

Skattelitteratur

En bokanmälan

Av professor Göran Englund

Internationellt generationsskifte med dansk og svensk baggrund. England, Frankrig, Schweiz og Spanien. Av Thøger Nielsen och Gustaf Lindencrona. Köpenhamn 1983. 375 sidor. Svensk distribution: Norstedt & Söners Förlag. Pris inbunden 318 SvKr.

Ett av de minst genomforskade områdena sett från skandinavisk utgångspunkt är den internationella beskattningsrätten. Framför allt då det gäller beskattningsproblem, som uppkommer i samband med dödsfall, rör det sig här om ett komplex av synnerligen besvärliga frågor. En forskningsinsats förutsätter inte endast kunskaper i inhemsk och utländsk beskattningsrätt omspännande såväl inkomst- och förmögenhets- som arvs- och gåvoskatteområdena. Även djupgående civilrättsliga insikter angående äktenskapets förmögenhetsrättsliga verkningar måste finnas. Därtill kräves studier av reglerna om arvsordning, testamente, bouppteckning och arvsbrev i de skilda länderna. Mot den bakgrunden kan det synas både förklarligt och försvarligt att det länge bedömts som en alltför stor uppgift att ge sig in på det gigantiska arbetet av en systematisk bearbetning av problemen ifråga. Det har därför varit en verklig upplevelse att få taga del av det arbete under beteckningen "Internationellt generationsskifte", som genom ett dansk-svenskt samarbete nyligen presenterats av de båda professorerna Thøger Nielsen och Gustaf Lindencrona.

Naturligtvis skulle det inte vara meningsfullt och knappast heller möjligt att med avseende å samtliga världens länder försöka behandla de problem, som kan uppkomma när danska eller svenska medborgare avlider. Ett urval måste göras med inriktning på de vanligast förekommande situationerna. Författarna har därför valt att behandla problemen med avseende å fyra europeiska länder, England, Frankrike, Schweiz och Spanien. I bokens inledning påpekas att till dessa länder under de senaste decennierna har skett en emigration av annat slag än tidigare, nämligen av människor i framskriden ålder med starka ekonomiska och familjemässiga bindningar till det ursprungliga hemlandet.

Efter ett inledande avsnitt utredes i andra kapitlet de för den följande framställningen centrala begreppen nationalitet, domicil och situs. Vid arvsbeskattningen (och även inom familjerätten) är det endast i Sverige och Spanien, som den avlidnes nationalitet tillägges en central betydelse. Övriga i boken behandlade länder lägger tyngdpunkten på bosättningen. Skiljaktigheten ger naturligtvis anledning till kollisioner mellan de olika rättssystemen. Ytterligare

komplikationer uppkommer genom att det engelska domicilbegreppet (*domicile of origin, domicile of choice* och *residence*) så starkt skiljer sig från det kontinentaleuropeiska. Därtill kommer att inom ett och samma land väsentliga avvikelser kan finnas mellan det fiskala och det civilrättsliga domicilet.

Även egendoms belägenhet (*situs*) spelar en varierande roll som anknytningsfaktor för beskattningen i de skilda länderna. I framför allt England och Frankrike tillmätas egendomens belägenhet en väsentligt större betydelse än vad som överensstämmer med den i internationell skatterätt hävdvunna principen att begränsa anknytningen till fast egendom och rörelseegendom.

Tredje och fjärde kapitlen, vilka omfattar omkring en tredjedel av arbetet, är av rent civilrättslig karaktär. Det ena behandlar boutredningen och skiftet med alla deras internationellt-privaträttsliga aspekter och det andra tar upp frågor som testationsfrihetens omfattning samt de allmänna arvsordningarna i de skilda länderna. Även problemen angående makarnas inbördes förmögenhetsförhållanden utredes i dessa kapitel. Sammanfattningsvis kan sägas att det här rör sig om ett mångfald av i högsta grad besvärliga frågor. Utredningsresultaten kommer att tilldra sig intresse långt utanför den läsekrets, som i första hand är inriktad på skatterättsliga frågor.

Kapitel fem ägnas en redogörelse för beskattningen i de fyra utflyttningsländerna. Uppmärksamheten riktas därvid ej endast på beskattningen av arv och gåva. Även inkomstbeskattningen av dödsboet och dess delägare under tiden för dödsboförvaltningen blir en central fråga. I endast Danmark och Sverige (och på ett speciellt sätt även i England) erkännes dödsboet som en självständig juridisk person och ett skattesubjekt medan man i Frankrike, Schweiz och Spanien förlägger den löpande beskattningen direkt till dess delägare. Detta ger naturligtvis anledning till särskilda svårigheter såväl vid den internationella beskattningen i ett land som vid utformningen av dubbelbeskattningsavtal.

I kapitlet återfinnes även en tabell innefattande bland annat de maximala arvsskattesatserna för de närmast anhöriga. Nämnas kan att den i kantonen Vaud i Schweiz uppgår till 7 procent, i Frankrike till 20, i Spanien till 31 och i Danmark till 32 procent. Inför dessa siffror kan man ställa sig frågande till konsekvenserna av den nu gällande 70-procentiga marginalskattesatsen i vårt land. I vad mån bidrar skillnaden i skatteuttag till att så många äldre medlemmar i svenska finansfamiljer nu befinner sig utanför landets gränser? Där emot då det gäller skattesatserna för mera avlägsna anhöriga blir bilden mera likartad och Nielsen påpekar att man i samtliga här ovan nämnda länder använder sig av ett nästan konfiskatoriskt skatteuttag.

