

13 Internationell arvsbeskattning

2, 4, 5, 6 7, 8, 9, 13, 34, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 58, 58 a, 71 §§ i upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Lag (2004:1341) om upphävande av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

17 kap. skattebetalningslagen (1997:483)

2 kap. 1 och 2 §§ lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo

Lag (1935:45) om kvarlåtenskap efter den som hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge

Lag (1989:899) om dubbelbeskattning mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och gåva

Arvs- och gåvoskatteförordningen (1958:563) (upphävd)

Förordning (2004:1349) om upphävande av arvs- och gåvoskatteförordningen

Förordning (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning (upphävd)

Förordning (2004:1351) om upphävande av förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning

Förordning (1994:1300) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland

Sveriges dubbelbeskattningsavtal:

Ungern, avtalsdag 20.11 1936, SFS 1937:1009

Nederländerna, avtalsdag 25.4 1952, SFS 1953:48

Belgien, avtalsdag 18.1 1956, SFS 1958:180

Italien, avtalsdag 15.5 1962, SFS 1958:313

Sydafrika, avtalsdag 29.5 1961, SFS 1962:501

Israel, avtalsdag 15.5 1962, SFS 1963:34

Österrike, avtalsdag 21.11 1962, SFS 1963:411

Spanien, avtalsdag 25.4 1963, SFS 1964:97

Schweiz, avtalsdag 7.2 1979, SFS 1985:907

Storbritannien och Nordirland, avtalsdag 8.10 1980, SFS 1988:593

USA, avtalsdag 13.6 1983, SFS 1983:914

Danmark, Finland, Island och Norge, avtalsdag 12.9 1989,

SFS 1992:1193

Tyskland, avtalsdag 14.7 1992, SFS 1992:1193

Frankrike, avtalsdag 8.6 1994, SFS 1994:1506

SOU 1939:18, 1962:59, 1969:60, 1971:46, 1976:39, 1987:18, 1987:62, 1997:75

Prop. 1931:211, 1937:67, 1941:192, 1952:235, 1956:46, 1957:28, 1962:13, 1962:177, 1963:14, 1963:193, 1973:158, 1979/80:45, 1979/80:77, 1983/84:3, 1984/85:124, 1987/88:132, 1988/89:53, 1989/90:39, 1989/90:87, 1990/91:153, 1992/93:3, 1992/93:222, 1994/95:29, 1994/95:91, 1997/98:14, 1998/99:15, 1998/99:119, 1999/2000:2, 2000/01:12, 2000/01:21, 2000/01:22, 2000/01:148, 2004/05:25

13.1 Arvs- och gåvoskattelagen upphävd

AGL upphävd

Lag (2004:1341) om upphävande av lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Enligt riksdagens beslut föreskrivs att lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall upphöra att gälla vid utgången av år 2004. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i de fall skattskyldighet har inträtt före utgången av år 2004, om inte annat följer av nästa stycke.

Bestämmelserna om eftergift i 56 § tillämpas inte i det fall att den som förvärvat egendom genom arv, testamente eller gåva avlider efter utgången av år 2004.

Förordning (2004:1349) om upphävande av arvs- och gåvoskatteförordningen (1958:563)

Regeringen föreskriver att arvs- och gåvoskatteförordningen (1958:563) skall upphöra att gälla vid utgången av 2004. Den upphävda förordningen gäller dock fortfarande i fall skattskyldigheten enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt har inträtt före utgången av 2004.

Förordning om upphävande av förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning

Regeringen föreskriver att förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning skall upphöra att gälla vid utgången av 2004. Den upphävda förordningen gäller dock fortfarande i fall skattskyldighet enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt har inträtt före utgången av 2004.

Om ett dödsfall inträffar efter utgången av år 2004 skall arvsbeskattning inte ske. I fråga om framskjutna förvärv skall ingen beskattning av förvärvet ske om nyttjanderätten eller någon annan motsvarande rättighet upphör efter utgången av år 2004. Gåvoskatt skall inte heller betalas om en gåva blivit fullbordad efter utgången av år 2004 eller om en handling med en giltig utfästelse om gåva av lös egendom överlämnats till mottagaren efter denna tidpunkt. Bestämmelserna om eftergift i 56 § skall enligt en uttrycklig övergångsbestämmelse inte tillämpas i de fall

där den som förvärvat egendom genom arv, gåva eller testamente avlider efter utgången av år 2004.

