Beskattning av enmansdödsbo

Av juris kandidaterna Christer Månson och Nils Sjörén

I. Dödsbos civilrättsliga karaktär och dödsboförvaltningens syfte

Oavsett om en eller flera delägare finnes, är dödsbo civilrättsligt att uppfatta som en juridisk person. Lagberedningen har dock betonat att några mer långtgående slutsatser ej bör dragas av detta faktum, utan de förvaltningsåtgärder som vidtages bör stå i överensstämmelse med dödsboets ändamål.[1]

Dödsbo är en rättslig enhet som förvaltar en egendomsmassa och som genom behörigt förvaltningsorgan kan uppbära rättigheter och belastas med skyldigheter. Till dödsbo räknas också de tillgångar och skulder som dödsboet under sitt bestånd förvärvar eller ådrager sig. Dess förmögenhetsmassa skall skiljas från arvingars respektive testamentstagares tillgångar.

Vid en persons dödsfall uppkommer frågor angående behandlingen och fördelningen av den avlidnes efterlämnade egendom. I svensk rätt anses arvfallet ske direkt i samband med dödsfallet, det är dock ej möjligt att överföra egendomen till successorerna vid denna tidpunkt. Först måste den avlidnes ekonomiska förhållanden utredas, hans gäld betalas osv.

De enskilda dödsbodelägarna har ingen direkt äganderätt så länge dödsboet består utan endast en ideell andelsrätt i den avlidnes egendom. Detta medför att delägare ej kan överlåta någon specifik tillgång i dödsboet utan överlåtelsen kan endast avse delägarens andel eller kvotdel av denna. Då en andel blivit i sin helhet överlåten inträder förvärvaren i överlåtarens ställe som dödsbodelägare. Förändringar i delägarkretsen påverkar således ej dödsboets identitet.[2] Ändamålet med en andelsöverlåtelse kan ibland vara att kringgå lagstiftning, exempelvis jordförvärvslagen, dessa avtal godkänns ej av domstolarna.[3]

Den normala formen för dödsboförvaltning är samförvaltning, vari alla dödsbodelägare deltar. Dödsbodelägare är arvingar och universella testamentstagare, däremot inte legatarier. Delägarna har även möjlighet att vända sig till domstol för att få en boutredningsman förordnad, det åligger då honom att ensam handha förvaltningen.

Dödsboförvaltningens uppgift är att på lämpligaste ekonomiska sätt överföra den avlidnes egendom till hans successorer. Det är alltså frågan om en mer eller mindre varaktig verksamhet som uppnått sitt syfte då all kvarlåten-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

skap slutgiltigt övergått till successorerna. De rättshandlingar som företas för dödsboets räkning bör enligt lagberedningen stå i överensstämmelse med detta syfte. Meningen har ej varit att ett dödsbo skall förbli ett permanent subjekt som sluter avtal, vilka ej ingår som ett naturligt led i avvecklandet. Avvecklingen av ett dödsbo måste naturligtvis te sig mycket olika från fall till fall beroende på dess storlek och på de mer eller mindre komplicerade förhållanden som kan råda. Någon tidsgräns för hur lång tid avvecklingen får ta saknas dock.

II. Avgränsningen mellan enmansdödsbo och flermansdödsbo

Frågan om ett enmans- eller flermansdödsbo föreligger kan i vissa fall ha stor betydelse inom skatterätten. Utgångspunkten för en bedömning skall dock sökas i civilrätten. Även här kan frågans besvarande ha stor betydelse, till exempel för lösandet av problemet om en i dödsboet berättigad äger taga del i förvaltningen. De lösningar man kommer fram till inom civilrätten har vanligtvis avgörande betydelse för den skatterättsliga bedömningen. Det är endast i undantagsfall som det inom skatterätten sker en avvikelse från en klar civilrättslig bedömning.

I normala fall vållar det inga svårigheter att avgöra när ett enmans- eller flermansdödsbo föreligger. Tveksamhet kan dock uppstå, då det endast är en av två eller flera berättigade som har rätt till mer än en obetydlig andel i dödsboet. Det är här främst tre olika situationer som kan vålla problem. Det första gäller ett dödsbo med endast två delägare, i vilket delskifte skett på så sätt, att den ena av delägarna endast står kvar med en obetydlig andel. Att andelen är obetydlig innebär att den ur både procentuell och beloppsmässig synvinkel är att betrakta som ringa. Innebär läget efter skiftet, att den obetydligt berättigade upphört att vara dödsbodelägare och boet därmed blivit ett enmansdödsbo? Låt oss först slå fast att det ej synes finnas något hinder för att delskifte sker på ovan beskrivna sätt. Varken i ärvdabalken eller dess förarbeten finnes det något som talar emot detta förfaringssätt. Tvärtom så förutsätter lagförarbetena att delskifte i flermansdödsbo skall kunna ske. Någon nedre gräns för hur liten en andel får vara finns ej uttalad. Ej heller synes något hinder föreligga mot att man genom testamente sätter in en universell testamentstagare till en helt obetydlig kvotdel i kvarlåtenskapen. Likaså får det anses vara möjligt att genom arvsavstående, under för detta givna betingelser, sätta in en annan person till en ringa andel i ett dödsbo. Därigenom kan ett enmansdödsbo förvandlas till en mera permanent förvaltningsenhet. Att avstående av kvotdel ger ny delägare framgår av NJA 1963 s 57.

