# Är vid arvsavstående till barn tillkomna reverser benefika barnreverser?

*Av e universitetslektorn Peter Melz*

I ett progressivt inkomstskattesystem är inkomstuppsplittring på olika familjemedlemmar ett viktigt skatteplaneringsmål. Räntebetalningar från föräldrar till barn kan vara ett medel att uppnå detta mål.

Regeringsrättens utslag i RÅ 1956 ref 11 har en central betydelse för besvarandet av frågan i vilka fall dylika räntebetalningar beaktas i inkomstskatterätten. RR hade att ta ställning till en dittills ganska vanlig transaktion. En förälder hade till sitt barn överlämnat ett skuldebrev där föräldern utfäste sig att utan motprestation framledes betala ett belopp till barnet. Skuldebrevet löpte med ränta. Vid inkomsttaxeringen yrkades avdrag för erlagd ränta.

RR fastslog att räntan i detta fall fick anses hänförligt till periodiskt understöd, vilket i förevarande fall ej var avdragsgillt.

RR:s utslag kan förklaras med att räntan kan ses som en biförpliktelse till utfästelsen att betala kapitalbeloppet. Även räntan är då av benefik karaktär och som periodiskt utgående blir den att hänföra till periodiskt understöd.[1]

Utslaget innebär självfallet ej att avdragsrätt kan vägras för varje räntebetalning från förälder till barn. Är skulden onerös, är även räntorna onerösa och avdragsgilla. Rättspraxis har efter 1956 tagit ställning till en rad olika typfall och gränsdragningsproblemen kan var komplicerade. I denna artikel avser jag att belysa ett typfall, reverser tillkomna vid arvsavstående från förälder till barn. För en utförlig genomgång av olika typfall i rättspraxis kan hänvisas till Lindencrona, Föräldrar och barn ur inkomst- och förmögenhetsskattesynvinkel Stockholm 1974.

I RÅ 1965 not 1897 bedömdes ett renodlat avståendefall. B hade ”till förmån för barnen avstått från en del av arvet efter sin fader och i samband därmed till ett vart av dem utfärdat två skuldebrev motsvarande barnets arvslott. . . .,löpande med 5% ränta”. RR fastslog att ”enär skuldbreven sålunda icke innefatta gåvoutfästelser utan utgöra arv, som barnen erhållit efter sin farfader, är B berättigad till avdrag för ränta å skuldebreven”.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

Två synsätt förefaller möjliga på en avståndssituation av ovanstående karaktär.

*Synsätt 1.* Fadern avstår från sin rätt till arv (andelsrätt i dödsboet) efter farfadern. Detta är en gåva av andelsrätten till barnen. Vid arvskiftet tillskiftas barnen sedan en fordran på fadern. Detta skuldebrevs karaktär av benefikt eller oneröst kan sedan diskuteras, vilket sker längre fram.

*Synsätt 2.* Barnen erhåller arv från farfadern, vilket belopp sedan utlånas till fadern. Denna skuld är då av onerös karaktär och avdrag för de onerösa räntebetalningarna kan erhållas vid inkomsttaxeringen. RR har tydligen det senare synsättet.

Frågan uppkommer nu vilka skäl som talar för att inta det ena eller det andra synsättet. I RÅ 1974 not A 1542 utvecklar RR skälen för sitt synsätt:

”Det har . . . i rättspraxis godtagits att delägare i dödsbo helt eller delvis avstår från sitt arv till förmån för närmast arvsberättigad med verkan att *arvsbeskattning* (min kursiv) inträder endast för ett och inte för två fång. Förutsättning härför lär dock vara att avståendet skett utan villkor. Ett eventuellt förbehåll om exempelvis begränsning av mottagarens rätt att förfoga över arvet innebär, att den ursprungliga arvtagaren utövat åtminstone något av en ägares befogenheter och bör i enlighet härmed leda till att han bedömes inte ha avstått från sitt arv utan istället anses ha efter arvfallet förfogat över arvet genom gåva till den därnäst arvsberättigade”.

I förevarande fall konstaterade sedan RR att omständigheterna var sådana att den avstående fick anses ha förbehållit sig rätten att som låntagare förfoga över medlen. Det var därför inte fråga om ett *arvskatterättsligt* giltigt avstående utan en vanlig gåva förelåg och avdrag för räntebetalningar vägrades sålunda. Om än den faktiska utgången av detta mål blev motsatt RÅ 1965 not 1897, föreligger således ingen ändring i grundinställningen.[2]

Sammanfattningsvis kan följande slutsats dras av de bägge målen. Regeringsrätten utgår från de omständigheter som tillmäts relevans vid arvsbeskattningen. Om avståendet är av sådan karaktär att det i princip beaktas i arvsbeskattningen anser RR, i likhet med arvsskattepraxis, att avstått belopp tillkommit barnet som arv från arvlåtaren.

