*Christer Silfverberg*

# Slopad arvs- och gåvoskatt

*Syftet med denna artikel är i första hand att diskutera några konsekvenser av den slopade arvs- och gåvoskatten, både i ett civilrättsligt och skatterättsligt perspektiv. I artikeln behandlar jag bl.a. bouppteckningsinstitutets framtida roll, dispositioner mellan makar och några skattefrågor vid generationsskiften i mindre företag. Dessutom beskriver jag bakgrunden till reformen och belyser några övergångsfrågor, framförallt möjligheterna att vid dödsfall som inträffat under slutet av år 2004 skjuta skattskyldighetens inträde över årsskiftet.*

## 1 Inledning

Lagen om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) upphörde att gälla vid utgången av år 2004. AGL infördes år 1941 och byggde på principer som utformades redan år 1894. Lagstiftningen var därför ålderdomlig och i behov av reformering, men att det skulle gå så långt att AGL helt och hållet togs bort kom nog för de flesta som en överraskning. Debatten uteblev nästan helt. En bidragande orsak var den snabba lagstiftningsprocessen. Egendomsskattekommittén presenterade så sent som i juni sitt slutbetänkande, Reform av arvs- och gåvoskatter (SOU 2004:66), med förslag till flera ändringar av regelverket. Förslaget remissbehandlades över sommaren men ansågs uppenbarligen inte lämpligt att genomföra. Efter politiska överläggningar mellan representanter för den socialdemokratiska regeringen, Miljöpartiet och Vänsterpartiet aviserades i budgetpropositionen för år 2005 att arvs- och gåvoskatten helt skulle tas bort. En promemoria med lagförslag upprättades inom Finansdepartementet och efter att ha fått vissa synpunkter på denna beslöt regeringen att inhämta lagrådets yttrande. Lagrådet hade ingen erinran mot de framlagda lagförslagen i sig, men riktade kritik mot att lagstiftningsärendet hade föregåtts av ett mycket begränsat beredningsarbete och anförde att detta knappast stod i överensstämmelse med föreskriften i 7 kap. 2 § regeringsformen, som ger uttryck för ett allsidigt remissförfarande. Trots denna kritik fullföljdes förslaget genom överlämnandet av proposition 2004/05:25 till riksdagen. Skatteutskottet tillstyrkte förslaget, 2004/05:SkU18, och riksdagen fattade beslut i enlighet härmed.

I avsnitt 2 och 3 kommer jag kortfattat att behandla motiven för att slopa arvs- och gåvoskatten respektive att ge några synpunkter på ikraftträdande- och övergångsproblematiken. I avsnitt 4 uppmärksammar jag sedan några civilrättsliga aspekter, framförallt hur den slopade arvsskatten påverkar bouppteckningsförfarandet, men också det nya läget för dispositioner mellan makar. I avsnitt 5 tar jag sedan upp de skatterättsliga aspekterna. Här behandlas några frågor om generationsskiften i mindre företag varefter några påpekanden görs om gåvor i anställningsförhållanden, efterskänkande av vederlagsreverser och om reformens betydelse på det internationella området.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

## 2 Motiven för att slopa arv- och gåvoskatten

1. Under senare år ifrågasattes arvs- och gåvoskatten alltmer både i massmedia och i den politiska debatten. Kritiken riktade sig mot att skatten försvårade generationsskiften av familjeägda företag och att de kraftigt höjda taxeringsvärdena i storstadsregionerna ledde till att uttaget av arvsskatt ökade markant, vilket särskilt drabbade efterlevande makar och sambor som bodde i dessa regioner. Ett annat kritiserat inslag var att de olikformiga värderingsreglerna ledde till skatteplanering och till att några börsbolag av skatteskäl t.o.m. lät flytta noteringen av sina aktier från Stockholmbörsens A-lista till O-listan. Till debatten bidrog också de synnerligen begränsade möjligheterna till nedsättning av arvsskatten vid börsnedgång efter dödsfallet.

En del av de kritiserade förhållandena åtgärdades visserligen genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 2004. Då slopades beskattningen av arv till efterlevande make och sambo samtidigt som lättnadsreglerna för generationsskiften i småföretag utvidgades.[1] Egendomsskattekommittén presenterade också i sitt slutbetänkande en rad förslag som skulle ha kommit till rätta med en del av lagstiftningens brister. Inte minst var avsikten att avsevärt underlätta generationsskiften i småföretag.

I propositionen framhöll regeringen att det inte var möjligt att med ändrade regler möta den kritik som riktades mot arvs- och gåvoskatten. Det framhölls också att skatten var kostsam att administrera och att den bidrog med blygsamma intäkter till staten.[2] Mot denna bakgrund och för att underlätta generationsskiften i onoterade företag tog regeringen steget fullt ut och föreslog att skatten skulle tas bort.

En annan bidragande orsak till det radikala beslutet kan ha varit att Egendomsskattekommitténs arbete inte nådde ända fram, beroende på den stora tidsnöd som kommittén hamnade i under slutfasen av utredningsarbetet. Kommittén hann således inte med att utarbeta förslag till en helt ny lag, utan de enskilda lagförslagen inarbetades i 1941 års lag. Enligt direktiven skulle den tekniska översynen omfatta en genomgång av samtliga regler, men kommittén var tvungen att utelämna flera frågor.[3] Det betydde att ett relativt omfattande beredningsarbete hade återstått för att en modern arvs- och gåvoskattelagstiftning skulle ha kunnat införas.

2. Syftet med att beskatta arv och gåvor är i första hand fördelningspolitiskt. Det är också ett av de viktigaste motiven för *förmögenhetsskatten.* Mycket av den kritik som riktats mot arvs- och gåvoskatten har också träffat förmögenhetsskatten. Det gäller inte minst den starkt olikformiga behandlingen av skilda tillgångar och det förhållandet att förmögenhetsskatten i kombination med fastighetsskatten lett till ett högt skatteuttag på småhus till följd av höjda taxeringsvärden. Kritiken har för förmögenhetsskattens del varit än mer accentuerad eftersom den är en årligen återkommande skatt.

En viktig skillnad mellan arvsskatten och förmögenhetsskatten är de internationella aspekterna. Med undantag för några av de nya medlemsländerna – bl.a. Estland och Lettland – uttas arvs- och gåvoskatt i någon form inom hela det europe-

[1] Se härtill Silfverberg, SN 2004 s. 45 ff.

[2] Prop. 2004/05:25 s. 22.