III. När upphör ett enmansdödsbo civilrättsligt

När det gäller dödsbo med flera delägare så är det mycket enkelt att konstatera när detta upphör att existera. I alla flermansdödbo företas förr eller sena-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

re ett skifte, där all den avlidnes egendom slutligen övergår till de enskilda delägarna. I och med detta slutliga skifte så upphör flermansdödsbo att existera som en särskild juridisk person. Det kan noteras att man alltså helt lägger avgörandet om när boet skall upphöra att existera i delägarnas händer. Detta synes vara anmärkningsvärt med tanke på det ovan, för dödsbo redovisade avvecklingssyftet.[4]

När det gäller dödsbo med endast en delägare ställer det sig mer komplicerat att konstatera vid vilken tidpunkt detta upphör att existera. Förvaltningens säregna karaktär kommer här till synes genom att det av naturliga skäl ej erfordras något skifte. Det finns alltså för enmansdödsbo ingen, som skiftet för flermansdödsbo, motsvarande slutpunkt. Istället måste man försöka finna andra grunder för enmansdödsbos avslutning. I lagförarbetena till lagen om boutredning och arvsskifte så säges angående enmansdödsbos avslutning: ''Den dödes egendom utgör så länge gälden ej betalts och singulära testamentariska förordnande ej verkställts en särskild förmögenhetsmassa, som för alla rättsägares räkning omhänderhaves av den förvaltningsberättigade''. Detta innebär att i samma ögonblick som avvecklingen av skulder och legat är genomförd, så inträder samma läge som föreligger då slutligt skifte ägt rum i ett flermansdödsbo.

När förhållandena är sådana att boutredningsman blivit tillsatt för att sköta boets utredning och förvaltning, så är upphörandepunkten fast och klar.[6] När denne avger sin slutredovisning och överlämnar eventuell behållning till ende delägaren, så anses boet ha upphört att existera. Samma förhållande föreligger då det i testamente stadgats om testamentsexekutor. Vanligtvis uppstår det ej heller några problem då boet avträtts till konkurs. Däremot torde tveksamhet råda då ende delägaren själv blivit utsedd till boutredningsman. Det är givet att man måste betrakta enmansdödsbo som ganska säregna företeelser, vilkas existens för längre tidsperioder synes vara diskutabel.

IV. Vilka blir de skattemässiga konsekvenserna av att bibehålla ett dödsbo

Enlikt 53 § 3 mom KL och 6 § 3 mom SI skall för det beskattningsår då dödsfallet inträffar den avlidne och dödsboet samtaxeras. Dödsboet taxeras således dels för den inkomst som den avlidne haft och dels för den inkomst vilken under dödsåret ingått till dödsboet. I fortsättningen utgör dödsboet, intill sin avveckling, ett självständigt skattesubjekt. Det beskattas enligt samma regler som gäller för fysiska personer, dock utan möjlighet att utnyttja vissa allmänna avdrag och grundavdraget. I speciella fall finns emellertid möjlighet, att efter särskild framställning enligt 49 § KL tillerkänna dödsboet samma grundavdrag som den avlidne skulle varit berättigad till.

Genom att ett dödsbo räknas som ett särskilt skattesubjekt kan det ur skattesynpunkt ställa sig mycket förmånligt att behålla ett dödsbo p g a den progressivitet som är inbyggd i skattesystemet. Det gör sig framförallt gällande då

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

delägarna har en hög inkomst eller stor förmögenhet. Det kan dock också ställa sig fördelaktigt med ett snabbt skifte i de fall då dödsboet har stor förmögenhet eller inkomst och delägarna saknar eller har låg inkomst respektive liten förmögenhet.[7]

Ett annat skattemässigt skäl att behålla ett dödsbo är de fall då inkomst som hänför sig till flera år inflyter till dödsboet. Oskiftat bo har då samma möjlighet som fysisk person att få inkomsten fördelad på de antal år som den hänför sig till. Bestämmelsen finns i 1951 års lag om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, där det i anvisningarna till § 1 sista stycket stadgas att oskift dödsbo och den avlidne anses som en och samma skattskyldig. Har dödsboet skiftats finns ej denna möjlighet. Ett undantag har emellertid gjorts beträffande inkomst av jordbruk eller rörelse. I de fall att efterlevande make är ensam dödsbodelägare äger denne vid beräkning av fördelningstid tillgodoräkna sig den tid dödsboet och den avlidne maken drivit jordbruket eller rörelsen.[8]

En annan lag som bör beaktas i sammanhanget är 1960 års lag om rätt till förlustutjämning. I dess 7 § stadgas att det oskiftade dödsboet har rätt att under dödsfallsåret utnyttja förlustavdrag, som eljest skulle tillkommit den avlidne. Men även under senare år har oskift dödsbo med efterlevande make eller barn som delägare rätt till förlustutjämning under förutsättning att de är delägare i boet under det beskattningsår som förlusten skall utnyttjas.