Även om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) numera är upphävd kommer flera av bestämmelserna i AGL att tillämpas under lång tid framöver. Arvs- och gåvoskatt skall fastställas av Skatteverket i ärenden där skattskyldigheten inträtt före utgången av år 2004. Dessa beslut kan komma att överklagas. Överklagandetiden är tre år från beslutsdagen. Vissa beslut är redan överklagade och under beredning i domstolarna. Under en tioårsperiod är det möjligt att efterbeskattning och återvinning av arvs- och gåvoskatt enligt 32 § respektive 59 § AGL kommer att ske till följd av att nya omständigheter blir kända.

Preskription

I AGL saknas föreskrifter om preskription av rätten till befrielse från eller nedsättning av arvs- eller gåvoskatt. Frågan huruvida rätt till befrielse eller nedsättning preskriberats får därför prövas enligt de allmänna bestämmelserna i preskriptionslagen (1981:130). Dessa bestämmelser gäller för såväl statens som den enskildes anspråk på arvs- och gåvoskatt.

Enligt 2 § första stycket preskriptionslagen preskriberas en fordran tio år efter tillkomsten, om inte preskriptionen avbryts dessförinnan.

Preskriptionstiden vid befrielse och nedsättning börjar löpa först den dag det för höga arvs- eller gåvoskattebeloppet fastställts av Skatteverket. Om skattebeslutet har överklagats räknas preskriptionstiden från den dag då det för höga skattebeloppet slutligen fastställts (jfr NJA 2001 s.66).

Eftersom de upphävda bestämmelserna i AGL kommer att tillämpas under lång tid framöver i många ärenden lämnas nedan en framställning om arvsskatten.

13.2 Inledning

Bestämmelser om arvsskatt finns i upphävda lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) och i upphävda arvs- och gåvoskatteförordningen (1958:563).

En person kan vid sin död ha anknytning till flera olika stater. Den avlidne kan t.ex. ha varit bosatt i staten A, medborgare i staten B, efterlämnat arvingar i staten C och innehaft egendom belägen i staten D.

Principerna för arvsbeskattningens omfattning i territoriellt hänseende förändrades väsentligt genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1989 (prop. 1988/89:53). Sverige anslöt sig

genom denna lagstiftning till den internationellt vedertagna principen att den enskilda statens beskattningsrätt i första hand ska baseras på domicilprincipen och inte nationalitetsprincipen. Det är arvlåtarens eller testators personliga förhållanden som principiellt är avgörande för skattskyldighetens omfattning, medan mottagarens status endast undantagsvis påverkar denna. Domicilprincipen innebär att det avgörande för skattskyldighetens omfattning är var den skattskyldige vid sin död var bosatt och inte medborgarskapet. Det finns vissa spärregler som innebär att medborgarskapet i någon mån behåller sin betydelse.

Trots att Sverige övergått till domicilprincipen kan ändå dubbelbeskattning uppkomma. Genom tillämpning av ingångna dubbelbeskattningsavtal blir den slutliga arvsbeskattningen ofta delad mellan två länder.

Skattskyldighet

Skattskyldig är enligt 2 § i upphävda AGL den som förvärvar egendomen.

Skattskyldighetens inträde

Skattskyldigheten inträder enligt 5 § i upphävda AGL vid arvlåtarens eller testators död. I vissa fall är dock tidpunkten för skattskyldighetens inträde framskjuten (se 6–9 §§ i upphävda AGL).

13.3 Skattskyldighetens territoriella omfattning

Frågan om den territoriella omfattningen av den svenska arvsskattskyldigheten regleras i 4 § i upphävda AGL.

4 § AGL (upphävd)

Arvsskatt tas ut för egendom inom eller utom Sverige som efterlämnas av den som vid sin död 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 dödsfallet.

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.

Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, 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.

13.3.1 Obegränsad skattskyldighet

Med obegränsad skattskyldighet avses att den avlidnes hela kvarlåtenskap ska bli föremål för svensk arvsskatt, oavsett i vilket land de enskilda tillgångarna fanns vid dödsfallet och oavsett vilken egendom kvarlåtenskapen bestod av.