[3] Det gällde bl.a. reglerna om framskjuten beskattning, skattelott, schematisk bodelning, efterarv och handläggningen av de internationella dubbelbeskattningsärenden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

iska samarbetsområdet.[4] Det var därmed inte nödvändigt att ta bort skatten för att anpassa oss till vår omvärld. Det hade räckt med att sänka skatteuttaget till europeisk nivå. Däremot är det endast ett fåtal länder i vår omgivning som beskattar förmögenhet. Något tillspetsat kan man säga att förmögenhetsskatten numera är ett nordiskt fenomen.[5] Uttaget av förmögenhetsskatt föranleder kapitalplaceringar utomlands. Kontrollmöjligheterna för Skatteverket är begränsade när placeringar sker i länder som saknar förmögenhetsskatt. Skatteintäkterna för år 2004 har beräknats till ca 5 miljarder för förmögenhetsskatten och 2,5 miljarder för arvs- och gåvoskatten.[6] Om Egendomsskattekommitténs förslag hade genomförts skulle dock skillnaderna mellan de båda skatterna väsentligen ha utjämnats.[7] Även om man väljer en annan lösning för förmögenhetsskattens del kommer det med största sannolikhet att innebära att statens intäkter från denna skatteform minskar.

Det är naturligtvis en politisk bedömning om arv och gåvor överhuvudtaget skall beskattas. Trots detta finns det enligt min uppfattning anledning att sätta ett frågetecken för regeringens och riksdagens prioritering. Om den politiska ambitionen var att lätta på kapitalbeskattningen hade det enligt min mening varit mer angeläget att ta bort förmögenhetsskatten än arvs- och gåvoskatten. Då hade man också kommit till rätta med att kombinationen av fastighetsskatt och förmögenhetsskatt leder till ett högt skatteuttag på boende i småhus.[8] Detta liksom flera andra problem med förmögenhetsskatten finns nu kvar.

## 3 Ikraftträdande och övergångsfrågor

1. Lagen om arvsskatt och gåvoskatt upphörde att gälla vid utgången av år 2004. Om skattskyldighet inträtt dessförinnan skall den upphävda lagen fortfarande tillämpas. Det är alltså *skattskyldighetens inträde* som är avgörande för om lagen skall tillämpas eller inte. Skattskyldigheten för arv inträder enligt 5 § AGL som huvudregel vid arvlåtarens eller testators död. Bestämmelser om framskjuten beskattning finns i 6-9 §§ AGL. Skattskyldigheten för gåva inträder enligt 36 § AGL som huvudregel när gåvan blivit fullbordad eller när en giltig handling innefattande en giltig utfästelse om gåva av lös egendom överlämnats till mottagaren. Även skattskyldigheten för gåva kan vara framskjuten. I 36 § andra stycket AGL hänvisas i väsentliga delar till 6-9 §§ i detta avseende.

Om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte är tillämpliga är det dödsfallet respektive gåvotillfället, alternativt tidpunkten för överlämnandet av en giltig gåvoutfästelse, som är avgörande för skattskyldighetens inträde. Sker dödsfallet, gåvan eller gåvoutfästelsen efter årsskiftet föreligger alltså inte någon skattskyldighet.

2. Den vanligaste formen av *framskjuten beskattning* inträder när efterlevande make på grund av sin arvsrätt innehaft den avlidne makens kvarlåtenskap med fri förfoganderätt. Skattskyldigheten för efterarvingarna (vanligtvis de gemensamma

[4] Se SOU 2004:66 s. 72 ff.
[5] Se närmare SOU 2004:36 s. 242 ff.
[6] Se prop. 2004/05:1 s. 140.
[7] Se SOU 2004:36 s. 393 och 2004:66 s. 212.
[8] En provisorisk åtgärd med en skattereduktion för förmögenhetsskatt infördes inför 2004 års taxering (lag 2004:126).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

barnen) inträder i sådana fall när makens rätt upphör. Om efterarvingarna erhåller sitt arv efter den först avlidne maken efter utgången av år 2004 uttas därmed ingen arvsskatt.

Bestämmelserna om framskjuten beskattning kan också aktualiseras vid arvsbeskattningen om testator i testamente exempelvis förordnat att någon skall ha hela nyttjanderätten till viss egendom och någon annan äganderätten till egendomen. Enligt 6 § inträder skattskyldigheten i så fall först när nyttjanderätten upphör, förutsatt att inte någon av undantagsreglerna i lagrummets andra stycke är tillämplig. Ett annat exempel på framskjuten beskattning gäller testamenten med s.k. svävande äganderätt. Om det av framtida händelse beror, vem egendomen skall tillkomma, inträder skattskyldigheten enligt 7 § först vid tidpunkten för förvärvet. Förklaringen till den framskjutna beskattningstidpunkten är ovissheten angående mottagare. Bestämmelsen i 7 § omfattar emellertid också fall då – mottagaren är utpekad i testamentet, men utan att äganderätten under tiden tillkommer annan (s.k. bandläggning). Under tiden kan någon annan ha rätt att nyttja egendomen eller uppbära avkastningen eller annan förmån av denna, men det är inte nödvändigt för att 7 § skall vara tilllämplig.

Efter att det blev känt att AGL skulle upphöra att gälla vid utgången av år 2004 lär en del testamenten med föreskrifter om framskjutna förvärv ha upprättats. Framförallt har det varit fråga om förordnanden med svävande äganderätt. Om testator avlidit före årsskiftet har en viss osäkerhet uppkommit om skattefrihet verkligen gäller för den del av förvärvet som omfattas av förordnandet.

Så mycket är klart att det förhållandet att förordnandet betingats av skatteskäl inte kan föranleda att det skall underkännas. I första hand är det i stället en fråga om tolkning av testamentet. En förutsättning för att ett testamentsförordnande av det nu diskuterade slaget skall leda till framskjuten beskattning är därför att testamentets lydelse och andra omständigheter talar för att det har varit testators vilja att äganderätten skall vara svävande under en viss tid och att det är möjligt att verkställa förordnandet så att det får de rättsverkningar som testator avsett. En omständighet som talar för svävande äganderätt kan vara att testator utsett någon att förvalta egendomen under bandläggningstiden. Ytterligare en omständighet som pekar i samma riktning är att testator satt in några alternativa mottagare om den primäre testamentstagaren skulle avlida innan han äger tillträda egendomen. Ovissheten om mottagare kan här vara ett hjälpmedel för att klargöra om svävande äganderätt är för handen.[9] Däremot kan man möjligen ifrågasätta om förordnanden av typen ”mina arvingar skall erhålla äganderätten till min kvarlåtenskap den 2 januari 2005” ger sådana rättsverkningar att bestämmelserna i 7 § är tillämpliga.

3. För att *lättnadsreglerna* skulle vara tillämpliga vid gåva av företagsförmögenhet gällde enligt 43 § tredje stycket att gåvotagaren inte fick avhända sig gåvoegendomen eller väsentlig del därav inom tre år från skattskyldighetens inträde. Om överlåtelse ägde rum inom denna tid var tekniken att en ny gåva skulle anses ha skett med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts. Det betyder att om en gåva t.ex. lämnats med tillämpning av lättnadsreglerna under år 2004 och gåvotagaren överlåter egendomen under år 2005 skall någon beskattning inte ske, eftersom den nya gåvan anses ha ägt rum efter att AGL upphört att gälla.

