

Johan Hirschfeldt

Arvsskatt och fast egendom i utlandet – ett rättsfall

Inledning

I Bratt m.fl., Skatt på arv och skatt på gåva tas under kommentaren till 22 § AGL upp frågan om värdering av fastighet i utlandet. Om just detta finns dock ingen bestämmelse. Det sägs i kommentaren att beskattningen i praktiken ofta skett på grundval av ett i det främmande landet åsatt skattemässigt värde, i den mån något sådant funnits. Det är också Högsta domstolens utgångspunkt i rättsfallet NJA 1981 s. 730. I det fallet tillämpades ett utländskt marknadsvärde. Ett yrkande om reduktion av detta till 75 % bifölls däremot inte.

I kommentaren hissas sedan dock en varningsflagg: ”Frågan är om en värdering enligt principen i 1981 års rättsfall strider mot EG-fördragets bestämmelser om fria kapitalrörelser när fastigheten är belägen i en annan stat inom EU. Svea Hovrätt har i ett beslut den 25 juni 2001 (mål ÖÅ 7604-00) ansett så inte vara fallet. Ordföranden var dock skiljaktig.”

Vännen Per

Per Anclow har bl.a. som utredare sysslat mycket med frågor på de allmänna domstolarnas område. Den juridiska verksamhet som bedrivs i det vita huset bredvid kammarrättens hus står honom alls inte främmande. Per har också aktivt arbetat för en alltmer stärkt samverkan mellan de båda domstolarna sakligt, administrativt och rent praktiskt. Författaren till denna artikel – och tillika den nyss nämnde skiljaktige ordföranden – delar sin broders öppna sinnelag gentemot sitt grannhus på alla dessa punkter.

Bouppteckningsärendena, den klassiska tingsnotariejuridikens sista bastion, har nu fallit. Arvsskattejuridiken har också länge varit en av Högsta domstolen och vännen Per flitigt plöjd mark. Nu har detta område förts in under de kamerala domänerna. Nog ser det ut litet som en tanke att här få

uppmärksamma ett av de sista arvsrättsliga fallen från allmän domstol. Hovrättens beslut vann laga kraft. Det har inte refererats i Rättsfall från hovrätterna. Till stöd för arbetet med min skiljaktiga mening hade jag stor hjälp av kammarrättens utmärkta bibliotek. Jag låter mitt bidrag till denna vänbok helt enkelt bestå av följande referat av det här rättsfallet.

Problemet

En svensk medborgare bosatt i Sverige ägde nio fastigheter i Finland. Han avled. Fastigheterna togs upp i bouppteckningen. Frågan i målet var hur dessa fastigheter skulle värderas vid arvsbeskattningen i Sverige och om hittills tillämpade värderingsregler var förenliga med EG-fördragets bestämmelser om fria kapitalrörelser.

Hovrättens beslut

I sitt beslut anförde hovrätten (majoriteten):

En allmän princip för värdering av egendom vid arvsbeskattning finns i 23 § F andra stycket lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt. Där sägs – i fråga om vissa slag av lös egendom – att egendomen skall uppskattas till det värde den kan antas betinga vid en av boets avveckling föranledd med tillbörlig omsorg skedd försäljning. I praxis (se NJA 1981 s. 730) har denna grundsats tillämpats också beträffande fast egendom utomlands. Därvid har med hänsyn till utredningssvårigheter godtagits det värde egendomen åsatts vid arvsbeskattningen i den främmande staten, om inte särskilda skäl talar däremot.

Den finska skattemyndigheten har värderat den fasta egendomen till motsvarande 2 962 294 svenska kronor. Någon omständighet som ger anledning att frångå detta värde har inte framkommit. Inte heller finner hovrätten att tillämpning av värderingsreglerna i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt strider mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater (främst artikel 56 i EG-fördraget).

