



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2013



Statens
offentliga
utredningar

1971: 46

Finans-
departementet

Ref.

Teknisk översyn av kapital- beskattningen

SOU

Slutbetänkande avgivet av
Kapitalskatteberedningen
Stockholm 1971

Statens offentliga utredningar 1971

Kronologisk förteckning

1. SOU 71. Handbok för det officiella utredningstrycket. Beckman, Fi.
2. Post- och Inrikes Tidningar. Norstedt & Söner. Ju.
3. Veterinärdistriktsindelningen, m m. Svenska Reproduktions AB. Jo.
4. Kommunala val. Esselte. C.
5. Svensk industri under 70-talet med utblick mot 80-talet. Bilaga 2. Esselte. Fi.
6. Ny sjömanslag. Esselte. K.
7. Finansiella tillväxtaspekter 1960-1975. 1970 års långtidsutredning. Bilaga 4. Esselte. Fi.
8. Arbetskraftsresurserna 1965-1990. 1970 års långtidsutredning. Bilaga 1. Esselte. Fi.
9. Större företags offentliga redovisning. Esselte. Fi.
10. Snatteri. Berlingska Boktryckeriet, Lund. Ju.
11. Ett nytt bilregister. Göteborgs offsettryckeri AB. K.
12. Miljövården i Sverige under 70-talet. 1970 års långtidsutredning. Bilaga 8. Esselte. Fi.
13. Utvecklingstendenser inom offentlig sektor. 1970 års långtidsutredning. Bilaga 6. Esselte. Fi.
14. Varuhandeln fram till 1975. 1970 års långtidsutredning. Bilaga 3. Esselte. Fi.
15. Förslag till aktieförslagslag m.m. Tryckeribolaget. Ju.
16. Regional utveckling och planering. 1970 års långtidsutredning. Bilaga 7. Esselte. Fi.
17. Malm - Jord - Vatten. Svenska Reproduktions AB. I.
18. Mått och vikt. Norstedt & Söner. Fi.
19. Familjepensionsfrågor m.m. Berlingska Boktryckeriet, Lund. S.
20. Europeisk överenskommelse om internationell transport av farligt gods på väg. (ADR) Betänkande I. Norstedt & Söner. K.
21. Europeisk överenskommelse om internationell transport av farligt gods på väg. (ADR) Bilaga A. Norstedt & Söner. K.
22. Europeisk överenskommelse om internationell transport av farligt gods på väg. (ADR) Bilaga B. Norstedt & Söner. K.
23. Europeisk överenskommelse om internationell transport av farligt gods på väg. (ADR) Register m.m. Norstedt & Söner. K.
24. Vuxenpedagogisk forskning och utbildning. Berlingska Boktryckeriet, Lund. U.
25. Boendeservice 3. Kommunstudien. Esselte. In.
26. Boendeservice 4. Projektstudien. Esselte. In.
27. Boendeservice 5. Totalkostnadsstudien. Esselte. In.
28. Boendeservice 6. Strukturstudier. Esselte. In.
29. Kyrkan kostar. Göteborgs offsettryckeri AB. U.
30. Sjömanspension. Göteborgs offsettryckeri AB. K.
31. Den svenska betalningsbalansstatistiken. Esselte. Fi.
32. Valutarenserven och utrikeshandelns finansiella struktur. Bilaga till Den svenska betalningsbalansstatistiken. Esselte. Fi.
33. Fri affärstid. Göteborgs offsettryckeri AB. H.
34. Lastbil och Taxi. Beckman, K.
35. Den fria rörligheten för personer inom EEC. Esselte. In.
36. Produktionsresurser för tv och radio i utbildningen. Esselte. U.
37. Konsumentpolitik-riktlinjer och organisation. Tryckeribolaget. H.
38. Särskilda tandvårdsanordningar för vissa patientgrupper. Göteborgs offsettryckeri AB. S.
39. Den svenska köpkraftsfördelningen 1967. Berlingska boktryckeriet, Lund. In.
40. Export och import 1971-1975. 1970 års långtidsutredning. Bilaga 5. Esselte. Fi.
41. Ny domstolsadministration. Göteborgs offsettryckeri AB. Ju.
42. Försäkring och annat kontant stöd vid arbetslöshet. Esselte. In.
43. Arbetskraftens struktur och dimensioner. Esselte. In.
44. Bilagor till KSA-utredningens betänkande. Esselte. In.
45. Utsökningsrätt XI. Norstedt & Söner. Ju.
46. Teknisk översyn av kapitalbeskattningen. Norstedt & Söner. Fi.



Statens offentliga utredningar

1971: 46

Finansdepartementet

Teknisk översyn av kapitalbeskattningen

Slutbetänkande avgivet av Kapitalskatteberedningen
Stockholm 1971



Statens offentliga utredningar
1971:46
Förordningsrådet

Teknisk översyn av kapitalbesättningen

Till Statsrådet och chefen för finansdepartementet

Kapitalskatteberedningen tillkallades efter bemyndigande av Kungl. Maj:t den 9 juni 1967. Beredningen har avlämnat ett första betänkande "Kapitalbeskattningen" (SOU 1969: 54).

I det arbete som utförts efter avlämnandet av det första betänkandet har följande personer deltagit som ledamöter, nämligen regeringsrådet Sten Walberg, ordförande, kanslirådet Hans Henrik Abelin, riksdagsmännen, rektorn Stig Alemyr och f. d. ombudsmannen Erik Brandt, f. d. riksdagsmännen, lantbrukaren Herbert Hermansson, direktören Holge Ottosson och byråchefen Eskil Tistad. Som experter har deltagit kanslirådet Bertil Edlund, juris doktor Bertil af Klercker, försäkringsdirektören Tage Larsson, advokatfiskalen Lars Lindberg,

länsrådet Karl-Axel Rönquist, byråassistenten Ivar Stahl, länsrådet Arne Steneborn och civilekonomen Jan Werding (fr. o. m. 8 maj 1970). Som sekreterare har kammarrättsassessorn Per Anclow tjänstgjort.

Beredningen får härmed värdsamt avlämna sitt andra betänkande "Teknisk översyn av kapitalbeskattningen". Utredningsuppdraget är härmed slutfört.

Reservation har avgivits av herr Alemyr.

Särskilt yttrande har avgivits dels av herrar Hermansson och Tistad gemensamt, dels av herr Ottosson.

Beträffande utredningsarbetets uppläggning och avgivna remissyttranden hänvisas till kapitel 1.

Stockholm den 24 maj 1971

Sten Walberg

Hans Henrik Abelin

Stig Alemyr

Erik Brandt

Herbert Hermansson

Holge Ottosson

Eskil Tistad

Per Anclow

Innehåll

Sammanfattning	9	Förslag till Lag om ändring i lagen (1928: 281) om allmänna arvsfonden ..	72
Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1947: 577) om statlig förmogenhetsskatt	13	Förslag till Kungörelse om ändring i kungörelsen (1942: 476) om meddelande till riddarhusdirektionen av vissa underrättelser ang. frälse personer	73
Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)	23	Förslag till Lag om ändring i lagen (1935: 45) om kvarlåtenskap efter den som hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge	74
Förslag till Förordning om beräkning av beskattningsbar förmögenhet i familjeföretag	24	Förslag till Kungörelse om ändring i folkbokföringskungörelsen (1967: 495)	75
Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt	26	Förslag till ändring i cirkulär (1954: 593) om skyldighet för vissa myndigheter att avgiva taxeringsuppgifter beträffande i utlandet bosatta personer m. fl.	76
Förslag till Kungörelse med tillämpningsföreskrifter till förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt	59	Förslag till Kungörelse om ändring i kungörelsen (1947: 907) om renovation av allmän underrätts dombok och bo-uppteckningsprotokoll	77
Förslag till Kungörelse om ändring i kungörelsen (1967: 721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning	62	Förslag till Lag om ändring i lagen (1946: 807) om handläggning av domstolsärenden	78
Förslag till Förordning om ändring i förordningen (1963: 585) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss	64	Förslag till Kungörelse om ändring i kungörelsen (1947: 775) med närmare föreskrifter för de allmänna domstolarna om protokollföring, dagböcker och aktbildning m. m. (protokollkungörelse)	79
Förslag till Lag om ändring i giftermålsbalken	66	Förslag till Kungörelse om ändring i kungörelsen (1953: 479) angående skyldighet för inskrivningsdomare att lämna vissa underrättelser om sökta lagfarter m. m.	81
Förslag till Kungörelse om ändring i kungörelsen (1949: 661) om skyldighet för domstol att lämna uppgifter i mål och ärenden enligt föräldrabalken	67	Förslag till Kungörelse om ändring i kungörelsen (1964: 619) om stämplars	
Förslag till Kungörelse om ändring i kungörelsen (1952: 644) ang. skyldighet för myndighet att i vissa fall meddela underrättelse till brittisk konsul	68		
Förslag till Lag om ändring i ärvdebalken	69		

samt uppbörd och redovisning av stämpelmedel m. m. (stämpelkungörelse) ..	82	manhänger med realisationsvinstbeskattningen ..	122
Förslag till Kungörelse om ändring i instruktionen (1965: 702) för kammarkollegiet ..	83	3.4.4 Särskilda frågor beträffande arvs- och gåvobeskattningen ..	124
Förslag till Kungörelse om ändring i tingsrättsinstruktionen (1970: 108) ..	84	3.4.5 Sammanfattning ..	126
Förslag till Kungörelse om ändring i arbetsordningen (1970: 815) för Stockholms tingsrätt ..	85	Kapitel 4 <i>Familjeföretagens skattelättnader</i> ..	127
Förslag till Kungörelse om ändring i arbetsordningen (1970: 816) för Göteborgs tingsrätt ..	86	4.1 Inledning ..	127
Förslag till Kungörelse om ändring i arbetsordningen (1970: 817) för Malmö tingsrätt ..	87	4.2 Gällande regler ..	127
Förslag till Förordning om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623)	88	4.2.1 Förmögenhetsbeskattningen ..	127
Förslag till Kungörelse om ändring i taxeringskungörelsen (1957: 513)	89	4.2.2 Arvsbeskattningen ..	129
Kapitel 1 <i>Inledning</i> ..	91	4.3 Kapitalskatteberedningens överväganden ..	130
Kapitel 2 <i>Allmänna synpunkter</i>	94	4.3.1 Synpunkter på de provisoriska reglerna ..	130
Kapitel 3 <i>Den latent skatteskulden</i> ..	101	4.3.1.1 Förmögenhetsbeskattningen ..	130
3.1 Inledning ..	101	4.3.1.2 Arvsbeskattningen ..	133
3.2 Gällande regler ..	101	4.3.2 De brittiska skattelättnaderna ..	134
3.2.1 Allmänt om den latent skatteskulden ..	101	4.3.3 Huvudlinjer för en permanent lagstiftning ..	135
3.2.2 Förmögenhetsbeskattningen av dolda reserver	103	4.3.4 Sammanfattning ..	143
3.2.2.1 Lagertillgångar ..	103	Kapitel 5 <i>Organisationsfrågor rörande arvs- och gåvoskatten</i> ..	146
3.2.2.2 Inventarier ..	104	5.1 Inledning ..	146
3.2.2.3 Skogskonton ..	107	5.2 Gällande regler ..	147
3.2.2.4 Investeringsfonder m. m.	107	5.3 Tidigare överväganden ..	148
3.2.2.5 Värdering av icke börsnoterade aktier ..	110	5.4 Kapitalskatteberedningens undersökningar ..	152
3.2.3 Arvsskatteförordningen ..	111	5.5 Förslag till ändrad organisation för arvs- och gåvoskatten ..	160
3.3 Tidigare överväganden ..	112	5.6 Övriga frågor ..	169
3.4 Kapitalskatteberedningens ställningstaganden ..	116	5.7 Sammanfattning ..	172
3.4.1 Allmänna synpunkter	116	Kapitel 6 <i>Särskilda frågor</i> ..	174
3.4.2 Huvudlinjer för en teknisk lösning av den latent skatteskuldens problem ..	117	6.1 Beskattningsåret vid förmögenhetsbeskattningen ..	174
3.4.3 Särskilda frågor som sam-		6.1.1 Gällande regler ..	174
		6.1.2 Förslag ..	175
		6.2 Förmögenhetsbeskattningen av livräntor m. m.	177
		6.2.1 Inledning ..	177
		6.2.2 Gällande regler ..	177
		6.2.3 Förslag ..	179
		6.2.4 Kapitaliseringstabellerna ..	181

6.3	Avkastningstagares förmögenhets- beskattning	182
6.3.1	Inledning	182
6.3.2	Gällande regler	183
6.3.3	Förslag	187
6.4	Förmögenhetsbeskattningen av in- re lösöre	191
6.4.1	Gällande regler	191
6.4.2	Överväganden	193
6.5	Internationella beskattningsfrågor	194
6.5.1	Inledning	194
6.5.2	Gällande regler	194
6.5.3	Förslag	196
6.6	Arvsavstående m. m.	199
6.6.1	Gällande regler	199
6.6.2	Förslag	200
6.7	Beskattningen av konungahusets medlemmar	203
Kapitel 7 <i>Specialmotivering</i>		205
7.1	Förmögenhetsskatteförordningen	205
7.2	Arvsskatteförordningen	209
7.3	Övriga författningar	217
7.3.1	Förordningen om beräk- ning av beskattningsbar förmögenhet i familjeföre- tag	217
7.3.2	Återstående författningar	218
<i>Reservation av</i> herr Alemyr		220
<i>Särskilda yttranden av</i>		
1	herrar Hermansson och Tistad ..	222
2	herr Ottosson	222
<i>Bilagor</i>		
1	Statistiska undersökningar av famil- jeföretag	224
2	Undersökningar bland vissa företag	250
3	Fåmansföretag och kapitalskatter	254

Sammanfattning

Kapitalskatteberedningens uppdrag har varit att göra en samlad översyn av kapitalbeskattningen. I vårt första betänkande (SOU 1969: 54) föreslog vi nya skatteskalor och sådana ändringar i övrigt som sammanhänge med de nya skalorna. För arvs- och gåvoskattens vidkommande föreslogs ett starkt förenklat system. Våra förslag godtog i vissa delar men inte den tekniska omläggningen av arvs- och gåvoskatten. Detta har delvis förändrat vårt utgångsläge. De förslag som nu framläggs bygger på arvsskatteförordningens hittillsvarande system. Förslagen har också övervägande teknisk karaktär och ändrar således inte de huvudlinjer för kapitalbeskattningen som beslöts vid 1970 års riksdag.

På förmögenhetsbeskattningens område föreslås åtskilliga betydelsefulla ändringar. Av störst vikt är förslagen rörande den latent skatteskulden. Motsvarande förslag framlägges beträffande arvs- och gåvoskatterna. För arvs- och gåvobeskattningens vidkommande presenteras även i övrigt betydelsefulla nyheter. Väsentligast i den delen är att arvsskattebestyren flyttas från de allmänna underrätterna till länsstyrelserna och besvärspövningen överlämnas till läns-skatterätterna, kammarrätterna och regeringsrätten. I samband med 1970 års reform erhöll vi även några nya uppgifter. En fråga gällde att söka finna mer permanenta regler för familjeföretagens skattelättnader. Våra förslag innebär att skattelättnaderna koncentreras till förmögenhetsbeskattningen och att i samband därmed åtskilliga förenklingar och preciseringar göres. I sina huvuddrag bygger emellertid våra förslag i denna del på det gällande provisoriska systemet.

Med tanke på de omfattande organisa-

toriska omläggningar som föreslås beträffande arvsskatten bör våra förslag träda i kraft först den 1 januari 1973.

Förslagen är inte enhälliga. En av de socialdemokratiska ledamöterna förordar i en reservation skärpt beskattning av konungahusets medlemmar samt förmögenhetsbeskattning av värdefullt inre lösöre, såsom konstsamlingar, antikviteter m. m.

Familjeföretagens skattelättnader

För att fullgöra uppdraget att överse de 1970 beslutade provisoriska reglerna om lättnader i kapitalbeskattningen för mindre och medelstora företag och föreslå permanenta regler i ämnet har vi verkställt ingående statistiska och företagsekonomiska undersökningar. Flera olika alternativ har prövats, bl. a. att på olika sätt använda det brittiska systemet för motsvarande lättnader i kvarlåtenskapsbeskattningen. Det har emellertid visat sig, att de provisoriska reglerna i sina grunddrag erbjuder den bästa möjliga lösning som med angivna förutsättningar står till buds.

Vi har dock funnit, att en lång rad förenklingar kan och bör genomföras, varjämte åtskilliga klarlägganden bör göras. Skattelättnaderna bör enligt vår mening enbart avse förmögenhetsskatten och där i motsvarande mån ökas. Anledningen härtill är att arvsskatten är så utformad att det inte är möjligt att i den inarbete regler om familjeföretagslättnader som tillgodoser rimliga krav på enkelhet och klarhet. Vid detta ställningstagande har även beaktats, att den årliga förmögenhetsskatten för flertalet företagare torde framstå som den allvarligaste belastningen.

I övrigt har provisoriet i väsentliga delar

behållits. Även med vårt förslag bildar företagsförmögenheten utgångspunkt för lättnaderna. Däremot har vi funnit det påkallat att lösa frågan om att från lättnaderna undanta förvaltningstillgångar och förvaltningsverksamhet på ett nytt sätt. Provisoriets huvudsaklighetsprincip har ersatts med en uppdelningsmetod. Enligt denna skall förhållandet mellan förvaltningstillgångarna och övriga rörelsetillgångar bli normerande vid beräkningen av den del av företagsförmögenheten som får nedsättas. I enkelhetens intresse har föreslagits att om förvaltningstillgångarna understiger 20 procent eller överstiger 80 procent av tillgångarnas värde ingen sådan uppdelning skall ske. I det förra fallet blir det full skattelättnad, i det senare ingen alls.

Skattelättnader skall förekomma endast för sådana fåmansföretag som anges i den provisoriska lagstiftningen, dvs. minst 75 procent av företaget skall liksom nu ägas av högst tio personer. Vidare skall lättnader medges endast i de fall då en ytterligare ekonomisk anknytning finns mellan företaget och dess ägare. Enligt vårt förslag skall ägaren vara huvudsakligen verksam i företaget och dessutom ha sin väsentliga försörjning av detsamma. För samtaxeringsfallen ges en regel av innebörd att familjen skall ses som en enhet.

Skattelättnaden medges i form av ett avdrag från den skattepliktiga förmögenheten. Avdraget utgör 25 procent av den del av företagsförmögenheten som överstiger 400 000 kr. Högre avdrag än 400 000 kr. medges ej. Någon ytterligare spärr föreslås icke, då det visat sig att den effekt som åsyftas med de i provisoriet föreskrivna spärrreglerna ändå uppnås genom förmögenhetsskattens konstruktion i andra hänseenden.

Den latent skatteskulden

De skatteskulder som avses är inte skulder i vanlig mening. Vad man tänker på är i stället att värdet av varor och inventarier inbegriper vinst som skall inkomstbeskattas vid försäljning. På samma sätt blir det inkomstbeskattning om uttag göres på skogskonto

eller skattefria fonder avvecklas. Fastän sålunda en del av priset eller uttaget belopp bortgår i skatt, upptas varorna m. m. vid kapitalbeskattningen i princip till fulla värdet. Frågan har visst samband med frågan om familjeföretagens skattelättnader. Enligt vår mening bör emellertid den latent skatteskulden ses som en faktor som skall beaktas vid värderingen av varulager, inventarier, skogskonton m. m. Syftet är inte i första hand att åstadkomma lättnader för rörelseidkare och jordbrukare utan att söka uppnå en rättvisare värdering än den som gällande regler leder till och därmed större rättvisa mellan olika skattskyldiga. Vi har medvetet begränsat förslagen till sådana fall där frågan har större praktisk betydelse; någon allmängiltig lösning beträffande alla de sinsemellan högst varierande formerna av latent skatteskulder åsyftas således inte. Stor vikt har slutligen fästs vid möjligheterna att göra de nya reglerna enkla och enhetliga. Närmare bestämt innebär förslagen följande.

Vid förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen skall latent skatteskuld i varulager beaktas på så sätt att värdet reduceras med hälften av dold reserv. Beträffande inventarier skall de värden som godtagits vid inkomstberäkningen också kunna tillämpas vid kapitalbeskattningen. Vidare får medel som inestår på skogskonto, liksom avsättningar till eldsvåde- och fartygsfonder, redovisas enligt motsvarande hälftenregel. Aktier skall med tanke på realisationsvinstbeskattningen genomgående få redovisas till 95 procent av eljest gällande värde. Meningen är att riksskatteverket varje år skall utge kurslistor där denna reduktion inarbetats och som således omedelbart skall kunna användas i deklARATIONER och bouppteckningar.

Förmögenhetsskatten i övrigt

För närvarande råder viss oklarhet om beskattningsårets betydelse vid förmögenhetsbeskattningen. Denna praktiskt betydelsefulla detaljfråga bör lämpligen lösas genom lagstiftning. Våra förslag rubbar icke den hittillsvarande principen om att en årlig förmögenhetstaxering alltid skall ske.

Däremot föreslås vissa ändringar när det

gäller värderingstidpunkten. För det stora flertalet skattskyldiga skall liksom nu förhållandena den 31 december året före deklarationsåret vara avgörande. För skattskyldig som i någon förvärvskälla tillämpar s. k. brutet räkningsår föreslås däremot en uttrycklig regel om att den värdesättning som skett per bokslutsdagen skall vara normerande för förmögenheten i den förvärvskällan. För den händelse uttag eller insättning i annat än ringa mån ägt rum under tiden mellan bokslutsdagen och kalenderårets utgång skall dock huvudregeln tillämpas även i dessa fall.

En annan nyhet avser förmögenhetsbeskattningen av *livräntor* och andra därmed jämförliga periodiskt utgående förmåner. Den nuvarande förmögenhetsbeskattningen av sådana rättigheters värde föreslås avskaffad. I konsekvens härmed skall också avdragsrätten för utgivaren slopas. Med tanke på att pensioner intar en särställning föreslås dock att avdragsrätten behålles i sådana fall. Likaså föreslår vi, med hänsyn till att åtskilliga utfästelser om periodiska förmåner kan ha mer eller mindre affärsmässig grund, särskilda övergångsbestämmelser. För äldre livräntor skall således i huvudsak äldre bestämmelser tillämpas.

I anslutning till livräntefallen kan nämnas att de för kapitalbeskattningen gemensamma *kapitaliseringstabellerna* omarbetats för att kunna ligga till grund för en mer rättvisande värdering.

För närvarande kan den som äger uppbära *avkastningen* av ett kapital vara skyldig att erlagga förmögenhetsskatt som om han ägde det avkastningsgivande kapitalet. Vi föreslår ingen grundläggande ändring på denna punkt. Däremot föreslås att de nuvarande stundom ganska svårtillgängliga reglerna ersätts med enklare och mer lättillämpade bestämmelser. Våra förslag bygger på den legala arvsordningen i så måtto att om ägaren är arvsberättigad efter avkastningstagaren eller dennes make, så skall kapitalet beskattas fullt ut hos den som uppbär avkastningen. När det gäller familjestiftelserna föreslås en överflyttning av skattskyldigheten från avkastningstagarna till

stiftelserna. En särskild övergångsbestämmelse föreslås för dessa fall.

Den nuvarande skattefriheten för möbler, *konstverk* och annat personligt lösöre har icke ändrats; de tekniska svårigheterna att finna en praktikabel lösning har visat sig oöverstigliga. Vi rekommenderar emellertid att man undersöker möjligheterna att i ökad utsträckning beskatta vinster som göres vid försäljning av sådana föremål.

Vi föreslår inte någon ändring beträffande beskattningen av *konungahusets* medlemmar.

Arvs- och gåvobeskattningen

I fråga om den framtida *organisationen* för *arvs- och gåvobeskattningen* har målet varit att utforma ett system som tillgodoser önskemålen om ökad rättssäkerhet och effektivitet i beskattningen. Ett riktmärke har också varit att söka uppnå överensstämmelse med vad som gäller för andra direkta skatter. Från dessa utgångspunkter framstår den nuvarande ordningen, enligt vilken arvsskatten bestäms av underrätterna men dennas komplement, gåvoskatten, av länsstyrelserna, som föga rationell. Arvs- och gåvoskatterna har också nära samband med inkomst- och förmögenhetsskatterna.

Vi föreslår, att länsstyrelserna framdeles övertar arvsskattebestyren från tingsrätterna, liksom registreringerna av bouppteckningar. Härigenom samlas registrerings-, skattläggnings- och uppbördsfunktionerna hos en och samma myndighet. Detta möjliggör i sin tur betydelsefulla förbättringar av förfarandet i övrigt.

Besvär över länsstyrelsens beslut skall prövas i samma ordning som gäller för andra direkta skatter. Besvären upptas således av länsskattevärd och därefter av kammarvärd. Regeringsrätten blir sista instans. Kammarkollegiets nuvarande centrala granskning av skattebeslut ersätts dels med en granskning genom allmänna ombud vid länsstyrelserna, dels med att riksskatteverket blir tillsynsmyndighet även för arvs- och gåvoskatterna.

I linje med de organisatoriska förslagen ligger en del nyheter som syftar till att un-

derlätta skattskyldighetens fullgörande. Den nuvarande *betalningsfristen* på sex veckor föreslås förlängd till tre månader. Vidare har möjligheterna att erhålla anstånd med skattens betalning vidgats. Vi föreslår även en kraftig utvidgning av möjligheterna att återfå erlagd skatt när mottagaren dör en kortare tid efter förvärvet. Vårt förslag innebär att skatt kan restitueras enligt en fallande skala om dödsfallet sker inom en femårsperiod.

För arvs- och gåvoskattens vidkommande föreslås vidare att *medborgarskapet* inte längre skall ha avgörande betydelse för skattskyldighetens omfattning. I stället före-

slås en övergång till domicilprincipen, dvs. det avgörande skall bli var den avlidne eller gåvotagaren hade sitt hemvist. För att inte öppna vägar till skatteflykt föreslås bl. a. en utflyttningsregel motsvarande den som gäller vid inkomstbeskattningen. Under vissa förutsättningar skall utländsk gåvoskatt kunna få avräknas från svensk.

Kraftiga begränsningar av möjligheterna att uppnå skattelättnader genom olika slag av *arvsavståenden* föreslås. För framtiden skall med våra förslag endast totala avståenden godtas vid skattläggningen. En arvinge eller testamentstagare måste således ha helt avstått från sin rätt.

Förslag till

Förordning om ändring i förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt,

dels att 2—5 §§, 6 § 2 mom., 7, 9 och 10 §§, 11 § 1 mom. skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas ett nytt moment, 12 § 3 mom., av nedan angivna lydelse,

dels att anvisningarna till 7 § skall upphöra att gälla,

dels att anvisningarna till 3—6 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att de till förordningen hörande kapitaliseringstabellerna skall ha nedan angivna lydelse.¹

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

2 §.

Skattepliktig förmögenhet — — — — — hans skulder.

Skattepliktig förmögenhet upptages till värdet vid utgången av kalenderåret före taxeringsåret.

Förmögenhet, som är nedlagd i förvärvskälla där annat räkenskapsår än kalenderår tillämpas, må beräknas med ledning av förhållandena vid räkenskapsårets utgång.

Har förmögenheten annat än i ringa mån ändrats före kalenderårets utgång genom insättning, uttag eller på annat därmed jämförligt sätt, skall dock förmögenheten alltid beräknas enligt andra stycket.

Börsnoterade svenska aktier värderas även i fall som avses i tredje stycket enligt bestämmelserna i 4 § sjätte stycket.

3 §.

1 mom. Vid förmögenhetsberäkningen — — — — — nämnd egendom;

Senaste lydelse

3 § 1 mom. 1968: 732

3 § 2 mom. 1950: 312

4 § 1968: 732

5 § 1968: 545

9 § 1970: 170

10 § 1970: 170

11 § 1 mom. 1970: 170

anvisningarna till 3 och 4 §§ 1951: 791

anvisningarna till 5 § 1968: 545

¹ Tabellerna är desamma som skall gälla vid arvs- och gåvobeskattningen och har intagits efter förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt.

e) lös egendom, som är avsedd för ägarens och hans familjs personliga bruk och bekvämlighet och av beskaffenhet att böra hänföras till yttre inventarier, såsom ekipage, ridhästar, automobiler, motorcyklar, lustjakter, motorbåtar och dylikt, så ock smycken;

f) besittningsrätt till fastighet, där innehavaren ej enligt 7 § skall likställas med ägare, såvida rättigheten är utan vederlag eller mot visst belopp en gång för alla upplåten för innehavarens livstid eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter beskattningsårets utgång;

g) rätt till ränta, avkomst av fastighet eller annan stadigvarande förmån, som icke avses i f) här ovan, såvida rättigheten är förhandenvarande och bestämd att tillgodonjutas för den berättigades livstid eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter beskattningsårets utgång.

2 mom. Såsom tillgångar — — — — — av kapitalförsäkring;

b) rätt till undantagsförmåner, till pension eller annan livränta, som utgår på grund av försäkring, till pension och annan förmån, som annorledes än i följd av försäkring åtnjutes på grund av förutvarande tjänsteförhållande, samt till livränta som, enligt vad i lag eller särskild författning är stadgat, annorledes än på grund av försäkring utgår vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring;

c) rätt till annan ränta, avkomst eller förmån än i b) avses, därest densamma är bestämd att tillgodonjutas för den berättigades livstid samt värdet av vad han årligen må i sådant avseende åtnjuta understiger 1 000 kronor;

d) rätt till förmögenhet, varav annan för närvarande åtnjuter avkastning;

e) möbler, husgeråd och andra inre lösören, som äro avsedda för den skattskyldiges och hans familjs personliga bruk;

f) konstverk, bok-, konst- och därmed jämförliga samlingar, såframt ej ägaren med dem driver handel eller yrkesmässigt håller dem för allmänheten tillgängliga;

e) yttre inventarier avsedda för ägarens och hans familjs personliga bruk såsom hästar, motorfordon, båtar och dylikt, därest det sammanlagda värdet överstiger 5 000 kronor;

f) fideikommissrätt samt sådan rätt att nyttja eller eljest njuta avkastningen av egendom som upplåtits utan vederlag eller mot engångsbelopp för den berättigades livstid eller för tid ej understigande fem år och som ej tillhör familjestiftelse som avses i 10 § 1 mom. förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt. Vad nu sagts gäller icke om rättigheten upplåtits genom gåva och givaren behållit äganderätten.

b) rätt till undantagsförmåner, pension, livränta eller annan periodiskt utgående förmån;

c) förmögenhet, vartill upplåtits sådan rätt, vilken jämlikt 1 mom. f) skall upptas såsom tillgång hos rättighetens innehavare.

d) möbler, husgeråd och andra inre lösören, som äro avsedda för den skattskyldiges och hans familjs personliga bruk;

e) konstverk, bok-, konst- och därmed jämförliga samlingar, såframt ej ägaren med dem driver handel eller yrkesmässigt håller dem för allmänheten tillgängliga;

g) sådana tillgångar, som avses i 1 mom.
 e) här ovan, därest sammanlagda värdet av dessa tillgångar icke överstiger 1 000 kronor:

h) patent- och förlagsrätter, som icke äro tillgångar i rörelse ävensom rätt till firmamamn, varumärke, mönsterskydd, tidningstitel och dylikt;

i) förråd av livsmedel eller andra förnödenheter, som äro avsedda för den skattskyldiges och hans familjs personliga behov, samt kontant hushållskassa eller därmed jämförlig, för den skattskyldiges löpande utgifter avsedd kassa.

(Se vidare anvisningarna.)

jfr 1 mom. e).

f) patent- och förlagsrätter, som icke äro tillgångar i rörelse, ävensom rätt till firmamamn, varumärke, mönsterskydd, tidningstitel och dylikt;

g) förråd av livsmedel eller andra förnödenheter, som äro avsedda för den skattskyldiges och hans familjs personliga behov, samt kontant hushållskassa eller därmed jämförlig, för den skattskyldiges löpande utgifter avsedd kassa.

(Se vidare anvisningarna.)

4 §.

Värdesättning av tillgångar, som i 3 § 1 mom. omförmäles, skall ske med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång och med iakttagande av här nedan meddelade bestämmelser.

Jfr 2 § andra stycket.

Fastighet upptages ————— densamma åsatt.
 Tomträtt eller ————— normala förhållanden.
 Lös egendom, ————— är nedlagd.
 Fordran, som ————— förfallen ränta.
 Fodran, som ————— upptages icke.

Värdepapper, som noteras å inländsk eller utländsk börs, upptages till det noterade värdet, såfram antagas kan, att detta motsvarar vad som må hava varit påräkneligt vid försäljning under normala förhållanden.

Värdepapper, som noteras å inländsk eller utländsk börs, redovisas med ledning av medelvärdet av noteringarna under december närmast före taxeringsåret, varvid värdet på aktier och andelar som avses i 35 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) minskas med omkring fem procent till värde som riksskatteverket bestämmer. Aktie eller andel, som icke noteras å börs, upptages till det värde som den kan anses hava betingat vid försäljning under normala förhållanden, varvid värdet på aktie eller andel som avses i nyssnämnda lagrum minskas på samma sätt som börsnoterad aktie eller andel.

Annat för ————— under beskattningsåret.

Kapitalvärdet av på livstid eller viss tid utgående ränta, avkomst eller förmån uppskattas efter det belopp, rättigheten motsvarar under beskattningsåret, och en räntefot av fem för hundra om året enligt de

Kapitalvärdet av rätt att på livstid eller viss tid nyttja eller eljest njuta avkastningen av egendom, liksom fideikommissrätt, beräknas efter det belopp, rättigheten motsvarar under beskattningsåret, och en ränte-

vid denna förordning fogade tabellerna II, III och IV.

Rättighet, som icke är bestämd att utgå under någons livstid men ändå är av obestämd varaktighet, uppskattas med ledning av tabellerna III och IV, såsom om den skolat utgå för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, rättigheten senast för helt år motsvarat.

Är rättighet ————— yngstes ålder.

Andel i ————— i likvidation.

Övrig lös ————— normala förhållanden.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

5 §

Vid förmögenhetsberäkningen skola den skattskyldiges skulder upptagas till sitt kapitalvärde, sådant detta var vid beskattningsårets utgång.

Skuld, som löper med ränta och icke är att hänföra till rörelse, skall upptagas till sitt kapitalbelopp utan tillägg av under året upplupen men ej förfallen ränta.

Angående beräkningen av kapitalvärdet av skuld, som ej är förfallen och därå ränta ej skall beräknas för tiden före förfallodagen, ävensom av kapitalvärdet av förpliktelse, vilken innefattar skyldighet att till annan utgiva undantagsförmåner, pension, annan livränta eller därmed jämförlig avgift, skall vad i 4 § stadgas angående beräkningen av kapitalvärdet av fordran eller av ränta, avkomst, förmån eller annan rättighet äga motsvarande tillämpning.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu ej inträtt, så ock annan villkorlig skuld får ej avdragas vid beräkningen, liksom ej heller vid beskattningsårets utgång oreglerade hushållsskulder och därmed jämförliga skulder.

fot av fem procent enligt de vid denna förordning fogade tabellerna II och III. Kan rättigheten icke bestämmas till visst belopp anses årliga värdet motsvara fem procent av egendomens värde.

Rättighet, som icke är bestämd att utgå under någons livstid men ändå är av obestämd varaktighet, uppskattas med ledning av tabell III, såsom om den skolat utgå för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, rättigheten senast för helt år motsvarat.

Jfr 2 § andra stycket.

Vid beräkning av kapitalvärdet av skuld skall vad i 4 § stadgas angående beräkning av kapitalvärdet av fordran äga motsvarande tillämpning.

Borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ännu ej inträtt, så ock annan villkorlig skuld får ej avdragas vid beräkningen, liksom ej heller vid beskattningsårets utgång oreglerade hushållsskulder och därmed jämförliga skulder. Avdrag medges för värdet av sådan avsättning till garantifond för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen.

Avdrag medges icke för värdet av förpliktelse att utge annan periodiskt utgående

*förmån än pension enligt lagen om tryg-
gande av pensionsutfästelse m. m. (1967:
531). Avdrag medges dock för halva värdet
av pension som enligt utfästelse utgår i jord-
bruk eller rörelse.*

Under avdragsgilla ————— 1964 (nr 401).

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

6 §

2 mom. Med här ————— i riket;

b) tillgångar, som omförmälas i 3 § 1 mom. c) och d), försåvitt desamma finnas här i riket och äro avsedda för företag, som av skattskyldig härstädes bedrives; *samt*

c) svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag och rederier, i den mån dessa tillgångar icke ingå under b) i detta mom.

b) tillgångar, som omförmälas i 3 § 1 mom. c) och d), försåvitt desamma finnas här i riket och äro avsedda för företag, som av skattskyldig härstädes bedrives;

c) nyttjanderätt eller rätt till annan förmån av egendom under a—b); samt

d) andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, rederier eller oskiftat dödsbo som vid taxering till statlig inkomstskatt skall behandlas såsom handelsbolag samt andra fordringar med säkerhet av in-teckning i egendom här i riket än obligationer, förlagsbevis eller andra för den allmänna rörelsen avsedda förskrivningar.