[9] Se Englund, Tidsfaktorn vid beskattning av arvs- och testamentslott, 1969 s. 148.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

4. Upphävandelagen innehåller en övergångsbestämmelse. Den gäller reglerna om *eftergift av skatt* i 56 § AGL. Eftergiftsreglerna har inneburit att om en person som blivit skattskyldig till arvs- eller gåvoskatt avlidit inom tio år från det att skattskyldigheten inträtt, har hela eller del av skatten eftergivits. Om dödsfallet skett inom ett år har hela skattebeloppet eftergivits. Om dödsfallet sett senare har eftergiften avtrappats med en tiondel per år. Bestämmelser om eftergift införde ursprungligen genom lagstiftning år 1914. Det anförda motivet var att skatteförmåga inte var för handen när någon avlidit så kort tid efter förvärvet att han endast förmedlat egendomens övergång till sina närmaste efterträdare i arvsordningen. Förutsättningen för beskattning ansågs vara att mottagaren hunnit tillgodogöra sig "någon nämnvärd avkastning av den erhållna egendomen eller i övrigt bereda sig avsevärd gagn av densamma".[10]

Under senare år har ett delvis annat motiv skjutits i förgrunden, nämligen att det skulle framstå som stötande om staten vid flera dödsfall inom förhållandevis kort tid tog ut full skatt vid varje tillfälle.[11] Om arv- eller gåvotagaren avlider efter utgången av år 2004 faller med detta synsätt motivet för eftergift av skatt, eftersom någon skattskyldighet för arvet efter arv- eller gåvotagaren inte föreligger. Den i upphävandelagen intagna övergångsbestämmelsen innebär därför att eftergiftsreglerna i 56 § inte skall gälla när arv- eller gåvotagaren avlider efter utgången av år 2004.

Som lagrådet påpekade kan övergångsbestämmelsen leda till att skatteuttaget blir högre än vad som skulle ha blivit fallet vid tillämpning av AGL. En sådan situation uppkommer t.ex. om en person, som blivit beskattad för ett erhållet arv år 2004, avlider under något av de närmaste åren efter ikraftträdandet och efterlämnar sin make som enda arvinge. Om AGL fortfarande hade varit tillämplig skulle den skatt som den avlidna personen betalde år 2004 ha eftergivits enligt 56 §. Någon ny skatt skulle inte ha uttagits eftersom den efterlevande maken var skattebefriad. Enligt övergångsregeln skall dock ingen eftergift medges i detta fall.

5. Enligt upphävandelagen skall AGL fortfarande gälla i de fall skattskyldighet inträtt före utgången av år 2004. Det innebär att arvs- och gåvoskatten under flera år framöver kommer att aktualiseras i olika sammanhang i den praktiska rättstillämpningen. Beslut skall fattas av Skatteverket i flera ärenden där skattskyldigheten inträtt före årsskiftet. En del av besluten kommer att överklagas till förvaltningsdomstolarna. Överklagandetiden är tre år från beslutets dag. Andra beslut är redan överklagade och under beredning i domstolarna. I några fall har prövningstillstånd meddelats av Regeringsrätten. Under en tioårsperiod är det möjligt att efterbeskattning och återvinning av arvs- och gåvoskatt enligt 32 § respektive 59 § AGL kommer att ske till följd av att nya omständigheter blir kända, såsom att en ny tillgång upptäcks eller ett nytt testamente kommer fram.

[10] 1910 års betänkande med förslag till förordning om arfsskatt och skatt för gåfva, s. 61 och 101 samt prop. 1914:114 s. 72.
[11] Se prop. 2004/05:25 s. 23.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

## 4 Några civilrättsliga aspekter på slopandet av arvs- och gåvoskatten

### 4.1 Bouppteckningsskyldigheten

1. Arvsskatten har som huvudregel beräknats med ledning av uppgifterna i bouppteckningen efter den avlidne. Bestämmelser om bouppteckning finns i 20 kap. ärvdabalken (ÄB). Beslutet att upphäva AGL föranleder inte några omedelbara följdändringar i ÄB, bortsett från att en hänvisning till vissa förfarande- och överklaganderegler i AGL ändras till att avse den upphävda AGL. Med hänsyn till den betydelsefulla uppgift som bouppteckningen haft vid beräkning av arvsskatt efter den avlidne väcker avskaffandet av arvsskatten en del frågor om bouppteckningsförfarandet. I ett länge perspektiv är det frågan om vilka uppgifter som bouppteckningsinstitutet skall ha. I det mer korta perspektivet har det tomrum som avskaffandet av AGL gett upphov till skapat en del problem både hos dem som förrättar bouppteckningar och hos Skatteverket. Den kanske mest kontroversiella frågan är vilka normer som skall gälla för värderingen av tillgångarna i bouppteckningen, men även andra uppgifter i bouppteckningen påverkas av att AGL upphört.

Den nu berörda frågorna skall behandlas under var sin punkt.

2. Den grundläggande frågan är om systemet med bouppteckningar överhuvudtaget behövs i framtiden. Bouppteckningsinstitutet har anor från 1600-talet och tjänar naturligtvis inte bara syftet att ge underlag för beskattningen. Ett av syftena med bouppteckningsförfarandet är att ge upplysningar om vilka som är delägare i dödsboet och därmed har rätt att företräda boet. Bouppteckningen utgör således en legitimationshandling. Ett annat syfte är att ge upplysningar om vilka tillgångar och skulder som finns efter den avlidne. Det bildar utgångspunkt för boutredningen, som i sin tur skall leda fram till arvskifte. Den information som återges i bouppteckningen kan vara av intresse för att ett s.k. särkullbarn skall kunna bevaka sin rätt efter den avlidne föräldern. Även den avlidnes fordringsägare kan ha ett behov av information om boets ekonomiska ställning. När efterlevande make övertar all kvarlåtenskap med fri förfoganderätt och därmed är ensam dödsbodelägare förrättas inte någon bodelning och arvskifte. Vid den efterlevande makens död kan fråga uppkomma om beräkningen av den andel som efterlevande make har haft med fri förfoganderätt. Uppgifterna i bouppteckningen efter den först avlidne maken kan då användas som utgångspunkt för denna beräkning.[12] I sammanhanget har det också betydelse att bodelning och arvskifte är i princip enskilda förrättningar utan offentlig insyn.[13]

Det finns alltså goda skäl att behålla den offentliga insyn som det innebär att bouppteckningar skall förrättas och ges in till myndighet för registrering. Ett alternativ skulle kunna vara att göra förfarandet beroende av begäran av någon dödsbodelägare, borgenär eller annan som har ett rättsligt intresse att bevaka i dödsboet.

Även om bouppteckningsförfarandet behålls kan det diskuteras om det fortfarande skall vara en uppgift för Skatteverket att ansvara för inregistrering av bouppteckningar. Skatteförvaltningen tog så sent som år 2001 över uppgifterna

[12] Genom den långa traditionen med bouppteckningar är dessa också viktiga kulturdokument.

