten inhämtar yttrande i ärendet från någon annan.

När skriftväxlingen har avslutats, ska skattemyndigheten fatta beslut. Beslutet ska föras in i beslutsförteckningen. Innebörden av beslutet är antingen att RSV:s anmälan inte föranleder någon ytterligare åtgärd från myndighetens sida eller att någon föreläggs vid vite att ge in deklaration.

Ett beslut om vitesföreläggande ska alltid delges den som avses med föreläggandet. Om inte någon arvsdeklaration kommer in till skattemyndigheten inom den frist som har satts ut i föreläggandet, ska myndigheten vidaresända föreläggandet för utdömande till länsrätten se avsnitt 3.3.

Själva beslutet om vitesföreläggande kan överklagas särskilt.

Ett beslut om att RSV:s anmälan inte ska leda till någon ytterligare åtgärd från skattemyndighetens sida är slutligt och kan alltså överklagas. Det föreligger dock inte något hinder mot att skattemyndigheten åter prövar frågan (självmant eller på grund av en ny anmälan från RSV), om nya omständigheter ger anledning till det.

RSV har i egenskap av anmälare ställning som part och ska alltid underrättas om skattemyndighetens beslut (NJA 1963 s. 440)

b) Handläggningen av en ingiven deklaration

I fråga om handläggningen om en ingiven deklaration gäller i tillämpliga delar vad som har sagts om handläggningen av en bouppteckning i avsnitt 4.

En arvsdeklaration ska dock ges in i ett exemplar. Någon kopia eller någon avskrift behöver inte fogas till deklarationen.

En arvsdeklaration ska, till skillnad från en bouppteckning, inte registreras. Beslutet om fastsällande av arvsskatt ska däremot tas med i beslutsförteckningen.

Något bevis om skattemyndighetens skattebeslut ska inte tecknas på deklarationen (jfr 51 § 2 st. AGL).

En underrättelse om skattemyndighetens beslut ska lämnas till den skattskyldige på ett sätt som motsvarar vad som gäller för bouppteckning. Om en deklaration inte medför någon beskattning, ska ett särskilt meddelande lämnas om detta (8 § 5 st. AGF).