För större dödsbon bör också påpekas att 1970 års lag om begränsning av skatt i vissa fall är tillämplig på dödsbon som ej är skiftade.

Trots att dödsboförvaltning, som vi tidigare angett, i princip går ut på att skapa förutsättningar för dödsbogemenskapens hävande, kan det som vi ovan sett, ur skattemässig synpunkt vara motiverat att behålla dödsbon oskiftade. Dessa skattemässiga fördelar uppmärksammades av lagstiftaren, och ledde 1966 till att man införde en bestämmelse i 53 § 3 mom 4 stycket KL. Denna bestämmelse innebär att dödsbon med en till statlig inkomstskatt skattepliktig inkomst överstigande 100 000 kr skall fr o m femte året efter dödsfallet beskattas enligt de regler som gäller för handelsbolag. Skattemässigt blir då konsekvensen samma som om boet skiftats, enär dess inkomst och förmögenhet då beskattas hos delägarna. I de fall dödsboförvaltningen ej kan avslutas inom den angivna tiden, p g a att boet är speciellt svårutrett, har man möjlighet att söka dispens hos Riksskatteverket från att bli beskattad enligt reglerna för handelsbolag. I de allra flesta fallen har man ansett att de minst fyra år som står till förfogande skall räcka för att avvecklingen skall kunna ske på ett ekonomiskt försvarbart sätt.

Dödsbo upplöses genom att dess egendom slutgiltigt utskiftas till delägarna. Som vi tidigare redogjort för består dödsboet om endast delskiften företas. Själva skiftet föranleder ej någon beskattning. I detta avsnitt har vi endast rört oss med begreppet dödsbo, utan någon uppdelning i flermans- eller en-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

mansdödsbo, detta helt enkelt därför att lagstiftaren heller aldrig gör den distinktionen. Några speciella regler för enmansdödsbo finns ej.[9]

V. När upphör ett enmansdödsbo skatterättsligt

I föregående avsnitt har vi sett att det kan vara av stor skattemässig betydelse huruvida ett dödsbo består eller ej. När det gäller flermansdödsbo uppstår inga problem, den naturliga slutpunkt som skiftet utgör accepteras såväl civil- som skatterättsligt. Den delningsförättning som företas i flermansdödsbon saknar som bekant motstycke i dödsbon med endast en delägare. Här inträder delägaren utan särskild åtgärd i full rätt till arvlåtarens egendom. Därför har det också ansetts att denna form av dödsboförvaltning bör göras så kort som möjligt.[10] Det är ej rimligt att en arvtagare skall kunna dela upp beskattningen på två särskilda skattesubjekt när han ensam förfogar över egendomen. En viss tid måste dock åtgå för själva avvecklingen av dödsboet, man måste t ex ge skäligt rådrum för avstående eller tillsättande av boutredningsman. Vi skall nu se på hur rättspraxis har bedömt vid vilken tidpunkt enmansdödsbo upphör, och om vi kan hitta någon specifik omständighet eller brist på omständighet som just konstituerar upphörandet.

RÅ 1960 ref 27 (SN 1961 s 47, RSvSkT 1961 s 70)

A var ensam delägare i boet efter sin moder, vilken avlidit 5 juni 1949. Bouppteckningen registrerades 20 januari 1950. 1953 uppstod tvist huruvida A eller dödsboet skulle taxeras för dödsboets inkomster och förmögenhet. A anförde därvid följande: Dödsboet kan ej anses upplöst, enär det ännu ej bestämmts vem av A:s två söner som skulle överta de jordbruksfastigheter som ingick i dödsboet. Samt att A till förmån för sina barn under 1953, villkorslöst avstått från en fjärdedel av sin andel i boet.

TI anförde: I fråga om enmansdödsbo torde som regel gälla att boutredningen anses avslutad i samband med eller i nära anslutning till bouppteckningens upprättande. Samt att avståendet istället var att betrakta som gåva enär det skett för sent. Boet ägde vid tidpunkten för avståendet ej längre bestånd.

KR fann att utredningen av boet varit avslutad i början av år 1950 och eftersom A var ensam dödsbodelägare måste det antagas att A vid denna tidpunkt för egen räkning tillträtt dödsboets egendom, och att dödsboförvaltningen i samband härmed upphört.

RR fann ej skäl göra ändring i kammarrättens utslag.