De följande båda kapitlena (sex och sju) ägnas dels en kortfattad redogörelse för dansk resp. svensk skatterätt och dels en utredning av de komplikationer, som uppkommer när dansk resp. svensk medborgare vid sin död är bosatt i något av de fyra utflyttningsländerna. Även frågor angående utlandsin-

vesteringar vid oförändrad bosättning i hemlandet behandlas. Ej endast arvs-skatteproblematiken uppmärksammas utan ett förhållandevis stort utrymme ägnas även frågorna om dödsboet och dödsbodelägarna som skattesubjekt vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. De svenska internationellt skatterättsliga reglerna angående utländskt dödsbo med svenska delägare är av gammalt datum och i hög grad ofullständiga. En viss vägledning lämnar emellertid det viktiga rättsfallet RÅ 1974 A 1607. Lindencrona kunde i sammanhanget även ha nämnt det senare fallet RÅ 1979 Aa 207, vilket visserligen långt ifrån är lika betydelsefullt men ändå ger en viss ledning beträffande kontantprincipens innebörd vid delägarskap i utländskt dödsbo.

Det följande kapitlet angående planläggning av internationellt generationsskifte är av övervägande civilrättslig karaktär. Där understrykes betydelsen av testamentet som en legitimationshandling för de efterkommande och som en utgångspunkt för de skiftesmyndigheter, som kan komma att handha boutredningen. Det rekommenderas att testamentet upprättas på originalspråket i det land, där boutredning och skifte skall ske. En redogörelse lämnas för de skiftande regler angående testamente, som gäller i utflyttningsländerna. Kapitlet innehåller även viktiga avsnitt om möjligheterna att ingå arvsavtal, att avstå från arv, att förändra makars rättsställning med avseende å förmögenhet samt att förfoga över livförsäkringar.

I ett avslutande kapitel behandlas de skatterättsliga konsekvenserna av att under livstiden genom gåvor överföra förmögenhet till de blivande arvingarna (anteciperat skifte). I det sammanhanget kan med avseende å svensk rätt den anmärkningen göras, att avgörandet i fallet NJA 1935 s 371 knappast berättigar till den generella slutsatsen att gåva inte föreligger, där någon för sin återstående livstid förbehållit sig hela nyttjanderätten till bortskänkt egendom. Fallet gällde aktier i ett familjeföretag, där "givaren" förbehållit sig ej endast all avkastning av och dispositionsrätten över aktierna utan därtill behållit rätten att utbyta dem mot annan valuta.

Gåvokapitlet innehåller även ett särskilt avsnitt om förmögenhetsöverföringar till stiftelser. Det omnämnes därvid att skiftesplanering i form av bildande av familjestiftelse ej sällan äger rum i furstendömet Liechtenstein. Möjligheten finns därvid för stiftaren att förbehålla sig fri rådighet över stiftelsen under sin återstående livstid. Med avseende å dansk rätt diskuterar Nielsen dessa stiftelser från några skilda utgångspunkter. Han påpekar att de krav på rådighetsavstående och avskiljande från stiftarens förmögenhet, som uppställs i dansk och ofta även i utländsk rätt, ej alltid är uppfyllda. Men han pekar samtidigt på att det rör sig om en i utlandet erkänd juridisk person, som icke är underkastad dansk skatteplikt, och att det efter stiftarens död under alla förhållanden rör sig om en stiftelse, som är självständig i förhållande till både dödsbo och arvingar.

Med avseende å svensk rätt är Lindencrona mera återhållsam, då det gäller

att ta ställning till de utländska stiftelserna. Han nöjer sig med att påpeka att även utländska stiftelser erkänns om de uppfyller de svenska kraven. Också om det i hög grad är vanskligt att uttala sig med någon bestämdhet hade det varit värdefullt att få ta del av Lindencronas synpunkter på de lichtensteinska familjestiftelserna. Vad jag kan se kan det civilrättsligt sett knappast förhindras att man via en dylik stiftelse förmår kringgå de svenska reglerna mot fideikommissariska förordnanden. Föreligger en situation, där "stiftaren" enligt svensk rätt ej kan anses ha definitivt avhänt sig stiftelseförmögenheten, synes det väl å andra sidan fortfarande vara möjligt att i inkomst- och förmögenhetsskatteavseende behandla denna som om den fortfarande tillhör honom personligen. Där stiftaren redan under sin livstid satt in annan person såsom avkastningstagare, torde en gåvobeskattning av denne knappast vara utesluten.

Thøger Nielsens och Gustaf Lindencronas arbete kommer att vara till ovärderlig nytta både för praktiskt och teoretiskt verksamma jurister med internationell inriktning. Även om boken i första hand siktar in sig på danska och svenska förhållanden får detta antagas komma att gälla hela det nordiska språkområdet. Det är bara att hoppas att författarna genom nya upplagor under lång tid framöver skall kunna hålla verket aktuellt. En sådan uppföljning kommer naturligtvis att kräva beaktansvärda arbetsinsatser, vilka dock i jämförelse med det ursprungliga arbetet torde bli förhållandevis måttliga.