När skattskyldighet ————— skattskyldigheten avser.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

7 §

I fråga om skyldighet att erlægga skatt för förmögenhet likställas med ägare:

a) den som innehar fast eller lös egendom med fideikommissrätt;

b) innehavare av fastighet med stadgad åborätt; innehavare av så kallad ofri tomt i stad och den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt; innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till bergshanteringens understöd;

c) efterlevande make, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, tillhörande den först avlidne makens kvarlåtenskap;

d) annan, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillagts någon hans avkomling, adoptivbarn eller adoptivbarns avkomling;

e) den som i enlighet med stiftelses än-

I fråga om skyldighet att erlægga skatt för förmögenhet likställas med ägare:

a) innehavare av fastighet med stadgad åborätt; innehavare av så kallad ofri tomt i stad och den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt; innehavare av skogsområde, som blivit av staten upplåtet till bergshanteringens understöd;

b) den som vid gåva förbehållit sig själv rätten att nyttja eller njuta avkastningen av den bortgivna egendomen;

c) den som för sin livstid eller för tid ej understigande fem år äger nyttja eller eljest njuta avkastningen av egendom, vartill äganderätten direkt eller indirekt tillagts eller kan väntas tillkomma någon som är eller kan vara arvsberättigad efter avkastningstaggaren eller dennes make.

för fysisk person, oskift dödsbo, utländskt bolag samt i 10 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt omförmäld familjestiftelse utgöra:

när den beskattningsbara förmögenheten icke överstiger 250 000 kronor: en procent av den del av den beskattningsbara förmögenheten, som överstiger 150 000 kronor;

när den beskattningsbara förmögenheten överstiger 250 000 men icke 400 000 kr.: 1 000 kr. för 250 000 kr. och 1,5 % av återstoden; 400 000 men icke 1 000 000 kr.: 3 250 kr. för 400 000 kr. och 2 % av återstoden; 1 000 000 kr.: 15 250 kr. för 1 000 000 kr. och 2,5 % av återstoden.

för fysisk person, oskift dödsbo samt utländskt bolag utgöra:

när den beskattningsbara förmögenheten icke överstiger 250 000 kronor, en procent av den del av den beskattningsbara förmögenheten, som överstiger 150 000 kronor;

när den beskattningsbara förmögenheten överstiger 250 000 men icke 400 000 kr.: 1 000 kr. för 250 000 kr. och 1,5 % av återstoden; 400 000 men icke 1 000 000 kr.: 3 250 kr. för 400 000 kr. och 2 % av återstoden; 1 000 000 kr.: 15 250 kr. för 1 000 000 kr. och 2,5 % av återstoden.

Statlig förmögenhetskatt skall för familjestiftelse som avses i 10 § 1 mom. förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt utgöra:

när den beskattningsbara förmögenheten icke överstiger 250 000 kronor: en procent av den del av den beskattningsbara förmögenheten, som överstiger 5 000 kronor;

när den beskattningsbara förmögenheten överstiger 250 000 men icke 400 000 kr.: 2 450 kr. för 250 000 kr. och 1,5 % av återstoden; 400 000 men icke 1 000 000 kr.: 4 700 kr. för 400 000 kr. och 2 % av återstoden; 1 000 000 kr.: 16 700 kr. för 1 000 000 kr. och 2,5 % av återstoden.

12 §.

3 mom. Har någon grundat flera familjestiftelser, som avses i 10 § 1 mom. förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt med ändamål att tillgodose huvudsakligen samma krets av berättigade, skall beskattningsbar förmögenhet beräknas gemensamt för de stiftelser, vilkas förmögenheter överstiga 5 000 kr. Skatten beräknas efter nämnda förmögenhet och fördelas på en var stiftelse efter dess skattepliktiga förmögenhet. Vad i 11 § 3 mom. sägs skall därvid iakttagas.

Skatteberäkning enligt vad nu sagts skall

ske, oberoende av att flera personer äro grundare, om någon, ensam eller i förening med make, framstår som huvudsaklig grundare av stiftelserna.

Anvisningar
till 3 och 4 §§.

1. Tillgång, som — — — — — under året.

2. Såsom affärsbruk i rörelse får anses gälla, att tillgångar, som äro avsedda till stadigvarande bruk i rörelsen, upptagas till anskaffningsvärdet, därå årliga avskrivningar göras för utrangering, slitning och annan värdeminskning. *Emellertid förekommer understundom, att avskrivningar å tillgångar till stadigvarande bruk i rörelsen icke verkställas eller göras i större omfattning än som varit av förhållandena påkallad. Härtill skall hänsyn tagas vid värdesättningen av tillgångarna, så att vederbörliga avskrivningar alltid beräknas men tillika hållas inom skäligen belopp.*

Lager av råämnena eller varor värderas såsom helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj.

Den omständigheten, att vid inkomstberäkning viss värdesättning varom ovan sagts blivit godkänd, medför ej att denna skall anses bindande jämväl för förmögenhetsberäkningen.

I fråga om värdesättning av tillgångar inom jordbruk med binäringar samt skogsbruk gäller, att djur sättas till sitt värde i allmänna marknaden *samt att vid värdesättning av övriga lagertillgångar ävensom maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda tillgångar samma förfarande följes, som ovan är för rörelse angivet.*

2. Såsom affärsbruk i rörelse får anses gälla, att tillgångar, som äro avsedda till stadigvarande bruk i rörelsen, upptagas till anskaffningsvärdet, därå årliga avskrivningar göras för utrangering, slitning och annan värdeminskning. *Den värdesättning som godtagits vid inkomstberäkningen äger skattskyldig tillämpa även vid förmögenhetsberäkningen.*

Varulager upptages till bokförda värdet med tillägg för hälften av dold reserv i lagret. Med dold reserv förstås härvid skillnaden mellan å ena sidan anskaffningsvärdet (tillverkningsvärde), efter avdrag för inkurans, och å andra sidan bokfört värde å lagret. Består lager av fastigheter eller värdepapper, beräknas dold reserv med utgångspunkt från de värden vartill sådan egendom skall upptagas enligt 4 §.

I fråga om värdesättning av tillgångar inom jordbruk med binäringar samt skogsbruk gäller, att djur sättas till sitt värde i allmänna marknaden. *Där inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder upptagas dock djur till det bokförda värdet med tillägg för hälften av dold reserv. Med dold reserv förstås härvid det belopp varmed bokfört värde understiger det värde som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställs av riksskatteverket. Vid*

3. Är fordran för sin tillkomst gjord beroende av ett villkor, som är *ovisst*, antingen i den meningen att det är osäkert, om den såsom villkor bestämda tilldragelsen kommer att inträffa, eller i den meningen att det visserligen är säkert, att tilldragelsen skall inträffa, men *ovisst när*, skall fordringen icke medräknas. Däremot har den omständigheten, att fordran, som löper utan ränta, ännu ej är förfallen till betalning, betydelse endast för beräkningen av dess förhandenvarande värde (4 §).

4. Rättighet skall anses *vara bestämd att tillgodonjutas för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter beskattningsårets utgång, även för det fall att viss tid icke blivit bestämd, men anledning icke förefinnes att antaga, att rättigheten kommer att upphöra tidigare än efter det femte årets utgång.*

värdesättning av övriga lagertillgångar ävensom maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda tillgångar följes samma förfarande som ovan är för rörelse angivet. *Beräknas inkomsten enligt kontantprincipen upptages dock lager till anskaffningsvärde (tillverkningsvärde) efter avdrag för inkurans.*

3. *Medel som innestå på skogskonto upptagas till halva värdet. Medel som avsatts till investeringsfond för förlorade inventarier eller lagertillgångar eller till fonder som avser avyttrat fartyg må som skuld upptas till halva beloppet.*

4. Är fordran för sin tillkomst gjord beroende av ett villkor, som är *ovisst*, antingen i den meningen att det är osäkert, om den såsom villkor bestämda tilldragelsen kommer att inträffa, eller i den meningen att det visserligen är säkert, att tilldragelsen skall inträffa, men *ovisst när*, skall fordringen icke medräknas. Däremot har den omständigheten, att fordran, som löper utan ränta, ännu ej är förfallen till betalning, betydelse endast för beräkningen av dess förhandenvarande värde (4 §).

5. Rättighet skall anses *upplåten för tid av minst fem år, även om viss tid ej bestämts men anledning saknas till antagande att rättigheten skall upphöra inom fem år från upplåtelsen.*

till 5 §.

Värdet av förpliktelse att utge pension enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. (1967: 531) uppskattas enligt följande. Pensionsutfästelse räknas som skuld oberoende av om den i räkenskaperna upptagits bland skulderna. Avdrag vid förmögenhetsberäkningen får högst ske med belopp som motsvarar högsta tillåtna avsättning vid inkomsttaxeringen.

Har avdrag enligt nästföregående stycke ej helt kunnat utnyttjas får hälften av överskjutande pensionsskuld avdragas. Med

överskjutande pensionsskuld förstås skillnaden mellan högsta tillåtna avsättning vid inkomsttaxeringen och summan av i balansräkningen under rubriken "Avsatt till pensioner" redovisat belopp och pensionsstiftelses förmögenhet. Om däremot sistnämnda poster överstiger högsta tillåtna avsättning skall i stället halva skillnaden redovisas såsom tillgång.

Kapitalvärdet av pensionsutfästelse likasom eljest värdet av utgående pension, beräknas enligt försäkringstekniska grunder som fastställas av Konungen eller den myndighet Konungen bestämmer.

Avdrag för ————— stycket förordningen.

Utöver avdrag ————— samma förordning.

till 6 §.

Såsom här i riket nedlagd förmögenhet anses icke vad någon placerar i svenska obligationer eller i in-teckningar i här be-lägen fastighet eller vad han har in-estående på bankräkning här i riket eller eljest har att här fordra, där fordringen icke grundar sig på affärsverksamhet, som han, ensam eller jämte annan, här i riket utövat. Ej heller föranleder den omständigheten, att utom riket bosatt person under vistelse här i riket medfört värdehandlingar eller annan lös egendom eller att han anförtrött dylik egendom i vård hos annan härstädes, att egendomen blir att anse såsom här i riket nedlagd förmögenhet.

Såsom här i riket nedlagd förmögenhet anses icke vad någon placerar i svenska obligationer eller vad han har in-estående på bankräkning här i riket eller eljest har att här fordra, där fordringen icke grundar sig på affärsverksamhet, som han, ensam eller jämte annan, här i riket utövat. Ej heller föranleder den omständigheten, att utom riket bosatt person under vistelse här i riket medfört värdehandlingar eller annan lös egendom eller att han anförtrött dylik egendom i vård hos annan härstädes, att egendomen blir att anse såsom här i riket nedlagd förmögenhet.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1973. Äldre bestämmelser tillämpas dock vid 1972 års taxering och vid eftertaxering för år 1972 eller tidigare år.

Beträffande förpliktelse att utge periodiskt utgående förmåner skola äldre bestämmelser, utom såvitt avser värderingen, gälla även efter nämnda dag, om avtal rörande sådan förmån träffats eller den börjat utgå före 1972 års utgång. Från skatteplikt undantages dock kapitalvärdet av livränta som utgår i följd av personskada.

Har familjestiftelse som avses i 10 § 1 mom. förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt bildats före den 1 juli 1971, skall äldre bestämmelser tillämpas i fråga om sådan stiftelse och rätt till dess medel vid 1973—1975 års taxeringar samt vid eftertaxeringar för nämnda år.

Förslag till

Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370)

Härigenom förordnas, att 47 § kommunalskattelagen (1928: 370) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

47 §.¹

(Föreslagen lydelse)

För fastighet, som året näst före taxeringsåret varit skattepliktig, beräknas garantibelopp till två procent av fastighetens taxeringsvärde förstnämnda år. Garantibeloppet upptages inom den kommun, där fastigheten är belägen, såsom skattepliktig inkomst för fastighetens ägare. Såsom ägare anses jämväl den, vilken innehar fastighet med fideikommissrätt *eller eljest utan vederlag besitter fastighet på grund av testamenteriskt förordnande.*

För fastighet, som året näst före taxeringsåret varit skattepliktig, beräknas garantibelopp till två procent av fastighetens taxeringsvärde förstnämnda år. Garantibeloppet upptages inom den kommun, där fastigheten är belägen, såsom skattepliktig inkomst för fastighetens ägare. Såsom ägare anses jämväl den, vilken innehar fastighet med fideikommissrätt, *så ock den som enligt 7 § b) och c) förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt skall likställas med ägare.*

Vad som — — — — —	anslagen jord.
Såsom innehavare — — — — —	såsom innehavare.
Skall avkastning — — — — —	fastighetens skogsvärde.
Där beträffande — — — — —	ingående skogsvärdet.
Garantibelopp beräknas — — — — —	hänsyn härtill.
(Se vidare anvisningarna.)	(Se vidare anvisningarna.)

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973. Äldre bestämmelser tillämpas dock vid 1972 års taxering och vid eftertaxering för år 1972 eller tidigare år.

¹ Senaste lydelse 1965: 120.

Förslag till

Förordning om beräkning av beskattningsbar förmögenhet i familjeföretag

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Fysisk person, som var bosatt här i riket vid beskattningsårets utgång, åtnjuter vid beräkning av beskattningsbar förmögenhet enligt 9 § förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt avdrag enligt denna förordning för förmögenhet som är att hänföra till företag (*företagsförmögenhet*). Detsamma gäller dödsbo efter den, som vid dödsfallet var bosatt här i riket.

Företagsförmögenhet redovisas till det värde som skall upptagas vid förmögenhetsberäkningen för beskattningsåret. Detta värde utgör i fråga om aktiebolag värdet av aktierna i bolaget, beträffande ekonomisk förening värdet av andelarna i föreningen samt, i fråga om företag i annan form, skillnaden mellan tillgångar och skulder som är hänförliga till företaget. Företagsförmögenheten får icke upptagas till högre belopp än den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet.

2 §.

Avdrag medges endast beträffande förmögenhet i företag vars verksamhet bedrivs här i riket och avser jordbruk, skogsbruk eller annan rörelse än bank-, penning- eller försäkringsrörelse.

Består företags tillgångar till mer än 80 procent av förvaltningstillgångar medges icke avdrag för den förmögenhet som är nedlagd i företaget. Om företags tillgångar till mer än 20 procent men högst 80 procent utgöres av förvaltningstillgångar, skall företagsförmögenheten nedsättas efter förhållandet mellan förvaltningstillgångar och övriga tillgångar.

Såsom förvaltningstillgångar räknas fastigheter i tomtrörelse, sådana fastigheter i byggnadsrörelse som icke i rörelsen ny-, till- eller ombyggs under beskattningsåret eller inom fem år dessförinnan, andra fastigheter, som icke användes i verksamheten, tillgångar som huvudsakligen kan anses anskaffade för delägars personliga bruk, kapitalplacersaktier och motsvarande andelar i ekonomisk förening eller bolag samt aktier eller andelar som utgör tillgångar i byggnads- eller tomtrörelse. Är företag eller dess tillgångar helt eller delvis utarrenderade, räknas utom i fall som avses i 3 § tredje stycket motsvarande andel av företagsförmögenheten såsom förvaltningstillgång.

3 §.

Avdrag medges om företagsförmögenheten är nedlagd i företag som vid beskattningsårets utgång till minst 75 procent ägdes — direkt eller genom förmedling av ju-

ridisk person — av den skattskyldige eller av honom tillsammans med högst nio fysiska personer. Dödsbo, som enligt 53 § 3 mom. kommunalskattelagen (1928: 370) skall taxeras för inkomst, betraktas som en person, även om flera dödsbodelägare finnas. Avdrag medgives endast om den skattskyldige eller, i fråga om dödsbo, någon av dödsbodelägarna, haft sin väsentliga försörjning av företaget och tillika varit huvudsakligt verksam i det. Frågan om väsentlig försörjning och huvudsaklig verksamhet avgöres med hänsyn till sådan företagsförmögenhet som enligt 2 § berättigar till avdrag.

Har någon varit huvudsakligt verksam i företaget, förloras icke rätten till avdrag däri-genom att han efter fyllda 63 år eller i anledning av sjukdom avgått med pension eller utarrenderat företaget eller dess tillgångar.

Om skattskyldig har företagsförmögenhet nedlagd i flera företag skall frågan om avdrag prövas med avseende på företagen gemensamt.

4 §.

Avdrag medgives från den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet med 25 procent av den del av företagsförmögenheten som överstiger 400 000 kronor, dock högst med 400 000 kronor. Den skattepliktiga förmögenheten vid beskattningsårets utgång minskad med avdraget utgör den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet enligt 9 § förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt.

5 §.

Om beskattningsbar förmögenhet beräknas gemensamt för makar eller för föräldrar och barn enligt 12 § 1 mom. förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt, skall frågan om avdrag enligt denna förordning bedömas med utgångspunkt från den sammanlagda företagsförmögenheten. Avdrag medgives om familjen haft sin väsentliga försörjning av företagsförmögenheten och någon av familjemedlemmarna på sätt i 3 § angives varit huvudsakligt verksam i företaget. Avdrag medgives i dessa fall med sammanlagt högst 400 000 kronor.

6 §.

Skattskyldig som begär avdrag bör vid sin självdeklaration foga utredning enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

7 §.

Har genom lagakraftvunnet beslut skattepliktig förmögenhet ändrats, får den skattskyldige och taxeringsintendenten genom besvär, som anföres i särskild ordning hos skatterätt, framställa det yrkande i fråga om avdraget som föranledes av beslutet. Sådana besvär skall anföras inom ett år efter det beslutet meddelades.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1973 då förordningen (1970: 171) om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag skall upphöra att gälla. Den upphävda förordningen skall alltjämt tillämpas i fråga om 1972 års taxering och eftertaxering för nämnda år.

(Nuvarande lydelse)

2 mom. *Såsom vid sin död bosatt här i riket anses den, som då här hade sitt egentliga bo och hemvist.*

Vad i denna paragraf stadgas om den, som vid sin död var bosatt här i riket, skall jämväl äga tillämpning å den, som vid sin död stadigvarande vistades i riket utan att vara här bosatt.

3 mom. Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses icke hava varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons hustru, barn under 18 år och enskilda tjänare, därest de vid sin död bodde hos honom och voro utlänningar.

För sådana aktier och andelar i ekonomiska föreningar, som avses i 1 mom. 2 d), föreligger icke skyldighet att erlægga arvs-skatt, därest de efterlämnats av utlänning, varom i föregående stycke förmåles.

Har genom testamente eller annan före dödsfallet tillkommen rättshandling upplåtits hela nyttjanderätten till eller rätt till all ränta, avkomst eller annan förmån av viss egendom och har äganderätten tillfallit annan, inträder skattskyldighet för äganderätten först då rättigheten upphör.

Vad nu sagts skall dock icke gälla

a) om ägaren förutom sålunda belastad egendom samtidigt erhållit annan egendom,

(Föreslagen lydelse)

2 mom. *Frågan om den avlidne vid sin död var bosatt här i riket avgöres enligt anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928: 370).*

3 mom. *Vad i denna förordning sägs angående här i riket bosatt person tillämpas på svensk medborgare som vid sin död tillhörde svensk beskickning hos utländsk makt eller lönat svenskt konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst var bosatt utomlands.*

Vad nu sagts gäller jämväl sådan persons hustru samt barn under 18 år, därest de vid sin död voro svenska medborgare och bodde hos honom.

4 mom. Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses icke hava varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons hustru, barn under 18 år och enskilda tjänare, därest de vid sin död bodde hos honom och voro utlänningar.

För sådana aktier, andelar i ekonomiska föreningar, dödsbon och rederier samt för fordringar, som avses i 1 mom. 2 d), föreligger icke skyldighet att erlægga arvs-skatt, därest de efterlämnats av utlänning, varom i föregående stycke förmåles.

6 §.

Har genom testamente eller annan före dödsfallet tillkommen rättshandling upplåtits hela nyttjanderätten till eller rätt till all ränta, avkomst eller annan förmån av viss egendom och har äganderätten tillfallit annan, inträder skattskyldighet för äganderätten då rättigheten upphör eller, om den icke göres gällande, när fyra år förflutit från dödsfallet.

Vad nu sagts skall dock icke gälla

a) om ägaren förutom sålunda belastad egendom samtidigt erhållit annan egendom,

vars värde *uppgår till mer än tre gånger* den skatt, som belöper å sammanlagda värdet av ägarens förvärv;

b) om rättigheten ————— till beskattning.

Har någon ————— utgående avkastning.

Erlägges i fall, som avses i d), för äganderätten fastställd skatt icke inom tid, varom i 52 § 1 mom. första stycket förmåles, skall meddelat beslut om skattens fastställande icke vidare gälla och skattskyldighet för äganderätten inträda efter vad eljest är stadgat.

vars värde *överstiger* den skatt, som belöper å sammanlagda värdet av ägarens förvärv;

Erlägges i fall, som avses i d), för äganderätten fastställd skatt icke inom tid, varom i 53 § 1 mom. första stycket förmåles, skall meddelat beslut om skattens fastställande icke vidare gälla och skattskyldighet för äganderätten inträda efter vad eljest är stadgat.

11 §.

1 mom. Såsom arvinges ————— till efterrättelse.

Avstående beaktas vid skattläggningen endast om arvingen, testamentstagaren eller förmånstagaren avstått från hela sin rätt i sådan egenskap eller avståendet skett för att tillgodose framställt laglottsanspråk. Avståendet skall framgå av skriftlig förklaring som fogats vid bouppteckning eller deklARATION.

Behållningen beräknas ————— av denna.

12 §.

Har någon *i enlighet med lagen om försäkringsavtal* insatts såsom förmånstagare och erhåller han vid försäkringstagarens död förfoganderätten över försäkringen eller, utan att sådan rätt förvärvas, utbetalning på grund av försäkringen, skall vad förmånstagaren sålunda bekommer vid beräkning av arvsskatt anses såsom arvfallen egendom. Vad nu sagts skall gälla jämväl förvärv, som på grund av stadgandet i 104 § andra stycket nämnda lag tillfaller dödsbodelägare, vilken är berättigad till laglott, med iakttagande dock av vad beträffande fördelning av sådant förvärv kan vara bestämt i skifteshandling, vilken jämlikt 16 § lägges till grund för lotternas beräkning. Har försäkringstagarens make insatts såsom förmånstagare, föreligger icke skattskyldighet för den del av förvärvet, som motsvarar det belopp, varmed, därest förvärvet ingått i försäkringstagarens kvarlåtenskap, makens jämlikt 15 § skattefria andel i boet skolat ökas.

Har någon insatts såsom förmånstagare och erhåller han vid försäkringstagarens död förfoganderätten över försäkringen eller, utan att sådan rätt förvärvas, utbetalning på grund av försäkringen, skall vad förmånstagaren sålunda bekommer vid beräkning av arvsskatt anses såsom arvfallen egendom. Vad nu sagts skall gälla jämväl förvärv, som på grund av stadgandet i 104 § andra stycket nämnda lag tillfaller dödsbodelägare, vilken är berättigad till laglott, med iakttagande dock av vad beträffande fördelning av sådant förvärv kan vara bestämt i skifteshandling, vilken jämlikt 16 § lägges till grund för lotternas beräkning. Har försäkringstagarens make insatts såsom förmånstagare, föreligger icke skattskyldighet för den del av förvärvet, som motsvarar det belopp, varmed, därest förvärvet ingått i försäkringstagarens kvarlåtenskap, makens jämlikt 15 § skattefria andel i boet skolat ökas.

Vidare skall

Vidare skall

a) där livförsäkring, som är kapitalförsäkring, tagits å försäkringstagarens eller hans makes liv samt den rätt, som på grund av försäkringsavtalet tillkommit endera av dem, *jämlikt* 116 § första stycket lagen om försäkringsavtal *icke kunnat tagas i mät för någonderas gäld*, eller

a) där livförsäkring, som är kapitalförsäkring, tagits å försäkringstagarens eller hans makes liv samt den rätt, som på grund av försäkringsavtalet tillkommit endera av dem, *uppfyller de i* 116 § första stycket lagen (1927: 77) om försäkringsavtal *angivna förutsättningar för utmätningsfrihet*, eller

b) där försäkring ————— sammanlagt 32 000 kronor.
Vad som ————— äga rum.
Skattskyldighet enligt ————— annan livränteförsäkring.
Angående vad ————— i anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen.
Vad i ————— av anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen.

b) där försäkring ————— sammanlagt 32 000 kronor.
Vad som ————— äga rum.
Skattskyldighet enligt ————— annan livränteförsäkring.
Angående vad ————— i anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen.
Vad i ————— av anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen.

13 §.

1 mom. Vid beräkning av behållning i dödsbo iakttages

1 mom. Vid beräkning av behållning i dödsbo iakttages

1) att bland boets tillgångar inräknas egendom, vartill den avlidne på livtid haft i 8 § första stycket avsedd rätt;

1) att bland boets tillgångar inräknas egendom, vartill den avlidne på livtid haft i 8 § första stycket avsedd rätt *samt sådan egendom som är placerad i den avlidnes och annan persons namn, med rätt för den senare att vid den förres frånfälle tillträda äganderätten;*

2) att bland ————— och bouppteckningskostnad;

4) att, om boet visar brist, från värdet av försäkring som skall beskattas enligt 12 §, får avräknas skuld för vilken förmånstagare åtagit sig personligt betalningsansvar;

4) att bland boets skulder icke må inräknas:

5) att bland boets skulder icke må inräknas:

a) gäld, för vilken under 2) avsedd egendom på grund av in-teckning eller eljest särskilt häftar;

a) gäld, för vilken under 2) avsedd egendom på grund av in-teckning eller eljest särskilt häftar;

b) belopp, som skall betalas i arvsskatt.

b) belopp, som skall betalas i arvsskatt;

c) *borgensförbindelse, för vilken betalningsskyldighet ej inträtt vid skattens fastställande,*

d) *tvistig skuld.*

16 §.

Föreligger i ————— angiven grund.

Har sammanlagda värdet av arvingars och universella testamentstagares sålunda bestämda lotter i skifteshandlingen upptagits lägre än vad som återstår av behållningen i dödsboet, beräknad på sätt i 13, 20—23 och 27 §§ stadgas, sedan därifrån avräknats dels efterlevande makes jämlikt 15 § skattefria

Har sammanlagda värdet av arvingars och universella testamentstagares sålunda bestämda lotter i skifteshandlingen upptagits lägre än vad som återstår av behållningen i dödsboet, beräknad på sätt i 13, 20—25 och 27 §§ stadgas, sedan därifrån avräknats dels efterlevande makes jämlikt 15 § skattefria

andel, dels legat, dels i 11 § 2 mom. omförmäld skattelott och dels värdet av jämlikt 6 och 7 §§ först framdeles beskattningsbar egendom, skola lotterna bestämmas såsom om det belopp, varmed deras sammanlagda värde understiger dödsbobehållningen efter nu nämnd avräkning uppdelats å lotterna i förhållande till deras storlek.

andel, dels legat, dels i 11 § 2 mom. omförmäld skattelott och dels värdet av jämlikt 6 och 7 §§ först framdeles beskattningsbar egendom, skola lotterna bestämmas såsom om det belopp, varmed deras sammanlagda värde understiger dödsbobehållningen efter nu nämnd avräkning, uppdelats å lotterna i förhållande till deras storlek.

Skifteshandling skall ----- hos beskattningsmyndigheten.

17 §.

För företeende ----- för inregistrering

Anstånd skall ----- vara ingiven.

Anstånd som ----- bouppteckningens registrering.

På framställning ----- motsvarande tillämpning

Ställd säkerhet skall av beskattningsmyndigheten omedelbart överlämnas till länsstyrelsen. Mot bevis att sedermera påförd skatt blivit gulden skall säkerheten återställas till den, som nedsatt densamma. Därest genom löftesmans död eller av annan orsak säkerheten blivit minskad och icke efter anmaning annan nöjaktig säkerhet lämnas, skall beskattningsmyndigheten förklara beviljat anstånd icke vidare gälla.

Mot bevis att sedermera påförd skatt blivit gulden skall säkerheten återställas till den, som nedsatt densamma. Därest genom löftesmans död eller av annan orsak säkerheten blivit minskad och icke efter anmaning nöjaktig säkerhet lämnas, skall beskattningsmyndigheten förklara beviljat anstånd icke vidare gälla.

Om skyldighet att, då anstånd med skattens fastställande ägt rum, å skatten gälda ränta stadgas i 52 § 1 mom.

Om skyldighet att, då anstånd med skattens fastställande ägt rum, å skatten gälda ränta stadgas i 53 § 1 mom.

19 §.

4 mom. Bouppteckning skall vid ingivandet vara åtföljd av skriftlig uppgift angående i denna paragraf avsett tidigare förvärv eller försäkran att sådant förvärv ej förekommit. Enahanda uppgift eller försäkran skall lämnas i deklaration angående arvfallen eller testamenterad egendom.

4 mom. Bouppteckning skall vid ingivandet vara åtföljd av skriftlig uppgift angående i denna paragraf avsett tidigare förvärv eller försäkran att sådant förvärv ej förekommit.

Uppgift eller försäkran lämnas av den som uppgivit boet eller, om boets behållning överstiger 20 000 kronor, av envar delägare, dock icke av arvinge som genom testamente uteslutits från arv och icke är berättigad till laglott och icke heller av arvinge eller testamentstagare som på sätt angives i 11 § 1 mom. andra stycket avstått från sin rätt. Enahanda uppgift eller försäkran skall av skattskyldig lämnas i deklaration angående arvfallen eller testamenterad egendom. Efter anmaning är envar delägare, testamentstagare, förmånstagare, eller eljest skattskyldig pliktig lämna uppgift eller försäkran.

20 §.

Vid uppskattning av egendom skall lända till efterrättelse i bouppteckning eller, där skatt uttages efter deklaration, i denna upptaget värde, så framt icke föreskrifterna i 21, 22 eller 23 § föranleda åsättande av annat värde. Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som av arvlåtaren stiftats genom testamente, uppskattas enligt i 23 § meddelade föreskrifter.

Att i ————— i 27 §.
Såsom fast ————— fast egendom.

(24 §.)

Har egendom tillfallit någon med i 8 § första stycket avsedd rätt, uppskattas denna såsom om egendomen bekommit med äganderätt.

Sådan rätt till egendom, som omförmäles i 8 § andra stycket, uppskattas såsom nyttjanderätt.

1 mom. Vid uppskattning av egendom skall lända till efterrättelse i bouppteckning eller, där skatt uttages efter deklaration, i denna upptaget värde, så framt icke föreskrifterna i 21, 22, 23 eller 24 § föranleda åsättande av annat värde. Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som av arvlåtaren stiftats genom testamente, uppskattas enligt i 23 § meddelade föreskrifter.

2 mom. Har egendom tillfallit någon med i 8 § första stycket avsedd rätt, uppskattas denna såsom om egendomen bekommit med äganderätt.

Sådan rätt till egendom, som omförmäles i 8 § andra stycket, uppskattas såsom nyttjanderätt.

23 §.

Vid uppskattning ————— skedd försäljning.

*B. Aktie, obligation eller därmed jämför-
lig värdehandling uppskattas, där värde-
handlingen noteras å inländsk eller utländsk
börs, till det noterade värdet eller, om detta
icke motsvarar vad som varit påräkneligt
vid försäljning under normala förhållanden,
till pris, som vid dylik försäljning kan på-
räknas. Sådan värdehandling, som icke no-
teras å börs, uppskattas enligt sist angivna
grund.*

*B. Värdepapper, som noteras å inländsk
eller utländsk börs, redovisas med ledning
av medelvärdet av noteringarna under de-
cember närmast före den tidpunkt som av-
ses i 21 §, varvid värdet på aktier och an-
delar som avses i 35 § 3 mom. kommunal-
skattelagen (1928: 370) minskas med om-
kring fem procent till värde som riksskatte-
verket bestämmer. Aktie eller andel, som
icke noteras å börs, upptages till det värde
som den kan anses hava betingat vid försälj-
ning under normala förhållanden, varvid
värdet å aktie eller andel som avses i nyss-
nämnda lagrum minskas på samma sätt
som börsnoterad aktie eller andel.*

*Andel i ekonomisk förening, vars be-
hållna tillgångar vid likvidation allenast del-
vis skola skiftas mellan medlemmarna, upp-
tages till ett värde motsvarande den del av
föreningens förmögenhet som skulle fallit
på andelen därest föreningen trätt i likvida-
tion.*

C. Fordran uppskattas ————— tabellen I.

Osäker fordran uppskattas till belopp, varmed den kan beräknas inflyta. Värdelös fordran anses icke utgöra tillgång. Den omständigheten att gäldenären är delägare i dödsboet föranleder icke fordringens uppskattande enligt andra grunder än som eljest äro tillämpliga.

D. För evärdelig

Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som utgår under viss tid eller någons livstid, uppskattas till sitt kapitalvärde. Är rättigheten bestämd till visst belopp eller eljest till viss storlek, beräknas kapitalvärdet efter det belopp rättigheten för helt år motsvarar och en räntefot av fem procent enligt de vid denna förordning fogade tabellerna II, III och IV. Där rättighet, som belastar viss egendom, ej är på nyss angivet sätt bestämd, anses årliga värdet utgöra fem procent av det penningvärde, vartill egendomen uppskattats, dock att, där rättighet avser endast del av egendom eller dess årliga värde eljest icke kan bestämmas enligt nyss angivna grund, detta uppskattas efter vad som prövas skäligt.

Kapitalvärdet av rättighet, som icke är bestämd att utgå under någons livstid men ändock är av obestämd varaktighet, uppskattas med ledning av tabellerna III och IV, såsom om den skolat utgå för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, rättigheten för helt år motsvarar.

Är rättighet

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

F. Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till vad den kan antagas hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning.

Osäker eller tvistig fordran uppskattas enligt reglerna i nästföregående stycke. Värdelös fordran anses icke utgöra tillgång. Den omständigheten att gäldenären är delägare i dödsboet föranleder icke fordringens uppskattande enligt andra grunder än som eljest äro tillämpliga.

— — — — — år uppgått.

Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som utgår under viss tid eller någons livstid, uppskattas till sitt kapitalvärde. Är rättigheten bestämd till visst belopp eller eljest till viss storlek, beräknas kapitalvärdet efter det belopp rättigheten för helt år motsvarar och en räntefot av fem procent enligt de vid denna förordning fogade tabellerna II och III. Där rättighet, som belastar viss egendom, ej är på nyss angivet sätt bestämd, anses årliga värdet utgöra fem procent av det penningvärde, vartill egendomen uppskattats, dock att, där rättighet avser endast del av egendom eller dess årliga värde eljest icke kan bestämmas enligt nyss angivna grund, detta uppskattas efter vad som prövas skäligt.

Kapitalvärdet av rättighet, som icke är bestämd att utgå under någons livstid men ändock är av obestämd varaktighet, uppskattas med ledning av tabell III, såsom om den skolat utgå för den berättigades livstid, dock högst till tio gånger det värde, rättigheten för helt år motsvarar.

— — — — — yngstes ålder.

E. Värdet av utländskt myntslag beräknas efter den köpkurs på checkar, utställda i samma myntslag, som gällde vid tiden för skattskyldighetens inträde. Kan värdet icke beräknas efter nu angiven grund, bestämmer riksbanken hur beräkningen skall ske.

F. Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas, om ej annat följer av 24 §, till vad den kan antagas hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning.

24 §.

(Jfr 20 § 2 mom.)

Lös egendom, som är avsedd för stadigvarande bruk i jordbruk med binäringar, i skogsbruk eller i rörelse, värdesättes i enlighet med vedertaget affärsbruk inom det slag av verksamhet, däri egendomen är nedlagd.

Därvid får tillgångar, som äro avsedda för stadigvarande bruk i rörelse, upptagas till anskaffningsvärdet, med avdrag för utranering, slitning och annan värdeminskning. Värdesättning som godtagits vid inkomstberäkning enligt kommunalskattelagen (1928: 370) får tillämpas vid värdering enligt denna förordning.

Varulager upptages till bokförda värdet med tillägg för hälften av dold reserv i lagret. Med dold reserv förstås härvid skillnaden mellan å ena sidan anskaffningsvärde (tillverkningsvärde), efter avdrag för inkurans, och å andra sidan bokfört värde å lagret. Består lager av fastigheter eller värdepapper, beräknas dold reserv med utgångspunkt från de värden vartill sådan egendom skall upptagas enligt 22 och 23 §§.