Detta rättsfall har bl a Skatteflyktskommittén i SOU 1963:52 anfört som stöd för uppfattningen att enmansdödsbo upphör i anslutning till bouppteckningens registrering.[11] Samma ståndpunkt återkommer i rättsfallet RRK K 75 1:27 (SN 1975 412) där kammarrätten anför: Anledning föreligger inte till annat antagande än att dödsboet upphört i anslutning till att bouppteckningen inregistrerades. Detta kan ju tyckas peka på att man i skatterätten låter dagen för bouppteckningens registrering bilda slutpunkt för enmansdödsbo. Vi vill dock påpeka att RR aldrig utpekat någon fast slutpunkt för enmansdödsbo.

Vi skall i de närmast följande avsnitten ta upp och diskutera en del omstän-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

digheter som eventuellt kan vara grund för enmansdödsbos existens efter det att bouppteckningen registrerats.

VI. Faktorer som försvårar avvecklingen

A. Legat

Att det i testamente föreskrivits att ett eller flera legat skall utgå, kan ofta vålla problem för delägaren i ett enmansdödsbo. Av de två typer av legat som finns, sak- och penninglegat, så är det oftast penninglegaten som kan vara svåra att verkställa. Det kan vara frågan om mycket stora legat eller så kan dödsboet till stor del bestå av svårrealiserad egendom. För såvitt ej delägaren själv med egna medel löser eventuella legat, så kvarstår som enda möjlighet att sälja av dödsboets egendom, för att på så sätt få ihop den erforderliga summan. Detta kan givetvis medföra att boutredningen och avvecklingen tar lång tid att genomföra. Det kan i detta läge framstå som väsentligt att dödsboet består som särskilt skattesubjekt, för att underlätta utredningen och avvecklingen. Detta blir alltmer angeläget ju högre inkomst ende delägaren har. För det fall denna har mycket hög inkomst, så innebär det mindre skattetrycket som blir följden av uppdelningen på två skattesubjekt, att betungande legat blir lättare att verkställa. Består då ett enmansdödsbo så länge som eventuella legat ej blivit verkställda?

Inom civilrätten har, som ovan framhållits, ett jakande svar getts i förarbetena till Lag om boutredning och arvsskifte.[12] Frågan har dock aldrig prövats i praxis, så helt säker kan man ej vara på att denna uppfattning skulle godtagas i dagens läge. Eventuellt kan svaret vara att boet består så länge som det ej är möjligt att verkställa förefintliga legat. Hänsyn skulle alltså tas till om boet är så utrett att det är möjligt att avveckla.

I skatterätten har frågan om legatens inverkan på enmansdödsbos bestånd heller aldrig prövats. Regeringsrätten har i ett flertal rättsfall uttalat, att enmansdödsbo upphör i anslutning till boutredningens avslutande.[13] Den stora frågan blir då vad som omfattas i begreppet dödsboutredning. Detta torde i vart fall innebära mer än upptecknandet av tillgångar och skulder. Det kan dock förmodas att regeringsrätten vanligtvis ej anser att verkställandet av legat skall ingå i boutredningen. Detta i vart fall om det är möjligt att verkställa förefintliga legat. Tänkas kan att utomordentliga svårigheter att verkställa legat skulle utgöra grund för dödsboets bestånd. Ett sådant fall kan t ex vara då den huvudsakliga tillgången, ur vilken penninglegat skall utgå, består av en minoritetspost aktier i ett familjeföretag.

B. Skulder

Kan man anse att utredningen av dödsbo är avslutad trots att det återstår skulder som ej reglerats? Om vi ser på de rättsfall som finns så får vi nog i regel besvara denna fråga jakande. I RÅ 1965 Fi 2002 (se även SN 1966 s 239,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

RSvSkT 1966 s 93) anförde den ende dödsbodelägaren som skäl för dödsboförvaltningens bibehållande att det återstod skulder som ej hade reglerats. RR ansåg dock icke att det var en giltig grund. I det här fallet belöpte skulderna på en i dödsboet ingående fastighet. Ej heller i RÅ 1963 Fi 1342 (SN 1964 s 62, RSvSkT 1964 s 88) togs det hänsyn till att det fanns skulder som ej hade reglerats. Här var dock skulderna av ett speciellt slag, enär de till övervägande del bestod av gåvoreverser till ende delägarens barn. Av angivna rättsfall synes det knappast vara möjligt att draga någon generell slutsats beträffande betydelsen av oreglerade skulder. Situationen kan naturligtvis finnas då det inom en kortare frist är mycket svårt att reglera boets skulder. Det kan förutsätta försäljning av tillgångar, som är svåra att avyttra. I allmänhet torde man emellertid kunna utgå ifrån att beskattningsmyndigheterna kommer att uppträda restriktivt i förevarande sammanhang och att de skattskyldiga måste kunna visa på mycket tungt vägande skäl för dödsbos fortsatta existens. Därmed avviker man emellertid från den civilrättsliga uppfattningen, som kommit till uttryck i det tidigare nämnda lagberedningsuttalandet.