RR har således utan närmare motivering anammat samma synsätt (synsätt 2 enligt ovan) som arvsskatterätten. Jag anser dock skäl tala för att man i inkomstskatterätten skall inta ett annat synsätt (synsätt 1 enligt ovan).

Av rättspraxis framgår att RR synes utgå från att civilrättsliga termer har en enhetlig innebörd i civilrätten och att denna ska användas även i skatterätten. I situationer, där starka skatterättsliga skäl talat för att man måste ha olika lösningar vid tillämpningen av skilda skatterättsliga regler, har RR ibland använt civilrättsliga termer på ett varierande sätt i olika sammanhang.[3]

Det normala är således att man utgår från den allmänna civilrättsliga innebörden och frångår denna endast när starka skatterättsliga skäl talar härför.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

**Vilken civilrättslig innebörd har då ett avstående från arv?**

Det torde vara en utbredd uppfattning att den innebörd som avståendet givits i arvsbeskattning står i överensstämmelse med civilrätten. Vid arvsbeskattningen har rättspraxis helt klart intagit ståndpunkten att den avstående ej skall arvsbeskattas för avstått belopp, utan arvsbeskattningen sker hos den som genom arvsordningen blir berättigad till beloppet. Konsekvensen för arvsbeskattningen blir således densamma som om arvet kommit direkt från arvlåtaren till denne person.

Denna inställning kom först till uttryck i arvsskattemålet NJA 1931 sid 130 och uttalades senare i SOU 1939:18 (sid 71 ff), vilken utredning kom att ligga till grund för 1941 års Arvs- och givoskattelag (AGL). Någon diskussion om avståendets allmänna civilrättsliga innebörd fördes därvid ej.[4]

Inte heller i senare *arvskatterättsliga* avgöranden av mål med avståenden,[5] återfinnes någon explicit diskussion om avståendets civilrättsliga innebörd. I NJA 1966 sid 424, vari HD:s syn utförligt motiverats, föres diskussionen synbarligen helt utifrån AGL:s förarbetens innehåll. I NJA 1971 sid 587 var dock HD på förmyndarrättsliga grunder tvungen att ta ställning till ett testamentsavståendes civilrättsliga innebörd. HD uttalade därvid: ”Såvitt avstående från arvs- och testamentslott är att civilrättsligt betrakta som gåva, . . . Oavsett hur man i sådant hänseende bedömer avstående från arv, får emellertid anses, att avstående från testamentslott ej är att betrakta som gåva, såvida icke testamentstagaren tillträtt lotten. Under angiven förutsättning är testamentsavsägelse snarare att jämställa med vägran att mottaga en erbjuden gåva, . . .”.

HD uttalar här således klart att dess civilrättsliga syn är att avstående från testamentslott ej är att betrakta som gåva. Intressant är dock att HD angående avstående från arv antyder en annan inställning eller i varje fall menar att samma syn som på testamentslottsavståendet *inte* är klarlagd.[6] Jag kan inte tolka detta på annat sätt än att HD därmed klarlägger att tidigare avgöranden ej inneburit ett ställningstagande till arvsavståendets civilrättsliga innebörd. Om det således förhåller sig så att avståendet kan ha en annan innebörd civilrättsligt, vilken är då denna allmänna civilrättsliga innebörd?

Justitierådet Walin har i en artikel i SvJT 1972 sid 125 ff diskuterat denna fråga. Hans tämligen kategoriska uppfattning är att avstående som arvinge gör efter arvfallet är en benefik rättshandling till förmån för de tillträdande arvingarna. Den arvskatterättsliga behandlingen anser han vara ”en skatterättslig nyskapelse som inte hade hållbar civilrättslig bakgrund”. Sin åsikt motiverar han på följande sätt (kommentarerna i noterna till rättsfallen är dock mina egna).

Civilrättsligt torde det vara klart att den rätt till arv (andelsrätt) som arvinge fått genom arvlåtarens död är en arvinges tillgång i och med arvfallet.[7] Andelsrätten är sålunda: a) överlåtbar,[8] b) utmätningsbar,[9] c) ingående i makes giftorättsgods[10] samt d) ingående i arvingens konkusbo eller återvinningsbar



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

om avståendet skett före konkurstillståndet.

