

12 Internationell gåvobeskattning

12.1 Inledning

Bestämmelser om gåvoskatt finns i AGL och i AGF.

RSV har 1993 utgivit en Handledning för gåvobeskattning (RSV 422 utg. 2), som till huvudsaklig del behandlar endast svensk gåvobeskattning. Detta avsnitt berör därför enbart sådana frågor som kan vara av speciellt intresse vid gåvotransaktioner i internationella sammanhang.

Skattskyldighet	Skattskyldig är enligt 2 § AGL den som förvärvar egendomen.
Skattskyldighetens inträde	Skattskyldigheten inträder enligt 36 § 1 st. AGL då gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande giltig utfästelse om gåva av lös egendom, överlämnats till mottagaren. I vissa fall är dock tidpunkten för skattskyldighetens inträde framskjuten (se 36 § 2 st. jämförd med 6-9 §§ AGL).
Gåvodeklaration	Gåvotagaren ska senast den 2 maj året efter det varunder skattskyldighet inträdde avge deklaration till den skattemyndighet som ska fastställa gåvoskatten [45 § 1 st. D) jämförd med 46 § 2 st. AGL].
Beskattningsmyndigheten	Av 44 § AGL följer att beslut i fråga om gåvoskatt fattas av den skattemyndighet som, när skattskyldigheten inträder, är behörig enligt 2 kap. 1, 2 eller 5 § skattebetalningslagen (1997:483) att fatta beslut som rör den skattskyldige. I 2 kap. 1 § skattebetalningslagen anges vilken skattemyndighet som är behörig att fatta beslut beträffande fysiska personer. Som huvudregel gäller enligt första stycket i paragrafen att det är skattemyndigheten i den region där den skattskyldige har sin hemortskommun under beslutsåret. I 2 kap. 2 § skattebetalningslagen ges särskilda behörighetsregler för beslut rörande juridiska personer.

12.2 Skattskyldighetens territoriella omfattning

Frågan om den svenska skattskyldighetens territoriella omfattning regleras i 35 § AGL.

Skattskyldighetens omfattning grundas på den internationellt vedertagna domicilprincipen. Skattskyldigheten knyts till givarens status. Huvudregeln angående skattskyldighetens territoriella omfattning finns i 35 § 1 st.:

35 § 1 st. AGL

Gåvoskatt tas ut för egendom inom eller utom Sverige som

1. ges bort av den som vid tiden för gåvan var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige eller var antingen svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före gåvotillfället, eller
2. ges bort av en svensk juridisk person.

Obegränsad skattskyldighet

Skattskyldighetens omfattning är således knuten till givarens domicil. Har givaren hemvist i Sverige är med andra ord gåvotagaren skattskyldig här oavsett om han själv bor utomlands eller om gåvan avser egendom i utlandet. Å andra sidan är enligt denna huvudregel gåvor från givare som bor utomlands inte skattepliktiga i Sverige. Detta överensstämmer både med vad som gäller vid arvsbeskattning och med de flesta utländska rättsordningar. Den svenska gåvoskattskyldigheten omfattar också gåvor från svenska juridiska personer.

För att motverka skatteflykt finns en spärregel i 35 § AGL som lägger skatteplikt även på gåvor från den som själv är svensk medborgare eller är gift med svensk medborgare, om givaren har flyttat ut ur riket inom tio år före gåvotillfället.

Begränsad skattskyldighet

Även om givarens status inte medför att gåvoskatt ska tas ut i Sverige, har Sverige ansett sig ha anledning att hävda skatteanspråk vid gåva av egendom med särskild anknytning till Sverige. Bestämmelserna om begränsad gåvoskattskyldighet finns intagna i 35 § 2 st. jämförd med 4 § 2 st. AGL:

35 § 2 st. AGL

Gåvoskatt tas också ut för

1. egendom som anges i 4 § andra stycket 1-3 och som ges bort av en annan person än som avses i första stycket,
2. egendom som anges i 4 § andra stycket 4 och som ges bort av en annan person än som avses i första stycket, om givaren är svensk medborgare eller gåvotagaren är svensk medborgare eller svensk juridisk person.

4 § 2 st. AGL

Arvsskatt tas också ut för följande slag av egendom som efterlämnas av en annan person än som avses i första stycket, nämligen

1. fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige,
2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs här av den avlidne,
3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från egendom som avses i punkten 2,

4. svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier, under förutsättning att de efterlämnas av svensk medborgare.

Gåvoskatt tas således enligt dessa bestämmelser också ut för fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige, för i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs här av givaren och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från sådan egendom samt för andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag. Vidare tas svensk gåvoskatt ut för svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier om givaren är svensk medborgare eller gåvotagaren är svensk medborgare eller svensk juridisk person.

