

2 Bouppteckningsskyldigheten

2.1 Allmänt

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

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

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

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

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

2.2 Bouppteckningsskyldighetens omfattning

2.2.1 Allmänt om folkbokföring

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

Folkbokföringen sker automatiskt. Det innebär vid flyttning inom landet att den flyttande upphör att vara folkbokförd på utflyttningsorten den dag då han blir folkbokförd på inflyttningsorten. Avgörande för en persons skattemässiga hemvist är folkbokföringsorten den 1 november året innan vilket även gäller registreringar av bouppteckningar (20 kap. 8 § ÄB och 2 kap. 2 eller 5 § SBL).

2.2.2 Den avlidne hade hemvist i Sverige

A Den avlidne var folkbokförd i Sverige

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

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

En person, som är folkbokförd här, kan emellertid efter registreringen ha flyttat från riket och stadigvarande bosatt sig i utlandet utan att anmäla detta till skattemyndigheten. Han kan då normalt inte längre anses ha sitt hemvist i Sverige. Vid utflyttningen ska anmälan om avregistrering ur folkbokföringen göras senast en vecka före avflyttningen. Avregistrering sker när det kan antas att den utflyttade kommer att tillbringa sin dygnsvila utom landet under minst ett år framåt. En underlåtenhet att anmäla utflyttning kan vara ett tecken på att flyttningen inte är definitiv och att personen därför fortfarande får anses ha sitt hemvist i landet.

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

B Den avlidne var inte folkbokförd i Sverige

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

bör normalt anknytningen på grund av arbetsförhållandena väga tyngst. Genom att samtliga omständigheter beaktas, finns dock möjlighet att ta hänsyn till de speciella omständigheterna i det enskilda fallet.

2.2.3 Den avlidne hade inte hemvist i Sverige

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

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

När boutredningen enligt svensk lag ska äga rum efter en svensk medborgare som saknade hemvist här i riket, ska boutredningen – och därmed även bouppteckningen – omfatta all den avlidnes egendom oavsett om den finns här eller i utlandet, jfr. 2 kap. 5 § IDL.

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

2.2.4 Bouppteckningsskyldigheten i förhållande till skattskyldigheten

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

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

Enligt 4 § 1 st. AGL ska all egendom som efterlämnas av en person, som vid sin död hade sitt hemvist i Sverige, tas upp till beskattning här i landet och det oavsett var egendomen befinner sig; dvs. en oinskränkt eller total skattskyldighet. Oinskränkt skattskyldighet gäller även för egendom, som efterlämnas av utomlands bosatt svensk medborgare eller dennes make, om utflyttningen från Sverige har skett mindre än 10 år före dödsfallet. ”Spärrtiden” beräknas individuellt för varje make. Beskattningen av den utländske makens egendom förutsätter dock att denne har avlidit först. Däremot behöver inte äktenskapet ha ingåtts före utflyttningen. Det räcker med att den utländske maken tidigare har varit bosatt i Sverige. Spärregeln, som är knuten till medborgarskapet, innebär en avvikelse från domicilprincipen.

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

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

2.2.5 Ansvar för att bouppteckningsskyldigheten iakttas

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

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

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

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

2.3 Tidsfrister

2.3.1 Förrättningen

Bouppteckningen ska förrättas inom tre månader från dödsfallet (20 kap. 1 § ÄB). Om bouppteckning ska förrättas efter den som vid sin död inte var bosatt i Sverige, räknas

tremånadersfristen från dagen för beslutet om boets avträdande till förvaltning av boutredningsman, se 2 kap. 4 § IDL. Först när boutredningsman har förordnats i ett dödsbo där den avlidne var bosatt utomlands föreligger skyldighet att förrätta bouppteckning.

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

Ansökan om anstånd kan göras muntligt eller skriftligt. Något samfällt beslut av dödsbodelägarna att ansöka om anstånd krävs inte (jfr 19 kap. 1 § ÄB). Fullmakt behöver normalt inte avkrävas av företrädare för ett dödsbo. Ansökan är fri från avgift.

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

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

2.3.2 Ingivande till skattemyndigheten

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

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

2.4 Tilläggsbouppteckning

2.4.1 Allmänt

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

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

En felaktighet i huvudbouppteckningen kan t.ex. vara att den arvsberättigade personkretsen inte har varit korrekt upptagen eller att ett tidigare inte känt testamente har hittats efter den

avlidne. Skäl för tilläggsbouppteckning föreligger inte om ett i huvudbouppteckningen nämnt testamente efter skattemyndighetens registrering av bouppteckningen vinner laga kraft med den verkan att dödsbodelägarkretsen förändras. Huvudbouppteckningen är i ett sådant fall inte felkaktig.

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

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

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

När en tilläggsbouppteckning förrättas av den anledningen att en efterlevande sambo begär skuldtäckning, ska förrättningen äga rum inom tre månader från det att en sådan begäran framställdes. Tilläggsbouppteckningen ska sedan ges in till skattemyndigheten inom en månad från förrättningsdagen.

En tilläggsbouppteckning ska upprättas på samma sätt som en huvudbouppteckning, se 20 kap. 10 § 3 st. ÄB. Det innebär även att skattemyndigheten kan använda sig av vitesföreläggande för att få tillstånd ingivandet av en tilläggsbouppteckning.

Fråga om tilläggsbouppteckning ska upprättas, när ändring i taxeringar medfört att i huvudbouppteckningen upptagna kvarskatteskulder bortfallit, har besvarats jakande, se NJA 1991 s. 143.

2.4.2 Efterbeskattning

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

2.4.3 Återvinning

Reglerna om återvinning behandlas i avsnitt 15, "Efterbeskattning, återvinning och eftergift". Vid handläggning av tilläggsbouppteckningar bör dock följande observeras.

Om tilläggsbouppteckningen medför att arvsskatten blir lägre än vad som har fastställts vid registreringen av huvudbouppteckningen kan det finnas en rätt till återvinning av erlagd arvsskatt. Beslutet om att registrera tilläggsbouppteckningen anses dock inte i sig innefatta ett beslut även beträffande återvinning av för mycket erlagd skatt. Ett beslut om återvinning kan bara fattas efter skriftlig ansökan. Samtidigt med tilläggsbouppteckningen bör det därför ges in en ansökan om återvinning så att båda besluten kan meddelas samtidigt. Finns ingen ansökan om återvinning bör skattemyndigheten lämpligen uppmana den/de berättigade att ge in en sådan.

2.5 Behörig skattemyndighet

Bouppteckningen ska inom en månad efter det att den upprättades, jämte en bestyrkt kopia, ges in för registrering till den skattemyndighet i den region där den avlidne var folkbokförd den 1 november året före dödsfallet (2 kap. 2 § SBL). Om omyndig har del i boet ska ytterligare en bestyrkt kopia ges in för varje överförmyndare som har tillsyn över ifrågavarande förmyndarskap, förvaltarskap eller godmanskap.

Reglerna om behörig skattemyndighet behandlas vidare i avsnitt 5.2.