C. Skadeståndsanspråk

I de fall skadeståndsanspråk har riktats mot dödsboet eller tvist angående äganderätten till egendom ingående i boet råder, måste man rimligtvis avvakta utgången innan dödsboförvaltningen kan anses vara avslutad. Så länge tvisten ej är avgjord måste äganderätten betraktas som svävande.[14] Denna omständighet framfördes för övrigt av Skatteflyktskommittén som en eventuell grund för dispens från att efter fjärde året bli beskattad enligt reglerna för handelsbolag.[15]

D. Komplicerade dödsbon

Denna samlingsrubrik täcker i och för sig alla de speciella omständigheter som fått egen rubrik, enär förefintligheten av dessa omständigheter kan göra dödsboet komplicerat. Komplicerat i det hänseendet att dödsboutredningen blir besvärligare och då tar längre tid i anspråk. Vad vi framförallt tänkt på som kan göra avvecklingen speciellt besvärlig och därmed tidsödande, är de fall då dödsboet består av en rörelse eller jordbruksfastighet. Har den ende delägaren deklarerat att han inte tänker fortsätta den avlidnes verksamhet, måste man ge honom skäligt rådrum för att kunna avveckla densamma. Skulle man inte godta detta som en giltig grund, innebär detta att den ende dödsbodelägaren ställs i ett sämre läge än flermansdödsbodelägaren. Enär han ensam skulle tvingas att till sin egen förmögenhet lägga företagets och till sin inkomst det verksamheten ger. Den regel som finns i 53 § mom 4 st KL med fyra års ”respittid” har tillkommit just för att man ansett det skäligt att ge delägarna denna tid för att kunna genomföra en hänsynsfull och ekonomiskt tillfredsställande avveckling, utan att de blir beskattade för dödsboets inkomst och för-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

mögenhet. Tiden fyra år är också tilltagen med tanke på att det kan ta så lång tid att avveckla ett större företag. Denna regel borde rimligtvis också tänkas få betydelse vid enmansdödsbo.

VII. Boutredningsmans betydelse

Möjlighet finns att enligt ÄB 19:1 få boutredndingsman utsedd för handhavandet av dödsboets förvaltning. Skälet till att utse boutredningsman är vanligtvis att förvaltningen är komplicerad eller att det är frågan om en mycket stor egendomsmassa, dessutom kan avsikten vara att enda delägaren vill befria sig från ansvaret för den avlidnes skulder. Om skälet är att befria sig från ansvar för skulderna, så måste dock ansökan om boutredningsmans tillsättande senast ske en månad efter boupptecknings registrering. Anmärkas må också, att det ej finns något hinder för ende delägaren att bli utsedd till boutredningsman. Den viktigaste följden av att en boutredningsman förordnats, är att ende delägaren avskärs från förvaltningen.

Civilrättsligt har frågan om boutredningsmans betydelse för enmansdödsbos bestånd prövats i NJA 1963 s 192. I detta fall hade ett enmansdödsbo avträtts till förvaltning av boutredningsman. Utmätning för delägarens skuld söktes och beviljades på en i dödsboet ingående fastighet. Varken länsstyrelsen eller hovrätten gjorde ändring i den företagna förrättningen. Fastigheten hade efter utmätningen sålts och köparen överklagade ensam till högsta domstolen. Här fastslogs att så länge fastigheten stod under boutredningsmannens förvaltning så tillhörde den alltjämt dödsboet. Utmätning av fastigheten kunde i detta läge ej ske för ende delägarens skuld. Slutsatsen från rättsfallet blir, att enmansdödsbo som står under boutredningsmannaförvaltning utgör en, från ende delägaren avskild, förmögenhetsmassa så länge som boutredningsmannen ej avgett sin slutredovisning.

Skatterättsligt har frågan bedömts i RÅ 1963 Fi 1342. I detta fall hade ende delägaren själv blivit utsedd till boutredningsman. Dödsboet ansågs likväl ej bestå som särskilt skattesubjekt. Förklaringen till att utgången i detta fall blev den motsatta, torde ligga just i att det var ende delägaren själv som var utsedd till boutredningsman. Det är utan tvivel så, att det är svårt att se vilken skillnad som skulle inträda därför att ende delägaren blir utsedd till boutredningsman. Delägaren avskärs ingalunda från förvaltningen av dödsboet, utan får endast en ny benämning. Eventuellt torde bedömningen bli densamma, om det är någon till ende delägaren nästående som blivit utsedd till boutredningsman.[16] För det fall den utsedda boutredningsmannen i stället varit en utomstående person, så är det mycket sannolikt att dödsboet skulle anses bestått som särskilt skattesubjekt. Förutsättningen måste dock vara att boet avträdes till boutredningsmannaförvaltning, innan ende delägaren anses ha tillträtt egendomen. Följden skulle därvid bli att så länge boutredningsmannen ej avgett sin slutredovisning, så består dödsboet som ett särskilt skattesubjekt.[17]

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

Svårligen skulle man kunna tänka sig att den skatterättsliga bedömningen skulle avvika från den som uttyckts i det ovan refererade HD-fallet. Läget blir ju sådant att ende delägaren i dödsboet ej äger förfoga över egendomen. Skälen för att anse att dödsboet utgör en särskild förmögenhetsmassa skild från delägaren, får i detta läge anses vara uppfyllda.