Beskickningspersonal

Särskilda bestämmelser om bosättning gäller för utlänning vid i Sverige belägen utländsk beskickning enligt 4 § 3 st. AGL:

4 § 3 st. AGL

Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets tjänst, anses inte ha varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, om de vid sin död bodde hos honom och var utlänningar.

Enligt 43 § 1 st. AGL ska vad som i fråga om arvsskatt är stadgat i ovan citerade stycke gälla i tillämpliga delar vid beskattning av gåva.

12.3 Gåvans värde

Egendomen uppskattas med hänsyn till förhållandena vid skattskyldighetens inträde. Bestämmelser om värdering av olika slag av egendom som ges bort som gåva finns i 22 § och 23 § AGL. Om inte annat anges i dessa bestämmelser ska gåva av lös egendom värderas enligt den s.k. marknadsvärdeprincipen i 23 § F 2 st. AGL:

23 § F 2 st. AGL

Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning, som föranletts av boets avveckling.

Enligt 43 § 1 st. AGL ska denna bestämmelse tillämpas även vid gåvobeskattnings.

Fastigheter

Värdet av fast egendom belägen i Sverige anses som huvudregel vara fastighetens taxeringsvärde som gällde året före gåvotillfället (22 § 1 mom. jämfört med 43 § 1 st. AGL).

Regler saknas i AGL om värdering av fast egendom i utlandet. Enligt rättsfallet NJA 1981 s. 730 ska emellertid värdering ske i

enlighet med den s.k. marknadsvärdeprincipen i 23 § F 2 st. AGL. I praktiken kan det värde godtas som i utlandet åsatts fastigheten i skattesammanhang om inte särskilda skäl talar däremot.

Andra bostäder än fastigheter

Särskilda regler om värdering av andel i bostadsförening och bostadsaktiebolag finns i 23 § F 1 st. AGL:

23 § F 1 st. AGL

Andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarans andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

Innebörden av denna bestämmelse är att andel i bostadsförening, varmed likställs andel i bostadsrättsförening, eller aktie i bostadsaktiebolag tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarans andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet ska tas upp till enligt 22 § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut (43 § 1 st. jämfört med 23 § F 1 st. AGL).

Vad gäller gåva av andel i liknande utländsk förening eller utländskt bolag sker värderingen enligt marknadsvärdeprincipen enligt 43 § 1 st. jämfört med 23 § F 2 st. AGL.

Utländsk valuta

Vidare finns särskilda regler om värdering av gåva i utländsk valuta i 23 § E AGL och 15 a § AGF:

23 § E AGL

Värdet av utländskt myntslag beräknas efter den köpkurs på checkar, utställda i samma myntslag, som gällde vid tiden för skattskyldighetens inträde. Finns ej sådan kurs eller kan av annan anledning värdet icke beräknas efter denna grund, bestämmer regeringen eller den myndighet regeringen förordnar, hur beräkningen skall ske.

15 a § AGF

Kan värdet av utländskt myntslag icke beräknas efter den grund som anges i 23 § E. arvsskattelagen, bestämmer riksbanken hur beräkningen skall ske.

Utgångspunkten för att bestämma värdet av gåva i utländskt myntslag är således köpkursen på checkar utställda i samma myntslag. Kan värdet inte fastställas genom denna metod får i stället riksbanken bestämma värdet.

Utländska aktier

Enligt 23 § B AGL tas aktier som noteras på utländsk börs upp till 75 procent av det noterade värdet. Aktier som, utan att vara börsnoterade, är föremål för marknadsmässig omsättning med

regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 procent av det noterade värdet.

Övrig lös egendom

Vad gäller värdering av övriga slag av lös egendom hänvisas till reglerna i 23 § AGL.

12.4 Avdrag för skulder

Rätten att göra avdrag för skulder var tidigare utformad olika beroende på om egendomen var föremål för obegränsad eller begränsad skattskyldighet. Endast vid obegränsad skattskyldighet medgavs avdrag för alla skulder som hänförde sig till egendomen ifråga.

Avdrag från värdet av den skattpliktiga egendomen får, enligt 13 § 2 mom. jämfört med 43 § 1 st. AGL, göras endast för skulder som kan hänföras till egendomen såsom skulder på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll av den skattpliktiga egendomen eller, om fråga är om förvärvsverksamhet, lönekostnader, skatter och avgifter som belöper på förvärvsverksamheten. Detta gäller oavsett om obegränsad eller begränsad skattskyldighet föreligger.