Bestämmelser om obegränsad arvsskattskyldighet finns i 4 § första stycket i upphävda AGL. All egendom – oberoende av var i världen den är belägen – som efterlämnas av en person, som vid sin död var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige ska tas upp till arvsbeskattning här i landet. Obegränsad skattskyldighet gäller även, enligt samma lagrum, för egendom som efterlämnas av en person som var antingen svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före dödsfallet.

I det enskilda fallet kan emellertid skattskyldigheten minskas eller elimineras på grund av dubbelbeskattningsavtal.

Domicilprincipen

Utgångspunkten för den obegränsade skattskyldigheten vid arvsbeskattningen är, som framgår av 4 § första stycket i upphävda AGL, den omständigheten att den avlidne vid dödsfallet var bosatt här i riket. Med bosättning likställs det förhållandet att den avlidne stadigvarande vistades här.

Lagtexten innehåller inte någon definition av hemvistbegreppet; inte heller förs någon diskussion om detta i prop. 1988/89:53. Någon äldre arvsskattepraxis beträffande begreppet finns inte, eftersom upphävda AGL intill utgången av år 1988 byggde på nationalitetsprincipen som grundregel.

Med bosättning likställs, som ovan nämnts, att en person vid sin död stadigvarande vistades i riket. Även om uttryckssättet i upphävda AGL överensstämmer med motsvarande benämningar i lagstiftningen om inkomst- och förmögenhetsskatt, torde i praktiken något högre krav ställas på vistelsens varaktighet när det gäller i upphävda AGL:s tillämpning, eftersom arvsskatten är en skatt av engångskaraktär.

Det förlängda hemvistbegreppet

Bestämmelserna om bosättning och stadigvarande vistelse kompletteras med en särskild utflytningsregel. Enligt 4 § första stycket i upphävda AGL föreligger obegränsad arvsskattskyldighet för egendom, som efterlämnas av en utomlands bosatt svensk medborgare eller av den som var gift med en svensk medborgare, om utflyttning från Sverige skett mindre än tio år före dödsfallet. I prop. 1988/89:53 s. 10 uttalas beträffande denna bestämmelse att det inte är ”godtagbart att det allmännas skatteanspråk skulle sättas ur spel omedelbart efter det att den skatt-

skyldige flyttat ut ur Sverige”. Det är här fråga om en strikt verkande regel och inte en presumtionsregel som kan motbevisas. Lagtexten preciserar inte vad som menas med uttrycket ”flyttat från Sverige”. Frågan är inte heller berörd i prop. 1988/89:53. I SOU 1987:62 s. 99 betecknas tioårsfristens början som ”dagen för avresan från Sverige”. Regeln är tillämplig om den avlidne var svensk medborgare vid dödsfallet. Utflyttning och byte av medborgarskap medför därför att den obegränsade skattskyldigheten omedelbart upphör då personen avstår från sitt svenska medborgarskap.

Det förlängda hemvistbegreppet träffar också en utländsk medborgare som var gift med en svensk medborgare vid dödsfallet och som flyttat från Sverige inom samma tioårsfrist. I denna regels konstruktion ligger den förutsättningen att arvlåtaren eller testator haft sin hemvist i Sverige någon gång under tioårsperioden. Däremot behöver inte äktenskapet ha ingåtts medan personen i fråga bodde i Sverige. Obegränsad arvsskattskyldighet föreligger alltså om arvlåtaren eller testator bott i Sverige någon tid, därefter flyttat härifrån, ingått äktenskap med svensk medborgare under bosättningen utomlands samt avlidit inom tio år från utflyttningen.

13.3.2 Begränsad skattskyldighet

Även om obegränsad skattskyldighet inte föreligger kan egendomen bli föremål för beskattning i Sverige. För viss egendom som anses ha särskilt stark anknytning till Sverige tas det ut arvsskatt även om den avlidne inte hade hemvist i Sverige eller omfattas av ovannämnda spärregler – begränsad skattskyldighet.

Bestämmelser om begränsad skattskyldighet finns i 4 § andra stycket i upphävda AGL.