I fråga om värdesättning av tillgångar inom jordbruk med binäringar samt skogsbruk gäller, att djur sättas till sitt värde i allmänna marknaden. Där inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder upptagas dock djur till det bokförda värdet med tillägg för hälften av dold reserv. Med dold reserv förstås härvid det belopp varmed bokfört värde understiger det värde som för olika slag av djur i skilda åldersgrupper fastställs av riksskatteverket. Vid värdesättning av övriga lagertillgångar ävensom maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda tillgångar följas bestämmelserna för rörelse. Beräknas inkomsten enligt kontantprincipen upptages lager dock till anskaffningsvärdet (tillverkningsvärdet) efter avdrag för inkurans.

Medel som innestå på skogskonto upptagas till halva värdet. Medel som avsatts till investeringsfond för förlorade inventarier eller lagertillgångar eller till fonder som avser avyttrat fartyg får upptagas som skuld till halva beloppet.

25 §.

Häftar vid _____ yngstes levnadsålder.

Värdet av förpliktelse att utge pension enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. (1967: 531) uppskattas enligt följande. Pensionsutfästelse räknas som skuld oberoende av om den i räkenskaperna upptagits bland skulderna. Avdrag vid värdering enligt denna förordning får högst ske med belopp som motsvarar högsta tillåtna avsättning vid inkomsttaxeringen.

Har avdrag enligt nästföregående stycke ej helt kunnat utnyttjas får hälften av överskjutande pensionsskuld avdragas. Med överskjutande pensionsskuld förstås skillnaden mellan högsta tillåtna avsättning vid inkomsttaxeringen och summan av i balansräkningen under rubriken "Avsatt till pensioner" redovisat belopp och pensionsstiftelses förmögenhet. Om däremot sistnämnda poster överstiger högsta tillåtna avsättning skall i stället halva skillnaden redovisas såsom tillgång.

Kapitalvärdet av pensionsutfästelse likasom eljest värdet av utgående pension, beräknas enligt försäkringstekniska grunder som fastställas av Konungen eller den myndighet Konungen bestämmer.

26 §.

Den som _____ egendoms värde.

Till upplysning _____ blivit gjord.

Till ledning för värdering av aktier, obligationer och därmed jämförliga värdehandlingar skall företes intyg av bank, mäklare eller annan med saken förtrogen. Är sådan handling icke noterad å börs, skall företes av landskamreraren i länet eller, i Stockholms län, av taxeringsdirektören meddelat bevis om det värde, vartill enligt senast verkställd prövning handlingen må hava upptagits vid taxering enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.

Beskattningsmyndigheten må, där särskild anledning föreligger, förordna lämplig person att verkställa uppskattning av lös egendom till ledning för dess värdering. Förordnande som nu sagts må, efter framställning av den enligt 64 § 1 mom. förordnade

Är aktie, obligation eller annan därmed jämförlig värdehandling icke noterad å börs, skall bevis företes om handlingens värde enligt förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt. Bevis utfärdas av länsstyrelsen i det län där handlingen värderas. Är denna länsstyrelse också beskattningsmyndighet i skatteärendet enligt 34 § erfordras dock icke sådant bevis.

Beskattningsmyndigheten må, där särskild anledning föreligger, förordna lämplig person att verkställa uppskattning av lös egendom till ledning för dess värdering. Förordnande som nu sagts må, efter framställning av allmänna ombudet, meddelas av läns-

granskningsmyndigheten, meddelas av hovrätten i dit fullföljt skatteärende. Det åligger skattskyldig eller den, som för skattskyldig omhänderhar egendom, att hålla egendomen tillgänglig för besiktning ävensom att tillhandagå förrättningsmannen med upplysningar och annan utredning. Ersättning åt förrättningsmannen erlägges, om egendomen ingår i dödsbo, av boet och eljest av den för egendomen skattskyldige.

skatterätten i dit fullföljt skatteärende. Det åligger skattskyldig eller den, som för skattskyldig omhänderhar egendom, att hålla egendomen tillgänglig för besiktning ävensom att tillhandagå förrättningsmannen med upplysningar och annan utredning. Ersättning åt förrättningsmannen erlägges, om egendomen ingår i dödsbo, av boet och eljest av den för egendomen skattskyldige.

27 §.

Har fast egendom efter den tidpunkt, som näst föregående årets taxeringsvärde avsett, väsentligt nedgått i värde på grund av allmän förändring i det ekonomiska läget eller har å börs eller eljest i marknaden noterad aktie, obligation eller därmed jämförlig värdehandling efter den tidpunkt, som avses i 21 §, nedgått i värde med en fjärdedel eller mera och uppgår, därest egendomen uppskattas efter ovan i denna förordning stadgade grunder, skatten för sådana lotter i boet, om vilkas beskattande är fråga, till sammanlagt minst 3 000 kronor, må Konungen, såframt det finnes uppenbart att utgörandet av skatt efter nämnda beräkningsgrunder skulle verka oskäligt betungande, på ansökan av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor medgiva, att skatten skall utgå efter lägre värde än det, vartill egendomen eljest skall uppskattas.

Ansökan som i denna paragraf sägs skall för att kunna upptagas till prövning vara till Konungen ingiven innan beslut om skattens fastställande meddelas.

Har fast egendom inom ett år efter den tidpunkt som avses i 21 § sålts till ett pris, som uppenbart ej utgör underpris och som med minst en fjärdedel understiger det värde som lagts till grund vid skattläggningen, eller är det eljest uppenbart att egendomen nedgått i värde i angiven omfattning, får skatten beräknas med hänsyn till det lägre värdet.

Om värdepapper, som noteras å inländsk eller utländsk börs, under den decembermånad som följer närmast efter den tidpunkt som avses i 21 §, har ett enligt 23 § B. beräknat värde som med minst en fjärdedel understiger det värde som lagts till grund vid skattläggningen, får skatten beräknas med hänsyn till det lägre värdet.

Bestämmelserna i andra stycket skall äga motsvarande tillämpning beträffande aktie, som icke noteras å börs, eller andel i ekonomisk förening eller i bolag, varvid dock det lägre värdet skall föreligga inom ett år efter den tidpunkt som avses i 21 §.

Nedgång i värdepappers värde beräknas på grundval av boets sammanlagda innehav. Har värdepapper sålts, räknas härvid de sålda värdepapperen till sitt försäljningspris.

Nedsättning enligt denna paragraf medgives endast om den fasta egendomen, andelen, eller boets sammanlagda innehav av värdepapper vid skattläggningen upptagits till ett värde av minst 50 000 kronor.

Skriftlig ansökan om nedsättning göres av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor hos beskattningsmyndigheten före utgången av kalenderåret efter dödsåret.

31 §.

Till ledning vid uträknandet av skatt enligt denna förordning *utfärdar Konungen erforderliga tabeller.*

Efterbeskattning

Till ledning vid uträknandet av skatt enligt denna förordning *fastställas tabeller av riksskatteverket.*

Efterbeskattning och återvinning

32 §.

Har efter det beslut meddelats om fastställande av skatt

a) *kännedom erhållits om förut icke känt testamente;*

b) *testamente eller förordnande jämlikt lagen om försäkringsavtal om insättande av förmånstagare, vartill hänsyn tagits vid skatteärendets prövning, blivit genom lagakraftvunnen dom helt eller delvis förklarar ogillt;*

c) genom lagakraftvunnen — — — — — eller 16 §;

d) beträffande bouppteckning — — — — — av bouppteckningen;

e) *kännedom erhållits angående vid tiden för skattskyldighetens inträde föreliggande omständighet, som föranleder, att i deklARATION uppgiven behållning eller egendom bort upptagas eller fördelas annorledes än i deklARATIONEN angivits;*

f) *kunskap vunnits om förhållande som föranleder tillämpning av 19 §;*

och hade, — — — — — felande belopp.

1 mom. Har efter det beslut meddelats om fastställande av skatt

a) *testamente eller förmånstagarförordnande, vartill hänsyn tagits vid skatteärendets prövning, blivit genom lagakraftvunnen dom helt eller delvis förklarar ogillt, eller jämkats för tillgodoseende av laglottsanspråk som föranleder återvinning;*

b) *föreskrift i testamente till förmån för mottagare som avses i 3 § icke verkställts i enlighet med testamentet inom tre år från den dag föreskriften kunnat verkställas;*

e) *sådan rättighet som avses i 6 § första stycket icke gjorts gällande inom där föreskriven tid eller avståtts efter det att tillträde skett;*

f) *kännedom erhållits angående vid tiden för skattskyldighetens inträde föreliggande omständighet, som föranleder, att i deklARATION uppgiven behållning eller egendom bort upptagas eller fördelas annorledes än i deklARATIONEN angivits;*

g) *kunskap vunnits om förhållande, som föranleder tillämpning av 19 §;*

Framställning om efterbeskattning må icke göras senare än tio år efter skattskyldighetens inträde. Har i fall som avses under e) rättighet avståtts, skall dock tiden räknas från det rättigheten enligt föreskrift i testamente eller annan före dödsfallet tillkommen rättshandling skolat upphöra.

(59 §.)

Har efter det beslut meddelats om fastställande av skatt

a) *kännedom erhållits om förut icke känt testamente;*

b) *testamente eller förordnande jämlikt*

2 mom. Om skattskyldig på grund av omständighet som angives i 1 mom. a), c), d) eller f) haft att gälda lägre skatt än tidigare beräknats, skall nedsättning ske med överskjutande belopp. Detsamma gäller

lagen om försäkringsavtal om insättande av förmånstagare, vartill hänsyn tagits vid skatteärendets prövning, blivit genom lagkraftvunnen dom helt eller delvis förklarad ogillt;

c) genom lagkraftvunnen dom eljest blivit bestämt angående delningen av egendom i dödsbo, där skatten fastställts med ledning av handling, som avses i 15 eller 16 §;

d) beträffande bouppteckning yppats felaktighet, som efter vad i 20 kap. 10 § ärvdabalken stadgas föranleder tillägg till eller rättelse av bouppteckningen;

e) kännedom erhållits angående vid tiden för skattskyldighetens inträde föreliggande omständighet, som föranleder att i deklaration uppgiven behållning eller egendom bort upptagas eller fördelas annorledes än i deklarationen angivits;

och hade, om hänsyn tagits till omständighet som nu avses, någon skattskyldig haft att gälda mindre skatt än vad beräknats, skall honom påförd skatt nedsättas med sålunda för högt beräknat belopp.

Ansökan om återvinning av skatt efter vad nu sagts göres skriftligen och upptages av den underrätt eller länsstyrelse, som meddelat beslut i skatteärendet.

Beskattningsmyndighet är den allmänna underrätt, vid vilken arvlåtaren (testator) eller, då fråga är om egendom vartill föregående innehavare på livstid haft i 8 § första eller andra stycket avsedd rätt, denne skolat svara i mål, som rörde hans person.

Finnes ej behörig beskattningsmyndighet efter vad nu sagts upptages skatteärendet av Stockholms rådhusrätt.

Skyldighet att erlægga gåvoskatt åligger:

a) svensk medborgare, här i riket bosatt utlänning samt svensk juridisk person

för gåva av egendom inom eller utom riket;

om i fall enligt 1 mom. e) rättigheten icke gjorts gällande inom den i 6 § första stycket föreskrivna tiden,

om i bouppteckning redovisad borgensförbindelse eller tvistig skuld infriats, eller om tvistig eller osäker fordran blivit helt eller delvis värdelös.

Ansökan om återvinning må icke göras senare än tio år från skattskyldighetens inträde. Beslut om återvinning utan ansökan får ej meddelas efter den tidens utgång.

3 mom. Framställning om efterbeskattning och ansökan om återvinning av skatt göres skriftligen hos den beskattningsmyndighet som meddelat beslut i skatteärendet. Även utan sådan ansökan skall beslut om återvinning meddelas i samband med registrering av bouppteckning eller om det i samband med efterbeskattning framgår att rätt till återvinning föreligger.

Om efterbeskattning göres framställning av det allmänna ombudet. Återvinning får sökas av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor.

34 §.

Beskattningsmyndighet är länsstyrelsen i det län där arvlåtaren eller testator eller, då fråga är om egendom vartill föregående innehavare intill sin död haft i 8 § första eller andra stycket avsedd rätt, denne var mantalsskriven vid tiden för dödsfallet, eller, om han då ej var mantalsskriven inom riket, där han var bosatt eller stadigvarande vistades.

Finnes ej behörig beskattningsmyndighet efter vad nu sagts upptages skatteärendet av länsstyrelsen i Stockholms län.

35 §.

Skyldighet att erlægga gåvoskatt åligger:

a) fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket samt svensk juridisk person

för gåva av egendom inom eller utom riket;

(Nuvarande lydelse)

b) annan *utlänning* än under a) sägs samt här i riket icke hemmahörande juridisk person

för gåva av sådan egendom, som angives i 4 § 1 mom. 2).

(Föreslagen lydelse)

b) annan *fysisk person* än under a) sägs samt här i riket icke hemmahörande juridisk person

för gåva av sådan egendom, som angives i 4 § 1 mom. 2);

c) *svensk medborgare, som icke är skattskyldig enligt a) ovan,*

för gåva från någon som under a) sägs.

Visar någon, som icke är skattskyldig enligt a) ovan, att gåvoskatt erlagts i annat land för gåvan, skall sådan gåvoskatt avräknas från den svenska skatten så långt denna räcker.

36 §.

Skattskyldighet inträder, — — — — — dess mottagande.

Vad i — — — — — bortgivna egendomen.

Vid beskattning av gåva tillämpas bestämmelserna i 13 § 1 mom. 5) c) och d) samt 2 mom. Avdrag medges endast för sådan skuld för vilken gåvotagaren iklätt sig personligt betalningsansvar.

37 §.

2 mom. Skatt såsom för gåva utgår för vad som *i enlighet med lagen om försäkringsavtal* i annat fall än i 12 § avses tillfaller någon i egenskap av förmånstagare.

2 mom. Skatt såsom för gåva utgår för vad som i annat fall än i 12 § avses tillfaller någon i egenskap av förmånstagare.

Vid beskattning, — — — — — skattskyldighetens inträde.

43 §.

Vid beskattning av gåva skall i tillämpliga delar lända till efterrättelse, *förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6—9, 12, 19, 21 och 30 §§*, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § 2 och 3 mom., 14, 20, 22—27 §§, 28 § med undantag av vad i andra och fjärde styckena stadgas, *ävensom 32 §; och skall därvid den i 32 § f) förekommande hänvisningen till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.*

Vid beskattning av gåva skall i tillämpliga delar lända till efterrättelse vad i fråga om arvsskatt är stadgat i 4 § 2, 3 och 4 mom., 11, 14, 20, 22—26 §§, 28 § med undantag av vad i andra och fjärde styckena stadgas, och 32 §; *hänvisningen i 32 § g) skall dock gälla 41 §, varjämte 28 § första och tredje styckena skall tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.*

45 §.

Deklaration skall — — — — — eller testamentstagare;

C) angående sådan i 32 § a), b), c), e) och f) samt i 33 § 2 mom. angiven omständighet, som föranleder efterbeskattning, *dock ej där i fall som avses i 32 § a) testamente, varom kännedom erhållits, blivit bevakat;*

C) angående sådan i 32 § a), b), c), e), f) och g) samt i 33 § 2 mom. angiven omständighet, som föranleder efterbeskattning;

D) angående förvärv ————— likställt fång.
Skall enligt ————— avgiva deklaration.

Efter anmaning är envar skyldig avgiva
deklaration.

47 §.

Deklaration skall ————— skattens bestämmande.
Angående skyldighet ————— i 19 §.
Där deklaration ————— hemvist uppgivas.
Vad ovan ————— föregående innehavaren.

Deklaration skall avlämnas i två exemplar och, om den avser gåva eller annat jämligt 37 § därmed i beskattningshänseende likställt fång, avfattas å blankett enligt formulär, som fastställs av Konungen. Deklarationen skall åtföljas av handlingar, innefattande upplysning om de förhållanden, som äro av betydelse för skattens bestämmande. Har bouppteckning efter utlåning härstädes förrättats men vid ingivandet av deklaration angående kvarlåtenskapen ännu icke blivit inregistrerad, skall vid deklarationen fogas bouppteckningen i huvudskrift eller bestyrkt avskrift.

Deklaration skall avlämnas i ett exemplar och avfattas på blankett enligt formulär, som riksskatteverket fastställer. Deklarationen skall åtföljas av handlingar, innefattande upplysning om de förhållanden, som äro av betydelse för skattens bestämmande. Har bouppteckning efter utlåning härstädes förrättats men vid ingivandet av deklaration angående kvarlåtenskapen ännu icke blivit inregistrerad, skall vid deklarationen fogas bouppteckningen i huvudskrift eller bestyrkt avskrift.

48 §.

Avlämnade deklarationer skola med undantag för den tid, varunder de jämligt bestämmelsen i 64 § 2 mom. äro överlämnade för granskning, hos beskattningsmyndigheten förvaras under tolv år från utgången av det år, varunder de ingivits. Där beskattningsmyndighet eller den enligt 64 § 1 mom. förordnade granskningsmyndigheten av särskild anledning så finner påkallat, skall deklaration förvaras under femtio år från utgången av det år, varunder den ingivits. Efter utgången av nu angivna tider skola deklarationerna förstöras.

Avlämnade deklarationer skola hos beskattningsmyndigheten förvaras under tolv år från utgången av det år, varunder de ingivits. Där beskattningsmyndighet av särskild anledning det beslutar, skall deklaration förvaras under femtio år från utgången av det år, varunder den ingivits. Efter utgången av nu angivna tider skola deklarationerna förstöras.

Deklarationerna må ————— statistisk bearbetning.
Deklaration, som ————— andra stycket.
Vad ovan ————— ej bouppteckning.

49 §.

Där någon i enlighet med lagen om försäkringsavtal blivit insatt såsom förmånstagar, åligger det försäkringsgivaren att angående händelse, som enligt denna förordning medför skattskyldighets inträde, lämna kontrolluppgift till den beskattningsmyndig-

Där någon blivit insatt såsom förmånstagar, åligger det försäkringsgivaren att angående händelse, som enligt denna förordning medför skattskyldighets inträde, lämna kontrolluppgift till den beskattningsmyndighet, vilken har att upptaga fråga om be-

het, vilken har att upptaga fråga om beskattning av försäkringsbeloppet, och därvid enligt närmare föreskrifter, som meddelas av *Konungen*, jämväl uppgiva övriga förhållanden av betydelse för skattens bestämmande. Uppgiftsskyldighet föreligger dock icke, därest försäkringsbeloppet eller, i fråga om belopp som utfaller periodiskt, det sammanlagda årsbeloppet ej överstiger 5 000 kronor. Där fråga är om flera försäkringar, skall vad nu sagts hava avseende å försäkringarnas sammanlagda belopp.

Uppgift, varom ————— om dödsfallet.
Vad i ————— sjätte stycket.

skattning av försäkringsbeloppet, och därvid enligt närmare föreskrifter, som meddelas av *riksskatteverket*, jämväl uppgiva övriga förhållanden av betydelse för skattens bestämmande. Uppgiftsskyldighet föreligger dock icke, därest försäkringsbeloppet eller, i fråga om belopp som utfaller periodiskt, det sammanlagda årsbeloppet ej överstiger 5 000 kronor. Där fråga är om flera försäkringar, skall vad nu sagts hava avseende å försäkringarnas sammanlagda belopp.

Har premier till belopp överstigande 1 000 kronor erlagts för försäkring som tillhör underårig men som gäller annan person, skall försöringsgivaren senast den 15 februari nästföljande år underrätta beskattningsmyndigheten i den underåriges hemvistlän därom.

49 a §.

Skriftligt meddelande i två exemplar angående beslut om avstående av arv enligt 5 § lagen om allmänna arvsfonden tillställs beskattningsmyndigheten.

Innan skatteärendet avgöres, skall den skattskyldige lämna sådan uppgift eller försäkran som avses i 19 § 4 mom. *Tillfälle skall beredas honom att yttra sig i ärendet i övrigt.*

Skriftligt meddelande i ett exemplar angående beslut om avstående av arv enligt 5 § lagen (1928: 281) om allmänna arvsfonden tillställs beskattningsmyndigheten.

Innan skatteärendet avgöres, skall den skattskyldige lämna sådan uppgift eller försäkran som avses i 19 § 4 mom.

51 §.

Ärende rörande fastställande av skatt, som ej skall uttagas efter deklaration, upptages till avgörande vid inregistrering av bouppteckning eller handling, som avses i 20 kap. 10 § ärvdabalken, eller när handling som avses i 49 a § inkommit till beskattningsmyndigheten eller, där jämlikt 17 § anstånd med skattens fastställande blivit beviljat, när till beskattningsmyndigheten ingivits handling, för vars företeende anståndet beviljats, eller, om sådan handling icke ingives inom anståndstiden, vid utgången av sistnämnda tid eller, då jämlikt 32 § a) efterbeskattning skall äga rum till följd av bevakning av där omförmält testamente, vid bevakningen.

Ärende rörande fastställande av skatt upptages till avgörande vid inregistrering av bouppteckning eller handling, som avses i 20 kap. 10 § ärvdabalken, eller när handling som avses i 49 a § inkommit till beskattningsmyndigheten eller, där jämlikt 17 § anstånd med skattens fastställande blivit beviljat, när till beskattningsmyndigheten ingivits handling, för vars företeende anståndet beviljats, eller, om sådan handling icke ingives inom anståndstiden, vid utgången av sistnämnda tid.

Bevis om det belopp, vartill skatten blivit fastställd, skall tecknas på bouppteckning eller handling, som avses i 20 kap. 10 § ärvdabalken eller i 49 a §, eller i fall, då deklaration skall avgivas, på det exemplar av deklarationen, som återställs till den skattskyldige. När efterbeskattning jämlikt 32 § a) skall ske till följd av bevakning av testamente, skall sådant bevis tecknas på utgående expedition angående bevakningen.

Har jämlikt 17 § beviljats anstånd med fastställande av skatten, åligger det dödsboet att tillhandahålla beskattningsmyndigheten utlämnad bouppteckning för sådan anteckning som sägs i föregående stycke.

Handling, som anges i andra stycket, skall för anteckning, som där avses, tillhandahållas överlämnad, när denna fastställt skatt till högre belopp än förut beräknats, och den enligt 64 § 1 mom. förordnade granskningsmyndigheten, när skattskyldig vitsordat anmärkning som framställts av denna myndighet.

I andra fall fastställs skatten på grundval av deklaration eller, om deklaration trots anmaning ej inkommit eller är så ofullständig att den ej kan läggas till grund för beskattning, på grundval av annan föreliggande utredning.

52 §.

Jfr 53 §.

Beskattningsmyndighets beslut om fastställande av skatt är preliminärt intill dess slutligt beslut meddelats eller skall anses föreligga enligt tredje eller fjärde stycket. Nytt preliminärt beslut meddelas när framkomna omständigheter föranleda ändring av tidigare preliminärt beslut.

Preliminärt beslut får icke meddelas senare än ett år efter den tidpunkt då bouppteckning eller deklaration senast skolat vara ingiven. I fall som avses i 17 § räknas dock tiden från anståndstidens utgång.

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om part begär sådant beslut inom tre månader från det preliminärt beslut meddelats eller om beskattningsmyndighet eljest anser slutligt beslut påkallat.

Föreligger icke slutligt beslut vid utgången av den tid som angivits i andra stycket, anses det senast meddelade preliminära beslutet som slutligt beslut.

Av preliminärt beslut skall framgå att anstånd kan medges med skattens erläggande samt att part kan erhålla slutligt beslut. Slut-

ligt beslut skall innehålla besvärshänvisning.

Beslut skall delgivas part, eller såvitt gäller arvsskatt på grund av bouppteckning, bouppgivare.

53 §.

(52 §.)

1 mom. Skatt enligt denna förordning skall, i den mån ej jämlikt 55 § anstånd medgivits, erläggas inom *sex veckor* efter det att beslut om skattens fastställande meddelats eller den enligt 64 § 1 mom. förordnade granskningsmyndigheten erhållit meddelande om att skattskyldig vitsordat anmärkning som framställts av denna myndighet.

Har jämlikt 17 § anstånd med skattens fastställande ägt rum, skall beskattningsmyndigheten från dagen då bouppteckning senast skolat vara ingiven eller, där skatten uttages efter deklaration, från dagen då, om anstånd ej beviljats, deklarationen senast skolat vara avlämnad till dagen för skattens fastställande påföra ränta å skattebeloppet efter den procent, som Konungen i anslutning till det allmänna ränteläget fastställer varje år i december att gälla för det påföljande året. Skall jämlikt 54 § skatten förskjutas av dödsboet, påföres vid skattens fastställande ränta utan uppdelning å de särskilda skattskyldiga. Vad av beräknad ränta överskjuter helt krontal bortfaller.

Skatten jämte ränta, där sådan påförts, skall, då underrätt är beskattningsmyndighet, betalas till länsstyrelsen i det län, dit underrätten hör, och eljest till den länsstyrelse som är beskattningsmyndighet.

2 mom. Vid erläggande av arvsskatt, som jämlikt 54 § skall av dödsboet förskjutas, må efter tillstånd av beskattningsmyndigheten intill ett belopp, motsvarande högst hälften av skatten, såsom betalningsmedel gälla skuldebrev, till säkerhet för vilket, jämlikt gällande bestämmelser angående inteckning i fast egendom, tomträtt, vattenfallsrätt, fartyg, jordbruksinventarier eller förlagsegendom, inteckning meddelats i boet tillhörig

1 mom. Skatt enligt denna förordning skall, i den mån ej jämlikt 55 § anstånd medgivits, erläggas inom *tre månader* efter det att *preliminärt beslut* om skattens fastställande meddelats.

Har jämlikt 17 § anstånd med skattens fastställande ägt rum, skall beskattningsmyndigheten från dagen då bouppteckning senast skolat vara ingiven eller, där skatten uttages efter deklaration, från dagen då, om anstånd ej beviljats, deklarationen senast skolat vara avlämnad till dagen för skattens fastställande påföra ränta å skattebeloppet efter den procent, som Konungen i anslutning till det allmänna ränteläget fastställer varje år i december att gälla för det påföljande året. Skall jämlikt 54 § skatten förskjutas av dödsboet, påföres vid skattens fastställande ränta utan uppdelning å de särskilda skattskyldiga. Vad av beräknad ränta överskjuter helt krontal bortfaller.

Skatten jämte ränta, där sådan påförts, skall betalas till länsstyrelsen.

egendom, eller ock skuldförbindelse med säkerhet av sådant skuldebrev.

Sålunda intecknat skuldebrev vare gällande såsom betalningsmedel eller säkerhet endast i den mån detsamma fastställts att gälla inom det värde, till vilket den intecknade egendomen upptagits i ärendet angående arvsskattens fastställande, och därjämte endast under förutsättning, att inteckningen omfattar jämväl ränta efter den procent, som Konungen föreskriver.

Överstiger den arvsskatt, som skall av dödsboet förskjutats, 20 000 kronor må därjämte, intill skattens halva belopp, å inländsk börs noterade aktier, som ingå bland dödsboets tillgångar, eller skuldebrev, för vilket lämnas säkerhet i börsnoterade eller andra aktier, gälla såsom betalningsmedel i enlighet med de föreskrifter Konungen meddelar.

Å skuld, som avses i första och tredje styckena, skall gäldas ränta efter den procent, som Konungen i anslutning till det allmänna ränteläget fastställer varje år i december att gälla för det påföljande året. Räntan räknas från den dag då beslut meddelats om att skatten må erläggas med betalningsmedel varom nu är fråga.

(53 §.)

I fall, där underrätt fastställt skatt, skall rätten till den länsstyrelse, som enligt 52 § 1 mom. tredje stycket är uppbördsmyndighet, snarast översända till rätten ingiven bouppteckning eller annan handling, som sägs i 51 § andra stycket, eller bouppteckning, som tillhandahållits rätten jämlikt tredje stycket sistnämnda paragraf. Därjämte åligger det rätten att, enligt vad Konungen närmare bestämmer, tillstålla länsstyrelsen de uppgifter, som fordras för uppbörd av skatten. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning, när överrätt fastställt skatt till högre belopp än förut beräknats eller skattskyldig vitsordat anmärkning som framställts av den enligt 64 § 1 mom. förordnade granskningsmyndigheten.

Inbetalning enligt 52 § 1 mom. tredje stycket skall ske till postgirokonto hos läns-

2 mom. Inbetalning enligt 1 mom. tredje stycket skall ske till postgirokonto hos läns-

styrelsen. Inbetalningen sker kostnadsfritt. Skatten skall anses vara erlagd den dag, då inbetalningskort eller försändelse innehållande girokort inkommit till postanstalt.

Har skatt icke erlagts inom föreskriven tid, skall länsstyrelsen, om ej annat följer av vad i 6 § sista stycket stadgas, förordna om uttagande av felande belopp i den ordning, som enligt uppborðsförordningen gäller för indrivning av restförd skatt. Avgift för indrivningen skall utgå enligt grunder som av Konungen bestämmas.

Handling, som enligt första stycket tillställts länsstyrelsen och som ingivaren äger återfå, må länsstyrelsen icke utlämna till denne förrän skatt, med vars erläggande anstånd ej medgivits, blivit erlagd. Innan handlingen utlämnas, skall den förses med anteckning om beloppet av inbetald skatt.

Handling som avses i 49 a § överlämnas till den skattskyldige sedan skatt, med vars erläggande anstånd ej medgivits, blivit erlagd. Innan handlingen utlämnas, skall den förses med anteckning om beloppet av inbetald skatt.

54 §.

Arvsskatt för egendom, för vilken skattskyldighet inträtt vid arvlåtarens (testators) eller i fall, som avses i 8 § första stycket, föregående innehavarens död, ävensom i 52 § 1 mom. omnämnd ränta förskjutats av dödsboet, dock icke där fråga är om lott, som beskattas efter vad i 6 § andra stycket d) sägs, eller förvärv, som avses i 1 § andra stycket eller 12 §. Skattskyldig skall vid tillträde av honom tillkommande lott, för vilken skatten förskjutits av dödsboet, till boet gälda på lotten belöpande skatt jämte andel i räntan; och skall tillika å belopp, som sålunda skall erläggas, gäldas den ränta, som kunnat av dödsboet påräknas vid insättning å bankräkning.

Saknas i dödsbo tillgång till gäldande av skatt och ränta, som icke erlagts inom tid, som anges i 52 § 1 mom., svare dödsbodelägarna för vad som brister såsom i 21 kap. ärvdabalken är stadgat i fråga om gäld efter den döde; dock vare efterlevande make

styrelsen. Inbetalningen sker kostnadsfritt. Skatten skall anses vara erlagd den dag, då inbetalningskort eller försändelse innehållande girokort inkommit till postanstalt.

Har skatt icke erlagts inom föreskriven tid, skall länsstyrelsen, om ej annat följer av vad i 6 § sista stycket stadgas, förordna om uttagande av felande belopp i den ordning, som enligt uppborðsförordningen gäller för indrivning av restförd skatt. För indrivningen utgår restavgift enligt bestämmelserna i 58 § 1 mom. första stycket uppborðsförordningen (1953: 272).

Arvsskatt för egendom, för vilken skattskyldighet inträtt vid arvlåtarens (testators) eller i fall, som avses i 8 § första stycket, föregående innehavarens död, ävensom i 53 § 1 mom. omnämnd ränta förskjutats av dödsboet, dock icke där fråga är om lott, som beskattas efter vad i 6 § andra stycket d) sägs, eller förvärv, som avses i 1 § andra stycket eller 12 §. Skattskyldig skall vid tillträde av honom tillkommande lott, för vilken skatten förskjutits av dödsboet, till boet gälda på lotten belöpande skatt jämte andel i räntan; och skall tillika å belopp, som sålunda skall erläggas, gäldas den ränta, som kunnat av dödsboet påräknas vid insättning å bankräkning.

Saknas i dödsbo tillgång till gäldande av skatt och ränta, som icke erlagts inom tid, som anges i 53 § 1 mom., svare dödsbodelägarna för vad som brister såsom i 21 kap. ärvdabalken är stadgat i fråga om gäld efter den döde; dock vare efterlevande make fri

fri från sådant ansvar, där han vid bodelning icke erhållit mer än som enligt lag tillkommer honom.

från sådant ansvar, där han vid bodelning icke erhållit mer än som enligt lag tillkommer honom.

55 §.

1 mom. *Anstånd med erläggande av skatt medges efter ansökan dödsbo eller skattskyldig under ett år, räknat från den tidpunkt då skatten enligt 53 § eljest skolat erläggas. Vad nu sagts gäller ej om anstånd medgivits jämlikt andra eller tredje stycket av detta moment.*

1 mom. Uppgå i dödsbo beloppet av kontanta medel och därmed jämförliga fordringar samt värdet av obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper sammanlagt icke till dubbla beloppet av den arvsskatt, som jämlikt 54 § skall av dödsboet förskjutas, eller föreligger i andra fall för någon som är skattskyldig enligt denna förordning avsevärd svårighet att genast erlægga hela den skatt, som belöper på honom tillfallen egendom, må beskattningsmyndigheten medgiva, att skatten erlägges genom högst tio årliga inbetalningar, dock att anståndet i intet fall må utsträckas till flera inbetalningar än som prövas erforderligt.

På Konungens prövning må ankomma att, där för viss skattskyldig synnerliga skäl därtill äro, medgiva att den skatt, som belöper på honom tillfallen egendom, erlägges genom högst tjugu årliga inbetalningar.

2 mom. Första inbetalningen skall äga rum inom tid, som angives i 52 § 1 mom., och skall uppgå, om skatten uppdelas i endast två poster, minst till en fjärdedel av skattens belopp och i andra fall minst till belopp motsvarande skattebeloppet delat med antalet inbetalningar. Andra inbetalningen skall verkställas å årsdagen för beslutet om skattens fastställande och envar av de följande å motsvarande dag det år, varunder den förfaller till betalning; och skola dessa inbetalningar uppgå till sinsemellan lika belopp. Å skatt, med vars erläggande anstånd åtnjutes, skall gäldas ränta efter den procent, som Konungen i anslutning till det allmänna ränteläget fastställer varje år i december att gälla för det påföljande året.

Uppgå i dödsbo beloppet av kontanta medel och därmed jämförliga fordringar samt värdet av obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper sammanlagt icke till dubbla beloppet av den arvsskatt, som jämlikt 54 § skall av dödsboet förskjutas, eller föreligger i andra fall för någon som är skattskyldig enligt denna förordning avsevärd svårighet att genast erlægga hela den skatt, som belöper på honom tillfallen egendom, må beskattningsmyndigheten medgiva, att skatten erlägges genom högst tio årliga inbetalningar, dock att anståndet i intet fall må utsträckas till flera inbetalningar än som prövas erforderligt.

Riksskatteverket må, där för viss skattskyldig synnerliga skäl därtill äro, medgiva att den skatt, som belöper på honom tillfallen egendom, erlägges genom högst tjugu årliga inbetalningar.

2 mom. Beviljas anstånd enligt 1 mom. andra eller tredje stycket, skall samtidigt bestämmas storleken av de årliga inbetalningarna. Den första inbetalningen skall äga rum inom tid, som angives i 53 § 1 mom. Andra inbetalningen skall verkställas å årsdagen för beslutet om skattens fastställande och envar av de följande å motsvarande dag det år, varunder den förfaller till betalning. Å skatt, med vars erläggande anstånd åtnjutes, skall gäldas ränta efter den procent, som Konungen i anslutning till det allmänna ränteläget fastställer varje år i december att gälla för det påföljande året. Räntan räknas från den dag då anståndsbeslutet meddelats.

Räntan räknas från den dag då anståndsbeslutet meddelats.

3 mom. Framställning om anstånd skall skriftligen göras senast då skatteärendet upptages till avgörande. Beviljas anstånd, skall inom tid, som beskattningsmyndigheten utsätter, till denna avlämnas till KM:t och kronan utfärdad skuldförbindelse å det belopp anståndet avser jämte ränta. Medgives anstånd, skall därjämte inom samma tid ställas nöjaktig säkerhet, dock att sådan skyldighet icke föreligger för skattskyldig med avseende å skatt som skall utgå för nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån eller för rätt, som avses i 8 § andra stycket. Fullgöres ej vad i detta moment föreskrivits, anses anståndet förverkat.

4 mom. Har anstånd medgivits, skall länsstyrelsen förse handling, som avses i 53 § sista stycket, förutom med anteckning om det kontant inbetalda skattebeloppet, med bevis om att skuldförbindelse blivit avlämnad för återstoden av skattens belopp.

5 mom. Den, som erhållit anstånd, är berättigad att göra inbetalning jämväl före förfallodagen. Sådan rätt tillkommer, då anstånd beviljats dödsbo, även envar skattskyldig beträffande å hans lott belöpande skatt.