12.5 Dubbelbeskattnings

Skatteavtal

Andra länder än Sverige kan ha bestämmelser som medför att en och samma gåva blir föremål för gåvobeskattnings både i Sverige och i ett annat land. För att undvika sådan dubbelbeskattnings äger Sverige rätt att ingå avtal med annat land med stöd av 71 § 1 mom. AGL:

71 § 1 mom. AGL

Slutes beträffande arvs- och gåvoskatt avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattnings eller för beredande av skattefrihet eller skattelindring åt juridisk person, som fullföljer allmännyttigt ändamål, äger regeringen föreskriva av avtalet betingade avvikelser från vad eljest i denna lag är stadgat, så ock meddela de närmare föreskrifter, som må finnas erforderliga för avtalets tillämpning.

Sverige har ingått avtal för att undvika dubbelbeskattnings av gåvor med Storbritannien och Nordirland (SFS 1988:593), Amerikas Förenta Stater (SFS 1983:914). De nordiska länderna, Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige har ingått ett multilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattnings beträffande skatter på arv och gåva (SFS 1989:899). Avtalet tillämpas på gåva för vilken skattskyldighet uppkommer den 18 oktober 1992 eller senare (SFS 1992:945).

Ett "allomfattande" avtal mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland avseende undvikande av dubbelbeskattnings beträffande

skatter på inkomst och förmögenhet och på arv och gåva (SFS 1992:1193) har trätt i kraft och tillämpas på gåva som sker efter den 1 januari 1995 (SFS 1994:1300). Ett avtal för undvikande av dubbelbeskattnings beträffande gåvoskatt har också ingåtts med Frankrike. Detta skatteavtal har trätt i kraft den 1 februari 1996 och tillämpas på gåva som lämnas fr.o.m. nämnda datum (SFS 1994:1506, 1995:1655).

**OECD:s
modellavtal**

Avtalen är vanligtvis uppbyggda enligt OECD:s modellavtal från 1983 avseende kvarlåtenskap, arv och gåva.

**Hemvistbegreppet
i OECD:s
modellavtal**

Hemvistet vid tillämpningen av OECD:s modellavtal bestäms enligt artikel 4 i avtalet enligt följande. Med uttrycket "person med hemvist i en avtalsslutande stat", åsyftas person från vilken gåva enligt lagstiftningen i denna stat är skattepliktig där på grund av denna persons hemvist, bosättning eller varje annan liknande omständighet eller på grund av dennes medborgarskap. Uttrycket inbegriper emellertid inte person vars skatt skyldighet i denna stat är begränsad till förmögenhetstillgångar där.

Då på grund av denna bestämmelse en fysisk person anses ha hemvist i båda staterna ska han anses ha hemvist i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande.

Om han har en sådan bostad i flera, stater anses han ha hemvist i den stat, med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena).

Om det inte kan avgöras, i vilken stat han har centrum för levnadsintressena, eller om han inte i någon av staterna har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist i den stat, där han stadigvarande vistas.

Om han stadigvarande vistas i flera stater eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist i den stat där han är medborgare.

Om han är medborgare i flera stater eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna frågan genom ömsesidig överenskommelse.

**Beskattnings enligt
OECD:s
modellavtal**

Enligt artikel 5 i modellavtalet får fast egendom, som överförs som gåva från en person som vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde har hemvist i en avtalsslutande stat och som är belägen i annan avtalsslutande stat, beskattas i denna andra stat.

Tillgångar hänförliga till fast driftställe eller stadigvarande anordning får enligt artikel 6 beskattas i det land där driftstället

är beläget eller den stadigvarande anordningen finns (situsstaten).

Övrig egendom ska enligt artikel 7 beskattas i givarens hemvistland.

12.6 Metoder för att undanröja dubbelbeskattning av gåva

I de av Sverige ingångna dubbelbeskattningsavtalen finns regler om hur dubbelbeskattning ska undanröjas.

Ordinary credit

Vad gäller gåva används i dubbelbeskattningsavtalen metoden ordinary credit. Metoden innebär att hemviststaten beskattar gåvan men att den i situsstaten erlagda gåvoskatten får avräknas från hemviststatens gåvoskatt med högst det belopp till vilket hemviststatens skatt på den i det andra landet beskattade gåvan uppgår.

Befrielse från eller nedsättning av gåvoskatt

Då egendom har gåvobeskattas såväl här i riket som i utländsk stat finns även möjlighet att få befrielse från och nedsättning av gåvoskatten med stöd av bestämmelsen i 58 § AGL:

58 § AGL

Har egendom beskattats såväl här i riket som i utländsk stat, må regeringen eller den myndighet regeringen förordnar till undvikande av eller lindring i dubbelbeskattningen, när skäl därtill äro, på ansökan medgiva befrielse från eller nedsättning av den här i riket fastställda skatten.

