SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 9 1980

Behandling av arvsskatteskuld och till denna knutna räntor vid beskattning av dödsbo och dess delägare

Av professor Göran Englund

I 54 § st. 1 AGL lämnas följande bestämmelser:

"Arvsskatt för egendom, för vilken skattskyldighet inträtt vid arvlåtarens (testators) . . . död, ävensom i 52 § 1 mom. omnämnd ränta förskjutas av dödsboet . . . . Skattskyldig skall vid tillträde av honom tillkommande lott, för vilken skatten förskjutits av dödsboet, till boet gälda på lotten belöpande skatt jämte andel i räntan; och skall tillika å belopp, som sålunda skall erläggas, gäldas den ränta, som kunnat av dödsboet påräknas vid insättning å bankräkning."

De åsyftade räntebestämmelserna i 52 § har följande lydelse:

"Har skatt icke fastställts inom åtta månader efter det bouppteckning eller deklaration, oavsett om anstånd beviljats, senast skolat vara ingiven, skall ränta utgå från och med närmast efterföljande månad till och med den månad då skatten fastställts av beskattningsmyndighet. Skall jämlikt 54 § skatten förskjutas av dödsboet, påföres vid skattens fastställande ränta utan uppdelning på de särskilda skattskyldiga. Ränta utgår under visst kalenderår efter den högre av de räntesatser som gäller vid beräkning av ränta för det året enligt 69 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) . . . "

Det bör observeras, att syftet med den schematiska arvsskatteberäkningen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

endast är att få fram det totala arvsskattebelopp, som dödsboet har att förskottera. Oklarhet kan lång tid därefter föreligga om hur arvsskatten ifråga skall fördelas mellan boets skilda rättsägare. Detsamma gäller naturligtvis det i 52 § angivna räntebeloppet. Principerna för den slutliga fördelningen finnes närmare utvecklade i min bok ''Beskattning av arv och gåva'' (kap. 11 A). Nämnas bör även, att gäldandet av skatt och ränta vanligtvis sker genom ett avräkningsförfarande i samband med skiftet av boet.

Dödsboets och delägarnas behandling dödsfallsåret och åren närmast därefter

Vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen uppkommer nu särskilda problem med avseende å ovannämnda betalningar av arvsskatt och ränta. Eftersom det endast är fråga om ett förskotterande, synes det principiellt riktiga vara, att låta dödsbodelägarna och inte dödsboet räkna av räntan vid inkomstbeskattningen. Därtill borde vid förmögenhetsbeskattningen dödsboet redovisa inbetald arvsskatt och ränta som fordran och dödsbodelägarna äga draga av motsvarande belopp som skulder.

Frågan kompliceras emellertid av två omständigheter. För det första kan det — som redan påpekats — även lång tid efter det att boet fullgjort inbetalningarna vara svårt eller rent av omöjligt att fördela skatt och ränta på de skilda dödsbodelägarna. Praktiska hänsyn talar därför mot ett förfarande, där man före skiftet tvingas dela upp de av boet förskotterade beloppen på delägarna.

För det andra så har det i förarbetena till AGL gjorts uttalanden angående den oguldna arvsskatten, som skulle kunna uppfattas som att arvsskatteskulden vore en boets gäld. Vid närmare granskning befinnes emellertid , att arvsskattekommittén i sammanhanget uttalar sig märkbart försiktigt. Den säger, att det får anses tvivelaktigt om den arvsskatteskuld, som dödsboet har att förskjuta, är att betrakta som boets gäld. Därefter tillägges, att det vid ett *exekutivt förfarande* dock måste finnas en bestämmelse, som klart säger mot vem de exekutiva myndigheterna i första hand bör rikta sitt anspråk. Mot den bakgrunden föreslog kommittén (se 54 § st. 2 AGL) en bestämmelse, som slog fast, ''dels att oguldna skattebelopp, som det åligger dödsboet att förskjuta, skola behandlas såsom en boets gäld, dels att dylika belopp böra i första hand uttagas hos boet'' (SOU 1939:18 s. 224).