Den begränsade skattskyldigheten omfattar följande slag av egendom:

1. Fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige. Att varje land förbehåller sig rätten att beskatta fast egendom i landet återspeglar en internationellt allmänt vedertagen princip.
2. I Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs i Sverige 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.

Egendom som omfattas av den begränsade skattskyldigheten

**Avdragsrätt
för skulder**

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

Om begränsad skattskyldighet föreligger återverkar detta på avdragsrätten för skulder. Enligt 13 § 2 mom. i upphävda AGL får avdrag göras endast för de skulder som kan hänföras till egendomen, såsom skulder på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll av den skattepliktiga egendomen eller, om fråga är om förvärvsverksamhet, lönekostnader, skatter och avgifter som belöper på förvärvsverksamheten.

13.4 Undanröjande av dubbelbeskattning

Den omfattande skattskyldigheten i Sverige och det faktum att olika länder tillämpar olika principer för att bestämma skyldigheten att erlagga arvsskatt medför att egendomen efter en avliden person kan komma att beskattas i flera länder. För att undvika sådan dubbelbeskattning har många länder ingått avtal härom.

För att undvika dubbelbeskattning äger Sverige, med stöd av 71 § i upphävda AGL, rätt att ingå avtal med annat land.

**Ingångna dubbel-
beskattningsavtal
med Sverige**

Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal rörande arvsskatt med följande länder: Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Island, Israel, Italien, Nederländerna, Norge, Republiken Sydafrika, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Tyskland, Ungern, USA och Österrike.

I denna framställning redogörs inte i detalj för innehållet i de enskilda dubbelbeskattningsavtalen utan här anges endast de principiella riktlinjerna och de olika metoder som finns för att undanröja dubbelbeskattning.

Ett dubbelbeskattningsavtal mellan två stater kan inte utvidga skattskyldighetens omfattning, men däremot inskränka denna.

Dubbelbeskattningsavtalen har tillkommit under en lång tidrymd och är delvis ordnade efter olika system. Avtalen är genomgående uppbyggda efter domicilprincipen, vilket innebär att arvsskatt enbart ska tas ut i det land där den avlidne var bosatt. Regelmässigt beskattas dock fast egendom och rörelsetillgångar i det land där de kan sägas vara lokaliserade.

Varje land har full frihet att i förhandlingar med ett annat land bestämma innehållet i ett dubbelbeskattningsavtal. Det förekommer därför många olika varianter av avtal. För att undvika detta har OECD utarbetat riktlinjer för hur ett avtal bör se ut. För närvarande gäller riktlinjer antagna år 1982 benämnda "Model

Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts”.

Hemvistbegreppet

Avtalen innehåller mer eller mindre långtgående definitioner av hemvistbegreppet. 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.

Det finns två sätt att genom avtal förhindra dubbelbeskattning, exemptmetoden och credit of tax-metoden.

Exemptmetoden

Exemptmetoden innebär, att den ena staten, sedan den andra tillagts beskattningsrätt till viss egendom, utelämnar denna när den skattepliktiga kvarlåtenskapen ska bestämmas. Exemptmetoden finns i två olika former.

1. Full exemption. Den egendom som ska beskattas i ett land blir inte beskattad i det andra landet och påverkar inte heller skatteuttaget på annan egendom som ska beskattas i den andra staten.
2. Exemption with progression. Den egendom som beskattas i land A blir visserligen inte beskattad i land B men den har betydelse när skattesatsen för egendomen i land B ska fastställas. Denna metod är mycket vanlig i dubbelbeskattningsavtalen. Att tillämpa ett avtal som bygger på exemptmetoden är oftast inte förenat med några komplikationer. Om tvekan inte råder rörande bosättningsförhållandena och arten av den egendom den avlidne efterlämnar, är det bara att räkna ut hur stor del av den svenska skatten som vid en proportionell fördelning är hänförlig till den egendom som inte ska beskattas i Sverige.

**Credit of
taxmetoden**

Credit of tax metoden innebär, att det land, som tillämpar den, beskattar all den avlidnes egendom men tillåter att den utländska skatt som erlagts för den till utlandet hänförliga egendomen avräknas från den inländska skatten. Även denna metod finns i två olika former.