Andelsrätten innehas således av arvingen under tiden mellan arvlåtarens död och arvingens avstående. Av allmänna civilrättsliga grunder följer att avståendet inte med retroaktiv verkan kan utplåna detta innehav. Övergången av andelsrätten från arvingen till annan måste därför utgöra ett fång, och vid avstående, av benefik karaktär. Att sedan vid skiftet tillgångar övergår från dödsboet direkt till den som genom avståendet erhållit andelsrätten är en annan sak.

Sammanfattningsvis anser jag att avståendets allmänna civilrättsliga innebörd är att se det som en gåva (av andelsrätten) från den avstående till den som därigenom blir berättigad. Att man i arvsbeskattningen gett avståendet en annan funktionell innebörd kan motiveras med arvsskatterättsliga grunder. Viktigast är väl därvid att den avstående inte tillförts någon skatteförmåga genom dödsfallet, då han avstått från arvet.[11]

**Vilken inkomstskatterättslig innebörd bör ett avstående från arv tilläggas och vilka blir konsekvenserna?**

De skäl som gett avståendet en speciell funktionell innebörd i arvsskatterätten finns knappast i inkomstskatterätten. Jag kan inte heller finna några andra skäl för inkomstskatterätten att avvika från avståendets allmänna civilrättsliga innebörd.

Avståendesituationen har då följande struktur (benämningarna på de agerande följer den tidigare diskussionen).

A) Fadern erhåller en andel i farfaderns dödsbo vid tidpunkten för dennes död.

B) Därefter avstår fadern från sin rätt till arv. Detta är en gåva till barnet av andelsrätten. Gåvan torde civilrättsligt sett vara fullbordad när dödsboet (''gäldenären'') denuntierats av den avstående.[12]

C) Vid arvskiftet tillskiftas barnet en fordran på fadern. Barnets benefikt förvärvade andelsrätt byts således ut mot en fordran. Tänkbart är även att barnet tillskiftas egendom, vilken senare utlånas till fadern.

Detta händelseförlopp kan bedömas på två olika sätt. Antingen ses transaktionerna som oberoende av varandra. Därvid föreligger i C) ett oneröst lån från barnet till fadern och räntan är då likaledes av onerös karaktär. Den andra möjligheten är att se de olika transaktionerna som, om än formellt fristående, i praktiken två led i samma förfarande.

RR har i rättsfallet RÅ 1965 not 1894 behandlat två formellt sett fristående transaktioner, gåva av 40.000 kr i bankmedel januari 1958 och återlån av samma belopp i juli 1958, som att återlånet ''icke anses innebära annat än ett utbyte av gåvan av banktillgodohavande mot utfästelse av gåva i skuldebrev''. Som avgörande omständigheter framhölls först och främst den korta tidsrymden mellan transaktionerna.[13]

Avståendesituationen är likartad med rättsfallet. Den skiljer sig naturligtvis



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

dock åt i vissa hänseenden; a) gåvan av andelsrätten innebär normalt ingen reel uppoffring av någon disponibel egendom för givaren under mellantiden fram till ''återlånet'', b) om skuldebrevet tillkommer redan vid skiftet så har utbytet skett så tidigt som över huvud taget är möjligt, samt c) att två olika transaktioner föreligger är ingen konstruktion av givaren utan är framtvingat av den specifika situationen.

De två första faktorerna talar inte emot utan snarast för synsättet att transaktionerna är två led i ett förfarande, den sista faktorn talar möjligen emot. En samlad bedömning bör dock, enligt mitt förmenande, leda till att man i många fall kan anse transaktionerna innebära ''utbyte av gåvan'' av andelsrätten ''mot utfästelse av gåva i skuldebrev''. Och att således en benefik barnrevers föreligger. I vissa fall, exempelvis när egendom tillskiftats barnet som sedan först efter en avsevärd tidsrymd lånar ut denna till fadern, torde däremot inte detta synsätt vara hållbart.[14]

Avslutningsvis skulle det kunna vara lämpligt att försöka analysera om det nu föreliggande förslaget till generalklausul mot skatteflykt, kan bli tillämpligt eller ej på avståendefallet. Att generalklausulen skulle bli tillämplig på ett fall av typ RÅ 1965 not 1894 tror jag mig våga påstå. Avståendefallet innehåller dock ytterligare faktorer, som gör det vanskligt att uttala sig om generalklausulens tillämplighet, speciellt då denna ännu ej trätt i kraft och gett upphov till vare sig rättspraxis eller närmare behandling i doktrinen.