Enligt 54 § AGL förskotterad arvsskatt och ränta

Med det ovan sagda har arvsskattekommittén inte tagit någon ståndpunkt av generell giltighet angående gälden. Med regeringsrättens avgörande i de båda fallen RÅ 1941 ref. 42 (se även 1962 ref. 22) och 1964 not. 2226 (RSvSkT s 98) synes det emellertid stå klart, att arvsskatteskulden även i förmögenhetsskattesammanhang är att betrakta som en boets och icke som en bodelägarnas

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

gäld. I det förra fallet medgavs dödsbo avdrag för arvsskatteskuld vid beräkningen av nettoförmögenheten. I det senare yrkade dödsbodelägare avdrag för ett belopp, som motsvarade vad dödsboet efter hennes make förskotterat i arvsskatt för henne och en omyndig dotter. Avdrag medgavs i prövningsnämnden för endast en del av det yrkade beloppet, nämligen för vad som motsvarade förskjuten arvsskatt på vad som vid partiellt arvskifte redan tillskiftats henne och dottern. Den skattskyldigas yrkande på avdrag för hela det förskotterade beloppet medgavs varken av kammarrätten eller regeringsrätten.

Eftersom således den i 52 § 1 mom. AGL angivna räntan utgår på vad som anses vara en boets skuld, torde det vara klart — undantag kan dock tänkas för den händelse delägare själv skulle betala in den på hans lott belöpande skatten och räntan (eller kanske rentav endast räntan) — att den vid inkomstbeskattningen skall få avräknas av boet och icke av dödsbodelägarna. (Detsamma får antagas gälla av boet jämlikt 52 a § AGL erlagd ränta.) Ovan åberopade praktiska hänsyn talar i samma riktning. I konsekvens med denna tankegång får naturligtvis delägarna ej heller vid förmögenhetsbeskattningen göra något skuldavdrag för denna av boet förskotterade ränta.

En särskild fråga med avseende å räntan är, om dödsbodelägarna möjligen vid senare tillfälle kan få draga av denna. Enligt 54 § AGL är de ju vid boets skifte förpliktade att ersätta boet för betalningarna. Om delägarna vid inkomstbeskattningen skulle vara avdragsberättigade, vore naturligtvis boet skyldigt att taga upp motsvarande belopp som intäkt. Ett sådant förfarande skulle dock knappast vara förenligt med grundtankarna bakom den skatterättsliga behandlingen av boet som en juridisk person. Man förfar ju inte på något motsvarande sätt med den avkastning, som boet uppburit och beskattats för. Nämnda avkastning går vid skiftet i fördelning mellan delägarna utan att de tvingas ta upp beloppen såsom intäkt.

Ränta på de enligt 54 § AGL förskotterade beloppen

Vi kan härefter ägna uppmärksamheten åt den ränta, som dödsbodelägarna enligt 54 § AGL har att erlägga på de belopp, som dödsboet har förskotterat för arvsskatt och ränta. Här blir problematiken en annan. Visserligen skulle kunna ifrågasättas att den belöper på förfluten tid. Enligt ovan redovisade rättsfall har ju arvsskatt och till denna hänförlig ränta under tiden för förvaltningen inte behandlats som dödsbodelägarnas gäld. Icke desto mindre står det ju helt klart, att den förevarande ränteskulden måste vila på föreställningen att dödsbodelägarna under förvaltningstiden verkligen haft en skuld till boet. Den betalas ej heller genom förmedling av någon annan utan direkt (vanligen i form av avräkning) av dödsbodelägarna. Därför bör dessa också medgivas avdrag vid inkomstbeskattningen. Detta medför naturligtvis att ett motsvarande belopp får upptagas som intäkt av boet. Några särskilda komplikationer i avvecklingssammanhanget medför detta dock knappast, eftersom under skiftes-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

året dödsboet vanligtvis även har andra intäkter och kostnader, som måste redovisas i en deklaration för detta beskattningsår.

Med denna slutsats beträffande inkomstbeskattningen uppkommer automatiskt en förmögenhetsskatterättslig fråga, nämligen om och i vad mån den ackumulerade räntan för dödsboets förskottering skall få räknas av som skuld av dödsbodelägarna. Om dödsboförvaltningen drar ut på tiden, kan det komma att röra sig om ej obetydliga belopp. Eftersom enligt 5 § Sf under beskattningsåret upplupen men ej förfallen ränta ej är avdragsgill, gäller frågan närmast den under de tidigare åren ackumulerade räntan. Enligt ovan anfört resonemang borde i princip sådant skuldavdrag medgivas och dödsboet som förmögenhet påföras ett motsvarande belopp (se 4 § Sf). Mot förfarandet talar dock det praktiska skälet, att det före skiftet kan vara svårt att fixera ränteskuldens fördelning på de skilda dödsbodelägarna.