Hur blir då läget om boet avträdes till boutredningsmannaförvaltning efter den tidpunkt då det skatterättsligt anses tillträtt? En tänkbar möjlighet vore att man skulle anse att dödsboet återuppstått som ett särskilt skattesubjekt. En sådan konstruktion torde knappast bli accepterad, då avträdandet till boutredningsman skett för sent.

I samband med frågan om boutredningsmannens betydelse, har den åsikten framförts, att enmansdödsbo skulle bestå åtminstone så länge som en månad efter bouppteckningens registrering.[18] Specifikt för denna tidpunkt är att ansökan om boutredningsmans tillsättande inom den tidsramen, befriar ende delägaren från ansvaret för den avlidnes skulder. Denna åsikt kan ej anses strida mot RÅ 1960 ref 27. I detta fall utpekades ej någon fix punkt för enmansdödsbos upphörande, utan endast att i det ifrågavarande dödsboet fick boutredningen anses vara avlutad i början av året. Registreringen skedde den 20 januari. Det kan alltså ej anses vara oförenligt med 1960 års fall, att anse att enmansdödsbo består åtminstone till en månad efter det att bouppteckningen registrerats.

VIII. Arvsavstående

Ett arvsavstående kan avse viss penningsumma, hela boet eller en viss kvotdel. För att vara giltigt måste avståndet vara villkorslöst och ske innan tillträde av egendomen skett.[19] Tillträde anses ske i samband med att ett faktiskt besittningstagande sker av den successerade egendomen. I ett dödsbo med fler delägare sker detta senast i samband med skiftet, eventuellt tidigare genom aktivt deltagande i boutredning och förvaltning. Det sistnämnda får dock anses vara osäkert eftersom någon prövning aldrig skett.

Vad beträffar enmansdödsbo är frågan än mer osäker, mycket beroende på att skifte ej sker i dessa dödsbo. I rättsfallet NJA 1975 s 730 framgår klart att undertecknande av bouppteckningshandling ej är att anse som tillträde av egendomen i ett enmansdödsbo.[20] Troligt är, att man får anse tillträde ske när inget direkt hinder föreligger för ett faktiskt besittningstagande. Det vill säga samma tidpunkt då boutredningen får anses vara avlutad. Alla tecken tyder på att denna tidpunkt ej infaller tidigare än bouppteckningens registrering, utan tvärtom kan infalla senare.[21] Normalt så medför ett arvsavstående som sker innan bouppteckningen inlämnats, att hänsyn skall tagas till avståendet vid arvsskatteläggningen. Även i ett enmansdödsbo så måste ende delägaren få tid att överblicka situationen, för att besluta om olika ekonomiskt fördelaktiga åtgärder. Om tillträde ansågs ske innan bouppteckningen registrerats, så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

skulle enmansdödsbodelägaren behandlas väsentligt mera ofördelaktigt i jämförelse med flermansdödsbodelägaren. Slutsatsen blir alltså, att åtminstone så länge boupptecknings ej registrerats kan arvsavstående ske i enmansdödsbo. Hänsyn till arvsavståendet skall tas både vid arvsskatteläggningen och vid den inkomstskatterättsliga bedömningen. Det senare blir aktuellt om avståendet avser kvotdel av egendomen. I dessa fall så inträder destinatärerna som dödsbodelägare och boet förvandlas härmed till ett flermansdödsbo.[22] Det kan alltså vara att rekommendera ende delägaren i ett enmansdödsbo att avstå från arv till en kvotdel om han vill uppnå följande fördelar: lägre arvsskatt samt ett dödsbo som består som särskilt skattesubjekt så länge som 54 § KL tillåter.

Arvsavstående till minderårigt barn medför dock den komplikationen, att överförmyndare skall samtycka till vissa förvaltningsåtgärder. Nackdelen med att överförmyndarens samtycke måste inhämtas får då vägas mot de fördelar som kan uppnås med ett arvsavstående.

IX. Enmansdödsbos möjlighet att återuppstå

Efter det att dödsboet upphört kan man upptäcka ny tillgång eller skuld. För att kunna reglera dessa situationer låter man dödsboet återuppstå. När det gäller dödsbo som haft flera delägare ter det sig fullt naturligt eftersom det i dessa fall måste ske en fördelning mellan dessa. Motsvarande behov finns ej då det rör sig om dödsbo, som endast haft en delägare. Trots detta har hovrätten i fallet SvJT 1975 ref s 42 låtit ett enmansdödsbo återuppstå för att kunna föra talan om påstådd ny tillgång. Återuppstående synes sedan detta avgörande även kunna ske då det är frågan om tvistiga skulder eller tillgångar.

Vid yppandet av ny tillgång eller i framtiden förfallande fordringar så uppstår frågan vem som skall beskattas för de influtna medlen. Om dödsboet skall beskattas så medför det att det måste återuppstå, samt fortbestå när det är frågan om kontinuerligt förfallande belopp. Denna fråga har aktualiserats i följande inkomstskatterättsliga fall.