Varder genom löftesmans död eller av annan orsak ställd säkerhet minskad och

3 mom. Framställning om anstånd göres skriftligen senast inom en månad efter det preliminärt beslut om skatten meddelats. Beviljas anstånd, skall inom tid, som beskattningsmyndigheten utsätter, till denna avlämnas till KM:t och kronan utfärdad skuldförbindelse å det belopp anståndet avser jämte ränta. Medgives anstånd, skall därjämte inom samma tid ställas nöjaktig säkerhet, dock att sådan skyldighet icke föreligger för skattskyldig med avseende å skatt som skall utgå för nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån eller för rätt, som avses i 8 § andra stycket. Fullgöres ej vad i detta moment föreskrivits, anses anståndet förverkat.

Har skatten efter besvär fastställts till högre belopp än tidigare, äger beskattningsmyndigheten efter ansökan besluta om anstånd beträffande det belopp varmed skatten ökats. Bestämmelserna i 1—2 mom. samt nästfölgande stycke skola därvid gälla i tillämpliga delar. Ansökan skall göras inom en månad efter det sökanden fått del av domstolens beslut.

4 mom. Den, som erhållit anstånd, är berättigad att göra inbetalning jämväl före förfallodagen. Då anstånd beviljats dödsbo tillkommer sådan rätt även envar skattskyldig beträffande skatt som belöper på hans lott.

Varder genom löftesmans död eller av annan orsak ställd säkerhet minskad och lämnas icke efter anmaning annan nöjaktig säkerhet, är ogulden del av skatten genast förfallen till betalning.

Säkerhet får återlämnas i den mån densamma icke är nödvändig för säkerställande av kvarstående skatteskuld.

lämnas icke efter anmaning annan nöjaktig säkerhet, är ogulden del av skatten genast förfallen till betalning.

56 §.

Avlider den, som förvärvat egendom genom arv, testamente eller gåva, inom ett år från det skattskyldighet inträtt, eftergives skatten.

I fråga om den, som på livstid bekommit egendom med sådan rätt, som avses i 8 § andra stycket, eller på livstid erhållit nyttjanderätt, rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, sker vidare eftergift av skatt sålunda:

a) då anstånd med skattens erläggande beviljats och den skattskyldige avlider inom fem år från skattskyldighetens inträde, eftergives vad av skatten icke förfallit till betalning vid dödstillfället; dock må ej i fall, då enligt anståndsbelutet skatten uppdelats på flera inbetalningar än tio, eftergift ske för större del av skatten än som skulle hava eftergivits, därest antalet inbetalningar utgjort tio;

b) då anstånd med skattens erläggande icke beviljats och den skattskyldige avlider inom fem år från skattskyldighetens inträde, eftergives så stor del av skatten, som, därest anstånd medgivits och skatten därvid uppdelats på sju lika inbetalningar, icke skulle varit till betalning förfallen vid dödstillfället.

Fråga om eftergift av fastställd skatt upptages efter därom skriftligen gjord framställning av den underrätt eller länsstyrelse, som meddelat beslut i skatteärendet.

I fråga om eftergift i vissa fall av arvs-skatt för den som erhållit rätt till företag eller del däri stadgas i 29 §.

57 §.

Konungen äger i särskilda fall medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt för

a) sådan historisk, vetenskaplig eller konstnärlig samling, som på grund av förbehåll i testamente eller gåvohandling är avsedd att bibehållas såsom dylik samling;

b) fast egendom, som tillagts någon med

Avlider den, som förvärvat egendom genom arv, testamente eller gåva eftergives skatten enligt följande. Sker dödsfallet inom ett år från det skattskyldighet inträtt, efterges hela skattebeloppet. Avlider den skattskyldige senare men inom fem år efter det skattskyldighet inträtt, efterges samma belopp, minskat med en femtedel för varje helt år som förflutit från sagda tidpunkt.

Fråga om eftergift av skatt upptages efter skriftlig ansökan av den beskattningsmyndighet, som meddelat beslut i skatteärendet.

Konungen eller den myndighet Konungen förordnar äger i särskilda fall medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt för

a) sådan historisk, vetenskaplig eller konstnärlig samling, som på grund av förbehåll i testamente eller gåvohandling är avsedd att bibehållas såsom dylik samling;

sådan rätt, som avses i 8 § andra stycket, i den mån skatten prövas icke kunna erläggas utan men för ett med egendomen förbundet allmänt intresse av kulturhistorisk eller annan art.

Har, efter det anstånd med skattens erläggande medgivits, den skattepliktiga egendomen genom oförutsedd händelse avsevärt nedgått i värde eller föreligga eljest särskilda skäl därtill, äger Konungen medgiva befrielse från eller nedsättning av återstående del av skatten.

Återvinning av skatt

(60 §.)

Vill någon föra talan mot beslut i skatteärendet, har han att till beskattningsmyndigheten inkomma med sina till hovrätten ställda besvär. Är länsstyrelse i län, som hör under skilda hovrätter, beskattningsmyndighet, skola besvären ställas till den hovrätt, under vilken den del av länet hör, där den skattskyldige var mantalsskriven, när skattskyldigheten inträdde, eller, om han då ej var mantalsskriven inom riket, där han var bosatt eller stadigvarande vistades; i fråga om juridisk person vare för hovrättens behörighet bestämmande, var styrelsen eller förvaltningen hade sitt säte, när skattskyldigheten inträdde. Besvär må anföras, förutom av enskild part, av den enligt 64 § 1 mom. förordnade granskningsmyndigheten.

Innefattar beslut av underrätt eller länsstyrelse prövning av fråga om fastställande, eftergift eller återvinning av skatt, må talan fullföljas inom tre år från beslutets dag. När skattskyldig vitsordat anmärkning, som framställts av granskningsmyndigheten, skall vid fullföljd av talan anses, som om beslut om skattens fastställande blivit meddelat av underrätt eller länsstyrelse, när granskningsmyndigheten erhållit meddelande om vitsordandet. I sådant fall skall klaganden inkomma till hovrätten med sin dit ställda besvärslaga. Har part anført besvär och vill jämväl hans vederpart söka

b) fast egendom, som tillagts någon med sådan rätt, som avses i 8 § andra stycket, i den mån skatten prövas icke kunna erläggas utan men för ett med egendomen förbundet allmänt intresse av kulturhistorisk eller annan art.

Har, efter det anstånd med skattens erläggande medgivits, den skattepliktiga egendomen genom oförutsedd händelse avsevärt nedgått i värde eller föreligga eljest särskilda skäl därtill, äger Konungen eller den myndighet Konungen förordnar medgiva befrielse från eller nedsättning av återstående del av skatten.

Fullföljd av talan

59 §.

Mot beskattningsmyndighets slutliga beslut föres talan hos länskatteerätt.

Innefattar beslut fråga om fastställande, eftergift eller återvinning av skatt, får talan fullföljas inom två månader efter det part eller, såvitt gäller arvsskatt på grund av bouppteckning, bouppgivaren erhöill del av beslutet.

ändring i beslutet, skall denne dock inkomma med sina besvär inom två månader från det delgivning som avses i 52 kap. 7 § rättegångsbalken ägt rum. I sistnämnda fall må vederparten inkomma med besvärslaga till hovrätten; prövningen huruvida hans besvärstalan fullföljts på föreskrivet sätt och inom rätt tid skall alltid tillkomma hovrätten.

Då besvär behörigen anförts över beslut, som avses i nästföregående stycke, skall hovrätten städse höra klagandens vederpart över besvären.

Över beslut av beskattningsmyndighet i frågor, som avses i 17 och 26 §§, må klagan ej föras. Har någon förelagts att vid vite fullgöra åliggande, varom i 26 § förmäles, må dock föreläggandet komma under prövning i samband med klagan över beslut om vites utdömande.

Har part anfört besvär, äger även motpart föra talan mot beslutet, ehuru den för honom stadgade besvärstiden utgått; dock åligger det honom att inkomma med sådana besvär inom en månad från utgången av den tid inom vilken de först anförda besvären skolat anföras. Återkallas eller förfaller eljest den första besvärstalan, är ock den senare besvärstalan förfallen.

Över beslut av beskattningsmyndighet i frågor, som avses i 17 §, må klagan ej föras.

60 §.

1 mom. Kan efterbeskattning eller återvinning ej ske, får besvär mot beslut i skatteärenden föras i särskild ordning, om skatten fastställts till belopp som väsentligt avviker från vad som rätteligen bort fastställas och detta berott på felaktighet i handling eller uppgift som lagts till grund för bouppteckning eller deklaration eller grovt förbiseende vid värdering, eller om eljest omständighet eller bevis kan åberopas, som bort föranleda väsentligt ändrad beskattning.

Besvären får upptagas till prövning endast om de kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats när skatten fastställdes, och det framstår som ursäktligt att klaganden icke i annan ordning åberopat omständigheterna eller beviset för att få rättelse.

Besvär får anföras inom sex år från skattskyldighetens inträde.

2 mom. Besvär enligt 1 mom. föres hos länsskatterätt eller, om frågan om skattens fastställande prövats av länsskatterätt, hos kammarrätt. Har sådan fråga prövats av kammarrätt eller regeringsrätten, anföres besvären hos regeringsrätten.

Regeringsrätten eller kammarrätt må, om besvär, som anförts i särskild ordning, finnas böra upptagas till prövning, förordna att ärendet skall upptagas och vidare handläggas av länsskatterätt.

61 §.

Äger på grund av bestämmelserna i 27 §, 33 § 3 mom. eller 56—59 §§ eller enligt överrätts beslut dödsbo eller skattskyldig återfå erlagd skatt, skall i *den ordning, som i fråga om restitution av kronoutskylder är föreskriven*, skattebeloppet på ansökan kostnadsfritt återbetalas ändå att till grund för återbetalningen åberopat beslut, där det meddelats av underrätt eller länsstyrelsen, ej vunnit laga kraft. Dödsbo eller skattskyldig äge ock, utom i fall som avses i 57 och 58 §§, att å återbetalat belopp erhålla ränta efter fem procent om året från och med den dag beloppet efter meddelat beslut om skattens fastställande blivit inbetalat till den dag *detsamma återbekommes; dock må ränta ej utgå för längre tid än till dess trettio dagar förflutit efter det laga kraft åkommit det beslut, enligt vilket beloppet skall återbekommas, och i varje fall ej för längre tid än ett år från det underrätt eller länsstyrelse först meddelat beslut om skattens fastställande.*

I fall, som avses i 57 och 58 §§, *ankommer det på Konungen att förordna i vad mån ränta skall utgå å skattebelopp, som återbetalas; dock må ränta ej beräknas efter högre räntefot eller för längre tid än i första stycket är stadgat.*

Har jämlikt 55 § anstånd medgivits med erläggande av skatt, skall vid befrielse från hela det skattebelopp, som utestår oguldet, avlämnad skuldförbindelse återställas. Avser befrielse endast del av oguldet skattebe-

Äger på grund av bestämmelserna i 27 och 32 §§, 33 § 3 mom., 52 eller 56—58 a §§ eller enligt domstols beslut dödsbo eller skattskyldig återfå erlagd skatt, skall skattebeloppet kostnadsfritt återbetalas *enligt uppbördsförordningens bestämmelser.* Dödsbo eller skattskyldig äge ock, utom i fall, som avses i 27 och 57—58 a §§, att å återbetalat belopp erhålla ränta efter fem procent om året från och med den dag beloppet efter meddelat beslut om skattens fastställande blivit inbetalat till den dag *beloppet återbetalas.*

I fall som avses i 57—58 a §§, *äger Konungen eller den myndighet Konungen förordnat, bestämma i vad mån ränta skall utgå å skattebelopp, som återbetalas; dock må ränta ej beräknas efter högre räntefot eller för längre tid än i första stycket är stadgat.*

Har jämlikt 55 § anstånd medgivits med erläggande av skatt, skall vid befrielse från hela det skattebelopp, som utestår oguldet, avlämnad skuldförbindelse återställas. Av-

lopp, skola de årliga inbetalningarna i motsvarande mån nedsättas.

Underrätts beslut i skatteärende skola, efter vad därom är särskilt stadgat, upptagas i bouppteckningsprotokollet. Avser beslut fastställande av skatt, skola i protokollet antecknas: arvlåtarens eller, i fall som avses i 30 § andra stycket, närmast föregående innehavarens fullständiga namn (för gift kvinna jämväl hennes namn som ogift), födelsetid och hemvist, skattskyldigs namn, värdet å samtliga lotter, beloppet av å varje loit belöpande skatt, skyldskapsförhållande efter vilket skatten beräknats, övriga å skattens bestämmande inverkande omständigheter och vid samtidig beskattning av flera lotter skattens sammanlagda belopp. I fråga om förvärv, som avses i 1 § andra stycket, antecknas dessutom dagen för beslutet om avstående och myndighet som meddelat beslutet.

Länsstyrelses beslut i skatteärende upptages i särskild beslutsförteckning. Närmare föreskrifter om sådan förteckning meddelas av Konungen.

Finner beskattningsmyndigheten avgiven deklaration böra bevaras under längre tid än tolv år, skall anteckning härom verkställas i protokollet eller beslutsförteckningen i samband med beslutet om skattens fastställande.

Vid testamentsbevakning, som äger rum innan beslut meddelats om fastställande av arvsskatt för av testator efterlämnad egendom, skall å brädden av protokollet angående bevakningen anteckning göras därom, att sådant beslut ännu icke föreligger samt vid bevakning av testamente efter det dylikt beslut meddelats anteckning ske om dagen för beslutet.

ser befrielse endast del av oguldet skattebelopp, skola de årliga inbetalningarna i motsvarande mån nedsättas och skuldförbindelsen förses med bevis om nedsättningen.

Om till följd av beslut, som av domstol blivit ändrat eller upphävt, ränta erlagts med för högt belopp, skall den sålunda erlagda räntan återbetalas eller gottskrivas dödsboet eller den skattskyldige.

62 §.

Beskattningsmyndighets beslut skall upptagas i beslutsförteckning enligt föreskrifter som meddelas av riksskatteverket.

Finner beskattningsmyndighet att deklaration bör bevaras under längre tid än tolv år, skall anteckning härom göras i beslutsförteckningen i samband med beslutet om skattens fastställande.

63 §.

I varje län skall finnas allmänt ombud som för det allmännas talan i mål och ärenden enligt denna förordning. Allmänt ombud får föra talan också till dödsbos eller skattskyldigs förmån.

På den enligt 64 § 1 mom. förordnade granskningsmyndigheten ankommer att föra det allmännas talan i mål och ärenden, där denna förordning är tillämplig.

1 mom. Beskattningsmyndighets beslut i ärenden angående fastställande, eftergift eller återvinning av arvsskatt och gåvoskatt skola granskas av den myndighet Konungen förordnar.

2 mom. Ett exemplar av länsstyrelses beslutsförteckning i skatteärende skall enligt de närmare föreskrifter som meddelas av Konungen, överlämnas till granskningsmyndigheten.

Vid beslutsförteckning som nu sagts ävensom vid reoverat exemplar av boupp-teckningsprotokoll som för granskning ingives, skola fogas till förteckningen eller protokollet hörande deklarationer, vilka sedan granskningen avslutats skola återställas till beskattningsmyndigheten. Finnes vid granskningen, att annan deklaration än beskattningsmyndigheten angivit bör bevaras under längre tid än tolv år skall detta meddelas myndigheten vid deklarationens återställande.

Ansvarsbestämmelser m. m.

Konungen, eller den myndighet Konungen bestämmer, förordnar allmänt ombud och ersättare för denne.

64 §.

Riksskatteverket skall genom råd och vägledning främja en riktig och enhetlig tillämpning av denna förordning och övervaka tillämpningen därav.

Uppgiftsplikt

65 §.

Efter anmaning är givare, bankaktiebolag, sparbank eller annan penninginrättning, försäkringsanstalt samt annan fysisk eller juridisk person, som omhänderhaft egendom tillhörande givare, dödsbo eller skattskyldig eller egendom för vilken uppskov med beskattning medgivits enligt 6—9 §§, skyldiga att lämna uppgifter till ledning för beskattning enligt följande.

Givare skall lämna uppgift om gåva eller därmed enligt 37 § jämförligt fång samt om mottagarens namn och adress.

För bankaktiebolag, sparbank eller annan penninginrättning gäller i tillämpliga delar 39 § 1 mom. 3. och 3 mom. taxeringsförordningen (1956: 623). För försäkringsan-

stalt gäller 39 § 1 mom. 6. samma förordning.

Fysisk eller juridisk person som omhänderthaft egendom på sätt angivits i första stycket, skall uppgiva storleken av egendomen och dess avkastning. Äger annan än den för vilken uppgift begärts förfoga över egendomen eller avkastningen, skall uppgift även lämnas därom.

Uppgifter enligt denna paragraf må infordras beträffande förhållandena vid viss angiven tidpunkt eller under viss tid.

Vad som stadgas i 39 § 4 mom. taxeringsförordningen skall äga motsvarande tillämpning.

66 §.

Anmaning enligt denna förordning utfärdas av beskattningsmyndigheten eller allmänna ombudet.

Beträffande sätt för anmaning och anmanings innehåll stadgas i 52 § taxeringsförordningen (1956: 623)

Ansvarsbestämmelser m. m.

67 §.

(66 §.)

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration dömes till böter, om ej gärningen är belagd med straff i skattebrottslagen.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

68 §.

(67 §.)

Skattskyldig eller annan må av beskattningsmyndighet genom vite tillhållas att fullgöra vad enligt denna förordning åligger honom, dock ej såvitt avser gäldande av fastställd skatt.

Underrätt må vid vite tillhålla den, som uppgivit dödsbo, att med ed fästa riktigheten av lämnade uppgifter. Edgång må åläggas jämväl delägare eller efterlevande make, som ej uppgivit boet, ävensom annan, som med boet tagit befattning.

Skattskyldig eller annan må av beskattningsmyndighet genom vite tillhållas att fullgöra vad enligt denna förordning åligger honom, dock ej såvitt avser gäldande av fastställd skatt.

Bestämmelserna i 123 § taxeringsförordningen (1956: 623) skall tillämpas vid vitesförelägganden enligt denna förordning.

69 §.

Om uttagande av vite förordnar länskat-
terätten efter anmälan av allmänna ombu-
det.

Bestämmelserna i 124 och 125 §§ taxe-
ringsförordningen (1956: 623) äger motsva-
rande tillämpning beträffande viten enligt
denna förordning.

70 §.

(73 § andra st.)

Konungen äger ock utfärda de föreskrif-
ter, som eljest finnas erforderliga för till-
lämpning av denna förordning.

Konungen eller, efter Konungens bemyn-
digande, riksskatteverket äger utfärda de fö-
reskrifter som finnes erforderliga för till-
lämpning av denna förordning.

Tabell I

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot av 5
procent, av en efter förloppet av nedanstående
antal år till betalning förfallen fordran eller skuld
å 100 kronor, därå ränta ej skall beräknas för
tiden före förfalldagen.

Antal år	Kapital- värde	Antal år	Kapital- värde	Antal år	Kapital- värde	Antal år	Kapital- värde
1	95,24	26	28,12	51	8,31	76	2,45
2	90,70	27	26,78	52	7,91	77	2,34
3	86,38	28	25,51	53	7,53	78	2,22
4	82,27	29	24,29	54	7,17	79	2,12
5	78,35	30	23,14	55	6,83	80	2,02
6	74,62	31	22,04	56	6,51	81	1,92
7	71,07	32	20,99	57	6,20	82	1,83
8	67,68	33	19,99	58	5,90	83	1,74
9	64,46	34	19,04	59	5,62	84	1,66
10	61,39	35	18,13	60	5,35	85	1,58
11	58,47	36	17,27	61	5,10	86	1,51
12	55,68	37	16,44	62	4,86	87	1,43
13	53,03	38	15,66	63	4,62	88	1,37
14	50,51	39	14,91	64	4,40	89	1,30
15	48,10	40	14,20	65	4,19	90	1,24
16	45,81	41	13,53	66	3,99	91	1,18
17	43,63	42	12,88	67	3,80	92	1,12
18	41,55	43	12,27	68	3,62	93	1,07
19	39,57	44	11,69	69	3,45	94	1,02
20	37,69	45	11,13	70	3,29	95	0,97
21	35,89	46	10,60	71	3,13	96	0,92
22	34,18	47	10,09	72	2,98	97	0,88
23	32,56	48	9,61	73	2,84	98	0,84
24	31,01	49	9,16	74	2,70	99	0,80
25	29,53	50	8,72	75	2,58	100	0,76

Tabell I

utvisande kapitalvärdet av en efter förloppet av
nedanstående antal år till betalning förfallen
fordran eller skuld å 100 kronor, därå ränta ej
skall beräknas för tiden före förfalldagen. Tiden
avrundas nedåt till helt antal år.

Antal år	Kapitalvärde
0	100
1	90
2—4	80
5—6	70
7—9	60
10—13	50
14—18	40
19—24	30
25—32	20
33—46	10
47—	0

Tabell II

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot av 5 procent, av en under nedanstående antal år utgående, vid slutet av varje år till betalning förfallen ränta (avkomst, förmån) å 1 krona.

Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde
1	0,95	26	14,38	51	18,34	76	19,51
2	1,86	27	14,64	52	18,42	77	19,53
3	2,72	28	14,90	53	18,49	78	19,56
4	3,55	29	15,14	54	18,57	79	19,58
5	4,33	30	15,37	55	18,63	80	19,60
6	5,08	31	15,59	56	18,70	81	19,62
7	5,79	32	15,80	57	18,76	82	19,63
8	6,46	33	16,00	58	18,82	83	19,65
9	7,11	34	16,19	59	18,88	84	19,67
10	7,72	35	16,37	60	18,93	85	19,68
11	8,31	36	16,55	61	18,98	86	19,70
12	8,86	37	16,71	62	19,03	87	19,71
13	9,39	38	16,87	63	19,08	88	19,73
14	9,90	39	17,02	64	19,12	89	19,74
15	10,38	40	17,16	65	19,16	90	19,75
16	10,84	41	17,29	66	19,20	91	19,76
17	11,27	42	17,42	67	19,24	92	19,78
18	11,69	43	17,55	68	19,28	93	19,79
19	12,09	44	17,66	69	19,31	94	19,80
20	12,46	45	17,77	70	19,34	95	19,81
21	12,82	46	17,88	71	19,37	96	19,82
22	13,16	47	17,98	72	19,40	97	19,82
23	13,49	48	18,08	73	19,43	98	19,83
24	13,80	49	18,17	74	19,46	99	19,84
25	14,09	50	18,26	75	19,48	100	19,85

Utgår beloppet i stället vid början av varje år, erhålles kapitalvärdet genom att öka närmast föregående tal med 1.

Tabell II

utvisande kapitalvärdet av en under nedanstående antal år utgående ränta (avkomst, förmån) å 1 krona. Tiden avrundas nedåt till helt antal år.

Antal år	Kapitalvärde
5	4
6	5
7—8	6
9	7
10—11	8
12—13	9
14—15	10
16—17	11
18—20	12
21—23	13
24—26	14
27—30	15
31—35	16
36—42	17
43—53	18
54—75	19
76—	20

Utgår ränta för kortare tid än 5 år, beräknas kapitalvärdet med användning av Tabell I. Skall ränta, som utgår under minst 5 år, börja först efter visst antal år, beräknas kapitalvärde vid ifrågavarande tidpunkt enligt denna tabell, varefter detta värde omräknas till aktuellt kapitalvärde med användning av Tabell I.

Tabell III

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot av 5 procent, av en livränta eller annan förmån, som vid slutet av varje år under en persons av man-kön livstid utgår med belopp eller till värde av 1 krona.

Alder	Kapital-värde	Alder	Kapital-värde	Alder	Kapital-värde	Alder	Kapital-värde
0	15,76	30	15,76	60	9,85	90	1,85
1	17,24	31	15,65	61	9,56	91	1,72
2	17,52	32	15,53	62	9,27	92	1,59
3	17,60	33	15,41	63	8,96	93	1,48
4	17,63	34	15,27	64	8,67	94	1,35
5	17,62	35	15,13	65	8,36	95	1,25
6	17,60	36	14,99	66	8,05	96	1,17
7	17,56	37	14,84	67	7,73	97	1,12
8	17,51	38	14,69	68	7,43	98	1,03
9	17,45	39	14,53	69	7,11	99	0,90
10	17,38	40	14,36	70	6,80	100	0,81
11	17,31	41	14,20	71	6,48	101	0,69
12	17,23	42	14,02	72	6,17	102	0,55
13	17,14	43	13,85	73	5,86	103	0,40
14	17,05	44	13,66	74	5,55	104	0,23
15	16,95	45	13,47	75	5,25		
16	16,86	46	13,27	76	4,95		
17	16,77	47	13,07	77	4,66		
18	16,69	48	12,86	78	4,38		
19	16,62	49	12,64	79	4,11		
20	16,55	50	12,41	80	3,85		
21	16,49	51	12,18	81	3,60		
22	16,43	52	11,95	82	3,35		
23	16,37	53	11,71	83	3,12		
24	16,30	54	11,46	84	2,89		
25	16,22	55	11,21	85	2,69		
26	16,14	56	10,96	86	2,50		
27	16,05	57	10,69	87	2,32		
28	15,96	58	10,41	88	2,14		
29	15,86	59	10,13	89	1,98		

Utgår livräntan i stället vid slutet av varje halvår, ökas kapitalvärdet med 0,25. Utgår den vid slutet av varje kvartal, ökas det med 0,375. Utgår den vid början av varje år, ökas det med 1.

Tabell III

utvisande kapitalvärdet av en livsvarig livränta på 1 krona om året. Uppnådd ålder avrundas nedåt till helt antal år.

Ålder	Kapitalvärde
0— 13	19
14— 26	18
27— 34	17
35— 40	16
41— 46	15
47— 50	14
51— 54	13
55— 58	12
59— 61	11
62— 64	10
65— 67	9
68— 71	8
72— 74	7
75— 77	6
78— 81	5
82— 85	4
86— 89	3
90— 95	2
96—103	1
104—	0

Tabell IV

utvisande kapitalvärdet, efter en räntefot av 5 procent, av en livränta eller annan förmån, som vid slutet av varje år under en persons av kvinnköns livstid utgår med belopp eller till värde av 1 krona.

(Se tabell III höger spalt)

Alder	Kapitalvärde	Alder	Kapitalvärde	Alder	Kapitalvärde	Alder	Kapitalvärde
0	16,13	30	16,00	60	10,36	90	2,10
1	17,33	31	15,90	61	10,06	91	1,95
2	17,59	32	15,80	62	9,76	92	1,80
3	17,66	33	15,69	63	9,45	93	1,67
4	17,69	34	15,58	64	9,13	94	1,55
5	17,68	35	15,46	65	8,81	95	1,42
6	17,66	36	15,34	66	8,49	96	1,34
7	17,63	37	15,21	67	8,16	97	1,29
8	17,58	38	15,08	68	7,83	98	1,22
9	17,53	39	14,94	69	7,51	99	1,12
10	17,47	40	14,80	70	7,18	100	1,02
11	17,40	41	14,65	71	6,85	101	0,91
12	17,33	42	14,49	72	6,52	102	0,80
13	17,25	43	14,33	73	6,21	103	0,64
14	17,18	44	14,16	74	5,89	104	0,47
15	17,11	45	13,98	75	5,57	105	0,26
16	17,04	46	13,79	76	5,27		
17	16,97	47	13,59	77	4,97		
18	16,91	48	13,39	78	4,70		
19	16,84	49	13,18	79	4,41		
20	16,77	50	12,96	80	4,14		
21	16,71	51	12,74	81	3,88		
22	16,64	52	12,50	82	3,63		
23	16,57	53	12,26	83	3,39		
24	16,50	54	12,01	84	3,16		
25	16,42	55	11,75	85	2,96		
26	16,34	56	11,49	86	2,76		
27	16,27	57	11,22	87	2,58		
28	16,18	58	10,94	88	2,41		
29	16,09	59	10,66	89	2,25		

Utgår livräntan i stället vid slutet av varje halvår, ökas kapitalvärdet med 0,25. Utgår den vid slutet av varje kvartal, ökas det med 0,375. Utgår den vid början av varje år ökas det med 1.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1973. I samband med ikraftträdandet iakttages följande.

1. Äldre bestämmelser om arvsskatt och gåvoskatt gäller fortfarande om skattskyldighet inträtt före den 1 januari 1973.

2. I fråga om besvär över beslut som meddelats av underrätt eller länsstyrelse före den 1 januari 1973 eller av hovrätt gäller äldre bestämmelser.

Kammarkollegiets uppgifter i mål och ärenden, där äldre bestämmelser skola gälla, skall från och med den 1 januari 1973 övertagas av riksskatteverket.

Ändock att skattskyldighet inträtt före den 1 januari 1973 skall ärenden, som icke

sammanhänger med fastställande av skatt i samband med registrering av bouppteckning, upptagas av länsstyrelse om ärendet anhängiggöres efter den 31 december 1972. Vad nu sagts skall äga motsvarande tillämpning beträffande deklaration eller sådan handling som avses i 20 kap. 10 § ärvdabalken, som inkommer efter den 31 december 1972.

nr	namn	adress	skatt	övert	övert	övert	övert	övert	övert
0			17,33	10	17,33	10	17,33	10	17,33
1			17,33	11	17,33	11	17,33	11	17,33
2			17,33	12	17,33	12	17,33	12	17,33
3			17,33	13	17,33	13	17,33	13	17,33
4			17,33	14	17,33	14	17,33	14	17,33
5			17,33	15	17,33	15	17,33	15	17,33
6			17,33	16	17,33	16	17,33	16	17,33
7			17,33	17	17,33	17	17,33	17	17,33
8			17,33	18	17,33	18	17,33	18	17,33
9			17,33	19	17,33	19	17,33	19	17,33
10			17,33	20	17,33	20	17,33	20	17,33
11			17,33	21	17,33	21	17,33	21	17,33
12			17,33	22	17,33	22	17,33	22	17,33
13			17,33	23	17,33	23	17,33	23	17,33
14			17,33	24	17,33	24	17,33	24	17,33
15			17,33	25	17,33	25	17,33	25	17,33
16			17,33	26	17,33	26	17,33	26	17,33
17			17,33	27	17,33	27	17,33	27	17,33
18			17,33	28	17,33	28	17,33	28	17,33
19			17,33	29	17,33	29	17,33	29	17,33
20			17,33	30	17,33	30	17,33	30	17,33
21			17,33	31	17,33	31	17,33	31	17,33
22			17,33	32	17,33	32	17,33	32	17,33
23			17,33	33	17,33	33	17,33	33	17,33
24			17,33	34	17,33	34	17,33	34	17,33
25			17,33	35	17,33	35	17,33	35	17,33
26			17,33	36	17,33	36	17,33	36	17,33
27			17,33	37	17,33	37	17,33	37	17,33
28			17,33	38	17,33	38	17,33	38	17,33
29			17,33	39	17,33	39	17,33	39	17,33

Upplysningar om skatt och övert...
 Övert...
 Skatt...
 Detta är en sammanfattning av de uppgifter som...

Den här förordningen gäller från den 1 januari 1973...
 1. Vidare bestämmelser om...
 2. I fråga om...
 3. I fråga om...
 4. I fråga om...
 5. I fråga om...

Förslag till

Kungörelse med tillämpningsföreskrifter till förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt

Kungl. Maj:t har funnit gott att, med stöd av 70 § förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt (arvsskatteförordningen), samt 11 § förordningen (1963: 588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss förordna som följer.

Om meddelanden från beskattningsmyndighet, domstol och riksskatteverket

1 §. Finner beskattningsmyndighet eller domstol med tillämpning av 6, 7 eller 9 § arvsskatteförordningen att med uttagandet av arvsskatt skall anstå, skall uppgift därom lämnas till riksskatteverket.

Från domstol lämnas uppgift endast om domstolen med ändring av beslut i lägre instans funnit skattskyldighet skola inträda vid senare tidpunkt än arvlåtares eller testators död.

Uppgift skall icke lämnas, om värdet av egendomen, beräknat utan avdrag för värdet av upplåten rättighet, ej överstiger tiotusen kronor.

2 §. Om domstol med ändring av beslut i lägre instans funnit skattskyldighet ha inträtt vid arvlåtares eller testators död, skall meddelande härom lämnas till riksskatteverket.

3 §. Uppgift enligt 1 och 2 §§ skall avsändas inom fjorton dagar från beslutet. Uppgift från domstol undertecknas av föredraganden i ärendet.

4 §. Får riksskatteverket kännedom om att skattskyldighet inträtt i fall som avses i 6, 7 eller 9 §§ arvsskatteförordningen skall meddelande därom lämnas till allmänna ombudet vid den länsstyrelse som har att upptaga skatteärendet.

5 §. Då beskattningsmyndighet fastställt arvsskatt eller gåvoskatt, skall till den som nedan i 6 § sägs snarast lämnas meddelande om beloppet av ogulden skatt, betalnings sättet, den tid inom vilken beloppet skall vara erlagt och till vem beloppet skall erläggas.

Sådant meddelande skall vidare lämnas av beskattningsmyndigheten när domstol fastställt skatt till högre belopp än förut beräknats.

Vid meddelande om fastställd skatt skall fogas postgiroinbetalningskort. Detta skall vara ifyllt med adress, postgirokontots nummer och beloppet av skatt som skall erläggas. På kupongen skall angivas beskattningsmyndigheten, ärendets nummer, dagen för beslutet samt i fråga om arvsskatt, som skall förskjutas av dödsbo, boets namn och eljest den skattskyldiges namn.

6 §. Meddelande från beskattningsmyndighet om arvsskatt, som skall förskjutas av dödsbo, skall sändas till den som inlämnat bouppteckning eller deklaration eller annan handling, vilken legat till grund för skattens bestämmande.

Meddelande om arvsskatt i andra fall och om gåvoskatt skall sändas till den skattskyldige.

7 §. Länsstyrelse skall ha särskilt postgirokonto för arvsskatt och gåvoskatt.

8 §. Har domstol ändrat beskattningsmyndighets beslut, skall rättens beslut snarast tillställas vederbörande länsstyrelse.

9 §. Finner beskattningsmyndighet eller domstol i ärende rörande registrering av bouppteckning eller eljest att kungörelse enligt 16 kap. ärvdabalken bör utfärdas, eller att förmyndare eller god man enligt 18 kap. föräldrabalken bör förordnas, skall förhållandet anmälas till vederbörande underrätt.

10 §. Har beskattningsmyndighet eller domstol i samband med registrering av bouppteckning eller eljest erhållit kännedom om att egendom tillfallit omyndig, skall överförmyndaren underrättas därom.

Om skuldebrev och ställande av säkerhet

11 §. Skuldebrev som anges i 55 § 3 mom. arvsskatteförordningen kan vara utställt av dödsbo eller skattskyldig, eller beträffande arvsskatt, av efterlevande make.

Skuldebrev som nu sagts skall vara ställt att betalas vid anfordran eller efter viss tid, högst sex månader efter uppsägning.

Skuldebrev skall jämväl omfatta ränta efter den procentsats som fastställts jämlikt 55 § 2 mom. arvsskatteförordningen vid tiden för anståndsbeslutet.

12 §. Såsom säkerhet må användas in-teckning i fast eller lös egendom, aktie, obligation eller annan därmed jämförlig handling samt borgen.

Egendom må i samband med anstånds beviljande godtagas som säkerhet intill dess värde vid tiden för säkerhetens ställande, beräknat efter arvsskatteförordningens regler. Beträffande in-teckning gäller att den egendom som avses skall vara försäkrad till betryggande belopp.

Aktie skall vara behörigen överlåten in blanco. Vid aktien skall fogas samtliga till betalning icke förfallna utdelningskuponger.

13 §. Skuldebrev eller handlingar som lämnats såsom säkerhet förvaras och förvaltas av beskattningsmyndigheten. Över mottagna handlingar skall kvitto lämnas.

Beskattningsmyndigheten äger uppdra åt bank att förvara och förvalta handling enligt första stycket.

14 §. Ställd säkerhet må på begäran av enskild part bytas mot annan nöjaktigt sådan.

Om avgift för indrivning av ogulden arvsskatt eller gåvoskatt

15 §. I den mån avgift för indrivning för visst dödsbo eller skattskyldig överstiger etthundra kronor skall densamma tillfalla statsverket. I övrigt länder till efterrättelse vad särskilt finnes föreskrivet rörande dispositionen av stadgad restavgift.

Särskilda bestämmelser

16 §. I fråga om förordningen (1963: 588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss, skall denna kungörelse gälla i tillämpliga delar.

17 §. Riksskatteverket fastställer erforderliga blanketter för tillämpningen av arvsskatteförordningen och denna kungörelse.

Det ankommer även på riksskatteverket att lämna föreskrifter om de diarier och förteckningar som skall föras hos beskattningsmyndigheterna samt även i övrigt fastställa erforderliga anvisningar för beskattningsmyndigheterna.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, då kungörelsen (1958: 563) med

tillämpningsföreskrifter till förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt samt kungörelsen (1963: 589) med tillämpningsföreskrifter till förordningen (1963: 588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss skall upphöra att gälla.

Vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till förordningen (1972:) angående ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt skall gälla i tillämpliga delar. Berättelse enligt 39 § kungörelsen (1958: 563) med tillämpningsföreskrifter till förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt skall dock avlämnas till riksskatteverket i stället för till chefen för finansdepartementet.

Förslag till

Kungörelse om ändring i kungörelsen (1967: 721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning

Härigenom förordnas, att 1—6 §§ kungörelsen (1967: 721) om förfarandet rörande eftergift av arvsskatt eller gåvoskatt vid dubbelbeskattning skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

1 §.

Ansökan om befrielse från eller nedsättning av arvsskatt eller gåvoskatt för undvikande av eller lindring i dubbelbeskattning prövas av *kammarkollegiet* utom i fall som avses i andra stycket.

Ansökan om befrielse från eller nedsättning av arvsskatt eller gåvoskatt för undvikande av eller lindring i dubbelbeskattning prövas av *riksskatteverket* utom i fall som avses i andra stycket.

Kungl. Maj:t — — — — — principiell betydelse.

2 §.

Ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt inges skriftligen till *kammarkollegiet*.

Ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt inges skriftligen till *riksskatteverket*.

När slutligt beslut föreligger i ärendet, delges sökanden beslutet. *Kollegiet* sänder en avskrift av beslutet till vederbörande länsstyrelse och domstol, när denna är *beskattningsmyndighet*.

När slutligt beslut föreligger i ärendet, delges sökanden beslutet. *Verket* sänder en avskrift av beslutet till vederbörande länsstyrelse.

Ärende enligt 1 § andra stycket överlämnar *kollegiet* med eget yttrande till Kungl. Maj:t.

Ärende enligt 1 § andra stycket överlämnar *verket* med eget yttrande till Kungl. Maj:t.

3 §.

Om förutsättningar — — — — — skatteärendet avgöres.
Meddelas anstånd — — — — — förfaller anståndet.
Kammarkollegiet kan förlänga anståndstiden.

4 §.

Bestämmelserna i 55 § 4—6 mom. förordningen om arvsskatt och gåvoskatt äger motsvarande tillämpning vid anstånd enligt denna kungörelse.

Bestämmelserna i 55 § 4 mom., 61 § första och tredje styckena förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt samt 13 § kungörelsen (1972:) med tillämp-

ningsföreskrifter till nämnda förordning äger motsvarande tillämpning vid anstånd enligt denna kungörelse.

5 §.

Har ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt helt eller delvis bifallits, återbetalar länsstyrelsen för mycket erlagd skatt. Om anstånd åtnjutits, skall länsstyrelsen återställa skuldförbindelsen eller på denna anteckna nedsättningen av betalningsskyldigheten.

Åtgärderna antecknas på den handling som ligger till grund för beskattningen.

Har ansökan om befrielse från eller nedsättning av skatt helt eller delvis bifallits, återbetalar länsstyrelsen för mycket erlagd skatt.

6 §.

Finner domstol eller annan myndighet att dess beslut i ärende rörande arvsskatt eller gåvoskatt kan komma att påverka frågan om eftergift av sådan skatt i ärende angående dubbelbeskattning, skall myndigheten anmäla detta till *kammarkollegiet*.

Efter anmälan enligt första stycket kan *kollegiet* ändra tidigare beslut som *kollegiet* fattat i ärendet. När fråga är om ärende enligt 1 § andra stycket, skall *kollegiet* med eget yttrande överlämna anmälan till Kungl. Maj:t.

Finner myndighet att dess beslut i ärende rörande arvsskatt eller gåvoskatt kan komma att påverka frågan om eftergift av sådan skatt i ärende angående dubbelbeskattning, skall myndigheten anmäla detta till *riksskatteverket*.

Efter anmälan enligt första stycket kan *verket* ändra tidigare beslut som *verket* fattat i ärendet. När fråga är om ärende enligt 1 § andra stycket, skall *verket* med eget yttrande överlämna anmälan till Kungl. Maj:t.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid i tillämpliga delar skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till förordningen (1972:) angående ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Förslag till
Förordning om ändring i förordningen (1963: 585) om arvsskatt vid
avveckling av fideikomiss

Härigenom förordnas, att 5, 6 och 10 §§ förordningen (1963: 585) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

5 §.

Vid beräkning av behållning i fideikommissbo skall vad i 13 § 1 mom. arvsskatteförordningen sägs äga tillämpning endast såvitt avser bouppteckningskostnad och belopp som skall betalas i arvsskatt.

Vid beräkning av behållning i fideikommissbo skall vad i 13 § 1 mom. arvsskatteförordningen sägs äga tillämpning endast såvitt avser bouppteckningskostnad, belopp som skall betalas i arvsskatt, *borgensförbindelse och tvistig skuld.*

6 §.

Därest delägare i fideikommissboet eller boutredningsman gör framställning därom i samband med ingivande inom vederbörlig tid av fideikommissbouppteckning för registrering, skall beskattningsmyndigheten medgiva anstånd med skattens fastställande i avbidan på att avvecklingen av fideikommisset slutföres. Anstånd som nu sagts skall icke föranleda uppskov med bouppteckningens registrering. Vad i 52 § 1 mom. arvsskatteförordningen är stadgat om skyldighet att gälda ränta skall äga motsvarande tillämpning.

Därest delägare i fideikommissboet eller boutredningsman gör framställning därom i samband med ingivande inom vederbörlig tid av fideikommissbouppteckning för registrering, skall beskattningsmyndigheten medgiva anstånd med skattens fastställande i avbidan på att avvecklingen av fideikommisset slutföres. Anstånd som nu sagts skall icke föranleda uppskov med bouppteckningens registrering. Vad i 53 § 1 mom. arvsskatteförordningen är stadgat om skyldighet att gälda ränta skall äga motsvarande tillämpning.

Vid tillämpning — — — — — är slutförd.

10 §.

Konungen äger i särskilda fall medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt enligt denna förordning för sådan byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling, vars bevarande med hänsyn till egendomens his-

Konungen *eller den myndighet Konungen förordnar* äger i särskilda fall medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt enligt denna förordning för sådan byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling, vars be-

toriska, vetenskapliga eller konstnärliga värde är av allmänt intresse.

Jämväl i annat fall än nu sagts må Konungen, där synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt enligt denna förordning.

varande med hänsyn till egendomens historiska, vetenskapliga eller konstnärliga värde är av allmänt intresse.

Jämväl i annat fall än nu sagts må Konungen *eller den myndighet Konungen förordnar*, där synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt enligt denna förordning.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1973, varvid i tillämpliga delar skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till förordningen (1972:) angående ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Förslag till
Lag om ändring i giftermålsbalken

Härigenom förordnas, att 8 kap. 11 § giftermålsbalken skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

8 kap.

11 §.¹

Äktenskapsförord skall — — — — — Stockholms tingsrätt.
Rätten intage — — — — — inom orten.

I fall som avses i 2 § skall underrättelse om förordet lämnas till den länsstyrelse som har att upptaga frågan om gåvoskatt. Underrättelse lämnas på formulär som riksskatteverket fastställer.

Innehåller förordet ej fullständig upplysning om makarnas namn, yrke och hemvist, *infordre* rätten sådan uppgift och *meddele* den till registreringsmyndigheten. Är ej bestyrkt avskrift av förordet till rätten ingiven, *låte* rätten på sökandens bekostnad *ombesörja sådan* avskrift.

Innehåller förordet ej fullständig upplysning om makarnas namn, yrke och hemvist, *infordrar* rätten sådan uppgift och *meddelar* den till registreringsmyndigheten *och, i fall som avses i nästföregående stycket, länsstyrelsen*. Är ej bestyrkt avskrift av förordet ingiven, *ombesörjer* rätten på sökandens bekostnad avskrift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973.

¹ Senaste lydelse 1969: 798.

Förslag till

Kungörelse om ändring i kungörelsen (1949: 661) om skyldighet för domstol att lämna uppgifter i mål och ärenden enligt föräldrabalken

Härigenom förordnas, att 7 § kungörelsen (1949: 661) om skyldighet för domstol att lämna uppgifter i mål och ärenden enligt föräldrabalken skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

7 §.

Har underrätt i samband med *inregistrering av bouppteckning*, bevakning av testamente eller eljest erhållit kännedom om att egendom tillfallit omyndig, skall rätten, om ej överförmyndaren erhåller meddelande därom enligt 6 §, underrätta överförmyndaren eller, därest förmynderskapet för den omyndige är inskrivet eller skall inskrivas vid annan rätt, giva denna meddelande om förhållandet.

Har underrätt i samband med bevakning av testamente eller eljest erhållit kännedom om att egendom tillfallit omyndig, skall rätten, om ej överförmyndaren erhåller meddelande därom enligt 6 §, underrätta överförmyndaren eller, därest förmynderskapet för den omyndige är inskrivet eller skall inskrivas vid annan rätt, giva denna meddelande om förhållandet.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i ärvdabalken.

Förslag till

Kungörelse om ändring i kungörelsen (1952: 644) ang. skyldighet för myndighet att i vissa fall meddela underrättelse till brittisk konsul

Härigenom förordnas, att 4 § kungörelsen (1952: 644) ang. skyldighet för myndighet att i vissa fall meddela underrättelse till brittisk konsul skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

4 §.

Har domstol i anledning av att ansökan gjorts om förordnande av god man, testamente bevakats eller bouppteckning ingivits för registrering eller ock eljest fått kännedom om att brittisk medborgare, som ej är bosatt här i riket, på grund av giftorätt, arv eller testamente kan göra gällande anspråk på avliden persons här i riket efterlämnade egendom, skall *domstolen* därom omedelbart skriftligen underrätta brittiske konsuln.

Har domstol *eller länsstyrelse* i anledning av att ansökan gjorts om förordnande av god man, testamente bevakats eller bouppteckning ingivits för registrering eller ock eljest fått kännedom om att brittisk medborgare, som ej är bosatt här i riket, på grund av giftorätt, arv eller testamente kan göra gällande anspråk på avliden persons här i riket efterlämnade egendom, skall *myndigheten* därom omedelbart skriftligen underrätta brittiske konsuln.

Pastor, som — — — — — om dödsfallet.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973.

**Förslag till
Lag om ändring i ärvdabalken**

Härigenom förordnas, att 14 kap. 2 §, 16 kap. 6 §, 18 kap. 2 §, 19 kap. 2 §, 20 kap. 1, 6, 8 och 9 §§ ärvdabalken skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

14 kap.

2 §.¹

Bevakning sker ----- Stockholms tingsrätt
Vid bevakning ----- förordnandets tillkännagivande.

När bevakning skett, skall underrättelse därom översändas till den länsstyrelse som har att upptaga frågan om arvsskatt. Underrättelse lämnas på formulär som riksskatteverket fastställer.

16 kap.

6 §.

Vill arvinge ----- hos rätten.
Har god ----- för rätten.

När anmälan inkommit till rätten, skall underrättelse därom sändas till den länsstyrelse som har att upptaga frågan om arvsskatt. Underrättelse lämnas på formulär som riksskatteverket fastställer.

18 kap.

2 §.

Till dess ----- i boet.

Är ej någon som sålunda tager vård om den dödes egendom, skall husfolk, husvärd eller annan som är närmast därtill omhändertaga egendomen samt tillkalla delägare eller hos rätten göra anmälan om dödsfallet. Polismyndigheten är ock pliktig att utföra vad nu sagts, om dess biträde äskas eller eljest finnes erforderligt. Då anmälan skett,

Är ej någon som sålunda tager vård om den dödes egendom, skall husfolk, husvärd eller annan som är närmast därtill omhändertaga egendomen samt tillkalla delägare eller hos länsstyrelsen göra anmälan om dödsfallet. Polismyndigheten är ock pliktig att utföra vad nu sagts, om dess biträde äskas eller eljest finnes erforderligt. Då anmä-

¹ Senaste lydelse 1969: 800.

skall *rätten*, där så erfordras förordna god man att fullgöra vad enligt första stycket åligger delägare.

lan skett, skall *länsstyrelsen*, där så erfordras, förordna god man att fullgöra vad enligt första stycket åligger delägare.

19 kap.

2 §.

Vid ansökan som i 1 § sägs fogas avskrift av bouppteckningen efter den döde *eller, där inregistrering skett, uppgift å dagen därför*. Är ej bouppteckning förrättad, lämnas trovärdig uppgift om delägarna i boet och deras hemvist samt, där testamentsexekutor är förordnad, om dennes namn och hemvist.

Vid ansökan som i 1 § sägs fogas avskrift av bouppteckningen efter den döde. Är ej bouppteckning förrättad, lämnas trovärdig uppgift om delägarna i boet och deras hemvist samt, där testamentsexekutor är förordnad, om dennes namn och hemvist.

20 kap.

1 §.

Bouppteckning skall förrättas sist tre månader efter dödsfallet, såframt ej på ansökan inom samma tid *rätten* med hänsyn till boets beskaffenhet eller av annan särskild orsak förlänger tiden.

Bouppteckning skall förrättas sist tre månader efter dödsfallet, såframt ej på ansökan inom samma tid *länsstyrelsen* med hänsyn till boets beskaffenhet eller av annan särskild orsak förlänger tiden.

6 §.

Boet uppgives ————— till bouppteckningen.
Den som ————— äro därtill.

Yrkande om edgång må även framställas av det allmänna ombud som avses i 63 § förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Gode männen ————— förstånd värderade.

8 §.¹

Bouppteckning skall inom en månad efter upprättandet jämte bestyrkt avskrift för registrering ingivas till *rätten i den ort där den döde skolat svara i tvistemål i allmänhet eller, om behörig domstol ej sålunda finnes, till Stockholms tingsrätt*. Äro flera bouppteckningar, skola de ingivas samtidigt; och skall tiden härför räknas från det den sista bouppteckningen upprättades.

Bouppteckning skall inom en månad efter upprättandet jämte bestyrkt avskrift för registrering ingivas till *länsstyrelsen i det län där den avlidne var mantalsskriven vid tiden för dödsfallet, eller, om han då ej var mantalsskriven inom riket, där han var bosatt eller stadigvarande vistades. Finnes ej behörig länsstyrelse efter vad nu sagts, ingives bouppteckningen till länsstyrelsen i Stockholms län*. Äro flera bouppteckningar, skola de ingivas samtidigt; och skall tiden härför räknas från det den sista bouppteckningen upprättades.

Bestyrkt avskrift av bouppteckningen

Bestyrkt avskrift av bouppteckningen

¹ Senaste lydelse 1969: 800

skall förvaras hos rätten. Är ej avskrift ingiven, skall sådan tagas på boets bekostnad.

skall förvaras hos länsstyrelsen. Är ej avskrift ingiven, skall sådan tagas på boets bekostnad.

När bouppteckning ingives för registrering, bör i förekommande fall därtill finnas fogat bevis om inskrivning av förmynderskap samt sådana godmanskap, som ej meddelas av länsstyrelsen.

9 §.

Det åligger rätten att tillse, att bouppteckning inom laga tid förrättats och ingivits. Finnes det vara försummat, äger rätten vid vite förelägga viss tid eller, där bouppteckning ej skett, förordna någon att föranstalta därom. Sådant förordnande utgör ej hinder att vara god man vid förrättningen.

Registrering av bouppteckning må ej äga rum, där vid bouppteckningen finnes ej hava så förfarits som i detta kapitel sägs. Är bouppteckning bristfällig, äger rätten med föreläggande av vite utsätta tid inom vilken bristen skall avhjälpas.

Den som ————— hållas därtill.

Det åligger länsstyrelsen att tillse, att bouppteckning inom laga tid förrättats och ingivits. Finnes det vara försummat, äger länsstyrelsen vid vite förelägga viss tid eller, där bouppteckning ej skett, förordna någon att föranstalta därom. Sådant förordnande utgör ej hinder att vara god man vid förrättningen.

Registrering av bouppteckning må ej äga rum, där vid bouppteckningen finnes ej hava så förfarits som i detta kapitel sägs. Är bouppteckning bristfällig, äger länsstyrelsen med föreläggande av vite utsätta tid inom vilken bristen skall avhjälpas.

Bestämmelserna i 123—125 §§ taxeringsförordningen (1956: 623) äger motsvarande tillämpning på viten enligt detta kapitel.

När bouppteckning registrerats, skall densamma återställas med bevis om registreringen.

Mot beslut, som länsstyrelse med stöd av denna paragraf fattat, föres talan hos läns-skatte rätt genom besvär. Finner läns-skatte rätt eller högre rätt eljest, att bouppteckning registrerats oaktat det vid bouppteckningen ej så förfarits som i detta kapitel sägs, skall beslutet om registrering undanröjas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas om bouppteckning enligt 20 kap. 1 § ärvdabalken förrättats i anledning av dödsfall som inträffat före nämnda tidpunkt, varvid iakttages att besvär över beslut som meddelats av underrätt efter ikraftträdandet av denna lag skall anföras hos läns-skatte rätt.

Förslag till

Lag om ändring i lagen (1928: 281) om allmänna arvsfonden

Härigenom förordnas, att 7 § lagen (1928: 281) om allmänna arvsfonden skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

7 §.¹

Finnes, då dödsfall inträffar, ej annan arvinge än fonden eller är fonden universell testamentstagare, skall det hos *rätten* anmälas av den, som har boet i sin vård, och nämne *rätten* när sådan anmälan sker eller förhållandet eljest varder kunnigt, god man att vid boutredningen företräda fonden. God man skall ej förordnas, om fonden uteslutits från arv genom testamente och anledning till klander mot testamentet ej kan antagas föreligga. Ej heller skall god man förordnas, om boet utvisar brist och god man icke behövs för att taga vård om boets tillgångar.

Prövas god man ej vara lämplig för uppdraget, varde han av *rätten* entledigad.

Det åligger _____ sina skyldigheter.

Finnes, då dödsfall inträffar, ej annan arvinge än fonden eller är fonden universell testamentstagare, skall det hos *länsstyrelsen* anmälas av den, som har boet i sin vård; och förordnar *länsstyrelsen*, när sådan anmälan sker eller förhållandet eljest varder kunnigt, god man att vid boutredningen företräda fonden. God man skall ej förordnas, om fonden uteslutits från arv genom testamente och anledning till klander mot testamentet ej kan antagas föreligga. Ej heller skall god man förordnas, om boet utvisar brist och god man icke behövs för att taga vård om boets tillgångar.

Prövas god man ej vara lämplig för uppdraget, varde han av *länsstyrelsen* entledigad.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973; dock att äldre bestämmelser skola tillämpas angående dödsfall som inträffat före nämnda tidpunkt.

¹ Senaste lydelse 1969: 225.

Förslag till

Kungörelse om ändring i kungörelsen (1942: 476) om meddelande till riddarhusdirektionen av vissa underrättelser ang. frälse personer

Härigenom förordnas, att kungörelsen¹ (1924: 476) om meddelande till riddarhusdirektionen av vissa underrättelser ang. frälse personer skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

När bouppteckning efter frälse man eller kvinna *inregistrerats vid domstol* eller frälse mans egendom blivit avträdd till konkurs, så ock när domstols beslut om avträädande av frälse mans egendom blivit ändrat av högre rätt, skall härom skyndsamt insändas underrättelse till riddarhusdirektionen.

(Föreslagen lydelse)

När bouppteckning efter frälse man eller kvinna registrerats eller frälse mans egendom blivit avträdd till konkurs, så ock när domstols beslut om avträädande av frälse mans egendom blivit ändrad av högre rätt, skall härom skyndsamt insändas underrättelse till riddarhusdirektionen.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i ärvdabalken.

¹ Kungörelsen ändrad genom kungörelsen den 16 december 1949 (nr 661).

Förslag till

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

Härigenom förordnas, att 2 § lagen (1935: 45) om kvarlåtenskap efter den som hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

2 §.¹

På framställning av dödsboförvaltningen har *rätten* i ort, där egendom efter den döde finnes, att förordna lämplig person att upprätta bouppteckning. I bouppteckningen skola upptagas boets tillgångar här i riket med angivande av värdet, så ock den gäld, för vilken sådan tillgång på grund av in-teckning eller eljest särskilt häftar. På framställning av dödsboförvaltningen har *rätten ock* att förordna lämplig person att omhänderhava den dödes här i riket varande egendom, intill dess den kan övertagas av dödsboförvaltningen; och har den som sålunda förordnats jämväl att, där egendomen är utsatt för förskämning eller snar förstörelse eller hastigt fallande i värde eller erfordrar alltför kostsam vård, föranstalta om försäljning av egendomen.

Finnes kostnad för sökt åtgärd böra förskjutas, äge *rätten* att, innan beslut fattas, av den som åtgärden påkallat kräva förskott med belopp, som prövas skäligt. Handling, som är avfattad på finska eller isländska språket, skall vara åtföljd av styrkt översättning till danska, norska eller svenska språket.

På framställning av dödsboförvaltningen har *länsstyrelsen* i ort, där egendom efter den döde finnes, att förordna lämplig person att upprätta bouppteckning. I bouppteckningen skola upptagas boets tillgångar här i riket med angivande av värdet, så ock den gäld, för vilken sådan tillgång på grund av in-teckning eller eljest särskilt häftar. På framställning av dödsboförvaltningen har *tingsrätten i ort som nyss sagts*, att förordna lämplig person att omhänderhava den dödes här i riket varande egendom, intill dess den kan övertagas av dödsboförvaltningen; och har den som sålunda förordnats jämväl att, där egendomen är utsatt för förskämning eller snar förstörelse eller hastigt fallande i värde eller erfordrar alltför kostsam vård, föranstalta om försäljning av egendomen.

Finnes kostnad för sökt åtgärd böra förskjutas, äge *länsstyrelse eller tingsrätt* att, innan beslut fattas, av den som åtgärden påkallat kräva förskott med belopp, som prövas skäligt. Handling, som är avfattad på finska eller isländska språket, skall vara åtföljd av styrkt översättning till danska, norska eller svenska språket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973 varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i ärvdabalken.

¹ Senaste lydelse 1969: 801.

Förslag till

Kungörelse om ändring i folkbokföringskungörelsen (1967: 495)

Härigenom förordnas, att 40 § folkbokföringskungörelsen (1967: 495) skall upphöra att gälla.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas beträffande dödsfall som inträffat tidigare.

**Förslag till
ändring i cirkulär (1954: 593) om skyldighet för vissa myndigheter att avgiva
taxeringsuppgifter beträffande i utlandet bosatta personer m. fl.**

Härigenom förordnas, att III f) i cirkulär (1954: 593) om skyldighet för vissa myndigheter att avgiva taxeringsuppgifter beträffande i utlandet bosatta personer m. fl. skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

III

f) *Allmän underrätt* skall till *riksskatte-
nämnden* lämna de uppgifter som avses under II m), n) och o).

f) *Länsstyrelse* skall till *riksskatteverket* lämna de uppgifter, som avses under II m), n) och o).

Denna ändring träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i ärvdabalken.

Förslag till

Kungörelse om ändring i kungörelsen (1947: 907) om renovation av allmän underrätts dombok och bouppteckningsprotokoll

Härigenom förordnas beträffande kungörelsen (1947: 907) om renovation av allmän underrätts dombok och protokoll,

dels att orden "och bouppteckningsprotokoll" skall utgå ur kungörelsens rubrik,

dels att 2 § skall upphöra att gälla.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i ärvdabalken.

Förslag till

Lag om ändring i lagen (1946: 807) om handläggning av domstolsärenden

Härigenom förordnas, att 7 § lagen (1946: 807) om handläggning av domstolsärenden skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

7 §.¹

Ärenden angående äktenskapsförord, *bouppteckning*, *arvsskatt*, *kvarlåtenskapskatt*, testamentsbevakning, åtgärder som avses i 16 kap. ärvdabalken, avhandlingar om lösöreköp eller om förskott enligt 3 § sjölagen samt kallelse å okända borgenärer skola, om ej i arbetsordning eller eljest annat bestämts, i underrätt handläggas av den som har att upptaga inskrivningsärenden.

Ärenden angående äktenskapsförord, testamentsbevakning, åtgärder som avses i 16 kap. ärvdabalken, avhandlingar om lösöreköp eller om förskott enligt 3 § sjölagen samt kallelse å okända borgenärer skola, om ej i arbetsordning eller eljest annat bestämts, i underrätt handläggas av den som har att upptaga inskrivningsärenden.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1973, varvid i tillämpliga delar skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till förordningen (1972:) angående ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt samt i lagen (1972:) angående ändring i ärvdabalken.

¹ Senaste lydelse 1964: 670.

Förslag till

Kungörelse om ändring i kungörelsen (1947; 775) med närmare föreskrifter för de allmänna domstolarna om protokollföring, dagböcker och aktbildning m. m. (protokollkungörelse)

Härigenom förordnas, att 31—33 §§ kungörelsen (1947: 775) med närmare föreskrifter för de allmänna domstolarna om protokollföring, dagböcker och aktbildning m. m. (protokollkungörelse) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

31 §.¹

Vid underrätt *skola* föras *följande* fortlöpan-
dande protokoll över ärenden, *nämligen ett*
över ärenden angående *bouppteckning,*
arvsskatt, kvarlåtenskapsskatt, testamentsbe-
vakning, åtgärder som avses i 16 kap. ärv-
dabalken, äktenskapsförord, avhandlingar
om lösöreköp eller om förskott enligt 3 §
sjölagen och kallelse å okända borgenärer
(*buoppteckningsprotokoll*) samt *ett* över bo-
delningshandlingar och andra ej förut om-
förmälda handlingar som inlämnas för att
till framtida säkerhet intagas i protokollet
(avhandlingsprotokoll).

Vid underrätt *skall* föras fortlöpan-
dande protokoll över ärenden, angående testamentsbe-
vakning, åtgärder som avses i 16 kap. ärv-
dabalken, äktenskapsförord, avhandlingar
om lösöreköp eller om förskott enligt 3 §
sjölagen, kallelse å okända borgenärer samt
över bodelningshandlingar och andra ej för-
ut omförmälda handlingar som inlämnas
för att till framtida säkerhet intagas i proto-
kollet (avhandlingsprotokoll).

32 §.

Å brädden av *protokoll, som avses i 31 §,*
skall för varje ärende antecknas: *i bouppteck-*
ningsprotokollet: såvitt fråga är om av-
lidens kvarlåtenskap, den dödes namn och
eljest namnet å den som ärendet angår;
samt *i avhandlingsprotokollet: namnet å*
den person eller egendom avhandlingen an-
går. *Sker anmälan av arvs- eller testaments-*
anspråk, skall hänvisning till ärendet göras
vid det protokoll som upprättats angående
inregistrering av bouppteckning efter den
döde.

Å brädden av *avhandlingsprotokollet*
skall för varje ärende antecknas namnet å
den person eller egendom avhandlingen an-
går.

¹ Senaste lydelse 1964: 682.

33 §.

Ärenden som upptagas i boupptecknings- eller avhandlingsprotokollet behöva ej införas i dagbok.

Ärenden som upptagas i avhandlingsprotokollet behöva ej införas i dagbok.

Fullföljes talan — — — — — fullföljdsinlagan inkommit.
Om den — — — — — andra stycket.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid i tillämpliga delar skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till förordningen (1972:) angående ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt samt i lagen (1973:) angående ändring i ärvdabalken. Förekommer i lag eller annan författning föreskrifter rörande bouppteckningsprotokoll, skall sådan föreskrift i stället avse avhandlingsprotokoll.

Förslag till

Kungörelse om ändring i kungörelsen (1953: 479) angående skyldighet för inskrivningsdomare att lämna vissa underrättelser om sökta lagfarter m. m.

Härigenom förordnas, att 1 § kungörelsen (1953: 479) angående skyldighet för inskrivningsdomare att lämna vissa underrättelser om sökta lagfarter m. m., skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

1 §.¹

Inskrivningsdomare skall ————— vilandeförklarad ansökan.
Beträffande varje ————— eller konkursauktion.
Vid köp ————— detta utmärkas.
Vid förköp ————— tredje stycket.

Har lagfart sökts på grund av gåvobrev eller annan fångeshandling där vederlaget är lägre än taxeringsvärdet, skall underrättelse även lämnas till den länsstyrelse som har att upptaga frågan om gåvoskatt.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973.

¹ Senaste lydelse 1970: 29.

Förslag till

Kungörelse om ändring i kungörelsen (1964: 619) om stämplor samt uppörd och redovisning av stämpelmedel m. m. (stämpelkungörelse)

Härigenom förordnas, att 26 § kungörelsen (1964: 619) om stämplor samt uppörd och redovisning av stämpelmedel m. m. (stämpelkungörelse) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

26 §.

Finner *domstol* vid registrering av bouppteckning *efter avliden* eller *länsstyrelse* vid granskning av deklaration angående gåva att i bouppteckningen eller deklarationen upptagits sådant utländskt värdepapper som avses i 24 § stämpelskatteförordningen, skall *kontrollstyrelsen* omedelbart underrättas härom. Underrättelsen skall innehålla uppgift om handlingens art och värde samt dödsboets eller givarens namn och adress.

Finner *länsstyrelse* vid registrering av bouppteckning eller vid granskning av deklaration angående gåva att i bouppteckningen eller deklarationen upptagits sådant utländskt värdepapper som avses i 24 § stämpelskatteförordningen, skall *riksskatteverket* omedelbart underrättas härom. Underrättelsen skall innehålla uppgift om handlingens art och värde samt dödsboets eller givarens namn och adress.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i ärvdabalken.

Förslag till

Kungörelse om ändring i instruktionen (1965: 702) för kammarkollegiet

Härigenom förordnas, att 2 § instruktionen (1965: 702) för kammarkollegiet skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

2 §.

Kollegiet är _____ kyrklig egendom.

Kollegiet är dessutom granskningsmyndighet i fråga om stämpelskatt, *arvsskatt* och *gåvoskatt*.
Kollegiet är dessutom granskningsmyndighet i fråga om stämpelskatt.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973.

Förslag till
Kungörelse om ändring i tingsrättsinstruktionen (1970: 108)

Härigenom förordnas, att vad i 10 och 11 §§ tingsrättsinstruktionen (1970: 108) är stadgat beträffande bouppteckningsprotokoll i stället skall avse avhandlingsprotokoll.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i lagen (1946: 807) om handläggning av domstolsärenden.

Förslag till

Kungörelse om ändring i arbetsordningen (1970: 815) för Stockholms tingsrätt

Härigenom förordnas, att 8 § arbetsordningen (1970: 815) för Stockholms tingsrätt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

8 §.

Första avdelningen — — — — — för tvistemål.

C. på bouppteckningsenheten
1. mål och ärenden om bouppteckning
samt ärenden om arvsskatt,

2. ärenden i övrigt om tillämpning av ärvdabalken och tillhörande författningar,

3. tvistemål om tillämpning av 10 kap. föräldrabalken,

4. ärende som angår förmynderskap och godmanskap enligt föräldrabalken eller godmanskap enligt giftermålsbalken, om handläggningen icke ankommer på familjerättsavdelning.

C. på bouppteckningsenheten

1. ärenden om tillämpning av ärvdabalken och tillhörande författningar,

2. tvistemål om tillämpning av 10 kap. föräldrabalken,

3. ärenden som angår förmynderskap och godmanskap enligt föräldrabalken eller godmanskap enligt giftermålsbalken, om handläggningen icke ankommer på familjerättsavdelning.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i lagen (1946: 807) om handläggning av domstolsärenden.

Förslag till

Kungörelse om ändring i arbetsordningen (1970: 816) för Göteborgs tingsrätt

Härigenom förordnas, att 8 § arbetsordningen (1970: 816) för Göteborgs tingsrätt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

8 §.

Första avdelningen ----- annan avdelning.

B. på *bouppteckningsenheten* mål och B. på *bouppteckningsenheten* ärenden om
ärenden om *bouppteckning* samt ärenden testamentsbevakning och åtgärder som avses
om *arvsskatt*, testamentsbevakning och åtgärder som avses i 16 kap. ärvdabalken,

C. på *lagsökningsenheten* ----- för tvistemål.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1972:) angående ändring i lagen (1946: 807) om handläggning av domstolsärenden.

Förslag till

Kungörelse om ändring i arbetsordningen (1970: 817) för Malmö tingsrätt

Härigenom förordnas, att 8 § arbetsordningen (1970: 817) för Malmö tingsrätt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

8 §.

Första avdelning — — — — — på fastighetsdomstolen.

B. på *bouppteckningsenheten*

B. på *bouppteckningsenheten*

1. ärenden om tillämpning av ärvdabalkens bestämmelser om dödsboförvaltning och god man för allmänna arvsfonden, mål och ärenden om bouppteckning samt ärenden om arvsskatt, testamentsbevakning och åtgärder som avses i 16 kap. ärvdabalken,

1. ärenden om tillämpning av ärvdabalkens bestämmelser om dödsboförvaltning samt ärenden om testamentsbevakning och åtgärder som avses i 16 kap. ärvdabalken,

2. boskillnadsmål,

2. boskillnadsmål,

3. förmynderskapsärenden, om handläggningen icke ankommer på andra eller sjätte avdelningen,

3. förmynderskapsärenden, om handläggningen icke ankommer på andra eller sjätte avdelningen,

4. ärenden om vittnesförhör rörande tillkomsten av testamente,

4. ärenden om vittnesförhör rörande tillkomsten av testamente,

C. på *konkurs* — — — — — för tvistemål.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973, varvid skall gälla vad som stadgas i övergångsbestämmelserna till lagen (1973:) angående ändring i lagen (1946: 807) om handläggning av domstolsärenden.

**Förslag till
Förordning om ändring i taxeringsförordningen (1956: 623)**

Härigenom förordnas, att 25 och 123 §§, taxeringsförordningen (1956: 623) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

25 §.¹

<p><i>Allmän självdeklaration</i> — — — — — åligger honom,</p> <p>6) beloppet av den preliminära skatt, som genom skatteavdrag erlagts för året näst före taxeringsåret, <i>ävensom</i></p> <p>7) garantibelopp, vilket skall upptagas såsom skattepliktig inkomst för den skattskyldige i dennes hemortskommun.</p>	<p>6) beloppet av den preliminära skatt, som genom skatteavdrag erlagts för året näst före taxeringsåret,</p> <p>7) garantibelopp, vilket skall upptagas såsom skattepliktig inkomst för den skattskyldige i dennes hemortskommun, <i>ävensom</i></p> <p>8) <i>uppgift om gåva till fysisk person lämnats med ett värde överstigande två tusen kronor under beskattningsåret.</i></p>
--	---

<p><i>Allmän självdeklaration</i> — — — — — allmän försäkring.</p> <p><i>Ha makar</i> — — — — — kommunalskattelagen (1928: 370).</p> <p><i>Har skattskyldig</i> — — — — — sådan förmögenhet.</p>	<p>allmän försäkring.</p> <p>kommunalskattelagen (1928: 370).</p> <p>sådan förmögenhet.</p>
--	---

Där skatten för stiftelse beräknas med tillämpning av 12 § 3 mom. förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt, skall deklaration innehålla uppgift jämväl om sådan förmögenhet som skall ingå i den gemensamma skatteberäkningen.

<p>Belopp, som — — — — — öretal bortfalla.</p>	<p>öretal bortfalla.</p>
--	--------------------------

123 §.

<p>Vite, som förelägges enligt denna förordning, må ej bestämmas under etthundra kronor eller över femtusen kronor.</p> <p>Vite må — — — — — i tjänsten.</p>	<p>Vite, som förelägges enligt denna förordning, må ej bestämmas under etthundra kronor eller över <i>tio</i>tusen kronor.</p>
--	--

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1973. Äldre bestämmelser tillämpas dock vid 1972 års taxering och vid eftertaxering för år 1972 eller tidigare år.

¹ Senaste lydelse 1970: 168.

Förslag till

Kungörelse om ändring i taxeringskungörelsen (1957: 513)

Härigenom förordnas, att 32 § 2 mom. samt 57 § 2 mom. taxeringskungörelsen (1957: 513) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

32 §.¹

2 mom. Senast den — — — — — 3 mom. kommunalskattelagen,
6) skattskyldiga, som under året givit eller
mottagit gåva av sådan beskaffenhet att sär-
skild skatt för gåvan synes kunna ifråga-
komma,

6) skattskyldiga, som under året givit eller
mottagit gåva av sådan beskaffenhet att gå-
vobeskattning kan ifrågakomma eller som
yrkat avdrag för avgift för pensionsförsäk-
ring tillhörande den skattskyldiges make
eller omyndiga barn,

7) skattskyldiga, som — — — — — taxeringsintendenten infordrat.

57 §.²

2 mom. Förste taxeringsintendenten — — — — — tillställas verket.

*Sådana uppgifter som lämnats enligt 32 §
2 mom. 6) skall av förste taxeringsintenden-
ten tillställas den länsstyrelse som har att
upptaga frågan om gåvobeskattning.*

Förste taxeringsintendenten — — — — — inom länet.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 januari 1973.

¹ Senaste lydelse 1966: 578.