Hur det än förhåller sig härmed måste dock rimligen möjligheterna att angripa konstruktionen utanför generalklausulens tillämplighetsområde, kvarstå oförändrade. Departementschefen har även påpekat att sådana möjligheter givetvis kvarstår.[15]

1 Närmare om denna, ej oomtvistade förklaring, i Bergström, Skatter och civilrätt Stockholm 1978 sid 170 ff.

2 Däremot kan hävdas att RÅ 1974 not A 1542 i bevishänseende innebär en skärpning. RR synes ställa betydligt högre krav på omständigheterna i det konkreta fallet för att acceptera att ett villkorslöst avstående verkligen skett. Närmare om dessa omständigheter och deras innebörd i, Englund, SN 1979/7 sid 276 ff.

3 Bergströms sammanfattande slutsats av sin praxisgenomgång i avhandlingen Skatter och civilrätt, sid 274.

4 Eberstein, som var ordförande i 1937 års arvskattekommitté (SOU 1939:18), har senare uttalat följande: ''Privaträttsligt sett . . . arvet, för att konstitueras, i likhet med gåva förutsätter en accept, eller kanske rättare att arvingen gör sin rätt till arv gällande inom föreskriven tid. Gör han ej detta, förlorar han sin rätt till arv, och arvet tillfaller dem, som skulle varit berättigade därtill, om arvingen avlidit före arvlåtaren. Det är då naturligt att tillerkänna ett uttryckligt avstående från arv samma rättsverkan som underlåtenhet att göra sin arvsrätt gällande. Ett avstående från arv kan fördenskull utan vidare godtagas vid arvsbeskattningen''. Den svenska arvslotts- och gåvobeskattningen, 2:a uppl. Eberstein hänvisar i noter till lagen om arv vilket nu motsvaras av Ärvdabalken 16:4 och 16:5 resp 16:7 och 16:8.
Hur skall nu Eberstein tolkas? Det är möjligt att tolka honom så att han menar att avståendets allmänna civilrättsliga innebörd är att arv erhålles från arvlåtaren. Jag anser det dock naturligare att se uttalandet som en motivering till avståendets funktionella betydelse i det aktuella fallet, arvsbe-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