1. Full credit innebär, att det utländska skattebeloppet i sin helhet får avräknas – även om det överstiger den på den utländska egendomen belöpande inländska skatten.
2. Ordinary credit innebär, att det avräkningsbara utländska skattebeloppet inte får överskrida den inländska skatt, som faller på den egendom, som beskattas utomlands.

Exemptavtalen har den stora praktiska fördelen att de kan tillämpas utan att man känner till hur stor skatt som tagits ut i det andra landet. Credit-avtalen är betydligt svårare att tillämpa. Här måste man bl.a. veta vilken egendom som beskattats i den andra staten, hur stor del av skatten som är hänförlig till den egendom som enligt avtalet beskattats där samt när skatten erlagts.

De nya dubbelbeskattningsavtalen bygger vanligen på en blandning av credit och exemption.

Angående dubbelbeskattningsavtalet mellan Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige beträffande skatter på arv och gåva, observera SFS 1989:899 och 1994:280. Angående dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland, se även SFS 1994:1300.

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.

13.5 Befrielse från eller nedsättning av arvsskatt enligt 58 § i upphävda AGL

58 § AGL (upphävd)

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.

Dubbelbeskattning kan även undvikas om Sverige saknar avtal med det ifrågavarande landet. Nedsättning av skatten kan då ske med tillämpning av 58 § i upphävda AGL. En förutsättning för nedsättning är att faktisk dubbelbeskattning inträtt. Ansökan prövas av Skatteverkets HK. Paragrafen kan tillämpas dels i fall där dubbelbeskattningsavtal med ett främmande land saknas, dels i fall där avtal finns men alla dubbelbeskattningssituationer inte blivit undanröjda i avtalet.

Efter hand har vissa principer etablerats beträffande tillämpningen av 58 § i upphävda AGL. Enligt praxis krävs ömsesidighet, dvs. den andra staten skulle i en liknande situation medge befrielse eller nedsättning på grund av svensk arvsbeskattning. Detta ömsesidighetskrav är tillgodosett om staten ifråga enligt sina skattelagar inte tar ut någon arvsskatt på egendom belägen i annan stat. Det ska föreligga en faktisk dubbelbeskattnings-situation. I princip medges inte nedsättning med mer än vad som

motsvarar den erlagda utländska skatten på den egendom som anses böra beskattas endast i den andra staten. Om denna skatt överstiger den del av den svenska skatten som är hänförlig till egendomen i fråga, blir nedsättningen begränsad till sistnämnda del. Vid tillämpning av 58 § i upphävda AGL blir det ofta nödvändigt att skaffa in uppgifter om skattereglerna i respektive främmande länder.

13.6 58 a § i upphävda AGL

58 a § AGL (upphävd)

Även i annat fall än som avses i 57 eller 58 § äger regeringen eller den myndighet regeringen förordnar medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt, när synnerliga skäl föreligger.

Med stöd av 58 a § i upphävda AGL har regeringen möjlighet att, när synnerliga skäl föreligger, medge befrielse från eller nedsättning av skatt. Denna dispensregel är avsedd att tillämpas endast i undantagsfall och mycket restriktivt.

13.7 Förfarandet rörande eftergift av arvsskatt vid dubbelbeskattning

För den praktiska hanteringen rörande tillämpning av dubbelbeskattningsavtal finns särskilda bestämmelser i upphävda förordningen (1967:721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning, den s.k. eftergiftsförordningen.

1 § eftergiftsförordningen (upphävd)

Ansökan om befrielse från eller nedsättning av arvsskatt eller gåvoskatt för undvikande av eller lindring i dubbelbeskattning prövas av Skatteverket 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 Skatteverket med eget yttrande överlämna ärendet till regeringen.

Av 1 § i upphävda eftergiftsförordningen följer att frågan om dubbelbeskattning prövas av Skatteverkets HK utom i de fall där ett ärende är av särskild betydelse eller annars sådant att det bör avgöras av regeringen. Detta innebär att Skatteverket på regional nivå ska registrera bouppteckningar och fatta beslut i arvsskatteärendena på vanligt sätt enligt den interna rätten (föreskrifterna i upphävda AGL) – alltså som om inget avtal funnes. Det ankommer därför inte på Skatteverkets regioner att undanröja den dubbelbeskattning som därvid kan uppkomma. Vid en sådan dubbelbeskattning måste den skattskyldige själv göra en skriftlig ansökan till Skatteverkets HK med begäran om befrielse från eller nedsättning av arvsskatt. Sedan Skatteverkets HK prövat en

sådan ansökan kan verkets beslut överklagas till länsrätten.