² Senaste lydelse 1970: 935.

Den gällande kapitalbeskattningen reformerades i betydelsefulla delar genom 1970 års skattebeslut. De ändringar som då skedde avsåg emellertid i första hand sådana frågor som skattens fördelning och avvägning, indelningen i skatteklasser och andra för skattens höjd väsentliga förhållanden. När det däremot gäller tekniska detaljer i såväl förmögenhets- som arvsskatteförordningen, vilar de gällande reglerna i icke ringa utsträckning på tidigare lagstiftning. Förmögenhetsskatteförordningen är från 1947 men har i stora delar samma innehåll som sina föregångare från 1910- och 1920-talen. Även arvsskatteförordningen från 1941 går i viss utsträckning tillbaka på sin föregångare, 1914 års AGF. Genom 1947 och 1958 års lagstiftning skedde dock väsentliga ändringar i arvsskatteförordningen.

Vi föreslog i vårt första betänkande ett starkt förenklat system för arvs- och gåvoskattens vidkommande. Enligt vår mening var detta den enda möjligheten att åstadkomma mer genomgripande och betydelsefulla förbättringar. Våra förslag kritiserades dock från olika håll. Departementschefen framhöll i den proposition (nr 71/1970), som låg till grund för 1970 års ändringar av kapitalbeskattningen, att den hittills gällande principen om arvs- och gåvoskattens avpassande efter skatteförmågan med hänsyn till lottens värde alltså borde vara normerande. Skattskyldigheten borde sålunda även i fortsättningen vila på arvingar och testamentsstagare, varvid dödsboet har att för-

skjuta skatten. Genom statsmakternas ställningstaganden har också en del av de förslag vi redovisade i vårt första betänkande fått omprövas. Vår uppgift har blivit att inom en mer eller mindre given ram söka åstadkomma tekniska förbättringar.

I inledningen till vårt första betänkande har redogjorts för de väsentligaste delarna i våra direktiv. För sammanhangets skull vill vi dock även här återge de delar som har intresse för de förslag vi nu framlägger.

Beträffande förordningen om förmögenhetsskatt underströks i direktiven, att dess bestämmelser i vissa delar är föråldrade och i behov av översyn. Detta gäller särskilt reglerna om värdering av olika slags egendom och de tabeller för beräkning av kapitalvärde av livräntor o. dyl. som ingår i förordningen. Tabellerna bör anpassas till de kapitalvärdeberäkningar som numera tillämpas i försäkringssammanhang.

För arvs- och gåvoskattens vidkommande upptogs i direktiven ett flertal skilda problem som vi borde lösa.

En fråga gäller skattskyldighetens omfattning och i direktiven yttras härom följande.

Vår nuvarande arvs- och gåvobeskattnings bygger i allt väsentligt på den s. k. nationalitetsprincipen, som innebär att medborgarskapet är avgörande för i vilken utsträckning skattskyldighet föreligger. I ett stort antal andra stater, bl. a. i ett par av våra nordiska grannländer, är den s. k. domicilprincipen normerande för beskattningen, vilket innebär att hemvistet är avgörande för skattskyldighetens omfattning. Utredningen bör överväga efter

vilka principer skattskyldigheten i dessa hänseenden bör bestämmas.

Enligt direktiven har vi även att se över reglerna om framskjutna förvärv och om avståenden från arv och gåva. En uppgift för oss är att föreslå lämpliga åtgärder för att hindra skatteflykt.

Beträffande beskattningsförfarandet och beskattningsorganisationen anfördes i direktiven följande.

Arvsskatteförordningen innehåller särskilda regler om anstånd med inbetalning av skatt, eftergift och återvinning samt om fullföljd av talan. Dessa regler bör i all möjlig utsträckning förenklas och moderniseras. I regel bör eftersträvas likformighet med motsvarande bestämmelser på andra skatteområden. Det kan för övrigt ifrågasättas, om inte förfarandet vid rättelse av felaktighet i meddelat skattebeslut kan förenklas. F. n. förekommer två beskattningsmyndigheter, nämligen allmän domstol beträffande arvsskatt och länsstyrelse såvitt avser gåvoskatt. Länsstyrelsen är uppördsmyndighet i båda fallen. Utredningen bör ta ställning till om domstol alltså skall vara beskattningsmyndighet såvitt avser arvsskatt eller om denna funktion lämpligen kan överflyttas till länsstyrelse eller eventuellt ett blivande skatteverk. Om en sådan överflyttning förordas, bör även övervägas möjligheten och lämpligheten av att besvär över beslut i arvs- och gåvoskatteärenden prövas av administrativ domstol i stället för, såsom f. n., av allmän domstol.

Slutligen upptogs i direktiven frågan om den s. k. latenta skatteskulden. Här om yttrade departementschefen.

Detta problem har fått större aktualitet under senare år, bl. a. genom utvidgning av realisationsvinstbeskattningen såvitt gäller aktier. En generell lösning av problemet stöter på stora praktiska svårigheter men framstår likväl som angelägen. I sammanhanget kan erinras om att 1953 års skatteflyktskommitté behandlat denna fråga (SOU 1963: 52). Kommittén betraktar en dellösning av detta problem som en nödvändig förutsättning för en konsekvent beskattning. Även aktievinstutredningen (SOU 1965: 72) har diskuterat frågan och skisserat vissa linjer för en praktisk lösning av problemet.

Vi fick i direktiven befogenhet att föreslå ändringar även i andra hänseenden som sammanhänger med beskattningen av förmögenhet, arv och gåvor.

I samband med 1970 års skattereform ut-

talades olika önskemål beträffande arvs- och gåvoskattens utformning. Vi fick också i propositionen (nr 71/1970) en del ytterligare uppgifter att lösa. Av störst betydelse är frågan om familjeföretagens skattelättnader. Departementschefen framhöll i propositionen bl. a. beträffande de framlagda förslagens närmare utformning, att underlag saknades för mer ingående bedömningar av hur det arbetande kapitalet borde behandlas vid kapitalbeskattningen och att den lämpliga utformningen av en särbehandling av familjeföretag och därmed jämförliga jordbruk närmare borde utredas. Eftersom vi ännu inte slutfört vårt uppdrag, ansåg departementschefen att vi borde närmare överväga denna fråga, som åtminstone vad gäller hänsynstagande till latent skatteskuld berör familjeföretagen. De redan framlagda förslagen angavs utgöra provisoriska lösningar av ganska schablonartad karaktär.

I propositionen tog departementschefen även upp de framskjutna förvärven och arvsavståendena. Beträffande de förstnämnda framhöll departementschefen följande.

Vad härefter angår förslaget om förenklade regler vid beskattning av s. k. *framskjutna förvärv* vill jag anföra följande. De nuvarande reglerna i detta avseende är, som beredningen framhållit, svårtillgängliga och lämnar utrymme för inte avsedda skattelättnader. Jag är medveten om att de möjligheter till förenklningar som kan ske på detta område i stor utsträckning är beroende av det system som väljs för arvs- och gåvobeskattningen. Med det av mig förordade arvslottssystemet som grund för beskattningen kan det möjligen ifrågasättas, om en regel av innebörd att en i princip uttömmande och omedelbar beskattning av dessa förvärv är praktiskt genomförbar. Jag är därför inte beredd att nu ta ställning till denna fråga utan förordar, att spørsmålet ytterligare övervägs.

Departementschefen uttalade vidare att beskattningen av de framskjutna förvärven i viss mån sammanhänger med beskattningen vid arvs- och testamentsavståenden. Efter att ha erinrat om att vi, för att hindra opåkallade skattelättnader, föreslagit att skattläggning skulle ske utan hänsyn till sådana avståenden, framhöll departementschefen följande.

Förslaget har över lag mottagits positivt vid remissbehandlingen även om vissa invändningar rests i frågan. Enligt min mening har beredningen visat goda skäl för att begränsa möjligheterna till skattelindring genom nu nämnda avstående. Särskilt framstår förfarandet att avstå bestämt belopp eller viss rättighet som otillfredsställande. I ett hänseende har frågan om en lösning av arvs- eller testamentsavstående ett visst samband med frågan om beskattningen av framskjutna förvärv. Jag syftar här på det av beredningen nämnda fallet, enligt vilket statens skatteanspråk kan preskriberas till följd av att nyttjanderättshavare kort tid efter det han tillträtt nyttjanderätten avstår från att göra sin rätt gällande till förmån för äganderättshavaren utan att beskattningsmyndigheten erhåller kännedom om avståndet före preskriptionstidens utgång. En lösning av denna fråga är enligt min uppfattning angelägen. Med hänsyn till det samband som föreligger beträffande beskattningen av framskjutna förvärv och avstående anser jag lämpligt att en lösning av dessa skattefrågor bedöms i ett sammanhang. Det får ankomma på kapital-skatteberedningen att överväga en lösning med utgångspunkt från den av mig förordade principiella utformningen av arvs- och gåvobeskattningen.

Under riksdagsbehandlingen hemställde bevillningsutskottet (bet nr 41/1970) om ytterligare överväganden beträffande den närmare avgränsningen av begreppet part i samvetsäktenskap samt om möjligheten att hänföra f. d. make, eventuellt också förutvarande parter i samvetsäktenskap till skatteklass I. I anslutning härtill framhöll utskottet att även frågan om förmånstagaravdragens differentiering borde ytterligare övervägas.

För att få säkrare underlag för våra ställningstaganden när det gäller den närmare utformningen av familjeföretagens skattelättnader har olika undersökningar skett för att kartlägga olika familjeföretags ekonomiska situation, förrättningskraven osv. Resultaten av dessa undersökningar, liksom företagsekonomiska aspekter, redovisas i bilagorna 1—3. Vi har även haft kontakter med företrädare för bl. a. Lantbrukarnas riksförbund och Familjeföretagens Förening.

Såsom påpekats i inledningen till vårt första betänkande har vi även tillskrivit samtliga hovrätter och länsstyrelser samt

olika allmänna underrätter angående den framtida organisationen för arvsbeskattningen. I anslutning härtill har kammarkollegiet tillskrivits i egenskap av central granskningsmyndighet för arvs- och gåvobeskattningen.

Vi har avgivit remissyttranden över skogs-skattekommitténs betänkande "Skogsbeskattningen" (SOU 1969: 30), över en promemoria upprättad inom justitiedepartementet med förslag till viss ändring i giftermålsbalkens bodelningsregler m. m. (stencil Ju 1970: 18) samt över betänkande avgivet av familjerättskommittén om "Internationell äktenskaps- och arvsrätt" (SOU 1969: 60). Ett antal skrivelser har överlämnats eller riktats till oss. De har anmälts i vederbörligt sammanhang, och däri anförda synpunkter har behandlats i samband med de frågor till vilka de hänförs sig.

Vi kommer i detta kapitel att redovisa några allmänna synpunkter på den återstående delen av vårt utredningsuppdrag och särskilt på den situation som uppkommit genom statsmakternas beslut i anledning av vårt första betänkande. Detta var inte enhälligt. När betänkandet omnämns i det följande avses emellertid, om annat inte angives, majoritetens ståndpunkt.

Beredningens uppdrag omfattade enligt direktiven både en omprövning av kapital-skatternas höjd och en teknisk översyn med sikte på att åstadkomma förenklingar. Vår avsikt var från början att behandla samtliga frågor gemensamt. Arbetet var också på sensommaren 1969 framfört så långt att preliminära beslut förelåg i så gott som alla frågor. Vad som återstod var att utforma förslagen tekniskt, vilket beräknades ta ett knappt år i anspråk. Tanken var att sammanarbeta reglerna om förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt till en gemensam förordning om kapitalskatt.

Planerna måste ändras, sedan det blivit bekant, att en allmän omprövning av skattesystemet skulle ske vid 1970 års riksdag och att denna omprövning skulle omfatta även kapitalskatterna. Trots de uppenbara olägenheterna av en uppdelning ansåg vi — för att våra undersökningsresultat och synpunkter skulle kunna beaktas vid den förestående skattereformen — att en uppdelning måste göras. I vårt första betänkande, avgivet på senhösten 1969, lade vi därför fram förslag till ändrad avvägning av kapi-

talskatterna och nya skalor för dessa. Med skalan för förmögenhetsskatten sammanhängande nära utformningen av gällande särskilda begränsningsregler — 30 gångerregeln och 80-procentsspärren. Vårt förslag omfattade därför även detta område; vi föreslog att dessa spärrar skulle sammanarbetas till en och utformas progressivt. Skalorna för arvsskatten var i vårt betänkande utformade på grundval av det starkt förenklade system för denna skatt som vi utformade; de baserades vidare på vår ståndpunkt i fråga om skattskyldigheten för ideella och välgörande stiftelser och organisationer samt beträffande fördelningen på skatteklasser, arvsavståenden och s. k. framskjutna förvärv. På grund härav var vi nödsakade att samtidigt med nya arvs- och gåvoskatteskalor framlägga förslag till de djupgående tekniska reformer som vi planerade i dessa hänseenden. För att markera sammanhanget med övriga tekniska frågor angav vi i betänkandet huvuddragen av de förslag härom som skulle framläggas i slutbetänkandet.

Mottagandet av vårt betänkande vid remissbehandlingen var inte gynnsamt. Invändningarna riktades i första hand mot de föreslagna skattesatsernas höjd och de bakomliggande övervägandena. De tekniskt betonade förslagen mötte emellertid också gensagor. Dessa omfattade såväl arvs- och gåvobeskattningen av ideella och välgörande sammanslutningar och stiftelser som det föreslagna förenklade systemet för arvsbe-

skattningen. I sistnämnda hänseende kan det konstateras en markant omsvängning i opinionen. Man hade tidigare praktiskt taget enstämmigt klagat över arvsbeskattningens invecklade uppläggning och påyrkat förenklingar i denna beskattning, och utarbetandet av ett förenklat system hade i anslutning härtill gjorts till en huvuduppgift för oss. Nu avisades det av oss föreslagna förenklade systemet av det överväldigande flertalet remissinstanser — trots att vi påvisat att någon annan väg för meningsfyllda förenklingar inte stod att finna. Något annat sätt att förenkla systemet avisades inte heller vid remissbehandlingen; yrkandena gick i stället ut på att behålla det nuvarande systemet trots alla dess brister.

Regeringens förslag och riksdagens därpå grundade beslut innebar på flertalet väsentliga punkter ett tillmötesgående av de här nämnda remissuttalandena. Skalan för förmögenhetsskatt mildrades liksom spärregeln. Även arvsbeskattningen mildrades, särskilt för mottagare i andra än den lindrigaste arvsskatteklassen. Den i betänkandet föreslagna omfördelningen av skatten till förmån för mindre förmögenheter och arvslotter liksom den tekniska utformningen av spärregeln godtogs i princip; detsamma blev fallet med sammanslagningen av arvsklasserna II och IV, övergången från gränsbelopp till grundavdrag vid arvs- och gåvobeskattningen liksom förslagen i en del andra tekniska frågor. De av oss föreslagna nya reglerna för ideella och välgörande stiftelser och sammanslutningar godtogs däremot inte. Än viktigare var, att det av oss föreslagna förenklade systemet för arvsbeskattningen inte vann statsmakternas gillande. Det fastslogs, att arvsbeskattningen alltjämt över hela linjen skulle bygga på en särskild skatteberäkning för varje enskild arvs- och testamentslott.

Genom statsmakternas beslut har förut-sättningarna för vårt fortsatta arbete ändrats väsentligt. De preliminära ståndpunkts-taganden i återstående frågor som redovisades i vårt första betänkande har fått omprövas i belysning av vad statsmakterna be-

slutat. Av särskild betydelse är utgången av vårt försök att åstadkomma ett förenklat system för arvs- och gåvobeskattningen och att närma dessa skatter till förmögenhets-skatten, så att en gemensam kapitalskatte-förordning skulle kunna utarbetas. Vårt förslag härom har avisats. I propositionen 1970: 71 framhöll departementschefen i anslutning härtill: "Att förslaget mött förhållandevis stark kritik även på de punkter där beredningen uteslutande letts av förenklingssträvanden överensstämmer inte med de ofta framförda klagomålen att skattelagstiftningen är mer komplicerad än som är motiverat."

Konsekvenserna av det inträffade torde bli följande. Statsmakternas beslut är fattat i klart medvetande om bristerna i gällande arvsskatteförordning, vilka ingående belysts i vårt första betänkande. Dessa brister består inte bara i att förordningen är invecklad att läsa och tillämpa. Den brister också anmärkningsvärt i konsekvens, därigenom att den förenar tämligen grova schabloner med detaljregleringar på enskilda områden, detaljregleringar som dessutom inte är konsekvent genomförda utan överlämnar viktiga delområden eller gränsområden till praxis. Följden har blivit att förordningen erbjuder goda möjligheter för den förfarne att helt legalt nedbringa skatten långt under vad som torde ha avsetts. För den i förordningen obevandrade finns fallgropar, som kan leda till beskattningsresultat som framstår som anmärkningsvärt hårda.

Vi finner det uteslutet att försöka åstadkomma bättre konsekvens i förordningen genom ytterligare detaljregleringar och fin-slipningar. Den redan svårtillämpade förordningen skulle härigenom bli än svårare att hantera; insatserna i arbete från myndigheter och enskilda skulle bli helt orimliga i förhållande till skattens betydelse. En ändring i denna riktning skulle också stå i direkt strid med de oss lämnade direktiven. Vi får i dessa hänseenden inskränka oss till att försöka ta bort några inadvartenser och de möjligheter till skatteflykt som framträtt i tillämpningen.

Att å andra sidan framlägga nya förslag

till genomgripande förenklingar synes knappast meningsfullt. Remissbehandlingen av vårt första betänkande visar, att intresset för förenklingar i arvsskatteförordningen numera inte är särskilt framträdande. Vi har också påvisat i betänkandet, att nämnvärda förenklingar inte kan nås genom punktinsatser på de mest kritiserade områdena — försäkringsbeskattningen och de framskjutna förvärven. Skall arvsskattelagstiftningen kunna göras påvisbart enklare, får man övergå till grövre schabloner och frångå principen att skatten skall beräknas särskilt för varje enskild arvs- och testamentslott med iakttagande av den legala arvsordningen, föreskrifter i testamente samt försäkringsavtalslagens regler om förmånstagarförordnande. Denna väg är stängd genom statsmakternas beslut.

Under dessa förhållanden bortfaller också skälen för att överarbeta arvs- och gåvobeskattningsreglerna i formellt hänseende. Dessa regler skulle visserligen kunna ges en modernare och enklare språklig utformning. Innehållet skulle emellertid förbli invecklat. Genom att ge förordningen en ny språklig dräkt skulle man dessutom uppge de värden som ligger i att praxis anpassat sig till förordningen i dess gällande lydelse.

Statsmakternas beslut innebär vidare, att arvs- och gåvobeskattningen i grundläggande hänseenden alltjämt kommer att skilja sig från förmögenhetsskatten. De gemensamma frågorna är varken tillräckligt många eller betydelsefulla för att motivera att arvsskatteförordningen och förmögenhetsskatteförordningen sammanarbetas till en gemensam förordning.

Vi har därför avstått från att arbeta fram nya förslag till förenklingar i arvsskatteförordningen. De förslag vi nu framlägger rubbar inte heller denna förordnings bärande principer. Detsamma gäller förordningen om förmögenhetsskatt. Givetvis har vi strävat efter att utforma förslagen så enkelt som möjligt. Möjligheterna härtill är dock begränsade; vi är bundna av de gällande förordningarnas systematik.

Statsmakternas beslut har inte bara änd-

rat förutsättningarna för vårt arbete på de områden där vi i det första betänkandet redovisade preliminära ståndpunktstaganden. Vi har också fått en rad nya uppgifter.

Viktigast av dessa är att överse de provisoriska regler om särskilda skattelättnader för familjeföretagare som beslöts av riksdagen på Kungl. Maj:ts förslag. I vårt första betänkande hade vi inte anledning att gå in på denna fråga. Vår skattelagstiftning har hittills byggt på att inkomstbelopp, förmögenhetsbelopp, arvslotter och testamentslotter i princip skall räknas lika i vems hand de än må befinna sig. Statsmakternas beslut om särskilda lättnader vid kapitalbeskattningen innebär därför en viktig nyhet. I och för sig kan åtskilliga skäl anföras både för och emot sådana särskilda lättnader. Dessa skäl kommer emellertid, då frågan redan avgjorts, endast att redovisas i största korthet. Vi har i stället inriktat vårt arbete på att försöka finna underlag för regler på området, som kan användas mera permanent. I detta syfte har vi låtit verkställa ingående undersökningar, innebärande en kartläggning så långt möjligt av familjeföretagens situation, däri inbegripet förräntningskraven i vissa tänkbara lägen. Såsom underlag för en lagstiftning med den begränsade syftning varom här är fråga är undersökningar av detta slag väl motiverade. — Vid sidan av dessa undersökningar och därpå grundade överväganden har vi haft att utarbeta ett tekniskt hållbart system för de särskilda lättnaderna. Redan här kan förutskickas, att problemen vid tillämpning av de provisoriska reglerna visat sig vara så många och svårbenästrade att dessa regler snarast bör ersättas med ett bättre permanent system. Det har emellertid också visat sig svårt att utforma ett sådant system på ett någorlunda enkelt och även i övrigt godtagbart sätt.

Andra frågor som överlämnats till oss rör arvsavståendena och de framskjutna förvärven. Våra förslag i det första betänkandet innebar, att avstående från arvs- eller testamentslott inte alls skulle beaktas vid skattläggningen av det bo i vilket avståendet gjorts; skattläggningen skulle ske som

om avståendet inte gjorts. Å andra sidan skulle liksom nu någon gåvobeskattning inte utlösas genom avståendet. De framskjutna förvärven åter skulle försvinna som arvs- och gåvoskatteproblem genom den schablonmetod för beskattningen som vi föreslog. Vid departementsbehandlingen vitsordades, att inskränkningar var påkallade i möjligheterna att vinna skattelättnader genom arvsavståenden. Viss tvekan om hur långt man borde gå härvidlag yppades emellertid. Härtill kom frågans samband med de framskjutna förvärven.

Enligt vår mening synes en rimlig avvägning beträffande arvsavståendena kunna erhållas enligt följande principiella riktlinjer. Arvsavståenden skall, som vi tidigare föreslagit, i allmänhet inte beaktas. Undantag skall dock gälla, om arvingen eller testamentstagaren helt avstår från sin rätt i denna sin egenskap och således så att säga träder ut ur dödsboet på samma sätt som om han vore avliden. De typer av avståenden som hittills godtagits vid arvsbeskattningen skall dock inte utlösa gåvobeskattning.

I anslutning till detta förslag föreslås också särskilda spärregler beträffande möjligheterna till skattemässigt gynnsamma avståenden i samband med framskjutna förvärv. Området för särskild skattläggning av framskjutna förvärv kan vidare minskas något genom en jämkning av gränsen mellan de fall då beskattning skall ske omedelbart och de fall då beskattningen av det framskjutna förvärvet skall ställas på framtiden. Enligt vår mening bör omedelbart beskattning av det framtida förvärvet ske, om den egendom som omedelbart erhålles räcker till att betala skatten. För närvarande uppskjutes beskattningen om den omedelbart erhållna egendomen inte överstiger tre gånger skatten. I övrigt får vi emellertid, som en konsekvens av statsmakternas beslut att bibehålla nuvarande system för arvs- och gåvobeskattningen, räkna med att ha kvar de svårigheter som sammanhänger med de framskjutna förvärven. Såsom vi närmare utvecklat i vårt första betänkande är det nämligen inte möjligt att inom det nuvarande systemets ram åstadkomma meningsfull-

da förenklingar på detta område.

Vi återkommer mera i detalj beträffande arvsavståenden och framskjutna förvärv i ett följande kapitel.

Ett annat område, där nya överväganden från vår sida förutsatts, är fördelningen på arvsklasser vid arvs- och gåvobeskattningen. Vårt förslag innebar, såvitt nu är i fråga, att arvsklasserna II och IV skulle sammanslås till en ny klass II samt att kretsen av mottagare i klass I skulle utökas med fosterbarn, make i samvetsäktenskap — med samma avgränsning som i kommunalskatte-lagen — och f. d. make. I samband härmed föreslogs, att det skattefria bottenbeloppet vid förmånstagarförordnande skulle bli lägre för förmånstagare i klass II än för mottagare i klass I. I propositionen godtogs våra förslag i princip utom i fråga om f. d. make; testamentslott till den som tidigare varit gift med arvlåtaren skall således liksom tidigare hänföras till den högst beskattade klassen. Vid riksdagsbehandlingen gjordes endast den ändringen i regeringsförslaget att differentieringen av det skattefria bottenbeloppet vid förmånstagarförordnande borttogs. Anledningen härtill var, att en skärpning eljest skulle inträda för vissa förmånstagare till tjänstegruppplivförsäkringar, nämligen för föräldrar och sammanboende kvinna, som inte uppfyllde de krav som eljest uppställdes för att hon skulle kunna räknas som part i samvetsäktenskap, dvs. att hon och den avlidne hade gemensamma barn eller tidigare varit gifta med varandra. I bevillningsutskottets betänkande uttalades emellertid från principiell synpunkt anslutning till tanken på differentierade bottenbelopp vid förmånstagarförordnanden. Vidare hemställdes om ytterligare överväganden beträffande avgränsningen av begreppet part i samvetsäktenskap samt om möjligheten att hänföra f. d. make, eventuellt också förutvarande partner i samvetsäktenskap till klass I.

Reglerna på det här nämnda området har nära inbördes sammanhang och måste utformas på ett följdriktigt sätt med beaktande av detta sammanhang. Det enhälliga förslag som vi framlade i betänkandet ger ut-

tryck för vår mening om vad som kan vara en rimlig avgränsning av klass I. Det tillgodosåg också kravet på följdriktighet. Även de regler som beslöts av statsmakterna är konsekventa och utformade med beaktande av reglernas inbördes sammanhang.

Vad angår de olika tänkbara alternativ som diskuterades vid riksdagsbehandlingen får beaktas att de medför konsekvenser, som alla innebär en betydande utvidgning av klass I. Om man sålunda skulle införa en differentiering av bottenbeloppen vid förmånstagarförordnanden utan att skärpa skatten för någon förmånstagare till tjänstegrupplivförsäkringar, finge man antingen bryta förordningens systematik genom att införa särregler för mottagare av tjänstegrupplivförsäkringar eller också utvidga klass I med föräldrar, sammanboende man eller kvinna, som inte uppfyller de beslutade villkoren för att anses som part i samvetsäktenskap m. fl. Om sådana förändringar skulle genomföras enbart med tanke på de skattefria bottenbeloppen vid förmånstagarförordnanden, kan det konstateras att förändringarna är så avsevärda — bl. a. med tanke på de statsfinansiella konsekvenserna — att de knappast skulle stå i rimlig proportion till de begränsade fördelar som skulle kunna vinnas genom att göra bottenbeloppet lägre för de fåtaliga återstående förmånstagarerna i klass II.

Givetvis kan de ifrågasatta utvidgningarna av klass I diskuteras oberoende av bottenbeloppen vid förmånstagarförordnanden. Att utvidga kretsen av mottagare i klass I med föräldrar och partner i de mindre fasta förbindelser med någon av motsatt kön, som kan komma i fråga till utfallande tjänstegrupplivförsäkring, skulle emellertid, som antytts, få statsfinansiella konsekvenser. En sådan utvidgning skulle också innebära ett avsteg från den bärande grundtanken bakom klass I att gynna arvs- och testamentsförvärv för dem som stått den avlidne så nära personligt och ekonomiskt att vad de mottager ofta är sådant i vilket de redan kan sägas i verkligheten ha haft del. Beträffande partner i de här avsedda mindre fasta förbindelserna kan erinras om bevissvårig-

heterna, som hjälpligt kan bemästras i ett generöst tillämpat försäkringssystem men skulle bli kännbara vid den strikta tillämpning som krävs i fråga om skatteregler. Slutligen kan anföras att om förutvarande hustru skulle hänföras till klass I, härav skulle, såsom riksdagsbehandlingen visar, utlösas krav på lättnader i villkoren för att anses som partner i samvetsäktenskap och på motsvarande lättnad för partner i tidigare samvetsäktenskap, krav som uppenbarligen skulle föra för långt.

Det skall ytterligare erinras om att den civilrättsliga familjelagstiftningen sedan något år är föremål för en allmän översyn. Resultaten av denna kan komma att väsentligt ändra förutsättningarna för ett ställningstagande till de nyss behandlade frågorna.

Med ledning av här redovisade överväganden har vi kommit till den uppfattningen, att statsmakternas som ett provisorium betecknade beslut innebär den med nuvarande förutsättningar bästa avvägningen. Vi framlägger därför inte något förslag på området.

I detta sammanhang skall med några ord beröras de ideella och välgörande stiftelsernas och sammanslutningarnas ställning. Beredningens majoritet förordade en långt gående skärpning och förenkling. Minoriteten avvisade detta förslag; reservationsvis framfördes krav på ytterligare lättnader, krav som sedan kom tillbaka vid riksdagsbehandlingen. Statsmakternas beslut blev emellertid, att hittillsvarande regler skulle bibehållas oförändrade.

Vi finner det uteslutet att ånyo draga upp principfrågorna på detta område till diskussion. Däremot skulle i och för sig skäl kunna anföras för att verkställa en rent teknisk översyn av bestämmelserna på området i förmögenhetsskatteförordningen och arvskatteförordningen i syfte bl. a. att förenhetliga de bestämmelser i de båda förordningarna, som i stort sett har samma sakliga innehåll men som nu skiljer sig i nyanser och formuleringar. Vad som kan vinnas i enhetlighet och bättre utformning av bestämmelserna är emellertid, efter vad vi

kunnat konstatera, ganska obetydligt. Intresset av större enhetlighet har också minskat i och med att tanken på en gemensam kapitalskatteförordning fått förfalla. Härtill kommer, att bestämmelsernas innebörd under årens lopp klarlagts genom ett stort antal rättsfall. En teknisk översyn av antytt slag skulle medföra, att den vägledning för tillämpningen som rättsfallen innebär åtminstone till en del skulle gå förlorad. Slutligen skall nämnas, att stiftelsernas och sammanslutningarnas ställning i fråga om inkomstskatten — vilken är ekonomiskt betydelsefullast och därför bör vara grundläggande också för kapitalskatterna — skall prövas av den nyligen tillsatta utredningen rörande företagsbeskattningen. Vi har av dessa skäl avstått från att lägga fram några nya förslag i fråga om beskattningen av ideella och välgörande stiftelser och sammanslutningar.

Ett annat område som vi nödgats lämna utanför de nu framlagda förslagen är konst, antikviteter, frimärken och dylikt. Anledningen härtill är att det enligt vad vi funnit möter oöverstigliga tekniska svårigheter att förmögenhetsbeskatta tillgångar av detta slag. Vi återkommer senare i betänkandet till denna fråga.

Viktigast av de förslag som vi nu framlägger i materiellt hänseende är, vid sidan av skattelättnaderna för familjeföretagen, förslagen beträffande den s. k. latentas skatteskulden. Frågan om den latentas skatteskulden har uppkommit därigenom att inkomstskattebestämmelserna tillåter rörelseidkare och i viss utsträckning även lantbrukare att i konsoliderande eller resultatutjämnande syfte uppskjuta beskattningen av vissa vinster. Varulager får vid inkomstberäkningen upptagas till betydligt lägre värde än försäljningsvärdet, inventarier får avskrivas enligt särskilda regler, en lantbrukares skogsinkomster får skattefritt insättas på skogskonto osv. Säljes tillgångarna eller uttages skogskontomedel, inträder den uppskjutna beskattningen. Vad ägaren uppbär minskas med inkomstskatten. Nuvarande förmögenhets- och arvsskatteregler bygger

i princip på försäljningsvärdena. De träffar därför dylika tillgångar alltför hårt. Vad ägaren eller arvingen kan få ut vid försäljning av tillgångarna är ju på grund av den uppskjutna inkomstbeskattningen i verkligheten oftast betydligt mindre än försäljningsvärdena anger. På samma sätt förhåller det sig med uttag från skogskonto; en stor del av de uttagna medlen åtgår till inkomstskatt. Den väntade inkomstskatten har i allmänhet betecknats som latent eller dold skatteskuld. Vid värdering av icke börsnoterade aktier har hänsyn brukat tas till den latentas inkomstskatteskuld som åvilar bolaget. När det gäller förmögenhetstillgångar i form av varulager, inventarier, skogskontobehållning m. m. hos enskilda rörelseidkare eller lantbrukare tillåter gällande bestämmelser däremot inte något hänsynstagande till latent skatteskuld. Detsamma gäller den skatteskuld som på grund av aktievinstbeskattningen vilar på aktieägaren vid framtida försäljning.

Vi har i det första betänkandet angivit några huvudlinjer i de förslag på området som vi nu framlägger. Förslagen behandlas närmare i ett följande kapitel. Givetvis föreligger ett visst samband med skattelättnaderna för familjeföretag. De som får lättnader genom regler om hänsynstagande till latent skatteskuld är i viss utsträckning desamma som kan få de särskilda lättnaderna för familjeföretagare. Hänsyn härtill får tas vid avvägningen av sistnämnda lättnader. Vi vill emellertid redan här understryka, att det i grunden rör sig om skilda frågor och en olikartad målsättning. Hänsynstagandet till latent skatteskuld syftar till att åstadkomma en riktigare värdering samt större rättvisa olika förmögenhetsägare och skilda företagsformer emellan. Det väsentliga syftet med de särskilda lättnaderna för familjeföretag är däremot ekonomiskt. Man vill undvika att dessa företag drabbas så hårt av kapitalskatter att de får svårt att leva vidare och utvecklas.

I centrum för övriga förslag från vår sida står en ändrad organisation för administrationen av arvsskatten och en omläggning av förfarandet. Även i denna del har vi angivit

huvudlinjerna i det första betänkandet. De innebär att registrering av bouppteckningar och arvsskattens bestämmande skall flyttas från de allmänna domstolarna till länsstyrelserna. I samband därmed skall kontrollen effektiviseras och förfarandet moderniseras med sikte också på förbättrade rättssäkerhetsgarantier och en förbättrad service åt allmänheten. Förslagen anges närmare i ett följande kapitel. Här som eljest har vi haft anledning att ompröva vårt tidigare preliminära beslut i anledning av statsmakernas ståndpunktstagande till vårt första betänkande. Beslutet att bibehålla nuvarande principiella system för arvsskattens uttagande har härvid helt naturligt spelat en särskilt viktig roll. Vi har emellertid funnit, att skälen för en omläggning av organisation och förfarande alltjämt är så starka, att tanken på en sådan omläggning bör fullföljas. Vissa jämkningar i de tidigare riktlinjerna har helt naturligt fått ske.

Tillsammantagna innebär våra nu framlagda förslag betydelsfulla ändringar på kapitalbeskattningens område. Förslagen har emellertid övervägande teknisk karaktär. De ändrar inte de huvudlinjer för kapitalbeskattningen som beslöts vid 1970 års riksdag.

3.1 Inledning

I våra direktiv upptas ett för förmögenhets- skatten samt arvs- och gåvobeskattningen gemensamt problem, nämligen i vad mån hänsyn bör tas till s. k. latent skatteskuld.

Frågan om den latent skatteskulden har uppkommit därigenom att inkomstskattebestämmelserna tillåter rörelseidkare att i konsoliderande eller resultatutjämnande syfte uppskjuta beskattningen av vissa vinster. Så får exempelvis varulager vid inkomstberäkningen upptagas till betydligt lägre värde än försäljningsvärdet. När sedan lagret säljes inträder den uppskjutna beskattningen, och vad ägaren uppbär i köpeskilling kommer således att minskas med inkomstskatten. Vid förmögenhets- och arvsbeskattningen tas ingen hänsyn till lagernedskrivningen utan man bygger här i princip på lagrets anskaffningsvärde. Den inkomstskatteskuld som latent vilar på det nedskrivna lagret påverkar därför inte förmögenhets- eller arvsskattens storlek. Latenta skatteskulder förekommer på motsvarande sätt i andra fall där olikhet föreligger mellan den värdering som skall ske enligt, å ena sidan, inkomstskatteregler och, å andra sidan, förmögenhets-, arvs- eller gåvoskatteregler. Som exempel kan nämnas behandlingen av inventarier, medel som inestår på skogskonto osv.

Enligt gällande rätt tas således inte hänsyn till latent skatteskuld när det gäller den direkta värderingen av lager, inventarier,

skogskontomedel osv. Däremot kan denna typ av belastning beaktas vid värderingen av icke börsnoterade aktier.

Latenta skatteskulder kan förekomma även i andra former än de nu nämnda. I våra direktiv framhålles att frågan om den latent skatteskulden fått större aktualitet under senare år, bl. a. genom utvidgningen av realisationsvinstbeskattningen såvitt gäller aktier.