RÅ 1961 ref 45 (RN 1962 1:8)

A avled 2 sept 1960, bland tillgångarna fanns en fordran på ett aktiebolag som avsåg ersättning för av A utförda arbeten. Enligt en överenskommelse mellan A och uppdragsgivaren skulle den förfalla med ett visst belopp vart och ett av åren 1962, 1963 och 1964. Dödsbodelägare var änkan B och tre myndiga barn. Genom en partiell bodelning och ett partiellt arvsskifte 1961 avsågs att tillskifta B denna fodran. Med anledning härav ansökte B om förhandsbesked huruvida hon eller dödsboet genom de framledes förfallande betalningarna skulle anses åtnjuta någon skattepliktig inkomst.

RN yttrade: Den omständigheten att dödsboet genom skifte tillägger delägare rätt att uppbära likvider för fordringen kan icke medföra ändring i dödsboets skattskyldighet för berörda intäkt. Efter överklagande från såväl B som Tl yttrade RR:

”Enär ifrågavarande fordran härrör från ett av den avlidne fullgjort uppdrag, av beskaffenhet att vara hänförligt till tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet, samt vid sådant förhållande utbetalandet av arvodesbeloppen icke kan anses grunda skattskyldighet för annan än dödsboet”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

Man bör nog vara försiktig vid tolkningen av detta rättsfall och ej förledas till alltför långtgående analogier. Det kan nämligen inte uteslutas att den starka personliga anknytningen som följer av den omständigheten att fordran hade sin grund i arbete som utförts av den avlidne, spelat en avgörande roll för att beskattningsskyldigheten ålades dödsboet. Frågan kan också ställas om utgången blivit densamma om det varit ett enmansdödsbo? Hade man ansett att enmansdödsboet bestått endast för att beskatta de årligen utbetalda beloppen?

Bedömningen i ovanstående rättsfall synes ha haft betydelse för avgörandet i fallet RRK K 75 1:27. Här yrkades skattskyldighet för ende delägaren enligt 53 § 3 mom fjärde stycket KL.

En person avled 1967 och hade av förbiseende icke erhållig pension för åren 1948—1967. Dödsboet hade endast haft en delägare, och ansågs ha upphört i anslutning till bouppteckningens registrering, i februari 1968. Först under 1971 upptäcktes att den avlidne ej erhållit pensionsbeloppen. Taxeringsintendenten yrkade att den ende dödsbodelägaren skulle beskattas för de utbetalda beloppen, enär reglen i 53 § 3 mom fjärde stycket KL var tillämplig. Denna regel säger att dödsboet fr o m fjärde året efter dödsfallet skall beskattas enligt reglerna som gäller för handelsbolag, vilket får till följd att den ende dödsbodelägaren skall beskattas för dödsboets skattepliktiga inkomster.

Dödsbodelägaren besvärade sig hos kammarrätten och yrkade att ej bli beskattad för beloppen.

Kammarrätten yttrade: 53 § 3 mom. fjärde stycket KL förutsätter för sin tillämpning att ett dödsbo föreligger under längre tid efter dödsfallet och inregistreringen av bouppteckningen efter den avlidne. Dödsboet efter den avlidne får anses ha upphört redan i februari 1968. Under tiden därefter och till dess ny tillgång yppades 1971 förelåg inte något dödsbo. 53 § 3 mom. fjärde stycket är därför ej tillämplig. Den ende dödsbodelägaren skall därför ej beskattas för den ifrågavarande inkomsten.

Av det här rättsfallet kan man med avseende å enmansdödsbo dra den slutsatsen att kammarrätten ansett att för att reglerna i 53 § 3 mom. fjärde stycket KL skall bli tillämpliga måste det vara frågan om ett kontinuerligt bestånd av dödsboet, som varat minst fyra år efter dödsfallet. Då detta krav ej var uppfyllt kunde den ende dödsbodelägaren ej beskattas i ovanstående rättsfall. Ovan refererade rättsfall synes ej stå i överensstämmelse med varandra.

Slutord

Att den skatterättsliga bedömningen skiljer sig från den civilrättsliga ifråga om hur länge ett enmansdödsbo kan bestå, torde med ovan anförda stå klart. Orsaken till skillnaden står att finna i att skatterätten och civilrätten måste ta hänsyn till skilda intressen. Civilrätten har att värna om tredjemans intresse av att dödsboet består. Den avlidnes borgenärer måste t ex ha ett stort intresse av att ej alltför tidigt behöva konkurrera med den ende dödsbodelägarens borge-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

närer. Även ende delägaren har ett intresse av att i lugn och ro kunna tänka över och besluta om tillämpliga åtgärder i och för avvecklingen.

