14 Betalning av arvsskatt

14.1 Allmänt

Den fastställda arvsskatten ska i normala fall betalas till den avlidnes skattekonto och finnas på kontot på förfallodagen. Skatten förfaller till betalning den förfallodag (normalt den 12 eller 26 i månaden) som infaller 30 dagar efter beslutet (16 kap. 7 a § SBL). Betalning ska som huvudregel ske till den avlidnes skattekonto. Räntor (kostnadsränta, intäktsränta osv.) regleras i 19 kap. SBL. Se närmare Handledning för skattebetalning .

I vissa fall kan av särskilda skäl anstånd ges med skattens erläggande (17 kap. 2-3 §§ och 6, 6a-b§§ samt 7 § SBL.) Frågor om dubbelbeskattning handläggs av RSV.

När skattskyldigheten för en arvinges, testamentstagares eller efterföljande innehavares förvärv har inträtt vid tidpunkten för dödsfallet ska arvsskatten och i förekommande fall ränta på denna som regel betalas (förskjutas, förskotteras) av dödsboet (54 § AGL). I tre fall ska dock den skattskyldige själv betala arvskatten till staten, nämligen:

1) när ägaren har begärt att ett framskjutet förvärv ska beskattas omedelbart (6 § 2 st. d) AGL),
2) vid förvärv genom att Allmänna arvsfonden avstår från ett arv eller ett försäkringsbelopp enligt 24 eller 25 § om Allmänna arvsfonden (1 § 2 st. AGL) och
3) vid förmånstagarförvärv i en svensk försäkring (12 § AGL).

Om arvsskatten ska betalas direkt av den skattskyldige ska detta antecknas särskilt i stegen.

14.2 Anstånd med betalning av skatt

14.2.1 Anstånd vid omprövning och överklagande (17 kap. 2 § SBL)

Anstånd med betalning av arvsskatt får medges om

1) det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten,
2) den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat skattebeslutet och det är tveksamt om han kommer att bli skyldig att betala
3) eller om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat skattebeslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Anstånd enligt punkterna 2 och 3 får normalt endast beviljas om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet (17 kap 3 § SBL). Säkerheten bör vara en bankgaranti ställd av en svensk bank. För närmare upplysning om vilka krav som ställs se Handledning för skattebetalning.

14.2.2 Anstånd med stöd av 17 kap. 6 a § SBL

För att ett dödsbo ska kunna få anstånd gäller som villkor att det sammanlagda värdet av kontanta medel och därmed jämförliga fordringar samt värdet av obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper i dödsboet inte får uppgå till dubbla beloppet av den skatt som enligt 54 § AGL ska betalas av dödsboet. Med ”jämförliga fordringar” och ”andra lätt realiserbara värdepapper” avses närmast banktillgodohavandet eller börsnoterade aktier (se Bratt m.fl. 22:5).

Observera att storleken av skulderna i boet inte beaktas när frågan om anstånd ska prövas.

För att en enskild skattskyldig ska kunna få anstånd med att betala skatten krävs att denne har avsevärd svårighet att omedelbart betala den skatt som belöper på dennes lott. Detta kan t.ex. vara fallet när lotten endast avser en viss avkomsträtt.

Skattemyndigheten kan inte bevilja anstånd med att betala hela den fastställda skatten; en viss del ska alltid betalas omedelbart. Den resterande skatten kan delas upp på ett antal årliga betalningar. Tillsammans med den första betalningen får antalet delbetalningar uppgå till högst tio. Antalet betalningar ska dock prövas i det enskilda fallet och får inte bestämmas till fler än som skattemyndigheten finner nödvändigt. När det är fråga om skatt på egendom som värderas enligt 22 § 3 mom. och 23 § F 3 st. AGL (förvärvskälla i inkomstslaget jordbruk och binäringar, skogsbruk och rörelse) kan skattemyndigheten medge upp till tjugo inbetalningar (17 kap. 6 a § 2 st. SBL).

Anstånd enligt 17 kap. 6 a § SBL får bara beviljas om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet (17 kap 6 b § SBL). Närmare bestämmelser som säkerheten återfinns i Handledning för skattebetalning. Nämnas kan att en av svensk bank utfärdad garantiförbindelse omfattande även eventuell ränta alltid kan godtas som säkerhet. När säkerheten har getts in ska skattemyndigheten genast ta ställning till om dessa handlingar kan godkännas. Se Bratt m.fl. 22:8 f, 21:11 ff.