Min skiljaktiga mening

För egen del anförde jag skiljaktig mening. Den är omfattande men tas här in i sin helhet. Avslutningsvis skall jag göra en liten efterhandskommentar. Den skiljaktiga meningen är följande:

Frågan om hur fastighet i utlandet skall värderas vid arvsbeskattning finns inte uttryckligt reglerad i någon bestämmelse i AGL. I avsaknad av sådan reglering får man först söka efter möjlig ledning i denna lag. Av 20 § följer att det värde som tagits upp i bouppteckningen skall iakttas om inte föreskrifterna i 21, 22 eller 23 § föranleder åsättande av annat värde. Bestämmelsen i 21 § är här utan

intresse. Bestämmelsen i 22 § handlar om fast egendom. Värderingen knyts där i 1 mom. till taxeringsvärde och därmed kan bestämmelsen tekniskt sett inte direkt avse fastighet i utlandet. I 2 mom. tredje stycket finns en bestämmelse om fast egendom som inte har särskilt taxeringsvärde enligt vilken skattemyndigheten skall värdera fastigheten till ledning för arvsskattens bestämmande. Detta skall göras efter de principer efter vilka taxeringsvärden bestäms. I 23 § F andra stycket finns en bestämmelse om att annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till det värde den kan antas betinga vid en av boets avveckling föranledd med tillbörlig omsorg skedd försäljning. Denna regel brukar ses som en allmän princip för värdering av egendom.

I praxis (NJA 1981 s. 730) har också sistnämnda regel lagts som utgångspunkt för värdering även av fast egendom i utlandet.

Sedan detta rättsfall tillkom har emellertid den svenska fastighetstaxeringen reformerats och några kringliggande faktorer rörande svensk beskattning av fast egendom i utlandet förändrats.

Vid den årliga taxeringen till statlig förmögenhetsskatt är den allmänna principen att egendom tas upp till marknadsvärdet, vilket anses motsvara det värde som egendomen kan anses ha betingat vid försäljning under normala förhållanden. En fastighet i Sverige tas dock upp till taxeringsvärdet. Numera har också fastighetstaxeringssystemet, se fastighetstaxeringslagen i dess lydelse enligt SFS 1994:1909, reformerats bl.a. med årlig omräkning. Taxeringsvärdet består av ett fastställt eller omräknat basvärde. Basvärdet skall bestämmas till det belopp som motsvarar 75 % av taxeringsenhetens marknadsvärde. Taxeringsvärdet bestäms vid allmän fastighetstaxering samt genom omräkning för övriga taxeringsår under den löpande taxeringsperioden. Taxeringsvärdenas anpassning till marknadsvärdena, beräknade efter en försiktighetsprincip, har därmed i viss mån förbättrats.

I fråga om förmögenhetsbeskattningen av fastighet i utlandet är förhållandena följande. I 1947 års lag om statlig förmögenhetsskatt fanns ingen regel om värdering av sådana fastighet. Senare utvecklade sig en princip i skatterättslig praxis som av Riksskatteverket år 1985 uttrycktes som att en fastighet i utlandet enligt en allmän tumregel upptas till 75 % av marknadsvärdet, se GRS Skattehandbok, 1988, del 6 s. SJ 4:8 och Riksskatteverkets Handledning för taxering 1989, s. 347. Bakom dessa uttalanden ligger Riksskatteverkets brev till skattecheferna den 22 mars 1985 (dnr 319/85-309). I prop. 1996/97:117 anges också denna regel såsom utgörande en del av gällande värderingsregler (s. 39). I nu gällande lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt har regeln lagfästas (10 § andra stycket). Av propositionen (prop. 1996/97:117 s. 59 f.) framgår att Riksskatteverket ansett det vara förenat med stora problem att bestämma marknadsvärden på fastigheter i utlandet. Departementschefen anförde som motivering för regeln: "Fastigheter i utlandet bör också värderas enligt marknadsmässiga principer. Mot bakgrund av svårigheten att värdera fastigheter utomlands finns anledning att ha en motsvarande säkerhetsmarginal som för svenska fastigheter vilket alltså innebär en värdering till 75 % av marknadsvärdet."