De i 55 § AGL reglerade anståndsfallen

I sammanhanget bör slutligen några ord sägas om den situation som föreligger, där dödsboet erhållit anstånd enligt 55 § AGL och i enlighet härmed får erlägga arvsskatten genom successiva betalningar. Med detta följer även förpliktelsen att fortlöpande erlägga ränta för obetald skatt. Vad jag kan se saknas anledning att behandla dessa arvsskatte- och räntebetalningar på annat sätt än de enligt 54 § AGL förskotterade beloppen.

Dock bör den bestämmelse i 55 § 5 mom. AGL uppmärksammas enligt vilken dödsboet berättigas göra förtida betalningar. Dödsbodelägare har nämligen medgivits en alternativ rätt att — oaktat anståndet beviljats dödsboet — själv göra sådan förtida betalning av på hans lott belöpande skatt. Rätten bör rimligtvis även gälla anståndsräntan. Om nu delägare i enlighet med denna bestämmelse själv skulle erlägga skatt och ränta, torde anledning saknas att vid inkomstbeskattningen förvägra honom rätten till ränteavdrag. Jämförelse skulle här kunna göras med räntebetalning, där makar solidariskt ansvarar för gäld (RÅ 1976 ref. 20 (RSvSkT s 11)). Den omständigheten att vid ett exekutivt förfarande exekutor i första hand skall vända sig mot boet, synes i förevarande fall knappast böra ge anledning till någon annan bedömning. Den som erlägger räntan bör medgivas avdraget.

Dödsbo, som behandlas enligt handelsbolagsreglerna

Från och med det fjärde beskattningsåret (där detta sammanfaller med kalenderår) efter dödsfallsåret skall boet och dess delägare behandlas enligt de regler som gäller för handelsbolag (53 § 3 mom. KL och 6 § 1 mom. Sf). Härmed inträder icke någon förändring med avseende å beräkningen av boets nettoinkomster eller förluster i de skilda förvärvskällorna. Den åsyftade skillnaden i förhållande till tidigare beskattning är endast, att de skall fördelas på de skilda delägarna och beskattas hos dem i stället för hos dödsboet. Detsamma

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

gäller boets förmögenhet. Eventuellt kvarvarande arvsskatteskuld hänföres således fortfarande till boet och därmed följande anståndsräntor skall — om dödsboet betalar dem — avräknas vid inkomstberäkningen hos boet. Den avsedda skatteskärpningen med handelsbolagsförfarandet har i första hand varit, att inkomsterna skall räknas samman med dödsbodelägarnas och där vanligtvis träffas av en hårdare progression än då de beskattades hos boet.

Ytterligare en väsentlig nackdel med förändringen beträffande skattesubjekten blir emellertid, att dödsboets eventuella förluster under tidigare beskattningsår ej längre kan utnyttjas som förlustavdrag. Skatteflyktskommittén uppmärksammade särskilt denna fråga. Den ansåg, att de nya reglerna om övergång till handelsbolagsförfarandet inte borde medföra ''förlust av några avdrag som boet eljest skulle vara berättigat till''. I konsekvens härmed föreslogs i betänkandet ett tillägg till 7 § förlustutjämningslagen (SOU 1963:52 s. 48 och 256). Tillägget ströks emellertid i propositionen. Departementschefen hävdade, att man med oskiftat dödsbo i förevarande avseende inte borde komma i bättre läge än där bolag frivilligt skiftats. Överföring av förlustavdragen till dödsbodelägarna borde därför inte komma ifråga (prop. 85/1966 s. 92—93). I detta sammanhang kan det finnas anledning att också uppmärksamma avgörandet i fallet RÅ 1973 ref. 62 (RSvSkT s 43), där överföring av (nu avskaffat) kommunalskatteavdrag från dödsbo till delägare icke medgavs (jfr Penser, SvSkT 1969 s. 357).