[13] Ett undantag gäller om omyndig är delägare i dödsboet. Enligt 15 kap. 5 § föräldrabalken skall överförmyndarens samtycke i sådant fall inhämtas till egendomens fördelning vid bodelning och arvskifte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

att registrera boupptecknigar och besluta om arvsskatt från tingsrätterna. Ett skäl för denna omorganisation var att samordna handläggningen av arvsskatten och gåvoskatten, som redan tidigare handlades av skattemyndigheterna, samtidigt som det ansågs finnas effektivitetsvinster att inordna arvsskatten i det förfarande som i allmänhet gäller för beskattningsfrågor.[14] Visserligen har dessa skäl för omorganisationen kommit i ett annat läge efter arv- och gåvoskattens avskaffande. Bakom reformen låg emellertid också strävandena att renodla domstolarnas uppgifter till den dömande verksamheten. Att flytta tillbaka bouppteckningsverksamheten till tingsrätterna torde därför inte vara aktuellt. Inom Skatteverket har det dessutom byggts upp en fungerande organisation och administrativa rutiner för att hantera bouppteckningsverksamheten, vilket också kan talar emot att anförtro uppgifterna till någon annan myndighet. Till bilden hör dessutom att Skatteverket har andra uppgifter än sådana som har ett omedelbart samband med beskattningsförfarandet. Inte minst har det betydelse att Skatteverket sköter folkbokföringen.

Enligt uppgift pågår för närvarande ett arbete inom Justitiedepartementet med att överväga vilka följdändringar som behöver göras på det civilrättsliga området till följd av slopandet av arvsskatten. Bland annat kommer det fortsatta behovet av bouppteckningsförfarandet att övervägas. Enligt planerna skall resultatet av arbetet redovisas i en departementspromemoria under våren 2005.

3. När det sedan gäller *värderingsfrågorna* kan konstateras att det av 20 kap. 4 § ÄB framgår att den dödes tillgångar och skulder skall antecknas i bouppteckningen sådana de var vid dödsfallet. Därvid skall tillgångarnas värde och skuldernas belopp anges. Några närmare bestämmelser om värderingen ges inte i 20 kap. ÄB. I AGL finns däremot särskilda regler om värdering. Av 20 § första stycket AGL framgår att de värden som upptagits i bouppteckningen skall ligga till grund för beskattningen under förutsättning att inte föreskrifterna i 21–23 §§ föranleder åsättande av annat värde. Eftersom nämnda föreskrifter omfattar all slags egendom, har detta inneburit att den skattemässiga värderingen helt har skett i enlighet med AGL:s regler.

I praktiken har värdena i bouppteckningen anpassats till beskattningen och tagits upp till med tillämpning av bestämmelserna i AGL. I och med att AGL upphävts kan det inte vara rimligt att fortsätta med denna praxis. Det förefaller exempelvis besynnerligt att ta upp inregistrerade aktier till 75 procent av noterade värden medan andra noterade aktier tas upp till 30 procent av samma värden. Av allmänna principer torde följa att det är de verkliga värdena eller med andra ord marknadsvärdena som skall antecknas.[15] Hänsyn bör därvid tas till eventuell latent inkomstskatteskuld på tillgångarna.

Det kan dock vara svårt att fastställa tillförlitliga marknadsvärden på tillgångar som inte är marknadsnoterade. Det bör beaktas att bouppteckningsvärdena vanligtvis inte är av omedelbar betydelse för intressenterna i boet.[16] Till grund för värderingen vid bodelning och arvskifte läggs i regel marknadsvärdena vid tidpunkten för dessa förrättningar. Inte heller är bouppteckningsvärdena avgörande när det gäller anspråk från en laglottsberättigad arvinge utan bedöm-

[14] Se prop. 2000/01:21 s. 41 f.

[15] Denna uppfattning framför regeringen i förarbetena. Lagrådet anser dock inte att det är givet att en marknadsvärdering bör göras och att frågan bör utredas vidare; se prop. 2004/05:25 s. 24 och 46.

[16] Se härtill Walin, Kommentar till Ärvdabalken, Del II, fjärde uppl. 2001 s. 137.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

ningen anses i detta avseende böra göras när boet är utrett. På liknande sätt bedöms frågan om boet räcker till att fullgöra legat med hänsyn till värdena när testamentet verkställs. Om en borgenär ansöker om boets avträde till konkurs är det värdena vid den tidpunkten som ligger till grund för bedömningen om boet är insolvent.

Angivandet av värden i bouppteckningen har alltså mer en indikativ betydelse för olika intressenter i dödsboet. Informationen kan ligga till grund för att ta ställning till vilka åtgärder som respektive rättsägare skall vidta, men värdena leder inte till några avgörande rättsföljder. Det talar starkt för att en mer schabloniserad värderingsmetod som regel bör kunna användas för tillgångar som inte är marknadsnoterade och värdena inte av annan anledning är kända. För en fastighet bör exempelvis godtas att marknadsvärdet uppskattas med uppräkning av taxeringsvärdet. I undantagsfall kan möjligen finnas behov av en mer noggrann värdering, t.ex. för att få ett tillförligt underlag för att i framtiden beräkna efterarvingarnas andel i boet.

4. Avskaffandet av arvsskatten påverkar också andra uppgifter i bouppteckningen. Ett exempel är att *begravnings- och bouppteckningskostnader* regelmässigt har redovisats som avgående poster i bouppteckningen, trots att den dödes tillgångar och skulder enligt 20 kap. 4 § ÄB skall antecknas sådana de var vid dödsfallet. Förklaringen är att dessa kostnader varit avdragsgilla enligt 13 § 1 mom. AGL. I och med och uppgifterna inte länge behövs för beskattningsändamål faller också motivet för att ta upp dem i bouppteckningen.

Enligt 19 § 4 mom. AGL skulle bouppteckningen vid ingivandet vara åtföljd av skriftlig uppgift angående förvärv som skulle bli föremål för sammanläggning eller försäkran att sådant förvärv inte förekommit. Det innebar bl.a. att *gåvor* som hade getts inom en tioårsperiod till någon av arvingarna i princip skulle uppges. Eftersom syftet med uppgiftsskyldigheten var begränsad till att ge underlag för tillämpning av reglerna om sammanläggning omfattades inte alla gåvor från den avlidne. Trots detta kunde uppgifterna vara av intresse för den arvinge som övervägde att begära avräkning av arvsförskott eller göra framställning om laglottsanspråk enligt 7 kap. 4 § ÄB. På delägares begäran skall visserligen uppgifter lämnas i bouppteckningen om arvsförskott och andra gåvor; se 20 kap. 5 § ÄB. Regeln är dock fakultativ och gäller enligt ordalydelsen bara om det bland delägarna finns laglottsberättigad arvinge.[17] Särskilt viktigt är det att uppgifter om en gåva antecknas i bouppteckningen, eftersom bröstarvinge, som vill väcka talan om nedsättning av gåva enligt 7 kap. 4 § ÄB skall göra detta inom ett år från det att bouppteckningen efter arvlåtaren avslutades. Med bouppteckning åsyftas i detta sammanhang huvudbouppteckning (se NJA 1980 s. 305 och 1993 s. 594). I och med att uppgiftsskyldighet om gåvor enligt 19 § 4 mom. AGL tagits bort kan det därför finnas anledning att se över bestämmelsen i 20 kap. 5 § ÄB i syfte att utvidga uppgiftsskyldigheten i bouppteckningen beträffande gåvor.