Det bör här anmärkas att också fastighetsskatt vid inkomstbeskattningen enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt numera omfattar även privatbo-

stad i utlandet (1 § andra stycket). Fastighetsskatten utgår med viss procent av taxeringsvärdet avseende småhusenhet resp. av 75 % av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet (3 § första stycket a) – om denna år 1990 införda 75 %-regel, se prop. 1989/90:110 s. 731.

Någon motsvarande uttrycklig 75 %-regel rörande fastighet i utlandet, som ju skulle medföra kongruens med taxeringsvärdet på svensk fastighet, har dock inte förs in i AGL.

Högsta domstolen anförde i 1981 års rättsfall bl.a. ”Den lindring i arvsbeskattningen i fråga om fast egendom som sålunda följer av rådande värderings-system är på grund av systemets utformning knuten till egendom i Sverige och är betingad av svenska förhållanden. Beträffande fast egendom i utlandet synes en motsvarande lindring på det sätt att marknadsvärdet minskas med 25 procent inte kunna genomföras utan stöd i lag.”

De nytillkomna omständigheterna synes enligt min mening stärka argumenten för en sådan motsvarande lindring. Skälen för att vid en lagtolkning ifråga om fast egendom i utlandet analogisera från regeln om fast egendom i Sverige i stället för att tillämpa den allmänna värderingsregeln har ökat i styrka. Jag kan dock inte finna att de ensamma kan motivera ett frångående av den princip som uppställdes i 1981 års rättsfall.

Hovrätten har emellertid att i detta mål även överväga om tillämpningen av en värdering enligt principen i 1981 års rättsfall strider mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital (främst artikel 56 i EG-fördraget). Alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater är enligt denna bestämmelse förbjudna.

Denna fördragsbestämmelse har direkt effekt, dvs. den skall ha direkt rättslig relevans i förhållandet mellan medlemsstat och enskilda (jfr Kristina Ståhl – Roger P. Österman, EG-skatte rätt, 2000, s. 114). Ett typexempel på en kapitalrörelse är att medel överförs från ett land till ett annat land för att investeras eller placeras där. Vilka typer av transaktioner som omfattas av bestämmelsen anges i direktiv 88/361/EEG. Enligt artikel 1 i direktiven åläggs medlemsstaterna att avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. De kapitalrörelser som avses klassificeras i bilaga 1 till direktivet. Där anges bl.a.

II P INVESTERINGAR I FAST EGENDOM

- A. Utlänningars investeringar i fast egendom i landet
- B. Inlänningars investeringar i fast egendom utomlands

Att begreppet kapitalrörelser i direktivet ges en vid innebörd kan exemplifieras med att även sådant som arv och testamentsförordnanden samt arvsskatt och andra pålagor på kvarlåtenskapen innefattas. Under rubriken FÖRKLARINGAR i bilagan anges att uttrycket ”investeringar i fast egendom” har innebörden ”Köp av byggnader och mark samt uppförande av byggnader i privat regi i vinstsyfte eller för personligt bruk”.

Artikel 56 är inte undantagslös. Av artikel 58 framgår att nationella regler i vissa fall skall godtas trots att de hindrar den fria rörligheten. Enligt artikeln påverkar EG-rätten inte medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Vidare får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella skattelagar samt av administrativa skäl upprätthålla en ordning för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet. De åtgärder och förfaranden som avses med undantagen får emellertid inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

I sin praxis har EG-domstolen godtagit en negativ särbehandling även på vissa andra grunder än som anges i fördraget, se om detta Ståhl-Östermans anf. arbete s. 124 ff. Där anges att EG-domstolen för att godta en skatteregel på annan grund än de som anges i fördraget anser att tre krav måste vara uppfyllda, nämligen: (1) regeln skall syfta till att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, (2) regeln skall verkligen vara ägnad att säkerställa det syfte som eftersträvas och (3) regeln skall vara proportionell mot det intresse den skall tillgodose.