Inte sällan krävs omfattande utredning i olika hänseenden för att kunna tillämpa bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen.

För att inte behöva betala arvsskatten under den tid Skatteverkets HK handlägger dubbelbeskattningsärendet kan den skattskyldige ansöka hos Skatteverkets HK om anstånd med att erlægga 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.

13.8 Bouppteckningsskyldighet

13.8.1 Allmänt

När ett dödsfall har inträffat, ska bouppteckning äga rum efter den avlidne. Bouppteckningen är ett led i denna utredning.

Bouppteckning ska förrättas inom tre månader från dödsfallet (20 kap. 1 § ärvdabalken). Skatteverket kan dock förlänga fristen på begäran av dödsboet. Bouppteckningen ska sedan ges in till Skatteverket för registrering inom en månad från förrättningsdagen (20 kap. 8 § ÄB). Det åligger Skatteverket att bevaka att bouppteckning förrättas och ges in för registrering (20 kap. 9 § ÄB).

Omfattningen av bouppteckningsskyldigheten är beroende av om den avlidne vid sin död hade hemvist i Sverige eller inte.

13.8.2 Bouppteckningsskyldighetens omfattning

13.8.2.1 Allmänt om folkbokföring

Bestämmelser om folkbokföring finns i folkbokföringslagen (1991:481). Folkbokföringen grundar sig normalt på en persons faktiska vistelse. Enligt den s.k. dygnsviloregeln innebär detta att en person anses bosatt och ska folkbokföras på den fastighet där han eller hon regelmässigt tillbringar sin dygnsvila.

Folkbokföring sker fortlöpande. Detta innebär vid flyttning inom landet att den flyttande upphör att vara folkbokförd på utflyttningsorten den dag då han blir folkbokförd på inflyttningsorten.

**Den avlidne
var folkbokförd
i Sverige**

13.8.2.2 Den avlidne hade hemvist i Sverige

Om den avlidne vid sin död hade hemvist i Sverige, ska bouppteckning alltid förrättas enligt svensk lag och omfatta all den dödes egendom, oavsett om egendomen finns här eller i utlandet. Detta framgår av 2 kap. 1 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo. Det är därvid utan betydelse om den avlidne var svensk eller utländsk medborgare eller om han saknade medborgarskap (var statslös). Det avgörande är hemvistet i Sverige.

En person som flyttar hit från utlandet, ska folkbokföras om det kan antas att han regelmässigt kommer att ha sin dygnsvila i landet under minst ett år framöver. Folkbokföringen utgör därvid en presumption för hemvist i riket.

En person, som är folkbokförd här, kan emellertid efter registreringen ha flyttat från riket och stadigvarande bosatt sig i utlandet utan att anmäla detta till Skatteverket. Han eller hon kan då normalt inte längre anses ha hemvist i Sverige. Vid utflyttning ska anmälan för avregistrering ur folkbokföringen göras senast en vecka före utflyttningen. Avregistrering sker när det kan antas att den utflyttade kommer att tillbringa sin dygnsvila utom landet under minst ett år framöver. En underlåtenhet att anmäla utflyttningen kan trycka på att utflyttningen inte är definitiv. I sådana fall kan det finnas skäl att anse att personen alltfjämt har sin hemvist i Sverige.

**Den avlidne var
inte folkbokförd
i Sverige**

Avgörande för frågan, om en person som inte är folkbokförd i Sverige ändå ska anses ha sitt hemvist här i landet, är om personen i fråga kan anses stadigvarande bosatt här. Vid registrering i folkbokföringen ska hemvistfrågan bedömas med ledning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet (prop. 1990/91:153 s. 133 f.). Det grundläggande momentet för bedömningen är därvid att dygnsvilan regelmässigt tillbringas här i landet under den för den inflyttades förhållanden normala livsföringen. Vistelsen ska vidare vara avsedd att vara minst ett år. Om någon regelmässigt tillbringar dygnsvila både inom och utom landet, får hemvistfrågan bedömas med hänsyn till andra omständigheter. Vid denna bedömning bör familjeförhållandena normalt tillmätas störst vikt. Har den avlidne under vistelsen här regelbundet bott hos sin familj, bör han anses ha haft sitt egentliga hemvist i riket. Med familj avses normalt makar, registrerade partnerskap och sambor (även homosexuella) eller hemmavarande barn. För den som saknar familj bör normalt anknytningen på grund av arbetsförhållanden väga tyngst. Genom att samtliga omständigheter beaktas, finns dock möjlighet att ta hänsyn till de speciella omständigheterna i det enskilda fallet.