Detta är den vanligaste metoden för att undanröja dubbelbeskattning. Genom bestämmelsen kan eftergift av gåvoskatt medges helt eller delvis, när egendom har beskattats såväl i Sverige som i ett annat land. Bestämmelsen åsyftar närmast att undanröja eller lindra dubbelbeskattning i förhållande till stat med vilken Sverige inte har något dubbelbeskattningsavtal. Eftergift kan dock medges enligt denna bestämmelse även när dubbelbeskattning sker trots avtal.

Ömsesidighetsprincipen

För att dubbelbeskattning ska kunna lindras i de avtalslösa fallen tillämpas de principer som är vägledande för avtalen. Av betydelse är således exempelvis givarens hemvist och egendomens art. Därutöver har i praxis uppställts kravet på ömsesidighet. Därmed menas att den andra staten i en liknande situation ska medge befrielse från eller nedsättning av gåvoskatt då sådan påförts i Sverige. Detta ömsesidighetskrav anses vara tillgodosett om staten i fråga enligt sin lagstiftning inte tar ut någon gåvoskatt på egendom belägen i annan stat. En faktisk dubbelbeskattningssituation ska dock föreligga. I princip medges inte nedsättning med mer än vad som motsvarar den erlagda ut-

ländska skatten på den egendom som ska beskattas endast i den andra staten. Överstiger denna skatt den del av den svenska skatten som är hänförlig till egendomen i fråga, blir nedsättningen begränsad till sistnämnda del.

Även i annat fall än som avses i 58 § AGL äger regeringen eller den myndighet regeringen förordnar medge befrielse från eller nedsättning av skatt enligt 58 a § AGL, när synnerliga skäl föreligger.

12.7 Förfarandet för att undanröja dubbelbeskattnings

Förfarandet för att undanröja dubbelbeskattnings regleras i förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattnings. Förordningen reglerar eftergift av gåvoskatt såväl genom tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som enligt 58 § och 58 a § AGL och har följande lydelse:

Förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattnings.

1 § Ansökan om befrielse från eller nedsättning av arvsskatt eller gåvoskatt för undvikande av eller lindring i dubbelbeskattnings prövas av Riksskatteverket utom i fall som avses i andra stycket.

Om ett ärende är av särskild betydelse eller annars sådant att det bör avgöras av regeringen, skall Riksskatteverket med eget yttrande överlämna ärendet till regeringen.

2 § Ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt ges in skriftligen till Riksskatteverket.

När slutligt beslut föreligger i ärendet delges sökanden beslutet. Berörd skattemyndighet underrättas om beslutet.

3 § Bestämmelser om anstånd med betalning av skatten finns i 17 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

4 § Har upphävts genom förordning (2001:410).

5 § Har ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt helt eller delvis bifallits, återbetalar skattemyndigheten för mycket betald skatt.

Åtgärderna antecknas i skattemyndighetens beslutsförteckning..

6 § Finner domstol eller annan myndighet att dess beslut i ärende om arvsskatt eller gåvoskatt kan komma att påverka frågan om eftergift av sådan skatt i ärende om tillämpning av skatteavtal, skall myndigheten anmäla detta till Riksskatteverket.

Efter anmälan enligt första stycket kan Riksskatteverket ändra tidigare beslut i ärendet. I fråga om ärende enligt 1 § andra stycket, skall verket med eget yttrande överlämna anmälan till regeringen.

Enligt denna förordning ska således frågan om dubbelbeskattnings inte prövas av skattemyndigheten utan av Riksskatteverket. Detta innebär att skattemyndigheten ska fatta beslut i gåvoskatteärende på vanligt sätt enligt reglerna i AGL. Det ankommer inte på skattemyndigheten att undanröja den dubbelbeskattnings som därvid kan uppkomma. Vid en sådan dubbelbeskattnings måste

den skattskyldige själv göra en skriftlig ansökan till Riksskatteverket med begäran om befrielse från eller nedsättning av gåvoskatt. Sedan Riksskatteverket prövat ärendet kan verkets beslut överklagas till Länsrätten i Stockholms län.

**Anstånd med att
erlägga gåvoskatt**

För att slippa betala gåvoskatten under den tid Riksskatteverket handlägger dubbelbeskattningsärendet kan den skattskyldige ansöka hos Riksskatteverket om anstånd med att erlägga hela eller del av skattebeloppet. Av 17 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) följer att regeringen eller den myndighet som regeringen har förordnat att handlägga ärenden angående tillämpning av avtal för undvikande av dubbelbeskattning får vid handläggningen av sådant ärende bevilja den skattskyldige anstånd med inbetalning av den skatt som ärendet gäller. Av samma lagrum framgår vidare att anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslutet i ärendet fattades.