Den latent skatteskuldens ställning har diskuterats i skilda sammanhang. I riksdagen har yrkanden framförts om hänsynstagande till denna typ av skuld. Problemet har även mer eller mindre ingående behandlats i samband med olika lagstiftningsåtgärder på skatterättens område, företrädesvis såvitt gällt förhållandet mellan inkomstskatten samt arvs- och gåvoskatten. Latenta skatteskulder förekommer i sinsemellan olikartade former. I våra direktiv påpekas också att en generell lösning av problemet stöter på stora praktiska svårigheter men att den likväl framstår som angelägen.

3.2 Gällande regler

3.2.1 Allmänt om den latent skatteskulden
Den latent skatteskulden kan uppfattas på olika sätt. Enligt en uppfattning har man här att göra med en verklig skuld som företter likheter med andra skatteskulder. Skillnaden gentemot andra skatteskulder består i den latent skatteskuldens villkorade karak-

tär och därmed sammanhängande svårigheter att beräkna skuldens storlek. Villkorligheten yttrar sig främst däri att det i större eller mindre utsträckning ligger i den skattskyldiges fria val att bestämma tidpunkten för när den villkorade skulden skall förvandlas till en beloppsmässigt bestämd skatteskuld. Till skuldens villkorlighet hör även att den kan bringas att upphöra; den rörelse vartill skulden hör kan gå med förlust och får nedläggas. Då uppväges de tidigare vinster, till vilka den latent skatteskulden hänför sig, av förluster, och den latent skatteskulden försvinner.

Att latent skatteskuld inte är avdragsgill vid beskattning av förmögenhet, arv och gåva anses följa av att bestämmelser om sådan avdragsrätt saknas. Däremot finns uttryckliga regler om andra slag av skatteskulder.

Enligt 5 § förmögenhetsskatteförordningen (Sf) medges sålunda avdrag för oguldna skatter för *dels* debiterad preliminär skatt, som påförts den skattskyldige för året näst före taxeringsåret eller något föregående år, *dels* slutlig skatt, som påförts den skattskyldige på grund av taxering under beskattningsåret eller under något föregående år, *dels* ock tillkommande skatt, varå den skattskyldige erhållit debetsedel under beskattningsåret eller tidigare år.

Beträffande stadgandets bakgrund kan nämnas att i 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt sagnades närmare regler om denna avdragsrätt. I praxis medgavs dock avdrag för krono- och kommunalutskylder som vid beskattningsårets utgång var till beloppen bestämda även om de ej då förfallit till betalning (RÅ 1919 ref. 88).

Inkomstskattesakkunniga föreslog ett uttryckligt stadgande på denna punkt, och en motsvarande bestämmelse upptogs i 1925 års betänkande (SOU 1925: 10). I sistnämnda betänkande hänvisades till de skäl inkomstskattesakkunniga anfört (SOU 1923: 69 s. 122). Som motivering redovisades där bl. a. följande överväganden, som alltjämt har sitt intresse när det gäller att avgränsa området för latent skatteskulder.

Ehuru den, såsom det vill synas, självklara

rätten att vid förmögenhetsuppskattningen åtnjuta avdrag såsom för skuld för utskylder, som den skattskyldige har att erlægga på grund därav, att han under beskattningsåret eller tidigare åtnjutit inkomst och haft förmögenhet, i princip är erkänd av praxis, har en viss osäkerhet yppat sig i fråga om den omfattning, i vilken denna avdragsrätt kunde göras gällande. Med anledning härav föreslår de sakkunniga nu en uttrycklig bestämmelse härom. Givetvis kan med behållen förmögenhet inte förstås mera än vad som motsvarar överskott av tillgångar utöver skulder. Skuld för utskylder föreligger strängt taget i och med det, att den skattskyldige åtnjutit inkomst eller haft förmögenhet, som är underkastad beskattning. Att denna skuld inte är förfallen, är utan betydelse för dess förefintlighet. Det skulle dock vid beräkningen av skuldavdraget för utskylder medföra mycket stora svårigheter, om såsom skuld finge avdras de skatter, som belöper på den under beskattningsåret åtnjutna inkomsten och den vid beskattningsårets slut ägda förmögenheten och som alltså skall utgå på grund av den blivande taxeringen under taxeringsåret.

Stadgandet upptogs i 11 § i 1928 års KF som motsvarar nuvarande 5 § Sf.

Arvsskatteförordningen saknar däremot regler om avdrag för inkomstskatter. I praxis medges dock avdrag för skatt på inkomster som hänför sig till tiden fram till dödsfallet.

Om man vill se den latent skatteskulden som en form av skatteskuld i sedvanlig mening, torde det vara ställt utom all diskussion att gällande rätt inte lämnar utrymme för avdrag. Emellertid brukar man även diskutera den latent skatteskulden med utgångspunkt från värderingsreglerna i förmögenhets- och arvsskatteförordningen. Frågeställningen kommer då att röra normerna för värderingen av exempelvis varulager, inventarier och fonderingar av skilda slag.

Av intresse blir härvid i vilken omfattning dolda reserver kan bildas och deras behandling vid förmögenhets- och arvsskattningen. Till bilden hör även samordningen mellan inkomstskatter och kapitalskatter.

I sammanhanget må nämnas att såsom skattepliktig tillgång stundom skall redovisas värdet av rätt till periodiskt utgående förmåner; som exempel kan nämnas rätt till

livränta eller royalty. Dylika rättigheter värderas med stöd av särskilda kapitaliserings-tabeller. Vid denna värdering beaktas icke att de särskilda utfallande beloppen kan komma att träffas av inkomstskatt.

3.2.2 Förmögenhetsbeskattningen av dolda reserver

3.2.2.1 Lagertillgångar

Enligt anvisningarna till 3 och 4 §§ Sf skall lager av råämnen eller varor värderas såsom helhet utan hänsyn till påräknelig vinst vid försäljning i detalj. Denna regel har ej ändrats sedan tillkomsten av 1910 års KF. Vägledande torde inköps- eller tillverkningspriset bli. Förändringar uppåt eller nedåt vid beskattningsårets slut kan dock motivera att lagret upptas till annat värde. Vederbörlig hänsyn skall tas till inkurans i varulagret. Inkuransen varierar inom olika branscher, och avdrag härför brukar medges efter viss procentsats.

Den värdesättning som kan ha godkänts vid inkomstberäkningen är ej bindande för förmögenhetsberäkningen. En bestämmelse härom infördes genom 1938 års lagstiftning. I det betänkande som låg till grund för lagstiftningen (SOU 1937: 42 s. 260) anfördes bl. a.

I anvisningarna till 9 och 10 §§ (nuv. 3 och 4 §§) har gjorts ett tillägg, vilket avser att ytterligare understryka vad som redan nu gäller, att en vid inkomstberäkningen godkänd lagervärdering eller värdesättning av inventarier m. m. ej är bindande för förmögenhetsberäkningen. Den under senare år höjda förmögenhetsbeskattningen i förening med förslaget om uppmjukning av reglerna om värdeminskningss-avdrag göra mera angeläget än tidigare att detta särskilt framhållas. Om ett godkännande av vissa värden vid inkomstberäkningen skulle haft till obligatorisk följd att dessa värden skulle anses godkända även för förmögenhetsuppskattningen, skulle för övrigt kunna befaras att beskattningsmyndigheterna skulle föranledas till en mera restriktiv tillämpning av reglerna om lagervärdering och värdeminskningss-avdrag vid inkomstberäkningen än som avses med de därom givna bestämmelserna.

Vid förmögenhetsberäkningen bygger värderingsreglerna som sagt i princip på anskaffningsvärden. Däremot föreligger vid inkomstberäkningen en vidsträcktare rätt till

nedskrivning av varulager.

Inkomst av rörelse skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder. Detta innebär bl. a., att hänsyn skall tas till in- och utgående lager. Genom lagervärderingen kan den skattskyldige påverka rörelsens resultat. Därest det utgående lagret upptas till ett lägre värde blir vinsten i motsvarande mån mindre och vice versa. I anvisningarna till 41 § KL ges närmare föreskrifter om hur lager skall värderas vid inkomstberäkningen. Normalt skall den i räkenskaperna gjorda värdesättningen kunna godtas vid skattens beräkning, men lagstiftaren har uppställt vissa gränser för värderingen.

Enligt huvudregeln får de i lagret vid beskattningsårets utgång ingående tillgångarna inte upptas till lägre belopp än 40 % av tillgångarnas anskaffningsvärde (resp. tillverkningsvärde) eller, därest återanskaffningsvärdet å balansdagen är lägre, sistnämnda värde, i förekommande fall efter avdrag för inkurans.

Till huvudregeln hör två supplementärregler. Enligt supplementärregel I gäller, att om anskaffningsvärdet å lagret (efter avdrag för inkurans) uppgår till lägre belopp än som motsvarar medeltalet av värdena å lagren vid utgången av de två närmast föregående beskattningsåren, får lagret vid beskattningsårets utgång i stället upptas till lägst ett belopp motsvarande anskaffningsvärdet efter avdrag med 60 % av sagda medeltalsvärde.

Denna supplementärregel har tillkommit för att mildra verkningarna av att en rörelseidkare, som har sitt lager kraftigt nedskrivet, säljer ut hela eller en större del av sitt lager. Regeln möjliggör att den dolda reserven balanseras över till ett följande beskattningsår.

Enligt supplementärregel II får lagret till den del det utgörs av rå- eller stapelvaror (pappersmassa, tackjärn osv.) upptas till lägst 70 % av lägsta kända marknadspris under beskattningsåret eller något av de nio föregående beskattningsåren.

Oberoende av huvudregeln och supplementärreglerna kan en lägre värdesättning godtas, om den skattskyldige med hänsyn

till föreliggande risk för prisfall visar att den är påkallad.

Huvudregeln och supplementärreglerna gäller inte för penningförvaltande företags eller försäkringsföretags placeringar av förvaldade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. eller för skattskyldigs lager av fastigheter och liknande tillgångar. Här skall värdet upptas till vad som med hänsyn till risk för förlust, prisfall m. m. framstår som skäligt; för dessa fall finns anvisningar utfärdade av riksskattenämnden. Risker för prisfall är i dessa fall vida mindre än i normalfallen och möjligheterna att här skapa dolda reserver är alltså avsevärt mer begränsade än eljest. Beträffande byggnadsföretags innehav av egna fastigheter, som utgör lagertillgångar, bör den i räkenskaperna gjorda värdesättningen godkännas om värdet å fastighetsinnehavet ej understiger 85 procent av summa anskaffningsvärden för fastigheterna (RN 1966 nr 1: 2).

Beträffande fordringar är differensen mellan de värden som kan godkännas vid inkomst- resp. förmögenhetsberäkning som regel obetydlig. Detta sammanhänger med att man kräver en individuell prövning av en fordrings säkerhet. Är fordringen osäker, inverkar detta vid såväl inkomst- som förmögenhetstaxeringen. En generell nedskrivning kan stundom godtas, och som exempel kan nämnas avbetalningshandeln (RÅ 1950: 1). Det kan också nämnas att riksskattenämnden (RN 1952 nr 5: 3) inte funnit skäl meddela anvisning om generell nedskrivning av kundfordringar i bilhandeln utan ansett, att frågan borde bedömas med hänsyn till utredning i det särskilda fallet (jfr även RÅ 1965: 1355 och 1968: 696).

De vanliga nedskrivnings- eller avskrivningsreglerna gäller ej s. k. kontraherade tillgångar. Här medges avdrag i viss omfattning vid prisfallsrisk.

Även inkomst av jordbruksfastighet kan redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, varvid hänsyn skall tas bl. a. till in- och utgående lager. Såvitt gäller andra tillgångar än djur skall den i räkenskaperna gjorda

värdesättningen godtas för såvitt densamma uppenbarligen inte innebär en lägre värdesättning än som skulle ha ifrågakommit vid en tillämpning av de bestämmelser, som gäller beträffande lagertillgångar i rörelse. (p. 1 st. 12 anvisningarna till 41 § KL)

Beträffande djur gäller numera sedan 1970 års lagstiftning följande (p. 1 st. 14 och 15 anvisningarna till 41 § KL). Stamdjur skall normalt upptas till lägst de värden som riksskatteverket fastställer för olika slag av djur i skilda åldersgrupper (RN 1970: 8). Dessa värden ligger vid 80 % av genomsnittspriserna. Andra djur än stamdjur må inte upptas till lägre värde än hälften av de värden som enligt det nyss sagda fastställs av riksskatteverket. Detta innebär att sistnämnda slag av djur får upptas till lägst 40 % av det allmänna saluvärdet.

De värden som riksskatteverket fastställt avser enbart inkomstberäkningen. För förmögenhetsberäkningen gäller att djur skall redovisas till sitt värde i den allmänna marknaden. För övriga lagertillgångar skall samma förfarande följas som är angivet för rörelse (p. 2 st. 4 anvisningarna till 3 och 4 §§ Sf).

3.2.2.2 Inventarier

Även beträffande inventarier är värderingsreglerna vid förmögenhetsberäkningen anorlunda utformade än vid inkomstberäkningen. Skiljaktigheterna är dock ej så betydelsefulla som beträffande lagertillgångarna. Lagervärderingen vid inkomstberäkningen kan mer ses som en resultatregleringsfaktor. När det gäller avskrivning av inventarier är systemet mera utformat som ett egentligt omkostnadsavdrag.

Lös egendom, som är avsedd för stadigarvarande bruk i jordbruk eller i rörelse, skall vid *förmögenhetsberäkningen* värdesättas i enlighet med vedertaget affärsbruk inom det slag av verksamhet däri egendomen är nedlagd (4 § 4 st. Sf). I anvisningarna till detta lagrum uttalas att såsom affärsbruk i rörelse får anses gälla att tillgångarna upptas till anskaffningsvärdet, varvid årliga avskrivningar görs för utrantering, slitning och annan värdeminskning. Vidare fram-

hålls att avskrivningar stundom kan ha skett med för låga eller för höga belopp. Härtill skall hänsyn tas vid värdesättningen av tillgångarna, så att vederbörliga avskrivningar alltid beräknas men tillika hålls inom skäliga belopp. Även här gäller den i samband med lagervärderingen omnämnda regeln att den värdesättning som kan ha godkänts vid inkomstberäkning inte är bindande för förmögenhetsberäkningen. Vid förmögenhetsredovisningen torde en värdering baserad på en planelig avskrivning vara mest i överensstämmelse med lagstiftarens intentioner.

I RÅ 1950 ref. 6 upptogs värdet av andel i fartyg till belopp som motsvarade anskaffningsvärdet med avdrag för avskrivningar, trots invändning att saluvärdet vida översteg sagda belopp.

Vid *inkomsttaxeringen* är systemet utformat enligt följande. Kostnaden för anskaffande av en anläggningstillgång i rörelse är vid taxeringen avdragsgill, men endast om och i den mån tillgången genom slitning eller eljest förbrukas i rörelsen dvs. nedgår i värde. Avdrag för ifrågavarande kostnad erhålls successivt i form av årliga värdeminskningssavdrag, vilka avpassas så att anskaffningskostnaden fördelas på det antal år, som motsvarar tillgångens ekonomiska livslängd. Om en inventarietillgång normalt har en kortare varaktighetstid, högst tre år, medges avdrag på en gång för anskaffningskostnaden. Regler härom återfinns främst i 29 § KL med anvisningar.

Avskrivningsunderlaget är i princip anskaffningskostnaden, dvs. inköpspriset och de kostnader som utgivits i samband med förvärvet. Om en tillgång förvärvats på annat sätt än genom köp, exempelvis gåva, blir det allmänna saluvärdet avgörande. Av anvisningarna till 29 § KL framgår att även andra värden kan bli att tillämpa i särskilt angivna fall.

Avdrag för värdeminskning sker antingen genom planelig avskrivning eller genom räkenskapsenlig avskrivning. Vid planelig avskrivning medges avdrag för värdeminskning med viss del av anskaffningskostnaden. Denna del beräknas med hänsyn till

tillgångens varaktighetstid. I allmänhet medges avdrag med 10 % om det inte är klart att lägre eller högre avdrag är motiverat. Till grund för avskrivningsyrkandet skall ligga en avskrivningsplan, som upprättas på fastställt formulär och bifogas deklarationen. Avdraget kan jämkas med hänsyn till rörelsens resultat; lägre avdrag kan erhållas ett år och motsvarande högre avdrag påföljande år. Avdraget får förskjutas. Högre avdrag kan medges om tillgången kraftigt fallit i värde. Även s. k. överprisavdrag förekommer.

Medan den planeliga avskrivningen i regel inte behöver överensstämma med den skattskyldiges räkenskaper, fordras sådan överensstämmelse, såsom namnet också anger, vid den räkenskapsenliga avskrivningen. Avdraget och således även avskrivningen i räkenskaperna får dock ej överstiga vissa gränser. Vissa formella krav är också uppställda för rätten att tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Rätten tillkommer samtliga rörelseidkare under förutsättning att de har ordnad bokföring som avslutas medelst vinst- och förlustkonto. Vidare fordras tillstånd av beskattningsnämnd.

Enligt *huvudregeln* får vid räkenskapsenlig avskrivning avdrag åtnjutas med högst 30 % för år räknat på summan av bokfört värde av tillgångarna vid beskattningsårets ingång och anskaffningsvärdet av sådana under beskattningsåret anskaffade tillgångar som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen. Avskrivningsbeloppet jämkas därest beskattningsåret omfattat längre eller kortare tid än ett år. Till huvudregeln anknyter vissa specialregler.

Enligt huvudregeln blir tillgångarna aldrig helt avskrivna. Enligt en *kompletteringsregel* kan emellertid hela anskaffningskostnaden komma att avskrivas. Enligt denna regel medges avdrag för värdeminskning med så stort belopp, att utgående bokfört värde för de maskiner och inventarier, som fanns kvar i rörelsen vid beskattningsårets utgång, inte överstiger dessas anskaffningskostnad minskad med en årlig avskrivning av anskaffningskostnaderna beräknade efter 20 %.

För vissa slag av tillgångar gäller särskilda regler vid inkomstbeskattningen. Beträffande fastigheter har väsentliga ändringar skett genom 1969 års lagstiftning. Reglerna innebär i korthet följande.

När fråga är om rörelsefastigheter gäller för vissa markanläggningar samma avskrivningsregler som för inventarier; hit hör industrispår, traversbanor, vissa ledningar m. m. Dylåka tillgångar jämfås således med inventarier i rörelse. Kostnader för markanordningar i egentlig mening — markarbeten genom vilka marken görs plan eller fast, såsom rójning av tråd, schaktning, uppförandet av stödmurar, torrläggning — får avskrivas med 5 procent om året. Avskrivningsunderlaget utgör här 75 procent av anläggningskostnaderna. I fråga om byggnader gäller, att vissa delar och tillbehör i avskrivningshänseende skall räknas såsom inventarier, trots att deras värde ingår i det vid fastighetstaxeringen fastställda byggnadsvärdet. Vid försäljning av fastigheten skall vad som belöper på dylåka inventarier upptas såsom inkomst av rörelse. Det är här fråga om tillgångar som är avsedda att direkt tjåna en byggnads användning för rörelseändamål. I värdet av industribyggnad skall alltså inte inräknas värdet av tillgångar som är avsedda för den industriella driften, såsom maskiner, anordningar för godstransport, ställningar för lagring m. m. Motsvarande gäller betråffande byggnader avsedda för affårsändamål, och där räknas således inte till fastigheten värdet av exempelvis butiksinredningar, rulltrappor m. m. Avskrivningsunderlaget för byggnad kommer att i princip omfatta endast anskaffningsvärdet för själva byggnadsstommen och de anordningar som behövs för byggnadens allmänna funktioner. För byggnad kommer avskrivningarna att beråknas på anskaffningskostnaden, i förekommande fall ökad med kostnader för till- eller ombyggnad som nedlagts efter förvärvet. Det taxerade byggnadsvärdet får dock användas övergångsvis. Vårdeminskingsavdrag medges efter vissa procentsatser, normalprocentsatser, som faststålles av riksskatteverket (RN 1970 nr 2: 1). Enligt 1969

års regler medges åven ett extra värdeminskingsavdrag på 2 % av rörelsebyggnads anskaffningsvärde under vart och ett av de första fem åren efter uppförandet.

Åven för hyresfastigheter skall byggnadens faktiska anskaffningsvärde användas såsom avskrivningsunderlag. Det årliga värdeminskingsavdraget uppgår till 1,5 % för byggnad av sten, tegel, betong e. d. och till 1,75 % i andra fall. Avdrag medges vidare för årlig värdeminskning av värmepannor, hissmaskinerier och därmed jämförilig utrustning enligt särskild avskrivningsplan efter högre procenttal ån för byggnaden i övrigt.

Vid *förmögenhetsbeskattningen* av såväl rörelsefastighet som hyresfastighet är taxeringsvärdet avgörande. Sådana inventarier som ingår i det taxerade byggnadsvärdet skall inte redovisas särskilt vid förmögenhetsbeskattningen.

Åven patenträtt, goodwill, hyresrätt och liknande rättigheter är i inkomstskattehänseende numera likstållda med inventarier. De för inventarier gällande avskrivningsreglerna tillämpas här.

Avdrag för värdeminskning å aktier, andelar och liknande tillgångar får göras, dock inte om värdeminskningen är att likställa med kapitalförlust (p. 6 anvisningarna till 29 § KL). Det är här fråga om aktier som ej utgör lagertillgångar, och avskrivningsrätten är begrånsad. Som exempel på aktier av här aktuellt slag kan nämnas organisationsaktier. För avdrag kråvs konstaterad förlust.

Inventarier förekommer åven i förvärvskållan jordbruksfastighet. Betråffande byggnader har ingen åndring skett genom 1969 års lagstiftning. Avdrag för värdeminskning medges enligt de åldre bestämmelserna. Saknas utredning om anskaffningsvärde beråknas avskrivningsunderlaget enligt schablon (p. 2 a anvisningarna till 22 § KL). Betråffande inventarier i övrigt gå'ler för bokföringsmåssigt redovisat jordbruk vad ovan sagts betråffande rörelse. För kontantjordbruken är däremot reglerna utformade på så sätt att avdrag medges för ersåttningsanskaffning, under det att nyupp-

sättningskostnad ej är avdragsgill. Häre mot svarar att såsom inkomst skall redovisas vad som erhålles vid löpande försäljning. Skattefrihet åtnjuts däremot vid s. k. realisation.

Vid förmögenhetsberäkningen gäller samma regler som för rörelseidkare. Sålunda skall förmögenhetsvärdet av döda inventarier upptas till anskaffningsvärdet efter avdrag för värdeminskning. De värden som vid inkomstbeskattningen fastställles av riksskatteverket för döda inventarier skall ej tillämpas (RÅ 1964: 1874).

3.2.2.3 Skogskonton

Såsom ovan nämnts innebär rätten att nedskrivna varulager att beskattningen av vinster kan uppskjutas. Motsvarande effekt kan uppnås genom insättning på skogskonto. Avdrag medges således vid insättningen, och beskattningen sker när medlen sedan tas i anspråk. På de inestående medlen vilar därför en latent inkomstskatteskuld. Vid förmögenhetsberäkningen skall dock medel som inestår på skogskonto redovisas till sitt fulla värde. Bestämmelserna om skogskonto är intagna i en särskild förordning (1954: 142) och innebär i huvudsak följande.

Fysisk person, oskift dödsbo eller familjestiftelse, som haft intäkt av skogsbruk, äger rätt att för det beskattningsår varunder sådan intäkt uppburits insätta viss del av intäkten på särskilt konto i bank, s. k. skogskonto. Lagstiftningen tar således sikte på skattskyldig som är underkastad progressiv beskattning. Undantag har skett för delägare i handelsbolag såvitt gäller inkomst som denne åtnjuter av bolagets verksamhet. Genom 1969 års lagstiftning undantogs på motsvarande sätt delägare i dödsbo på vilket handelsbolagsreglerna skall tillämpas vid inkomsttaxeringen. För de insatta medlen erhålles uppskov med inkomstbeskattningen.

Medel, som uttas från skogskonto, skall redovisas såsom inkomst det beskattningsår, varunder uttaget skett, och detta gäller även ränta. Längre än tio år får medel ej inestå på skogskonto.

Överlåter skattskyldig fastighet, som ut-

gör den väsentliga delen av förvärvskälla, för vilken insättning å skogskonto verkställes, skall inestående medel upptas såsom bruttointäkt av skogsbruk för det beskattningsår, under vilket överlåelsen ägt rum. Motsvarande gäller vid arvskifte och i vissa fall vid bodelning. Numera skall medlen även återföras till beskattning första gången handelsbolagsreglerna tillämpas på dödsboet.

3.2.2.4 Investeringsfonder m. m.

Reglerna om värdering av lagertillgångar och inventarier får även ses i samband med de möjligheter, som finns att avsätta medel till investeringsfonder av olika slag. Dessa fonderingar tillgodoser skilda intressen. En grupp av fonder har tillskapats i konjunkturutjämnande syfte. I linje härmed ligger reglerna om investeringsavdrag. En annan grupp av fonder är tillkomna för att underlätta återanskaffning av tillgångar som förlorats eller avyttrats. Några sådana fonder har anknytning till reglerna om kapitalvinstbeskattningen.

Systemet med investeringsfonder innebär i princip följande. Avdrag för avsättning till investeringsfonder medges enligt särskilda regler vid inkomsttaxering för det beskattningsår, under vilket avsättning skett. Fonderna skall sedan användas för vissa bestämda ändamål. Systemet innebär således att avdrag medges för vissa framtida kostnader. Då en fond sedermera används, debiteras investeringsfondens konto och det konto, som berörs av fondens ianspråktagande, krediteras med motsvarande belopp. Om exempelvis en investeringsfond används för avskrivning av en nyuppförd byggnad, krediteras alltså fastighetskonto eller vederbörande avskrivningskonto i förekommande fall. Det framtida skattemässiga avskrivningsunderlaget för byggnaden skall nämligen utgöra byggnadens anskaffningsvärde minskat med till investeringsfond avsatt och sedermera för sitt ändamål använt belopp. Systemet innebär således i princip inte någon skattelättnad utan endast en förskjutning i fråga om tiden för avdragets utnyttjande. Vederbörande objekt

kan dock avskrivnas antingen omedelbart eller kraftigare från början. Därest en investeringsfond inte kommer att användas för sitt ändamål skall fonden återföras till beskattning. Då återföring sker skall beskattningen vara "effektiv". Således får normalt varken nettointäkten eller den till kommunal inkomstskatt uppskattade inkomsten av den förvärvskälla som är aktuell upptas lägre än den till beskattning återförda fondavsättningen.

I sammanhanget kan även vissa andra åtgärder i konjunkturutjämnande syfte nämnas. Hit hör främst systemet med extra avskrivningar och investeringsavdrag. Reglerna härom är intagna i olika förordningar. De extra avskrivningarna och investeringsavdragen innebär att angivna inventarier avskrivs snabbare än enligt de vanliga reglerna.

De konjunkturutjämnande fonderna har ett mer indirekt intresse för den latenta skatteskulden. 1955 års förordning om investeringsfonder för konjunkturutjämnning avser endast subjekt som ej har att utge förmögenhetsskatt.

Såvitt gäller den latenta skatteskulden har de fonder som rör återanskaffning av förlorade eller avyttrade tillgångar störst betydelse. Först må nämnas 1951 års förordning med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar (s. k. eldsvådefonder). Förordningen avser endast avsättningar vid taxeringsåren 1951—1959, och bestämmelserna är därför aktuella blott i vad de avser ianspråktagande av fonderna. Fonderna får tas i anspråk för avskrivning å inventarier eller nedskrivning å varulager.

Den provisoriska förordningen av 1951 har avlösts av 1959 års förordning om särskilda investeringsfonder för förlorade inventarier och lagertillgångar (s. k. eldsvådefonder). Till skillnad från 1951 års förordning är det här fråga om permanenta regler. Bestämmelserna gäller även för fysiska personer. Syftet med reglerna är att ge möjlighet för rörelseidkare till uppskov med beskattningen av försäkringsersättning

för förlorade inventarier och lagertillgångar. Dylig försäkringsersättning är normalt en skattepliktig intäkt. Skulle ersättningen omedelbart upptas till beskattning utan att en annan tillgång hunnit anskaffas under beskattningsåret, skulle återanskaffningen kunna försvåras därigenom att en större eller mindre del av ersättningen åtgick till skatt. Det uppskov som förordningen medger är således avsett för att av den skattskyldige utnyttjas för anskaffande av nya tillgångar, som kan användas för avskrivning resp. nedskrivning motsvarande försäkringsersättningen.

Rätten till avsättning är maximerad (2 §). Vad angår investeringsfond för förlorade inventarier får avsättningen enligt huvudregeln ej överstiga den ersättning för sådana tillgångar som ingår i den skattepliktiga inkomsten för beskattningsåret.

I fråga om investeringsfond för förlorade lagertillgångar finns en spärregel av innebörd att avdrag för fondavsättning inte får överstiga ett belopp motsvarande minskningen av dold reserv i varulagret under beskattningsåret. Huvudregeln är däremot utformad på samma sätt som för inventarier.

Investeringsfonderna får enbart tas i anspråk för vissa angivna ändamål (3 §). Särskild investeringsfond för inventarier får således tas i anspråk för avskrivning av maskiner m. m. som anskaffats under beskattningsåret. Investeringsfonderna för förlorade lagertillgångar får användas för nedskrivning av råvaror m. m. men då högst med ett belopp motsvarande kostnaderna under beskattningsåret för anskaffningen. Härvidlag gäller dock att lägre värdesättning å lagret i dess helhet vid beskattningsårets utgång inte godtas än som enligt eljest gällande bestämmelser är medgivet.

Har avsatta medel inte tagits i anspråk för sitt ändamål inom viss tid, normalt senast det tredje året efter avsättning, skall medlen upptas till beskattning. Motsvarande gäller, om investeringsfond tagits i anspråk för ej avsett ändamål eller skattskyldig trätt i likvidation eller skattskyldigt dödsbo skiftats.

De nu behandlade fonderna står inte

under tillsyn av någon statlig myndighet. Uppgift rörande fonderna skall lämnas på särskilt fastställt formulär, som bifogas deklARATIONEN. Självva avsättningen har närmast karaktär av en bokföringsåtgärd. Någon särskild insättning på bankräkning eller dylikt behöver inte ske. Däremot skall en motsvarande avsättning ha gjorts i räkenskaperna.

Enligt 1954 års förordning om särskild investeringsfond för avyttrat fartyg kan avsättning ske i ytterligare fall. Om ett fartyg förlit och försäkringsersättning utgår och annat fartyg ej anskaffats under beskattningsåret, kan avsättning till investeringsfond ske enligt 1959 års förordning om eldsvådefonder. Förstnämnda förordning avser däremot sådant fall där ett fartyg sålts — här kan 1959 års förordning inte tillämpas. I sammanhanget bör även påpekas att fr. o. m. 1960 års taxering gäller, att intäkt vid försäljning av fartyg, som utgjort inventarium i rörelse, med visst undantag, skall redovisas till beskattning. Fartyg behandlas härvidlag på samma sätt som andra inventarier.

Förordningen får ses mot bakgrund av vissa speciella förhållanden inom rederinringen, och bestämmelserna avser att underlätta återanskaffning av fartyg. En skattefri avsättning får göras till särskild investeringsfond med belopp motsvarande det, varmed den skattepliktiga intäkten av rörelse eljest skulle ha ökat i anledning av fartygsförsäljning (2 §). Fonden är avsedd att användas vid framtida ersättningsanskaffning av fartyg. Då ersättningsanskaffningen sker, anses det nya fartyget i beskattningshänseende avskrivet med belopp motsvarande de ianspråktaga medlen. Anskaffningen skall normalt ske inom tre år, eljest återförs medlen till beskattning.

Förordningen är således utformad efter samma idé som 1959 års förordning. En väsentlig olikhet kan påpekas. Med hänsyn till att det här är fråga om betydande belopp och då det dessutom beror av den skattskyldiges egna åtgöranden att försäljning skett, har krav uppställts på bankgaranti. Denna garanti skall ställas för det skattebelopp, beräknat efter schematiska regler, som debiteras om någon ersätt-

ningsanskaffning inte sker. Dispens kan beviljas. Garantin skall avse ett belopp motsvarande halva fondavsättningen.

I sammanhanget kan även erinras om 1966 års tidsbegränsade förordning om avdrag vid inkomsttaxeringen för avskrivning på köpekontrakt som avser fartyg. Dessa regler utgör ett komplement till bestämmelserna i p. 1 av anvisningarna till 41 § KL. Den som driver rederirörelse eller yrkesmässigt fiske äger åtnjuta avdrag för avskrivning på köpekontrakt rörande fartyg av visst slag.

Genom 1967 års förordning om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsättning till särskild nyanskaffningsfond m. m. har en möjlighet öppnats för företagare, som avyttrat sin rörelse eller en rörelsegren, att under vissa förutsättningar, med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen, avsätta försäljningsvinsten till nyanskaffningsfond och därmed undgå en omedelbar vinstbeskattning. Avdragsrätten är beroende av dispens av Konungen eller annan myndighet. Förutsättning för dispens är att avyttringen utgör led i strukturrationalisering, som är önskvärd ur allmän synpunkt, och att den skattskyldige har för avsikt att efter avyttringen göra betydande investering för sin återstående verksamhet eller för en ny verksamhet. Reglerna får ses som ett komplement till dispensmöjligheten vid aktievinstbeskattningen. Något krav på insättning i riksbanken eller på bankgaranti har ej uppställts. Den nya avsättningsmöjligheten bygger på samma teknik som använts i 1954 års fartygsförordning och 1959 års förordningar.

Avdraget får ej överstiga ett belopp motsvarande 60 % av den vid avyttringen erhållna ersättningen för varulager och hela ersättningen för övriga tillgångar i den mån ersättningen ingår i den skattepliktiga intäkten i rörelsen. Är minskningen av dold reserv i varulager mindre än 60 % av försäljningspriset för varulagret i den avyttrade rörelsen, beräknas den högsta tillåtna avsättningen till ett belopp som motsvarar minskningen av dold reserv.

I samband med de nya reglerna om beskattning av kapitalvinst vid avyttring av fastighet tillkom 1967 års förordning om avdrag vid inkomsttaxeringen för avsätt-

ning till fond för återanskaffning av fastighet. Avdragsrätt enligt förordningen tillkommer rörelseidkare vid avyttring av fastighet som använts i rörelsen om den skattskyldige har för avsikt att anskaffa annan rörelsefastighet. Avdraget är maximerat och får ej överstiga dubbla det belopp för vilket bankgaranti ställts och ej heller den skattepliktiga realisationsvinst som belöper på den i rörelsen använda delen av fastigheten. Avsatta medel får tas i anspråk för avskrivning av byggnad, varvid till byggnaden numera inte räknas sådana inventarier som får avskrivas enligt de allmänna reglerna.

Slutligen må även nämnas 1968 års förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. De realisationsvinster som berörs är sådana som uppkommit i samband med vissa tvångsöverföringar (expropriation, vissa engångsersättningar i samband med nyttjanderättsupplåtelse eller servitutsrätter). Det krävs att vinsten uppgått till minst 3 000 kr. Reglerna är utformade efter samma idé som de i 1959 års förordning om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk och innebär i korthet följande.

Uppskov med beskattningen kan erhållas, om den skattskyldige avser att före utgången av tredje kalenderåret efter det år då realisationsvinsten uppkommit, förvärva fastighet (ersättningsfastighet) av jämförligt slag. Har denna fastighet inte förvärvats före uppskavsbeslutet, gäller som förutsättning för uppskov att bankgaranti ställs. Denna skall avse 50 % av den skattepliktiga realisationsvinsten.

Meddelas uppskov innebär detta i första hand att beskattningsfrågan får anstå i avvaktan på att den skattskyldige förvärvar ersättningsfastighet. Sker inget förvärv, skall realisationsvinsten upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår, då realisationsvinsten uppkom. Anskaffar däremot den skattskyldige inom föreskriven tid ersättningsfastighet skall i princip endast den del av det ursprungliga vederlaget som överstiger nyanskaffningskostnaden genast beskattas.

3.2.2.5 Värdering av icke börsnoterade aktier

I det föregående har pekats på olika fall där latent skatteskulder kan förekomma. Såsom inledningsvis nämdes, medges i allmänhet inte avdrag vid beräkning av skattepliktig förmögenhet för dylika skulder. Indirekt tas emellertid hänsyn till sådana skulder i ett fall, nämligen vid värdering av icke börsnoterade aktier. Om värderingen har anvisningar utfärdats av riksskatte-nämnden (senast RN 1962 nr 5). Den sker i princip enligt följande grunder.

Beträffande rörelsedrivande bolag, som inte är fåmansbolag, gäller den principen att värdesättningen bör grundas på det kapitaliserade värdet av avkastningen, *avkastningsvärdet*.