Bouppteckningen skall enligt 20 kap. 5 § ÄB också innehålla uppgift om bl.a. livförsäkringar till vilka förmånstagare är insatta. Tidigare var försäkringsbolagen skyldiga att lämna kontrolluppgift till Skatteverket enligt 49 § AGL om *förmånstagarförordnanden*. Denna skyldighet har tagits bort i och med att AGL upphävts. Det väcker frågan om vilken skyldighet och vilka befogenheter som Skatteverket

[17] Se Walin, a.a. s. 152 f. för kritik av lagtextens utformning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

bör ha i framtiden när det gäller att utreda och kontrollera att bouppteckningar innehåller i lag föreskrivna uppgifter.

### 4.2 Dispositioner mellan makar

1. Makar kan av olika skäl ha intresse av att överföra egendom mellan sig. Redan innan AGL:s avskaffande har makar haft stora möjligheter att gåvoskattefritt överföra egendom mellan sig, framförallt genom bodelningsinstitutet. Efter skriftlig anmälan kan makar således förrätta bodelning under bestående äktenskap; se 9 kap. 1 § andra stycket äktenskapsbalken (Äktb). Följer makarna formkraven och håller sig inom de ramar för bodelning som framgår av äktenskapsbalkens regler föreligger ingen gåva civilrättsligt, eftersom förvärvet grundas på makens giftorättsanspråk. Någon skyldighet att betala gåvoskatt har då inte förelegat.[18]

Möjligheterna till överföringar genom bodelning är dock inte obegränsade och det är också vanligtvis ett relativt omständligt och kostsamt förfarande. Avskaffandet av gåvoskatten har därför påtagligt underlättat för makar att omfördela förmögenheten mellan sig.

2. En överföring mellan makarna kan ha till syfte att skydda egendomen från den överförande makens borgenärer. För att en gåva mellan makar skall uppnå *skydd mot borgenärerna* fordras att den registreras; se 8 kap. 1 § andra stycket Äktb. Om registrering av gåvan skett är borgenärernas möjligheter att angripa rättshandlingen i stort sett likvärdiga med vad som gäller för en bodelning. I båda fallen kan borgenärerna till en make som eftergivit sin rätt rikta anspråken mot den andre maken; se 8 kap. 3 § och 13 kap. 1 § Äktb. Både gåva och bodelning kan också angripas genom återvinning i konkurs om det inte visas att gäldenären efter gåvan respektive bodelningen hade kvar utmätningsbar egendom som uppenbart motsvarade hans skulder; se 4 kap. 6 och 7 §§ konkurslagen. Gåvor inom sex månader före fristdagen kan dock återvinnas utan detta villkor.

Bortsett från de sex första månaderna efter rättshandlingen finns det alltså i förhållandet till borgenärerna inte någon nackdel att välja gåva i stället för bodelning för en förmögenhetsöverföring. Har den givande maken efter gåvotillfället kvar egendom som motsvarar skulderna uppnås skydd mot borgenärerna efter sex månader även om ekonomin senare skulle försämras.

3. Det kan förekomma att en förälder av någon anledning vill göra ett barn arvlöst i så stor utsträckning som möjligt. En gåva till maken i kombination med att gåvoegendomen görs om till enskild egendom eller att den mottagande maken vid den givande makens död begär att som sin andel få behålla sitt giftorättsgods med stöd av 12 kap. 2 § Äktb., kan urholka en bröstarvinges rätt till laglott på ett sätt som inte är möjligt genom testamentsföreskrifter. I 7 kap. 4 § ÄB skyddas visserligen *bröstarvinges rätt till laglott* mot gåvotransaktioner. Reglerna är dock endast tillämpliga om egendom bortgivits under sådana omständigheter eller på sådana villkor att gåvan till syftet är att likställa med ett testamente. Dessutom skall jämkning av gåvan bara ske bara om särskilda skäl inte talar emot det.

Frågan om skyddet av bröstarvinges rätt till laglott uppmärksammades av Egendomsskattekommittén.[19] Kommittén stannade dock för att det inte var ett tillräckligt skäl för att behålla beskattningen av gåvor mellan makar utan föreslog att

[18] Se närmare Englund-Silfverberg, Beskattning av arv och gåva, 12 uppl. 2001 s. 118.
[19] SOU 2004:66 s. 179 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

denna beskattning skulle tas bort. Kommittén framhöll bl.a. att det kunde ifrågasättas om gåvoskatten skulle användas för att skydda intressen på andra rättsområden. I och med att arvs- och gåvoskatten upphört kan det finnas anledning att överväga om några förändringar behövs i den civilrättliga lagstiftningen för att förbättra skyddet för bröstarvingar och andra berörda rättsägare.

## 5 Några inkomstskatterättsliga aspekter på slopandet av arvs- och gåvoskatten

### 5.1 Generationsskiften av mindre företag

1. Arvs- och gåvoskatten innebar påtagliga problem vid generationsskiften av mindre företag. Visserligen fanns det särskilda lättnadsregler för värderingen av företagsförmögenhet som syftade till att underlätta generationsskiften, men skattebelastningen kunde ändå bli betydande. En bidragande orsak var att arvs- och gåvoskatten skulle betalas med inkomstbeskattade medel. De höga skattesatserna för ägarna i kombination med uttag av socialavgifter innebar att det ofta inte var en framkomlig väg att använda bolaget som finansieringskälla för arvs- och gåvoskatten. Avskaffandet av denna skatt innebär naturligtvis en avsevärd förbättring av den finansiella situationen vid generationsskiften av småföretag.

Förutom att arvs- och gåvoskatten har avskaffats har möjligheterna utökats att överföra periodiseringsfonder och expansionsfond samt sparad räntefördelning till en ny ägare av företaget vid ett generationsskifte. Ändringarna har betydelse när verksamheten bedrivs av en egenföretagare eller ett handelsbolag. Framförallt är det en viktig förändring att en fysisk person som tar över hela eller delar av näringsverksamheten genom arv, testamente, gåva eller bodelning under vissa förutsättningar helt eller delvis får tar över en periodiseringsfond; se 30 kap. 12 a § inkomstskattelagen (IL). Tidigare har det inte varit möjligt att överföra en periodiseringsfond vid ägarskifte. Om näringsverksamheten överförts genom arv eller gåva har avdrag för avsättning till fonden återförts hos dödsboet eller givaren.