13.8.2.3 Den avlidne hade inte hemvist i Sverige

Om den avlidne vid sin död inte hade hemvist i Sverige men var svensk medborgare eller efterlämnade egendom här i riket, ska boet avträdas till förvaltning av boutredningsman och boutredning ske enligt svensk lag. Detta framgår av 2 kap. 2 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo. Är den efterlämnade egendomen av ringa värde kan i stället socialnämnden ta hand om kvarlåtenskapen (2 kap. 3 §).

För svensk medborgare som vid sin död hade hemvist i annat nordiskt land gäller dock att boutredningen efter honom i sin helhet ska äga rum i dödsfallslandet; se lagen (1935:45) om kvarlåtenskap efter den som hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge. Svensk domstol är inte behörig att ta befattning med avvecklingen av boet i vidare mån än den lagen tillåter.

När boutredning enligt svensk lag ska äga rum efter en svensk medborgare som saknade hemvist här i riket, ska boutredningen – och därmed även bouppteckningen – omfatta all den avlidnes egendom oavsett om den finns här eller i utlandet, jfr 2 kap. 5 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo.

När boutredning enligt svensk lag ska ske efter utländska medborgare som inte har haft hemvist i Sverige men som efterlämnar egendom här, ska boutredningen – och därmed även bouppteckningen – endast omfatta här befintlig egendom samt skulder till svenska medborgare och till andra borgenärer med hemvist här, se 2 kap. 6 § lagen (1937:81) om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo.

13.8.2.4 Bouppteckningsskyldigheten i förhållande till skattskyldighetens omfattning

Den civilrättsliga skyldigheten att förrätta bouppteckning sammanfaller inte alltid med arvsbeskattningens territoriella omfattning. Om t.ex. en svensk medborgare bosatt i ett annat nordiskt land avlider, föreligger inte bouppteckningsskyldighet i Sverige, men en arvs- eller testamentslott efter den avlidne ska ändå i vissa fall deklarerar och beskattas här.

13.9 Arvsdeklaration

Den svenska arvsskatten fastställs vanligen i samband med att en bouppteckning registreras. Från denna huvudregel finns ett antal undantag. Ett undantag är att ett förvärv i stället ska arvsdeklarerar. Bestämmelser om arvsdeklaration finns i upphävda 45–

50 §§ i upphävda AGL.

När ett förvärv ska arvsdeklarerat ska den skattskyldige upprätta en arvsdeklaration och ge in denna till Skatteverket.

Enligt 45 § i upphävda AGL ska en arvsdeklaration ges in till Skatteverket i bl.a. följande fall:

- c) Vid förvärv av en arvs- eller testamentslott efter en svensk medborgare som inte hade hemvist i Sverige i de fall då skyldighet inte föreligger att förrätta bouppteckning i Sverige (45 § A) 1) i upphävda AGL).
- d) Vid förvärv av en arvs- eller testamentslott efter en utländsk medborgare som vid sin död inte hade hemvist i Sverige (45 § A) 2) i upphävda AGL).

Skattskyldigheten är i dessa fall begränsad till den typ av egendom som anges i 4 § andra stycket i upphävda AGL, dvs. egendom som anses ha särskilt stark anknytning till Sverige, t.ex. fastigheter i Sverige. Skatten på förvärvet bestäms på grundval av arvsdeklarationen.

En arvsdeklaration avseende ett förvärv av en arvs- eller testamentslott ska, enligt 46 § i upphävda AGL, ges in till Skatteverket inom fyra månader från skattskyldighetens inträde. Anstånd med att avlämna deklaration kan på begäran ges av Skatteverket enligt 17 § fjärde stycket i upphävda AGL.