skattningen. Eberstein talar om rättsverkan (i singularis) och torde därför inte avse termens allmänna civilrättsliga innebörd utan endast innebörden i det aktuella fallet.
5 Härmed avses vad som återgivits i Bratt-Fogelklou-Nordell, Skatt på arv och skatt på gåva, 7:e uppl. Stockholm 1979.
6 Englund, Beskattning av arv och gåva, Stockholm 1980 s170, menar att rättsläget är oklart.
7 Även Bergström, a.a. sid 241 ff klargör denna syn på andelsrättens karaktär.
8 Av förarbetena till boutredningslagen framgår att en dödsbodelägare kan överlåta sin andel i dödsboet även till person utanför släktkretsen, NJA II 1933 sid 167 f.
9 NJA 1954 sid 177. Anmärkas bör att fallet faktiskt gällde en såsom arvsavstående betecknad överlåtelse av andelsrätt. Avståendet var dock av sådan karaktär att det ej var arvskatterättsligt hållbart. HD:s dom kan ev tolkas som att det senare faktumet hade betydelse för att andelsrätten skulle anses utmätningsbar.
10 NJA 1962 sid 294. Målet gällde även det avstående från arv av sådan karaktär att avståendet ej skulle ha arvsskatterättslig giltighet. Ett justitieråd ville formulera domen på ett sådant sätt att den civilrättsliga bedömningen utgick från samma faktum som tillmäts relevans när arvsavståenden underkännes i arvsskatterätten: ". . . arvsavståendet skedde till förmån för O och T, vilka ej voro arvsberättigade efter A (den avstående, min anm). Avståendet medförde därför icke att A befriades från skyldigheten att vid bodelningen redovisa andelen". Den av majoriteten formulerade domen innehåller däremot inte denna motivering utan utsäger bara att "A vid D:s (arvlåtaren, min anm) död blev arvsberättigad efter denne. A:s andel i dödsboet efter D ingick följaktligen i det giftorättsgods som tillhörde A . . ." Majoriteten ansåg det sålunda ej nödvändigt att motivera den avståendes civilrättsliga innehav av andelsrätten med det avvikande justitierådets arvskatterättsligt färgade motivering, utan synes ha menat att detta innehav hur som helst förelåg i och med arvlåtarens dödsfall.
11 Det kan i och för sig diskuteras om den arvsskatterättsliga avvikelsen kan anses principiellt hållbar. Walin anser så inte vara fallet och antyder att det var praktiska förenklingar som var det verkliga motivet bakom domslutet i NJA 1931 sid 130.
12 3 § 1936 års lag ang vissa utfästelser om gåva.
13 För en närmare redogörelse för detta och likartade rättsfall se Lindencrona, a.a. sid 227 ff.
14 Frågan inställer sig nu om en eventuellt ändrad syn i inkomstskatterätten på avståendets innebörd leder till några praktiskt annorlunda resultat än de som uppnås med tillämpning av RR:s syn i RÅ 1974 not A 1542. (se ovan not 2). Detta är väl möjligt då RÅ 1974 not A 1542 innehåller mycket säregna omständigheter och därför eventuellt har en begränsad tillämplighet på fall med andra omständigheter.
Expertgruppen som framtog det ursprungliga förslaget till skatteflyktsklausul (SOU 1975:77) diskuterade (sid 131 ff) möjligheterna att inskrida mot avståendefallen. Bergström, a.a. sid 294 f, anser dock inte ett inskridande möjligt på de grunder som expertgruppen anför.
Framtiden får utvisa om ett ev ändrat synsätt kan leda till ökade inskridandemöjligheter.
15 Prop 1980/81:17 sid 25 där det sägs: "En annan sak är att domstolarna naturligtvis kan anse förfarandet bygger på skentransaktioner eller på andra grunder bör underkännas." Frågan är dock hur domstolarna ställer sig till fall som i och för sig är kringgåendetransaktioner av det *slag* som generalklausulen är avsedd för, men där det brister i något av klausulens rekvisit. Möjligt är att domstolarna blir mycket restriktiva att utanför klausulens område inskrida mot sådana fall och att detta paradoxalt nog skulle kunna leda till att fall som före klausulens tillkomst skulle blivit "underkända" nu inte kommer bli det.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06

# SKATTEINTRESSERADE SE HIT!

***Tidskriften FÖRETAGSEKONOMI — facktidningen för Dig som vill få fördjupade kunskaper i ekonomiska frågor och vill följa med lagstiftning och debatt på området.***

Tidskriften innehåller både allsidiga och initierade artiklar inom ämnesområden såsom företagsekonomi, revision, skattefrågor, databehandling och modern kontorsutrustning. Artiklarna är skrivna av en rad olika experter från näringslivet såsom vår chefredaktör C R Pokorny som bl a skriver om världsekonomin och börsen. Försäkra Dig om all den information som kan tänkas beröra Dig eller Ditt arbete genom att prenumerera på FÖRETAGSEKONOMI. Tidskriften utkommer 8 ggr/år (varav 4 dubbelnr). Observera att i pren. ingår en exklusiv SKATTEALMANACKA värd närmare 50:—. Vår uppskattade Skattealmanacka är utförd i äkta svart skinn med guldtryck på pärmsidan. Den innehåller en komplett almanacksdel med timplanering, anteckningar, löstagbart telefonregister, årsplan och en 32-sidig topografisk världsatlas i färg förutom den speciella skattedelen som rymmer 40 sidor verkligt aktuella och viktiga skatte- och deklarationsuppgifter. En mängd matnyttig information praktiskt och lättfattligt samlad på ett enda ställe! Allt detta i fickformatet 82 × 128 mm. Priset för helårsprenumeration med Skattealmanackan 1981 är **Kr 210:—** (inkl moms) — en verkligt god investering! Almanackan 1981 levereras i dec -80 och kan även beställas separat för endast 41:—/st (inkl moms). Särtryck av skattedelen tillhandhålles för 15:—/st.

***Trevlig julklapp!***

*Rekvirera från*

Gremners DG
FÖRETAGSEKONOMI AB

Åvägen 17 C
412 51 GÖTEBORG
T. 031-16 80 30

SN-12

Härmed beställes:

☐ Prenumeration och skattealmanacka -81 enl. ovan (**210:—**)

☐ . . . . . st Skattealmanack/or 1981 (41:—/st)

☐ . . . st särtryck av skattedelen 1981 (15:—/st)

Namn .....

Adress .....

Postadress .....Tel ...../.....




Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:23:06