2. Trots dessa märkbara förbättringar kan ett generationsskifte av ett mindre företag under företagarens livstid fortfarande föranleda inkomstbeskattning. Många gånger är inte gåvor ”rena” utan förenade med villkor av olika slag. En orsak till detta kan vara att givaren vill skapa rättvisa mellan flera barn. Om ett av barnen får överta företaget kan det vara svårt att med gåvor eller testamentsförordnanden av annan egendom kompensera de andra barnen ekonomiskt. En ersättning från det barn som tar över företaget förbättrar möjligheterna till kompensation. En annan orsak till att givaren förbehåller sig en ersättning kan vara att denne ekonomiskt behöver trygga sin ålderdom.

Tidigare försvårades *blandade överlåtelser* av att lättnadsreglerna inte fick tillämpas vid gåvobeskattningen. Med verkan från och med den 1 januari 2004 ändrades reglerna så att det blev möjligt att med bibehållen lättnad förbehålla sig ersättning vid en gåva av företagsförmögenhet. I och med att gåvoskatten avskaffats har ytterligare steg tagits för att underlätta generationsskiften.

Vid en blandad överlåtelse av aktier och annan lös egendom tillämpas emellertid *delningsprincipen* vid inkomstbeskattningen; se bl.a. RÅ 1943 ref. 9. I RÅ 2003 not. 104 har Regeringsrätten bekräftat att delningsprincipen fortfarande gäller vid blandad överlåtelse av lös egendom. Det förhållandet att gåvoskatten tagits

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

bort medför ingen förändring i detta avseende. Om den överlåtna tillgången har stigit i värde skall därför den onerösa delen av överlåtelsen beskattas som kapitalvinst medan den benefika delen får överföras utan beskattning med tillämpning av kontinuitetsprincipen.

3. Rättsläget är annorlunda vid *arvskifte*. När en dödsbodelägare vid ett arvskifte utger ersättning till övriga dödsbodelägare för att få viss egendom på sin lott anses skifteslikviden som ett led i arvskiftet och är därmed inkomstskattefri enligt 8 kap. 2 § IL. Denna rättstillämpning har beträffande fastigheter kommit till uttryck i RÅ 1941 ref. 51, men den torde gälla oavsett tillgångens karaktär och ersättningens storlek. Någon motsvarighet till huvudsaklighetsprincipen för fastigheter och delningsprincipen för andra tillgångar finns alltså inte vid arvskiften.[20]

En annan sak är om en arvinge köper en tillgång av dödsboet utan direkt samband med arvskiftet. I sådana fall har inte hela tillgången ansetts förvärvad genom köp utan hänsyn har tagits till att köparen varit delägare i boet. En andel, motsvarande arvingens andel i dödsboet, har därför betraktats som förvärvad genom arv; se om denna rättstillämpning i RÅ81 1:76 och RÅ84 1:92.

Om avsikten är att företaget skall stanna i familjen har förändringarna på skatteområdet gjort det mer attraktivt än tidigare att avvakta med att överföra ägandet till företagarens dödsfall. I sådana fall är det naturligtvis viktigt att noga överväga lämpliga testamentsförordnanden.[21]

4. Om man önskat genomföra generationsskiftet under företagarens livstid har många gånger gåvan till barnen föregåtts av en s.k. *intern aktieöverlåtelse*. Det har varit ett sätt för företagaren att förbehålla sig en ersättning utan att lättnadsreglerna gått förlorade vid gåvobeskattningen samtidigt som uttag av inkomstskatt undvikits eller i vart fall reducerats. Vanligtvis har aktierna i det bolag som var aktuellt för generationsskifte, bolag A, överlåtits till ett av företagaren nybildat aktiebolag, bolag B, till ett pris som understigit marknadsvärdet, eventuellt anpassat så att beskattning enligt reglerna i 57 kap. IL (3:12-regerna) undvikits. Bolaget B har betalt med en räntelöpande revers. Denna överlåtelse har inte innefattat något gåvomoment, eftersom ägaridentitet rått mellan bolagen. Gåvoskatt har alltså inte uttagit och delningsprincipen har inte tillämpats vid inkomstbeskattningen. Inkomstskatt har endast uttagits i den mån ersättningen överstigt omkostnadsbeloppet. Efter den interna aktieöverlåtelsen har aktierna i B överlåtits genom gåva till barnen med tillämpning av lättnadsreglerna. En ytterligare fördel med den interna aktieöverlåtelsen har varit att amortering och ränta på reversen har kunnat betalas med vinster som genererats i A och som överförts till B genom koncernbidrag eller skattefri utdelning. Barnen har alltså inte behövt göra något uttag av lön eller utdelning från bolaget när skulden till föräldern skulle betalas.

Med hänsyn till den sistnämnda fördelen finns det även efter slopandet av gåvoskatten skäl att genomföra en intern aktieöverlåtelse som ett led i generationsskiftet. Det kan dock diskuteras om det inte är skattemässigt likvärdigt att överlåta

[20] Se härtill Carlsson-Silfverberg-Stenman, Generationsskiften och blandade fång, 3:e uppl. 1999 s. 141.

[21] Naturligtvis handlar valet mellan att genomföra generationsskiftet under företagarens livstid eller vid dennes död om mer än skattekonsekvenserna. De överväganden som måste göras gäller allt från framtida försörjningsfrågor och rättviseaspekter till mer psykologiska och praktiska problem, såsom hur man undviker stridigheter i familjen och ger den som är lämplig efterträdare en inskolningsperiod.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

aktierna i bolaget direkt till ett av barnen bildat aktiebolag som att gå omvägen via ett av föräldern själv ägt bolag. Avgörande för denna fråga synes vara huruvida delningsprincipen är tillämplig vid en överlåtelse till barnens bolag. Om denna princip tillämpas får endast en så stor del av omkostnadsbeloppet för aktierna dras av som ersättningen utgör av aktiernas marknadsvärde. Om delningsprincipen däremot inte är tillämplig medges avdrag för hela omkostnadsbeloppet eftersom hela överlåtelsen ses som en avyttring.

*Exempel*: Omkostnadsbeloppet för aktierna är 400. Marknadsvärdet är 1000. Aktierna överlåts till ett pris om 500. Med tillämpning av delningsprincipen är överlåtelsen till hälften onerös och till hälften benefik, vilket innebär att den skattepliktiga kapitalvinsten bestäms till 500 – (400 x 1/2) = 300. Om överlåtelsen i sin helhet betraktas som en avyttring är kapitalvinsten 500 – 400 = 100.