Förmögenhetsfördelningen efter övergången till handelsbolagsreglerna

För att åskådliggöra den förändring, som med avseende å arvsskatt och räntor kan uppkomma vid övergången till handelsbolagsreglerna, skall vi här använda oss av ett exempel. A antages testamentera hälften av sin kvarlåtenskap till sin bror (B) och den andra hälften till en enligt 3 § AGL skattefri stiftelse (S). Boets behållning (huvudsakligen aktier) är 400 000 kronor. Vid den schematiska beskattningen lägger man ut två 200 000-kronorslotter och skatten på broderns lott blir 84 020 kronor. Vi förutsätter nu att det dröjer ett år efter den i 52 § 1 mom. 2 st. AGL angivna tiden innan skatten fastställes. Med en räntesats på 10 procent blir ränteuttaget 8 402 kronor. Skatt och ränta erlägges i huvudsak med hjälp av ersättning för försålda aktier. Två år efter dödsfallsårets utgång antages på grund av aktiernas värdestegring läget vara följande:

Aktier	350 000	Eget kapital	430 000
Bank (ack.vinst)	80 000		
	430 000		430 000

Enligt vad som tidigare sagts äger brodern inte räkna av arvsskatteskulden

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

och räntan såsom skuld och boet skall därför ej heller ta upp dessa belopp som fordringar.

Vi ändrar nu antagandet till att boet då handelsbolagsreglerna börjar tillämpas befinner sig i det ovan angivna läget.[1]. Någon förändring beträffande redovisningen av arvsskatte- och räntefordran skall inte ske. Men nu föreligger å andra sidan ett problem, som inte tidigare varit för handen, nämligen att vid förmögenhetsbeskattningen fördela de 430 000 kronorna mellan B och S. En fördelning med hälften på vardera skulle naturligtvis inte vara riktig. Vid boets framtida skifte kommer S (med hänsyn till avräkningen av B:s skatt + ränta) att få ett större belopp. För att få en korrekt förmögenhetsfördelning måste hänsyn tagas till detta genom att vi gör ett hypotetiskt skifte. Vi får då följande uppställning:

Aktier	350 000	(350 000)	S	(261 211)	261 211
Bank	80 000	(80 000)	B	(261 211)	168 789
Fordr. å B		(84 020)			
Fordr. å B		(8 402)			
	430 000	(522 422)		(522 422)	430 000

Av dödsboets förmögenhet skall B således redovisa ett 84.020 + 8.402 = 92 422 kronor mindre belopp än S.

Beräkningen kompliceras ytterligare, om vi även betraktar den ränta (och ränta på ränta) framräknad på bankboksbasis, som brodern enligt 54 § AGL har att erlägga vid skiftet. Vi antager att den (med bortseende från det förevarande beskattningsåret) uppgår till 16 000 kronor. Tages detta belopp, som ju bör få avräknas som skuld av B, upp som reell (ej hypotetisk) tillgång i boet, blir resultatet att den faktiska bobehållningen blir 446 000 kronor och S och B:s andelar i denna 269 211 resp. 176 789 kronor. (Någon hänsyn till inkomstskatteeffekten vid den framtida betalningen skall ej tagas).

Den ovan lämnade lösningen torde vara väl förenlig med regeringsrättens ställningstagande i förhandsbeskedsfallet RÅ 1978 1:70. En av frågorna var här hur man skulle förfara i förmögenhetsskatteavseende, där vid övergången till handelsbolagsregeln någon bodelning ännu inte kommit till stånd. Regeringsrätten fann, att i sådant fall även den under efterlevande makens förvaltning stående egendomen — vilken ej tidigare inräknats i boets behållning — skulle ränkas samman med den dödsboförvaltade. Problemet uppkom sedan hur det samlade värdet av egendomen skulle fördelas på giftorättsberättigad make och fem arvsberättigade barn. I ansökan ställdes frågan, om maken

[1] Eftersom stiftelsen är befriad även från inkomst- och förmögenhetsbeskattning, är det naturligtvis orealistiskt att förutsätta en sådan fördröjning av skiftet. Exemplet har emellertid valts av pedagogiska skäl. Resultaten av resonemangen kan sedan utan större svårigheter överföras till de mera komplicerade fall, där flera arvsbeskattebelastade delägare finnes.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

skulle redovisa hälften och vardera barnet en tiondel. Domstolen besvarade frågan jakande med den särskilda anmärkningen, att fördelning mellan make och barn ”får ske med tillämpning av reglerna i 13 kap giftermålsbalken”. Därigenom får anses vara klart markerat, att även de komplikationer, som kan uppkomma till följd av delägarnas skilda arvsskattebelastning, skall beaktas.