I Ståhl-Östermans anf. arbete s. 133 sammanfattas EG-domstolens praxis så ”att domstolen hittills funnit endast två tänkbara hänsyn som skulle rättfärdiga i princip fördragsstridiga skattebestämmelser, nämligen önskemålet att uppnå en effektiv skattekontroll och önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.”

Jfr till det nu sagda även bl.a. rättsfallen C-439/97 *Sandoz*, C-35/98 *Verkoijen* och C-311/97 *Royal Bank of Scotland*. Under de senaste åren har ytterligare rättspraxis från EG-domstolen tillkommit till tolkningen av bestämmelserna. Jag hänvisar till den redovisning av detta som lämnas i Ståhl-Östermans anf. arbete.

Skulle en värdering enligt principen i 1981 års rättsfall av fast egendom i Finland vid arvsbeskattning i Sverige i det här aktuella målet strida mot EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet och icke diskriminering?

Även om viss ledning ges av en del avgöranden av EG-domstolen har något helt näraliggande fall inte prövats av EG-domstolen. Emellertid har inventeringar nyligen gjorts från samtliga medlemsländer av eventuellt fördragsstridiga nationella skatteregler, se *European Taxation*, Vol. 40 No. 1/2 år 2000 med titeln *European Union – Fundamental Freedoms for Citizens, Fundamental Restrictions on National Tax Law?* I denna inventering finns i nationalrapporten från Luxembourg (s. 66) ett fall angivet som rör värdering av fast egendom vid förmögenhetsbeskattningen där värdet på inhemska fastigheter lästs vid 1941 års värdenivå, medan fastighet i utlandet tas upp till sitt verkliga värde. Fallet bedöms av rapportören kunna anses som diskriminatoriskt.

Det får konstateras att det bakom ett svenskt dödsbos innehav av fastigheter i Finland typiskt sett får antas ligga en kapitalrörelse av sådant slag som omfattas av EG-fördragets bestämmelser. En värdering i svenska dödsbon som medför att fastigheter i Sverige tas upp till taxeringsvärdet, dvs. 75 % av marknads-

värdet, medan boets fastigheter i Finland tas upp till 100 % av marknadsvärdet innebär en olikformig behandling av objekten. Några bärande sakliga skäl liknande sådana som EG-domstolen accepterat som undantag från huvudprincipen synes inte finnas. Denna särbehandling kan därmed sägas hindra utnyttjandet av en frihet som EG-fördraget ger. Något annat skäl som med stöd av EG-domstolens praxis skulle kunna sakligt motivera en sådan åtskillnad i fråga om värderingsprinciper synes inte heller föreligga.

Vid en analys av den i målet aktuella värderingsprincipen utifrån ett EG-rättsligt perspektiv är det alltså mycket som talar för att en fortsatt tillämpning av denna värderingsprincip inte bör anses stämma överens med Sveriges förpliktelser som medlemsland i EG.

Till de internrättsliga argument som inledningsvis ansågs tala för ett frångående av den princip som uppställdes i 1981 års rättsfall kan nu också läggas centrala bestämmelser i EG-rätten och därtill ansluten rättspraxis. Sammantaget talar nu omständigheterna med avsevärd styrka för att det är nödvändigt att söka en annan lösning än den som rättsfallet gav uttryck för.

Vid skattläggningen i målet synes det mig lagligen möjligt och ändamålsenligt att ta en formell utgångspunkt i bestämmelserna i 22 § 2 mom. AGL för att där, snarare än i den allmänna värderingsbestämmelsen i 23 F § AGL, finna en värderingsmetod för fastigheterna i Finland som är i möjligaste mån likformig med vad som gäller för fastigheter i Sverige.

Därvid skall utgångspunkten – liksom vid svensk fastighetstaxering – vara fastigheternas marknadsvärde.