För att betrakta överlåtelsen som en avyttring i sin helhet talar bestämmelserna i 53 kap. IL. De omfattar bl.a. överlåtelse av aktier till underpris från en fysisk person till ett aktiebolag som överlåtaren eller någon närstående till överlåtaren är delägare i. Enligt 53 kap. 3 § IL skall den överlåtna tillgången anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärde om det är lägre. Det talar för att undantag gjorts från den annars gällande delningsprincipen vid inkomstbeskattningen av blandade överlåtelser av lös egendom.[22] Skälet till och konsekvenserna av att bestämmelserna i 53 kap. gjordes tillämpliga på överlåtelse till bolag ägt av närstående personer har inte berörts i förarbetena. Enligt ordalydelsen gäller bestämmelserna också enbart det fall att ersättningen understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp. Med hänsyn till att bestämmelserna inte reglerar vad som gäller om ersättningen överstiger omkostnadsbeloppet torde delningsprincipen vara tillämplig i dessa fall. Med avseende på fastigheter har RR i RÅ 2004 ref. 42 påpekat att bestämmelserna i 53 kap. 3 och 4 §§ IL fått en utformning som innebär att fastighetsöverlåtelser av gåvokaraktär mot en ersättning understigande det skattemässiga värdet behandlas som avyttring, medan överlåtelse mot en högre ersättning behandlas som gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet.[23]

Tolkningen att bestämmelserna i 53 kap. är en specialreglering som tar över delningsprincipen när aktier överlåts till ett aktiebolag som ägs av närstående till ett pris som understiger omkostnadsbeloppet, är emellertid inte oomstridd. En annan möjlig tolkning är att anse att bestämmelserna i 53 kap. endast omfattar den benefika delen av en aktieöverlåtelse. Det skulle i exemplet ovan innebära att hälften av aktierna anses avyttrade till hälften av omkostnadsbeloppet för samtliga aktier, dvs. till 200. Någon skatt uttas därmed inte. Den andra hälften av aktierna anses avyttrade för 500. Avdrag medges med den del av omkostnadsbeloppet som belöper på de avyttrade aktierna, dvs. med 200. Den skattepliktiga kapitalvinsten uppgår till 300. Denna tolkning är således förenlig med delningsprincipens tillämpning.

---

[22] Se Carlsson-Silfverberg-Stenman, 1999 a.a. s133 ff. och Sund, Generationsskifte av små och medelstora familjeägda aktiebolag, 2001 s. 308.

[23] Målet gällde dock inte tillämpning av reglerna i 53 kap. utan frågan var om beskattning skulle ske när fastigheter som utgjorde lagertillgångar överlåts med tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelser mot en ersättning som översteg det skattemässiga värdet men understeg taxeringsvärdet. RR ansåg att huvudsaklighetsprincipen skulle följas, vilket innebar att den realiserade vinsten inte skulle beskattas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

Frågan om vilken av de två alternativen som bäst överensstämmer med lagstiftningen har inte ställts på sin spets i RR. Utrymmet för denna artikel medger inte heller någon ytterligare analys av den berörda frågeställningen.

### 5.2 Gåvor i anställningsförhållanden

Enligt 8 kap. 2 § IL är förvärv genom gåva fritt från inkomstskatt. Tidigare har gåvan i stället hänförts till AGL:s tillämpningsområde. Eftersom skattebelastningen för en gåva i regel varit avsevärt lindrigare än för arbetsersättning har det funnits ett incitament för parterna i ett anställnings- eller uppdragsförhållande att få en ersättning klassificerad som gåva och inte som lön. Detta incitament har naturligtvis förstärkts genom avskaffandet av gåvoskatten. Förutsättningarna härför är dock begränsade. I rättspraxis inkomstbeskattas nämligen regelmässigt en gåva som har samband med ett anställningsförhållande.[24] Förklaringen till att en sådan gåva i regel jämställs med arbetsersättning är att den inte beror på allmän givmildhet utan på att arbetsgivaren vill belöna den anställde för en utförd arbetsprestation eller uppmuntra till framtida arbetsprestationer. Överlåtelsen saknar därmed de för gåva centrala kännetecknen. Helt undantagslös är dock inte praxis. I vissa fall är det inte sambandet med arbetsprestationen som bär upp gåvan utan det personliga förhållandet mellan parterna. Framför allt kan det vara fallet när parterna är närstående; se exempelvis RÅ 1989 ref. 21. Även i andra situationer finns ett visst utrymme för att ge gåvor i anställningsförhållanden som inte inkomstbeskattas; se RÅ 80 1:44, RÅ 1998 not. 91 och RÅ 2001 ref. 10.

### 5.3 Efterskänkande av vederlagsreverser

Vid gåva av fastighet har det varit vanligt att gåvotagaren utfärdat en s.k. vederlagsrevers till givaren. Det kan finnas flera skäl till bruket av vederlagsreverser; jämför vad som sades ovan om ersättning till givaren vid överlåtelse av företagsförmögenhet. I många fall har dock det primära skälet varit att nedbringa gåvoskatten. Fråga har uppkommit om dessa reverser kan efterskänkas utan skattekonsekvenser om givaren så skulle önska.

Vad som har vållat oro är att en vederlagsrevers måste utgöra en reell belastning för gåvotagaren för att få avräknas från gåvoegendomens värde vid beräkning av gåvoskatten. I NJA 1993 s. 533 I och II ansågs givarna ha utfäst sig att inte fordra betalning för reversernas kapitalbelopp. Fråga var här om reverser som aldrig var avsedda att betalas utan som årligen skulle efterskänkas med ett belopp motsvarande grundavdraget. I det första fallet framgick det uttryckligen av reversens formulering och i det andra fallet ansågs utredningen i målet ge stöd för den slutsatsen.

Om gåvan genomförts strax före arvs- och gåvoskattens avskaffande och parterna var överens om att gåvotagaren aldrig skulle behöva betala skulden till givaren utan att denna skulle efterskänkas så snart gåvoskatten avskaffats, borde rätteligen något skuldavdrag inte ha medgetts vid beskattningen av gåvan. Har avdrag medgetts kan skattebeslutet överklagas till länsrätten av det allmänna ombudet. Om parterna däremot vid gåvotillfället avsåg att skapa ett verkligt skuldförhållande men reversen efterskänks i det nya läge som uppkommit efter avskaffandet av gåvoskatten är det fråga om en ny gåva som är skattefri efter utgången av år 2004. Bevissvårigheterna beträffande parternas avsikter torde nog medföra

[24] Gåvorna kan dock vara undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 11 kap. 14 § IL, men det är då inte frågan om gåvor i civilrättslig mening utan om förmåner av personalvårdande karaktär.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

att processer inte inleds annat än när parternas avsikter i rena undantagsfall framgår av omständigheterna.

### 5.4 Internationella aspekter

1. Som framhölls i inledningsavsnittet är Sverige ett av de få länder som avskaffat arvs- och gåvobeskattningen. En hel del skatteplanering har ägnats åt att undvika svensk arvs- och gåvoskatt. Ett exempel har varit när en svensk medborgare efter lång tids bosättning i utlandet avsåg att flytta tillbaka till Sverige. Efter återflyttningen inträdde personen i den svenska beskattningssfären, vilket innebar att hans kvarlåtenskap skulle omfattas av obegränsad skattskyldighet när han avled. I denna situation var det ofta intressant att överväga att överföra förmögenhet genom gåvor till barnen innan återflyttningen. Det förekom också stiftelse- och trustbildningar.