Inkomstfördelningen efter övergången till handelsbolagsreglerna

Den ovan gjorda uppställningen är också till god hjälp, då det gäller att få en förklaring till den inkomstskatterättsliga fördelningen av boets redovisade inkomster. Enligt lagen (anv. 53 § p. 4 KL) är huvudregeln, att fördelning skall ske med utgångspunkt från ”andel i boets behållning enligt lag och testamente”. Detta får i förevarande sammanhang anses innebär att årets inkomster skall fördelas lika mellan S och B. Fördelningen kan synas anmärkningsvärd med tanke på att B:s förmögenhetsandel är väsentligt mindre. Om emellertid — vilket vore en sakligt riktig lösning — dödsboet i stället *hade* redovisat fordringarna å B som tillgång och B succesivt *hade* betalat in sin (bankbokmässigt framräknade) ränta till boet, vore inget att invända mot beräkningen. Räntebetalning kommer nu också att ske i realiteten men först vid det framtida skiftet. Den ”snedfördelning”, som tidigare skett i inkomstskatteavseende, kommer alltså detta år att korrigeras genom att B får dra av hela räntan som kostnad men kommer att påföras endast halva räntan som intäkt via dödsboet.

Avslutande synpunkter

Ur materiell synpunkt kan kritik riktas mot några av de ovan angivna lösningarna. Regeringsrättens ståndpunkt — för vilken främst tungt vägande praktiska skäl talar — att behandla arvsskatten som en dödsboets skuld, leder till att B (om hänsyn tages även till beskattningen via dödsboet) förmögenhetsbeskattas för ett för högt belopp. Detta utgöres av hälften av de fordringar, som boet har på honom.

En korrigering av denna effekt erhålles då man går över till handelsbolagsreglerna. I lagen lämnas visserligen ej annan anvisning för förmögenhetens fördelning än att handelsbolagsreglerna skall följas men detta gör det möjligt att tillämpa en materiell sett mera rättvis lösning än då dödsboet är särskilt skattesubjekt. För denna tolkning kan såsom ovan påpekats stöd hämtas ur avgörande i fallet RÅ 1978 1:70.

Mest otillfredsställande ur materiell synpunkt synes det dock vara, att dödsboet och inte delägarna medgives avdrag för den ränta, som uttages vid sent fastställande och vid anstånd. Juridiskt sett följer detta av att arvsskatteskulden genom regeringsrättens avgöranden betraktas som en boets gäld. Vad jag kan se öppnar — frågan gäller här närmast eventuella anståndsräntor — kom-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

munalskattelagen inte någon möjlighet att gå över till direkta delägaravdrag det fjärde beskattningsåret efter dödsfallsåret. Så länge boet betalar dessa räntor bör avdraget göras vid boets inkomstberäkning.

Vid den ovan förda diskussionen om den materiella rättvisan har hänsyn inte tagits till den möjligheten, att den arvsskattebelastade dödsbodelägaren vid arvskiftet civilrättsligt sett skulle kunna yrka på hänsynstagande till den inkomst- och förmögenhetsskatterättsliga snedbelastningen. Så kan exempelvis ett dödsbo ha en marginell inkomstskatt på 85 procent, varför betalning av ränta jämlikt 52 § AGL kommer att innebära en belastning med endast 15 procent av det utbetalda beloppet. Är man vid den civilrättsliga bedömningen nu verkligen bunden av den bestämmelse i 54 § AGL enligt vilken avräkning skall ske med hela andelen i räntebeloppet? Visserligen kan mot ett hänsynstagande till boets skattefördelar starka praktiska skäl åberopas. Skatteberäkningarna skulle kunna bli synnerligen vanskliga och komplicerade (och strängt taget därtill också leda till förändrade resultat vid den ovan skisserade ''handelsbolagsberäkningen''). Inte minst gäller detta med avseende å förmögenhetsskatten. För ett beaktande får å andra sidan tungt vägande rättvisehänsyn anses tala.

1981 ÅRS
ALLMÄNNA FASTIGHETSTAXERING

Nyheter och kommentarer i Skattenytts fastighetstaxeringshäfte nr 7-8 1980.

Pris kr 25:— inkl. moms.

Rekvireras hos SKATTENYTT, Expeditionen Box 5, 793 01 Leksand. Tel.0247 - 104 30.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58