Utredningen synes inte ge stöd för att, som tingsrätten gjort, tillämpa ett så lågt värde som fastigheternas finska taxeringsvärden. Inför de finska beskattningsmyndigheterna har dödsboet uppgivit fastighetens värde till motsvarande 2 962 280 SEK. Detta värde får betraktas som fastigheternas marknadsvärde. Vid den svenska arvsbeskattningen bör beskattningsvärdet därmed bestämmas till 75 % av detta värde eller till 2 221 710 SEK.

Några avslutande ord

Majoritetens domskäl skall jag naturligtvis avstå från att kommentera. Men jag är inte hindrad att här lämna några kommentarer till min skiljaktiga mening som ju blev mycket omfattande. Jag kände verkligen ett starkt behov av att öppet och steg för steg redovisa mitt resonemang. Mitt ställningstagande innebar ju ett direkt avsteg från ett prejudikat från Högsta domstolen. Därmed förelåg ju också en långtgående skyldighet för mig att anföra rimliga skäl för min ståndpunkt, jfr NJA 1994 s. 194. Det rättsfallet rörde fråga om skadestånd mot det allmänna. Högsta domstolen anförde bl.a. följande:

Även om underdomstolarna inte är bundna av HD:s prejudikat är dessa av stor betydelse vid bedömningen av om en domstol i sin rättstillämpning gjort sig

skyldig till fel eller försummelse. Samtidigt måste utrymme lämnas för domstolarnas rättsskapande verksamhet. En domstol bör sålunda ha vissa möjligheter att avvika från tidigare rättspraxis, och om den anför rimliga skäl för att tillämpa lagen på ett annat sätt än HD gjort kan en sådan rättstillämpning i vart fall inte föranleda skadeståndsskyldighet för staten.

Rättsfallet har kommenterats närmare av Jan Kleineman, Vad en domare bör veta – ett rättsfall om statens ansvar vid felaktig rättstillämpning, i Juridisk Tidskrift 1994/95 s. 141. Jag hänvisar den intresserade dit.

Ett sista steg i min prövning var om jag skulle förorda inhämtande av förhandsbesked från EG-domstolen. Som indirekt framgår fann jag detta inte nödvändigt. I stället ansåg jag att ett antal nya argument, däribland EG-rätten, ge utrymme för att driva ett likformighetskrav med en ändamålstolkning som sökte sitt stöd – inte i denna allmänna värderingsregeln i 23 § AGL – utan i bestämmelserna i 22 § 2 mom. AGL om värdering av fastigheter som inte åsatts taxeringsvärde. Med den slutsatsen kunde jag vara säker på att lösa problemet utan sådana diskriminatoriska effekter som EG-rätten kunde tänkas förbjuda.

Jag skall nu inte förlänga den här artikeln ytterligare. Jag kan dock inte underlåta att avslutningsvis nämna att Christer Silfverberg i sin Internationell arvs- och gåvobeskattning, 2002, utförligt behandlar EG-rättens påverkan på arvs- och gåvobeskattningen, s. 153 ff. I det avsnittet, på s. 172, anför han vidare att det enligt hans uppfattning finns skäl som talar för att den princip för värderingen av utländska fastigheter som tillämpades i NJA 1981 s. 730 utgör en otillåten restriktion enligt EG-fördraget. Silfverbergs framställning innehåller naturligtvis en analys av rättsfall från EG-domstolen. I Frederik Zimmers anmälan av boken i Svensk Skattetidning 2003, s. 576, nämns ytterligare ett nytillkommet mål i EG-domstolen, Barbier-saken, som rör verkningarna med hänsyn till arvs- och gåvoskatt när en person överväger att flytta till ett annat land eller att investera över gränserna. I det målet föreligger numera en dom från EG-domstolen som talar för Silfverbergs ståndpunkt, dom den 11 december 2003 C-364/01, *Barbier*.

Jag anser att det nu är hög tid för att göra en lagändring i AGL för att undanröja den diskriminatoriska effekt som enligt min mening aktualiserades i hovrättens mål.