Efter avskaffandet av AGL har situationen kommit i ett omvänt läge. Sverige har plötsligt blivit ett attraktivt land att vara bosatt i från arvs- och gåvoskattesynpunkt. Inför en återflyttning till Sverige är det således i regel ofördelaktigt att genomföra gåvotransaktioner, eftersom de kan drabbas av utländsk gåvoskatt. Av motsvarande skäl är placering av förmögenhet i utlandet, i form av fastigheter eller annan egendom som beskattas i det land där den är belägen, mindre attraktiv från ett arv- och gåvoskatterättsligt perspektiv.

En fråga i detta sammanhang är vad som gäller om en utbetalning numera sker från en utländsk stiftelse till förmånstagare som är bosatta i Sverige. Den princip som gällt i arvs- och gåvoskattehänseende har varit att överföring av medel till en familjestiftelse genom gåva eller förordnande i testamente har medfört skattskyldighet för stiftelsen om donator varit bosatt i Sverige. Däremot har inte arv- eller gåvoskatt uttagits vid löpande utbetalningar från eller vid upplösning av en familjestiftelse; se NJA 1991 s. 748. I RÅ 1998 ref. 28 har RR ansett att alla utbetalningar från en svensk familjestiftelse, inklusive vad som utskiftats till de slutliga förmånstagarna vid upplösningen av stiftelsen, skall behandlas som periodiskt understöd. Ett sådant understöd skall hänföras till inkomst av tjänst enligt 10 kap. 6 § IL.[25] Detsamma torde med stöd av RÅ 1988 not. 626 gälla vid utbetalning från en utländsk motsvarighet till en svensk familjestiftelse.

Den ändring som skett i rättsläget gäller alltså vid överföring av medel till en stiftelse. Överföringen medför inte längre skattskyldighet enligt AGL. Däremot har ingen ändring skett beträffande utbetalningar från stiftelser, eftersom de behandlas i inkomstskattessystemet.

När det gäller utbetalning från truster är rättsläget mer oklart, eftersom det hänger ihop med om trusten erkänns som skattesubjekt.[26]

2. Sverige har ingått *dubbelbeskattningsavtal* med 17 stater rörande arvsskatt respektive arvs- och gåvoskatt. Nio av avtalen omfattar bara arvsskatt. De övriga avtalen omfattar både arvs- och gåvoskatt. Avtalet mellan de nordiska länderna är ett multilateralt avtal. I övrigt är avtalen bilaterala.[27] Avtalen och anslutande författningar har tillsvidare behållits oförändrade. I propositionen upplyses att reger-

[25] Enligt 11 kap. 47 § skall dock periodiska understöd inte tas upp som intäkt om utgivaren inte medges avdrag för understödet.

[26] Se härtill Silfverberg, Internationell arvs- och gåvobeskattning, 2002 s. 68 och Skatterättsnämnden bedömning i det avvisade förhandsbeskedet RÅ 1999 not. 20.

[27] Se Silfverberg, a.a. 2002 s. 79.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

ingen avser att underrätta samtliga avtalsslutande stater om att AGL upphävts för att därigenom inleda en dialog om skatteavtalens ställning i framtiden.[28]

Ett dubbelbeskattningsavtal är ett avtal mellan två eller flera stater genom vilket de avstår från en del av de skatteanspråk som de har enligt sina interna skatteförfattningar.[29] De stater vi ingått avtal med har alltså avstått en del av sina skatteanspråk till Sverige, vilket Sverige numera inte kan utnyttja. Om detta leder till att ingen skatt alls uttas beror dock bl.a. på hur metoden för att undvika dubbelbeskattning är utformad i det enskilda avtalet. I våra äldre arvsskatteavtal tillämpas exemptmetoden för att undvika dubbelbeskattning medan creditmetoden tillämpas i senare avtal.[30] Vid tillämpning av creditmetoden avräknar hemviststaten, eller i förekommande fall medborgarstaten, den skatt som erlagts i den andra staten från skatteuttaget i hemviststaten/medborgarstaten. Om någon skatt inte uttagits i den andra staten sker ingen avräkning och därmed påverkas inte skatteuttaget i hemviststaten/medborgarstaten. Däremot kan exemptmetoden leda till att en tillgång numera blir helt obeskattad intill dess det aktuella avtalet upphört att gälla. Bestämmelserna i de enskilda avtalen måste dock studeras noga. I några avtal tillämpar Sverige exemptmetoden medan den andra avtalsstaten tillämpar creditmetoden. Så är fallet med avtalen med Belgien och Nederländerna.

I det nordiska arvs- och gåvoskatteavtalet tillämpar Norge och Island exemptmetoden för att undanröja dubbelbeskattning. I avtalet finns i artikel 8 en bestämmelse om subsidiär beskattningsrätt. I den artikeln regleras fördelningen av beskattningsrätten i de fall den stat som erhållit beskattningsrätten enligt de fördelningsartiklar som finns i avtalet inte kan utnyttja denna rätt enligt sin egen lagstiftning om skattskyldighetens territoriella omfattning eller om skattskyldighet på grund av personlig anknytning och tillgången därigenom inte beskattas i någon av de avtalsslutande staterna. I denna situation får en annan avtalsslutande stat beskatta egendomen. I och med att den subsidiära beskattningsrätten således är begränsad till fall då bristande möjlighet att beskatta beror på intern lagstiftning om skattskyldighetens territoriella omfattning eller om skattskyldighet på grund av personlig anknytning, torde bestämmelsen inte kunna tillämpas i det fall en stat avskaffat sin beskattning av arv och gåva. De andra avtalsslutande staterna torde i stället vara hänvisade till att säga upp avtalet. Uppsägningsförfarandet är reglerat i respektive avtal.

I flera av avtalen angående arv och gåva finns anti-diskrimineringsartiklar. Diskrimineringsförbudet gäller medborgare i den andra avtalsslutande staten. Dessa får inte underkastas en hårdare beskattning än statens egna medborgare. Några av anti-diskrimineringsartiklarna gäller alla skatter och inte bara arvs- och gåvoskatt. Så är fallet i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA angående arvs- och gåvoskatt (SFS 1983:914). I RÅ 1993 ref. 91 har denna klausul tillämpats i ett inkomstskattemål, som gällde koncernbidrag mellan svenska aktiebolag, som ingick i en internationell koncern. Eftersom anti-diskrimineringsklausulen ansågs tillämplig kunde koncernbidrag med avdragsrätt för det givande bolaget lämnas till det andra bolaget. [31]

*Christer Silfverberg är professor i finansrätt vid Stockholms universitet.*

[28] Prop. 2004/05:25 s. 25.
[29] Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994 s. 11.
[30] Se närmare Silfverberg, a.a. 2002 s. 98 ff.
[31] Se närmare Lindencrona, a.a. 1994 s. 95 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51