I skatterätten framtonar däremot dessa intressen inte lika starkt. Här är det främst fråga om att värna om skatterättsliga principer, och då främst skatteförmågeprincipen. Det blir ju vid enmansdödsbo frågan om delad beskattning av två egendomsmassor, varav den ena ägs direkt av delägaren och den andra av en särskild juridisk person, vilken ende delägaren ensam förfogar över. För det är ju onekligen så att egendomen tillför den ende dödsbodelägaren skatteförmåga. Den fria förfoganderätten i kombination med den ökade skatteförmågan medför att man skatterättsligt vill ha så kort bestånd av enmansdödsbo som möjligt. Eftersom inget klart civilrättsligt avgörande finns så torde dessa argument haft stor betydelse för de skatterättsliga avgörandena. Av de skatterättsliga rättsfall som finns har man ofta velat utläsa att dagen för boupptecknings registrering skulle bilda slutpunkt för enmansdödsbos bestånd. Detta är nog att säga för mycket. Det troliga är att RR ej velat uttala någon klar ståndpunkt med tanke på de varierande krav på utredning som krävs i dödsbo. Naturligtvis är det ofta så att man kan anse utredningen av boet avslutad vid tidpunkten för boupptecknings registrering, men i ett inte alltför ringa antal fall måste dödsboutredningens avslutning förläggas till en senare tidpunkt, beroende på försvårade omständigheter. Vår slutsats är alltså att det nuvarande rättsläget ej är sådant att någon fast tidpunkt för enmansdödsbos upphörande kan anges.

Slutnoter

[1] NJA II 1933 s 162 ff.
[2] Jmf dock RÅ 1962 ref 2, där RR ansåg ett dödsbo upplöst när alla delägarnas andelar överlåtits till utomstående.
[3] Se NJA 1966 s 66 och G Walin, Kommentar till ärvdabalken del 2 s 37.
[4] NJA II 1933 s 162.
[5] Se föregående not.
[6] NJA 1963 s 192.
[7] Se RÅ 1960 Fi 190.
[8] Märk att det endast torde vara fördelningstid som avses. Se SOU 1961:56 s 116—117.
[9] Undantag 1 § anvisningarna 1 sjunde stycket Lag om ackumulerad inkomst.
[10] Se C Welinder, Baskattning av inkomst och förmögenhet del 2 femte uppl s 223.
[11] SOU 1963:52 s 234.
[12] NJA II 1933 s 166.
[13] Se bl a RÅ 1960 ref 27, RÅ 1963 Fi 775.
[14] Jmf också avsnitt IX Enmansdödsbos möjlighet att återuppstå.
[15] Se SOU 1963:52 s 254.
[16] K G A Sandström, SN 1966 s 177.
[17] S Bergström, Skatter och civilrätt s 241.
[18] K G A Sandström, SN s 177 ff.
[19] J Bratt—L Fogelklou—C-A Norrdell, Skatt på arv och skatt på gåva sjätte uppl s 68 ff., samt G Englund, Beskattning av arv och gåva andra uppl s 89 ff . .
[20] Se föregående not.
[21] K G A Sandström, SN 1966 s 177 ff . .
[22] NJA 1963 s 57, SOU 1963:52 s 234, Beckman—Höglund, Svensk familjerättspraxis sjätte uppl s 306 ff .

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09

Behovet av en saklig och sammanfattande redovisning av den pågående skatte- och företagslagstiftningen är utgångspunkt för Tholin/Larsson/Gruppens verksamhet. Företagets huvudaktiviteter är publikationerna ”Stora informationsprogrammet” och ”Skattenyheter i sammandrag” samt bokförlag och kursarrangemang.

Våra kunder och abonnenter återfinns främst bland ekonomiavdelningar, revisorer och advokater.

Skriv en bok om det du kan allra bäst!

Det är dina specialkunskaper vi är intresserade av. De du förvärvar genom tex utredningsarbete, i det dagliga jobbet eller genom studier.

Vårt förlag vill gärna knyta ytterligare kontakter med främst fackfolk som har intresse och förmåga att skriva enkelt och begripligt om de nya lagar och regler som berör företagen.

Våra böcker används – ofta som handledningar – i det dagliga arbetet ute på företagen. Vi fäster alltså stor vikt vid den praktiska användbarheten. De ämnen vi satsar på att ge ut behöver givetvis inte alltid resultera i omfångsrika volymer. Även småskrifter kring avgränsade frågor hör hemma inom vår utgivning.

Genom våra abonnemang och kursverksamhet har vi etablerade kontakter med ca 20.000 kunder. Det innebär att våra fackböcker ofta ges ut i stora upplagor. Ett eget modernt boktryckeri medverkar till att vi kan arbeta med korta utgivningstider.

De författare som nu är knutna till förlaget uppskattar vårt snabba redovisningssystem, vilket gör att royalty betalas ut fortlöpande. I botten ligger förstås ett hyggligt garantibelopp.

Vill du diskutera en utgivning, ta gärna kontakt med vår förlagschef Peter Landerin, telefon 031-22 24 50. Adressen är Tholin/Larsson/Gruppen, Box 22054, 400 72 Göteborg.

Tholin|Larsson|Gruppen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:09