14.2.3 Anstånd i övriga fall (17 kap. 7 § SBL)

Om det finns synnerliga skäl får skattemyndigheten bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 1-6 a §§ SBL. Se Handledning för skattebetalning.

14.2.4 Dubbelbeskattning

Sverige har träffat avtal med ett antal främmande stater för att undvika dubbelbeskattning när det gäller arv och kvarlåtenskap. Frågor om dubbelbeskattning handläggs av RSV.

Hur ett ärende rörande dubbelbeskattning ska handläggas regleras i förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning, eftergiftsförordningen (i lagboken intagen under 58 § AGL). En ansökan om befrielse eller nedsättning ska alltid göras skriftligen hos RSV. I flertalet fall är RSV beslutande myndighet i dessa ärenden, men vissa ärenden ska hänskjutas till regeringen. RSV har möjlighet att bevilja anstånd med betalning av den del av skatten som kan komma att nedsättas 17 kap. 6 § SBL.

Om det i ett bouppteckningsärende framgår att dubbelbeskattning kan bli aktuell bör dödsboet upplysas om möjligheten att hos RSV ansöka om eftergift av arvsskatten och anstånd med inbetalning av den del av arvsskatten som kan tänkas efterges.

För att undvika dubbelbeskattning tillämpas antingen exemptionsmetoden eller credit of tax metoden. Exemptionsmetoden innebär att den ena staten avstår från att beskatta viss egendom som i stället beskattas i den andra staten. Egendomen lämnas dock inte helt utan avseende i den förra staten utan beaktas när skattesatsen för den övriga egendomen ska bestämmas (exemption med progression). Credit of taxmetoden innebär att det land som använder metoden beskattar all den avlidnes egendom men att det från skatten görs avdrag för den utländska skatt som har betalats för egendom i utlandet. Metoderna redovisas mer utförligt i Bratt m.fl. 3:6 b ff., Englund-Silfverberg s. 158 ff. och Silfverberg s. 95 ff. och 108 f.

Flertalet av de svenska dubbelbeskattningsavtalen bygger på exemptionsmetoden och innebär vanligen att fast egendom och egendom som har lagts ned i en rörelse som bedrivs från ett fast driftsställe beskattas i det land där egendomen finns medan övrig egendom beskattas i det land där den avlidne hade hemvist vid sin död. I en del avtal finns särskilda bestämmelser om viss annan egendom, t.ex. lösöre och aktier. Skatten räknas i regel ut som om all egendom skulle ha beskattats här och skattebeloppet proportioneras sedan mellan den egendom som enligt avtalet ska beskattas i utlandet och den egendom som ska beskattas i Sverige.

De nyare dubbelbeskattningsavtalen bygger vanligen på en blandning av exemptions- och credit of tax metoden.

Avtalen innehåller regler för hur frågan om hemvist ska bedömas. RSV ska utifrån dessa regler göra en självständig prövning av hemvistfrågan. Avgörande för hemvistet är i första hand var den avlidne var stadigvarande bosatt vid tiden för dödsfallet. Vid dubbel bosättning blir det avgörande i vilket land som den avlidne hade centrum för sina levnadsintressen. Kan frågan inte bedömas utifrån dessa kriterier blir medborgarskapet ofta avgörande. Staterna kan också ha träffat en överenskommelse om hur frågan ska avgöras i oklara fall.

En skuld som kan hänföras till viss egendom som ska beskattas i ett land, t.ex. en inteckningsskuld, ska vanligen belasta och dras av från den egendomen medan övriga skulder dras av från egendomen i hemvistlandet. Detta kan dock variera något mellan de olika dubbelbeskattningsavtalen.

Ett exempel:

Vid inregistrering av bouppteckningen efter A beräknas behållningen i boet till 792 000 kr. Arvskatten fastställs till 204 000 kr. Bland tillgångarna finns en fastighet i Frankrike värd 310 000 kr. Enligt 2 § kungörelsen (1967:724) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike, får anstånd med betalning av skatten medges med högst en så stor del av skatten som vid en proportionell fördelning av hela skattebeloppet kan antas belöpa på den egendom som ska beskattas i Frankrike. Det högsta belopp, för vilket anstånd med skatten kan meddelas, blir således:

$$\frac{310\,000}{792\,000} \times 204\,000 = 79\,848 \text{ kr.}$$

När RSV har fattat det slutliga beslutet i fråga om befrielse eller nedsättning av skatt får skattemyndigheten en kopia av beslutet (2 § eftergiftsförordningen). Underrättelsen resulterar i ett ”arvsskattesystemärende”.