För rörelsedrivande fåmansbolag gäller att ett kapitaliserat värde av den beslutade utdelningen i regel inte kan läggas till grund för värdesättningen. Till grund för denna måste i stället läggas ett på visst sätt beräknat matematiskt värde, ett *substansvärde*. Substansvärdet bör i huvudsak beräknas efter samma värde på tillgångar och skulder som aktieägaren skulle haft att själv uppta vid förmögenhetsberäkningen, om tillgångarna och skulderna varit hans personliga. Vissa modifikationer är dock nödvändiga med hänsyn till formen för egendomsförvaltningen. Skälig hänsyn måste sålunda tagas till dubbelbeskattningen beträffande bolagsinkomster med därav följande utskiftningsskatteskuld för bolaget. Substansvärdeberäkningen bör ske på grundval av den senast tillgängliga balansräkningen för bolaget. Om det inte görs sannolikt att bolaget skall avvecklas, bör tillgångarna värderas med utgångspunkt från att rörelsen skall bestå. Hänsyn skall därvid tas till sådana faktorer som förekomsten av vissa dolda reserver, inte bokförda skatteskulder m. m.; å andra sidan beaktas att en fastighets verkliga värde kan överstiga taxeringsvärdet; då bör ett skäligt tillägg göras.

Vid värdesättningen gäller att maskiner och inventarier inte bör upptas högre än till bokförda värden. Därest en mera avse-

värd dold reserv föreligger, såsom t. ex. kan förekomma hos rederiföretag, bussföretag eller industriföretag med relativt stor maskinpark och lågt bokförda inventarier, bör dock tillägg ske för värdet av dold reserv. Detta tillägg bör avse endast hälften av den dolda reserven. Fastigheter upptas till taxeringsvärdet. Hänsyn tas till eventuell dold reserv, som tilläggs. *Varulager* bör upptas till bokförda värdet med tillägg för hälften av dold reserv i lagret. Med dold reserv förstås härvid skillnaden mellan å ena sidan anskaffningsvärde (tillverkningsvärde), efter avdrag för inkurans och prisfallrisk, och å andra sidan bokfört värde å lagret. Om lagret består av fastigheter eller värdepapper, beräknas den dolda reserven till skillnaden mellan taxeringsvärdet resp. börsvärdet samt bokfört värde.

Av intresse är även, att vissa skulder vid substansberäkningen skall upptas till vissa lägre belopp. Beträffande investeringsfonder bör således som skuld godkännas halva fondavsättningen. Under 1969 har reglerna om skuld till pensions- och personalstiftelser omarbetats. Här må nämnas att hälften av framräknad överskjutande pensionsskuld får avräknas, och på motsvarande sätt skall hälften av överskott tilläggas. Slutligen tas hänsyn till utskiftningsskatteskuld; här får som regel 1/3 frånräknas.

För beräkning av värdet av andel i handelsbolag tillämpas dock andra regler. Här saknas särskilda anvisningar. Äganderättsförhållandena i handelsbolagsfallen står den direkta äganderätten närmare än fallet är vid aktiebolagen. Vid värderingen medges ej avdrag för latent skatteskuld (se RÅ 1962: 1080 och 1969: 2009).

3.2.3 Arvsskatteförordningen

På samma sätt som vid förmögenhetsbeskattningen uppkommer frågan om latent skatteskuld vid arvs- och gåvobeskattningen. Den tidigare lämnade redovisningen beträffande de fall där dolda reserver kan bildas gäller även för arvs- och gåvoskattens vidkommande. Värderingsreglerna i arvsskatteförordningen (AGF) är också i stort

sett desamma som gäller vid förmögenhetsbeskattningen.

I AGF nämns inget om den skuld för inkomst- eller förmögenhetsskatt, som vid dödsfallet kan åvila den avlidne. I praxis medges dock som inledningsvis nämnts avdrag för den del av dödsårets inkomstskatter, som kan sägas belöpa på tiden fram till dödsfallet. Redan påförda skatter är givetvis avdragsgilla — dessa skiljer sig inte från vanliga skulder. För beräkningen av den del av dödsårets skatter som kan sägas belöpa på tiden fram till dödsfallet har en beräkningsmetod anvisats i NJA 1963 s. 536. Beräkningsmetoden är utformad efter samma grunder som en vanlig årlig taxering, varvid bedömningen får ske med utgångspunkt från tiden för dödsfallet.

I AGF saknas full motsvarighet till förmögenhetsskatteförordningens mer detaljerade föreskrifter rörande värderingen av tillgångar i rörelse eller jordbruk såsom inventarier och lager. Här gäller i stället den allmänna värderingsnormen i 23 § F AGF. Egendomen får uppskattas till vad den kan antagas ha betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning. Emellertid torde skillnaden i praktiken inte bli alltför betydande. Förmögenhetsskatteförordningens regler får anses vägledande även för arvs- och gåvoskattens vidkommande. Beträffande värderingen av aktier i icke börsnoterade företag är riksskattenämndens anvisningar vägledande även vid arvs- och gåvobeskattning. I övrigt kan lika litet som vid förmögenhetsbeskattningen hänsyn tas till den latent skatteskuld som vilar på exempelvis ett nedskrivet lager. Frågan har prövats av högsta domstolen såvitt gäller skogskontomedel och utestående fordringar (NJA 1960 s. 152); något avdrag för framtida inkomstskatter som belöpte på angivna tillgångsslag medgavs inte. Detta avgörande får ges generell räckvidd för arvs- och gåvoskattens vidkommande.

Vid arvsbeskattningen är det inte ovanligt att skatt skall utgå för värdet av livräntor eller andra periodiska förmåner. Dylika rättigheter värderas med hjälp av sär-

skilda kapitaliseringstabeller. Den omständigheten att de särskilt utfallande beloppen framdeles kommer att träffas av inkomstskatt inverkar inte på värderingen eller arvsskattens storlek. Detta framgår bl. a. av NJA 1954 s. 353 som gällde värdering av rätt till s. k. malmören. Vad nu sagts gäller således såväl i de fall en rätt till periodiskt utgående förmåner ingår bland boets tillgångar, som då en dylik rätt tillagts någon genom testamente eller förmånstagarförordnande. Mellanfall finns och som exempel kan nämnas efterlevande make tillhörig pensionsförsäkring. Även vid förmögenhetsbeskattningen kan rätt till periodiskt utgående förmåner utgöra en skattepliktig tillgång för mottagaren. Inte heller i dessa fall beaktas de framtida inkomstskatterna vid värderingen.

Ett särskilt problem, som sammanhänger med den latent skatteskulden, rör konkurrensen mellan inkomstskatt samt arvs- eller gåvoskatt. Gällande rätt uppbäres av principen att ett och samma förvärv inte skall träffas av både inkomstskatt och arvs- eller gåvoskatt. I 19 § KL finns ett uttryckligt stadgande av denna innebörd. I och med att kapitalvärdet av exempelvis en livränta i sin helhet beläggs med arvsskatt och de särskilda beloppen därefter inkomstbeskattas sker emellertid, har det gjorts gällande, en form av dubbelbeskattning. Denna konflikt kan lösas på skilda sätt. I viss utsträckning har gällande regler utformats med hänsyn härtill.

Såvitt gäller vissa periodiskt utgående förmåner finns uttryckliga bestämmelser i AGF. Sålunda åtnjutes enligt 39 § b) AGF gåvoskattefrihet för med periodiskt understöd jämförlig periodisk utbetalning som skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomst. Här har man medvetet låtit gåvoskatten vika för inkomstskatten, något som klart framgår av motiven till 1914 års arvsskatteförordning. Gåvoskatt uttas ej heller för det kapitaliserade värdet av hithörande förmåner (se SOU 1939: 18 s. 147).

Av intresse i sammanhanget är arvs- och gåvobeskattningen av vissa förmånstagarförvärv. Arvs- eller gåvoskatt uttas ej för

värdet av tjänstepensionsförsäkringar eller för pensionsförsäkringar som är äldre än tio år. Vidare medges skattefrihet för andra slag av pensionsförsäkringar där förmånstagaren tillerkänts en årsränta som ej överstiger 10 000 kr. Huvudskälet för skattefrihet i dessa fall är en önskan att uppmuntra försäkringssparandet. Man har å andra sidan inte ansett det riktigt att helt befria pensionsförsäkringarna från arvsskatt och har därvid underkänt det från olika håll framförda argumentet att utfallande belopp inkomstbeskattas hos mottagaren; premierna har ju tidigare fått avdragas. Det må dock nämnas att arvsskattesakkunniga (SOU 1957: 48 s. 141) vid sitt ställningstagande till 10 000 kronorsgränsen hänvisade till att utfallande belopp kommer att inkomstbeskattas. Kapitallivräntorna intar dock en särställning. Utfallande belopp inkomstbeskattas ej och enligt AGF medges skattefrihet för ett årligt belopp på 2 500 kr. Den nyss nämnda skattefriheten enligt 39 § b) AGF avser inte periodisk utbetalning på grund av försäkring.

Konkurrensen mellan inkomstskatt och arvsskatt har uttryckligen beaktats i samband med den utvidgade realisationsvinstbeskattningen av fastighetsförsäljningar.

I p. 2 st. 2 anvisningarna till 36 § KL stadgas nämligen att vid avyttring av ärvd fastighet får den skattskyldige, som ett alternativ till andra sätt att beräkna ingångsvärde, avdra 150 % av fastighetens taxeringsvärde året före det år då dödsfallet inträffade. Syftet med denna uppräkningsrätt är att ge den skattskyldige kompensation för den arvsskatt han kan ha fått vidkännas för förvärvet (SOU 1966: 23 s. 301 och prop. nr 153/1967 s. 132).

3.3 Tidigare överväganden

Den latent skatteskulden har diskuterats i skilda sammanhang och tilldragit sig stor uppmärksamhet som skatterättsligt problem. Yrkanden har tid efter annan framförts om hänsynstagande till denna speciella typ av belastning. Frågan har även uppmärksamats i samband med tillkomsten av de nya reglerna för kapitalvinstbeskattningen av ak-

tier och fastigheter. I detta avsnitt skall därför redovisas några mer betydelsefulla ställningstaganden till den latent skatteskulden.

I motioner till 1950 års riksdag (I: 318 och II: 376) yrkades, att vid förmögenhetsberäkningen avdrag skulle få ske för den latent skatteskuld som åvilade varulager. I motionerna framhölls bl. a. den olikhet som rådde därigenom att ett varulager beskattades hårdare därest rörelsen drevs av fysisk person än om den drevs i form av aktiebolag. I sistnämnda fall beaktades den latent skatteskulden vid värderingen av aktierna.

Bevillningsutskottet, som avstyrkte motionerna, anförde i huvudsak följande (BevU nr 25/1950).

Beträffande avdrag för skatter vid förmögenhetsberäkningen gäller enligt 5 § Sf, att endast ogulndna debiterade skatter betraktas såsom avdragsgilla skulder. Denna begränsning av avdragsrätten för skatteskulder beror givetvis på praktiska skäl, eftersom svårigheter måste möta att till beloppet fastställa en skatt, som ännu ej blivit debiterad.

Enligt utskottets mening kan det emellertid inte bestridas att principiellt sett ett visst berättigande finns för motionärernas yrkande. Uppkomsten av en dold reserv i varulager innebär i princip, att ett uppskov medgetts med erläggandet av den å reserven belöpande skatten. Det förutsätts att den dolda reserven förr eller senare framkommer och därvid tas till beskattning. Skyldigheten att framdeles erlägga skatt för den dolda reserven kan sägas utgöra en varulagret åvilande förpliktelse, och det kan synas rimligt, att någon hänsyn härtill tas vid förmögenhetsberäkningen. Det bör i detta sammanhang påpekas, att förordningarna om krigskonjunkturskatt alltsedan år 1943 innehållit en bestämmelse med liknande syfte. Enligt dessa förordningar skulle nämligen vid beräkning av ränta å eget kapital i rörelse i kapitalet medräknas dolda reserver i bl. a. inventarier med allenast halva beloppet. Denna bestämmelse, vilken närmast hade betydelse för sådana juridiska personer som åtnjuter fri avskrivning å inventarier, hade motiverats med att omkring hälften av reserverna motsvarade därå belöpande inkomstskatt.

Det torde emellertid möta mycket stora svårigheter för att inte säga vara helt ogörligt att vid beräkningen av fysisk persons förmögenhet fastställa beloppet av den skatteskuld, som åvilar ett varulager. När den dolda reserven kommer att framtas till beskattning är inte känt. Ej heller finns någon möjlighet att på

förhand ange storleken av den skatt, som kommer att erläggas för reserven vid dennas framtagande. Om den dolda reserven tas i anspråk för täckande av framtida förluster å rörelsen, kan följande bli att någon skatt över huvud taget inte uttas för reserven. I motionerna har inte anvisats någon framkomlig väg, varigenom det däri framställda önskemålet skulle kunna tillgodoses, och utskottet kan för egen del ej heller finna någon sådan.

I motioner vid 1958 års riksdag (I: 112 och II: 130) återkom frågan om den latent skatteskulden. Enligt motionärerna borde vid förmögenhetsberäkningen avdrag få göras för hälften av ogulden, till betalning icke förfallen köpeskilling för vissa avverkningsrätter samt för hälften av inestående skogskontomedel.

Bevillningsutskottet, som icke ansåg sig kunna tillstyrka omedelbar lagstiftning i ämnet, hänvisade till vad utskottet tidigare uttalat angående avdrag för latent skatteskuld, som vilade på varulager (BevU nr 25/1950). Utskottet anförde vidare (BevU nr 9/1958).

Enär emellertid någon principiell skillnad icke föreligger mellan skatteskulder i varulager och skatteskulder i fordringar äger å andra sidan de invändningar, som enligt vad ovan anförts mot avdragsrätt för skatteskuld i varulager, i stort sett samma giltighet vad beträffar skatteskulder av den art, som behandlas i de förevarande motionerna. Visserligen kan den olikheten sägas förefinnas, att medan inkomstbeskattningen av dold reserv i varulager ofta uppskjutes till en obestämd framtid, så sker inkomstbeskattning av fordringar enligt avtal om upplåtelse av avverkningsrätt och i form av skogskontomedel tämligen snart efter det fordringarna uppkommit. I fråga om fordringar för upplåtna avverkningsrätter torde inkomstbeskattningen i regel äga rum redan något av de närmaste åren efter det avtalet ingåtts. Detta förhållande har dock ingen avgörande betydelse för frågan om avdragsrätten för skatteskulden. Det må erinras om att den nuvarande regleringen av avdragsrätten för ogulndna skatter vid förmögenhetsberäkningen medför att en än mer påtaglig skatteskuld, vilken för flertalet skattskyldiga till och med kan till beloppet beräknas ehuru den inte är debiterad, inte får avdragas. Utskottet tänker därvid på den kvarstående skatt, som vid utgången av ett visst beskattningsår kan beräknas bli påförd en skattskyldig vid nästkommande taxering för inkomster under samma beskattningsår.

Av det anförda framgår att den i de förevarande motionerna behandlade frågan endast är en del av ett större problem. De skäl, som

kan anföras för avdragsrätt, äger sålunda tillämpning på ett flertal andra skatteskulder. Enligt utskottets mening föreligger ingen anledning att ge de i motionerna behandlade tillgångarna en särbehandling vid förmögenhetsbeskattningen.

I detta sammanhang kan nämnas att 1968 års stormskadeberedning i skrivelse till kapitalkatteberedningen erinrat om att belopp som inestår på skogskonto skall redovisas som tillgång vid bouppteckning och att således i princip hela detta belopp kommer att träffas av arvsskatt. Stormskadeberedningen har framhållit att det belopp som därvid beskattas inte varit föremål för inkomstbeskattning, varför arvsskatten beräknas på ett för högt belopp.

I sitt betänkande (SOU 1963: 52) ägnade *skatteflyktskommittén* särskild uppmärksamhet åt inkomstbeskattningen i samband med benefika transaktioner. Kommitténs förslag baserades på den s. k. kontinuitetsprincipen. Benefika transaktioner skulle således inte medföra något avbrott i inkomstbeskattningen. Enligt förslaget skulle ett dödsfall liksom tidigare i och för sig ej utlösa någon inkomstbeskattningseffekt. Däremot skulle ett arvskifte kunna föranleda inkomstbeskattning av dödsboet, varvid de skiftade tillgångarnas verkliga värden blev avgörande. Under vissa omständigheter kunde delägarna i stället få överta den avlidnes restvärden. Således skulle inget led i inkomstbeskattningen komma att överhoppas.

Beträffande den latent skatteskuldens ställning anförde kommittén bl. a. (bet. s. 156).

Ett genomförande av kommitténs förslag bör föranleda att i de fall inkomstbeskattning av dolda reserver avses skola ske efter dödsfall, hänsyn tas härtill vid arvbeskattningen. Möjligheterna att upplösa reserverna per dödsdagen är ofullständiga. Härtill kommer att det oftast torde vara oklart om den avlidnes verksamhet skall fortsättas av någon delägare eller över huvud taget hur den avlidnes egendom skall skiftas. Uppskrivning per dödsdagen kan då knappast beräknas ske. Övergår sedan den förvärvskälla, som den avlidne bedrivit, eller väsentlig del därav till skattemässigt restvärde till delägare, överflyttas därmed skatteskulden, och läget blir detsamma som för närvarande. Sker däremot inte sådan överföring, får kommitténs förslag till följd att dödsboet blir skyl-

digt erlägga inkomstskatt med hänsyn till egendomens verkliga värde. Detsamma blir fallet då boet avvecklar den avlidnes förvärvsverksamhet genom att sälja den antingen på en gång eller successivt. Enligt kommitténs mening bör för dessa fall en möjlighet tillskapas. Jämkningsrätten bör även omfatta avsättningar till skogskonto samt till eldsvåde- och fartygsfonder. Dyliga avsättningar skall nämligen alltid återföras till beskattning i samband med arvskifte.

I förslaget utformades jämkningen som en rätt till restitution av för mycket erlagd skatt. Denna borde i princip beräknas så att avdrag för den inkomstskatt, som föranletts av upplösningen av reserven, medgavs från den bobehållning, som legat till grund för arvbeskattningen, varefter beräkning av arvsskatt skulle ske på den nya lägre behållningen efter samma grunder som ursprungligen tillämpats. Restitution skulle därefter ske av mellanskillnaden i arvsskatt.

Inkomstskatteskulden skulle beräknas med utgångspunkt från de dolda reserverna vid utgången av det räkenskapsår, som närmast föregått dödsfallet. För bestämmande av skatteskuldens storlek fick en fiktiv taxering ske, därvid nettointäkten av den avlidnes ifrågavarande förvärvskälla beräknades med hänsyn till tillgångarnas verkliga värden. Skatteskuldens belopp skulle därefter fastställas till skillnaden mellan inkomstskatten enligt den fiktiva taxeringen och skatten vid den ordinarie taxeringen. Vid beräkningen av skatteskulden borde i princip alla dolda reserver medtas. Kommittén framhöll dock, att det enbart torde vara reserver i varulager och inventarier som kunde ha praktisk betydelse.

Avslutningsvis uttalade kommittén att rent principiella skäl kunde anföras för att latent skatteskuld på dolda reserver alltid skulle få avräknas vid arvs- och förmögenhetsbeskattningen. Med hänsyn till bl. a. de praktiska problem som var förknippade med en sådan anordning hade kommittén begränsat sig till att föreslå sådant hänsynstagande till skatteskulden, som direkt nödvändiggjordes av förslaget.

Kommitténs förslag har ej föranlett lagstiftning.

Aktievinstutredningen (SOU 1965: 72 s. 235—237) behandlade den latent skattekulden närmast med tanke på arvs- och gåvobeskattningen. Utredningens förslag in-
nebar bl. a. att vinstbeskattningen skulle utsträckas till att omfatta även avyttring av aktier som förvärvats genom benefikt fång. Mot bakgrund av den dåvarande skattefriheten i dylika fall och i betraktande av arvs- och gåvobeskattningen kunde en dylik utvidgning enligt utredningen uppfattas som en betydande skatteskärpning, även om de olika skatterna hade helt olika syften. Särskilt om avyttringen skedde inom relativt kort tid efter förvärvet kunde den dubbla skattebelastningen framstå som betungande. Därtill kom, att vinstbeskattningen i princip också inkluderade den värdestegring som uppkommit hos tidigare ägare. Utredningen övervägde om inte den skattskyldiges övertagande av föregående ägares skatteskuld vid benefika förvärv borde föranleda någon form av compensation. Värdestegringen kunde vidare sägas vara till en del beskattad genom arvs- och gåvoskatt.

Två alternativ var tänkbara. Antingen kunde den skattepliktiga vinstandelen i dessa fall beräknas efter ett lägre procenttal eller också kunde det allmänna procentalet tillämpas på ett reducerat beskattningsunderlag. Detta skulle dock komplicera reglerna, och detsamma var fallet därest man vid vinstberäkningen skulle medge avdrag för arvs- och gåvoskatt som erlagts. Sistnämnda lösning erbjöd också stora praktiska svårigheter när det gällde att beräkna hur stor del av arvsskatten som belöpte på de sålda aktierna. Enligt utredningens mening skulle det i stället vara enklare att medge en schablonmässig reducering av det värde, vartill aktierna skulle upptas vid arvs- och gåvobeskattningen. Sagda reducering skulle ske med så stort belopp att skattelindringen därav kunde beräknas motsvara den skatteeffekt, som utlöstes vid senare skattepliktig försäljning av de ärvda eller i gåva erhållna aktierna. En sådan schablonregel borde kunna utformas med utgångspunkt från skatteeffekten vid tillämpning av den alternativa 10-procentsregeln. Erforderlig kom-

pensation skulle då kunna åstadkommas genom ett schablonavdrag med 5 procent av aktiernas värde vid arvs- och gåvobeskattningen. I bouppteckning skulle aktierna då redovisas till ett värde motsvarande 95 procent av det eljest tillämpliga värdet.

Utredningen förordade dock inte en dylik reglering och yttrade härom (bet. s. 236).

Även om nu nämnda lösning framstår som relativt enkel kan emellertid sakliga invändningar riktas mot densamma. Bl. a. kan den sägas bygga på förutsättningen, att den som ärvt aktier eller fått aktier i gåva också kommer att överlåta dem på sätt som leder till realisationsvinstbeskattning. Härtill kommer emellertid, att den svenska beskattningen i princip inte medger direkta avdrag för latent skatteskuld. Vid arvsbeskattningen erhåller således dödsbo intet avdrag för den skatteskuld som åvilar sådana medel som avsatts till skogskonto. Inte heller medges avdrag vid förmögenhetsberäkningen för latent skatteskuld som åvilar dold reserv i varulager. En annan sak är att vid värdering av aktier i förmögenhetshänseende hänsyn kan tas till skatteskuld å dolda reserver och till utskiftningskatteskuld. Det är då inte fråga om direkta avdrag utan fråga om en allmän värdeuppskattning för bestämmande av allmänna saluvärdet, som knappast kan fastställas utan viss hänsyn till skatteskulden. Det kan ifrågasättas om man vid arvs- och gåvobeskattningen bör införa möjlighet till direkt avdrag för latent realisationsvinstskatteskuld utan att samtidigt ompröva frågan om andra latent skatteskulder.

I propositionen (nr 90/1966 s. 114) uttalades i anledning härav följande.

Om man inför en i tiden obegränsad vinstbeskattning på aktier och liknande tillgångar kan det göras gällande att man skapar en dold skatteskuld i sådana tillgångar eftersom en försäljning inte kan ske utan skatt om försäljningen ger vinst. Att hänsyn till sådan framtida skatteskuld skulle tas vid den årliga förmögenhetsberäkningen anser jag uteslutet. Däremot har frågan om avdrag för latent skatteskuld vid arvsbeskattningen aktualiserats i andra sammanhang och denna fråga synes böra utredas i samband med en kommande översyn av arvs- och gåvobeskattningen.

Vid riksdagsbehandlingen återkom frågan. I motioner (I: 750, II: 917) framhölls behovet av en samordning mellan aktievinstbeskattningen och andra beskattningsformer så att dubbelbeskattning undveks. Aktievinstbeskattningen, förmögenhetsbe-

skattningen samt arvs- och gåvobeskattningen borde ses som en enhet. I en annan motion (I: 748) yrkades att värdet av aktier vid förmögenhetsberäkningen med hänsyn till den latent skatteskulden borde få upptas på så sätt att avdrag medgavs med 6 procent av eljest gällande värdet. Detsamma borde gälla vid arvs- och gåvobeskattningen. Bevillningsutskottet (bet. nr 46/1966 s. 29—30) avstyrkte bifall till motionerna samt yttrade bl. a.

Vid beskattningen medges i princip inte direkta avdrag för latent skatteskuld. Vid värdering av icke börsnoterade aktier vid förmögenhetsbeskattningen tas dock viss hänsyn till skatteskuld på dolda reserver och till utskiftningsskatteskuld. Det är då inte fråga om direkta avdrag utan om en värdeuppskattning vid bestämmandet av aktiernas allmänna saluvärde. Det torde inte vara orealistiskt att räkna med att kursvärdet på börsnoterade aktier i någon mån kommer att påverkas av den skatteskuld, som åvilar aktierna. I fråga om icke börsnoterade aktier torde det få ankomma på riks-skattenämnden att närmare överväga om en ändring av normerna för värderingen av sådana aktier erfordras. Som tidigare nämnts kommer frågan om avdrag för latent skatteskuld vid arvsbeskattningen att närmare utredas i samband med en kommande översyn av arvs- och gåvobeskattningen. Av det anförda framgår att utskottet f. n. inte är berett tillstyrka införandet av direkta avdrag för latent skatteskuld vid beskattningen.

Frågan om den latent skatteskulden vid förmögenhetsbeskattningen berördes icke närmare av *markvärdekommittén* (SOU 1966: 23—24). Däremot föreslogs den tidigare omnämnda regeln om ett förhöjt ingångsvärde beträffande arvfallen egendom. Någon motsvarighet därtill för gåvoskattens vidkommande upptogs icke.

I propositionen (nr 153/1967 s. 140) uttalade departementschefen, att en evig realisationsvinstbeskattning aktualiserade frågan om avdrag för latent skatteskuld vid arvs- och gåvobeskattningen och möjligen också vid förmögenhetsbeskattningen. Departementschefen var dock inte beredd att ta ställning till denna komplicerade fråga, men erinrade om att kapitalskatteberedningen hade i uppdrag att närmare pröva möjligheterna att införa en avdragsrätt i detta hänseende.

Under riksdagsbehandlingen betonades åter önskemålen om en samordning mellan kapitalvinstbeskattning och kapitalbeskattning, liksom för övrigt även frågan om förhållandet mellan kapitalvinst- och annan inkomstbeskattning. Bevillningsutskottet (bet. nr 64/1967 s. 61—62), som erinrade bl. a. om att kapitalskatteberedningen skulle pröva frågan om avdrag för latent skatteskuld, underströk nödvändigheten av att de föreslagna beskattningsreglerna, liksom de år 1966 införda bestämmelserna rörande beskattning av försäljningsvinster på aktier, blev föremål för överarbetning och samordning med de förslag som var att vänta från företagsskatteutredningen, skogsskatte-kommittén och kapitalskatteberedningen.

3.4. Kapitalskatteberedningens ställningstaganden

3.4.1 Allmänna synpunkter

Såsom framgått av den tidigare framställningen förekommer dolda reserver och latent skatteskulder i en lång rad olika situationer, som blir aktuella vid både förmögenhets- och arvsbeskattningen. I allmänhet är problemställningarna desamma vid all kapitalbeskattning. Beträffande arvsbeskattningen har emellertid frågorna en något vidsträcktare innebörd, eftersom man här kommer in på konkurrensen mellan arvs- och inkomstskatt. Arvsskatten skiljer sig också från förmögenhetsskatten i betydelsefulla tekniska avseenden. Under det att förmögenhetsskatten anknyter till en persons faktiska innehav av olika tillgångar, är arvsskatten så utformad att den beräknas på grundval av ett schematiskt lottläggningsförfarande, som ej säger något om tillgångarnas senare faktiska fördelning mellan arvingar och testamentstagare. När det sedan gäller ärvd egendoms ställning i inkomstskattehänseende får uppmärksammas möjligheterna att genom ett efterföljande skifte utan beskattningseffekt upplösa åtminstone vissa slag av dolda reserver. Trots dessa olikheter är dock själva den grundläggande frågeställningen gemensam för all kapitalbeskattning.

Den gällande rättens ståndpunkt att hän-

syn till latent skatteskuld — med ett undantag, värderingen av icke börsnoterade aktier — icke får tagas vid kapitalbeskattningen leder till betydande ojämnheter. Enskilda skattskyldiga kan drabbas hårt. Den skärpning av progressionen som skett genom 1970 års skattereform har ytterligare accentuerat dessa konsekvenser av den gällande rättens ståndpunkt. Vi har också i våra direktiv ålagt att försöka finna en lösning av frågan.

Av den tidigare framställningen framgår att problemen kring den latent skatteskulden kan angripas på olika sätt.

Ingen av de hittills presenterade metoderna är dock invändningsfri. Rent allmänt kan det konstateras, att en reglering av alla de situationer, där en latent skatteskuld kan sägas förekomma, inte är möjlig utan att mycket invecklade regler skapas. Vi har i stället inriktat vårt arbete på att försöka åstadkomma regler, som visserligen är generella och tillgodoser olika grupper av hithörande skattskyldiga men samtidigt begränsas till de situationer där de kan få större praktisk betydelse. Ett riktmärke har sålunda varit att söka nå fram till regler som är *neutrala* i den meningen att beskattningseffekten blir i stort sett densamma inom skilda näringsgrenar och oavsett i vilken form en verksamhet bedrivs. Vidare bör i görlig mån kommande regler göras *enhetliga* i den meningen att samma bestämmelser kan användas vid såväl förmögenhets- som arvs- och gåvobeskattningen. Sist men inte minst måste reglerna bli *enkla* att tillämpa för både enskilda och myndigheter.

Den latent skatteskulden kan givetvis inte ses som en isolerad företeelse. Våra överväganden i förevarande del har ett visst samband med de särskilda skattelättnaderna för familjeföretagare; det är ju i viss utsträckning samma krets av skattskyldiga som berörs i båda fallen. Det måste dock understrykas att den latent skatteskulden rör ett betydligt vidsträckt område, där kärnfrågan kommer att röra möjligheterna att nå fram till en godtagbar avvägning mellan kapitalskatter och inkomstskatter.

3.4.2 Huvudlinjer för en teknisk lösning av den latent skatteskuldens problem

När det gäller att söka finna en lösning på den latent skatteskuldens problem står två principiellt olika vägar öppna. Man kan antingen se denna typ av belastning som en skatteskuld i egentlig mening och då räkna in den latent skatteskulden bland övriga skulder. Såvitt gäller förmögenhetsbeskattningen skulle då närmast nya regler införas i 5 § Sf. Alternativet är att se den latent skatteskulden, inte som en skuld i gängse mening utan som en faktor som skall beaktas vid värderingen av separata tillgångar.

Den latent skatteskulden skiljer sig i många hänseenden markant från andra skulder. Först må framhållas svårigheterna, för att inte säga det omöjliga i att exakt beräkna skuldens storlek. För fysiska personer varierar skattesatserna kraftigt i olika skikt, och kommande skatteskalor är ju okända vid taxeringstillfället. I de fall då skulden redan nu beaktas — vid värderingen av icke börsnoterade aktier — har man att göra med skattskyldiga som erlägger proportionell inkomstskatt. Den latent skatteskulden utgör ej heller någon skuld i civilrättslig bemärkelse. En nedskrivning av ett lager ger således inte upphov till något motsvarande skatteanspråk för det allmänna som genast kan utkrävas. Skulden är således inte blott till sitt värde svår att fixera, utan osäkerhet råder även om och när den latent skatteskulden förvandlas till en skatteskuld i vanlig bemärkelse. Normalt sker detta vid en försäljning av nedskrivna lager eller avskrivna inventarier, varvid den dolda reserven upplöses. Prisfall o. d. kan dock eliminera den latent skatteskulden, liksom prisstegring kan öka densamma.

Den latent skatteskulden företer således starkt villkorliga drag. Andra villkorliga skulder av något så när jämförligt slag är för närvarande ej avdragsgilla. Som exempel kan nämnas borgensåtaganden för vilka betalningsskyldighet ej inträtt (5 § 4 st Sf). Man talar här om suspensivt villkorade skulder, varmed förstås att skuldens tillkomst är beroende av någon framtida hän-

delse. På samma sätt kan en fordran vara suspensivt villkorad och skall då ej heller upptas som en skattepliktig tillgång. Ett villkor kan även vara av resolutiv karaktär. Här är läget det, att en skuld visserligen föreligger men för sin fortsatta existens är beroende av att något inträffar eller icke inträffar. Som exempel kan nämnas vissa livränteutfästelser. Gränsen mellan suspensiva och resolutiva villkor kan stundom vara svår att dra i praktiken. Även den latent skatteskulden kan sägas ha vissa resolutiva drag. Den resolutiva karaktären blir mer framträdande ju större vikt som fästes vid själva nedskrivningen eller avskrivningen.

Med tanke på den latent skatteskuldens starkt villkorade karaktär liksom även osäkerheten rörande dess storlek har vi funnit det i hög grad tveksamt om en belastning av detta slag lagtekniskt bör inordnas bland eljest avdragsgilla skulder.

Även andra skäl kan anföras mot att betrakta den latent skatteskulden som en vanlig skuld. Såsom framgår av den inledande framställningen kan latent skatteskulder förekomma i vitt skilda sammanhang, låt vara i större eller mindre omfattning. Man kan även tala om en latent skatteskuld för varje skattskyldig med avseende på inkomstskatten för ett gånget års inkomster. Här har lagstiftaren valt att anknyta avdragsrätten till skatternas debitering. Avdrag medges således enbart för skatter som är debiterade vid taxeringstillfället.

Enligt vår mening visar redan det anförda, att både praktiska och teoretiska skäl kan anföras mot att inordna den latent skatteskulden bland eljest avdragsgilla skulder. Likartade invändningar av praktisk och teoretisk art möter även vid andra tänkbara metoder att lösa frågan genom en allmän giltig regel. Vi vill särskilt peka på svårigheterna att draga upp strikta och klara gränslinjer. Önskemålen om en lösning av den latent skatteskuldens problem torde emellertid inte i första hand vara inriktade på att finna en generell modell för att genomgående ta hänsyn till framtida och till beloppet ovissa inkomstskatter. Huvudin-

tresset torde i stället vara att söka rätta till de fall där gällande regler leder till olikformig behandling av de skattskyldiga. En särskild, från skattemässiga utgångspunkter olämplig konsekvens av den gällande rättsens ståndpunkt är, att för olika skattskyldiga slutresultatet kan bli beroende av i vilken form den skattskyldige driver sin verksamhet. I förgrunden träder då de fall där typiskt sett mer betydande differenser råder mellan de värden som enligt nuvarande regler skall ligga till grund för förmögenhetsberäkningen och de bokföringsvärden som kan godtas vid inkomstberäkningen.

Mot denna bakgrund synes det naturligt att välja den andra av de förutnämnda vägarna, nämligen att behandla den latent skatteskulden som en faktor som skall beaktas vid värderingen av olika tillgångar.

Även om den latent skatteskulden behandlas som en värderingsfaktor, uppkommer givetvis spørgsmålet hur denna typ av belastning bör beräknas. Olika alternativ kan tänkas. En lösning skulle vara att söka beräkna skatteskulden så exakt som möjligt, varvid en bedömning finge ske med hänsyn till de skattesatser som skulle vara aktuella för den skattskyldige de närmaste åren. Full rättvisa skulle emellertid ändå ej kunna uppnås genom en sådan metod, utan man skulle nödgas tillämpa en i viss mån schablonartad bedömning. Denna lösning får därför avvisas. En praktiskt lämpligare och på längre sikt rättvisare lösning är enligt vår mening att direkt uppställa en schablon, enligt vilken avdrag medges med viss procentuell andel av den dolda reserven.

Vi har sålunda funnit det vara motiverat att arbeta med en schablon. Detta är också den metod som valts i anvisningarna för värdering av icke börsnoterade aktier. Enligt anvisningarna skall, sedan avdrag för inkurans skett, tillägg göras för hälften av dold reserv i varulager. I de fall bankgaranti krävs beträffande investeringsfond har likaså en hälftenregel valts. En allmän schablonregel skulle kunna utformas på ungefär motsvarande sätt. Man kan naturligtvis tänka sig att bygga vidare på in-

kuransavdraget och således medge ett generellt avdrag som då fick avse såväl inkurans som latent skatteskuld. En sådan schablon skulle visserligen ge klarare uttryck för bestämmelsens karaktär av värderingsregel. Inkuransen kan emellertid variera kraftigt inom olika branscher, och en schablon skulle för övrigt ej bli mer svårhanterlig därest inkuransen först fick frånräknas. Beaktades för övrigt ej inkuransen, skulle måhända i något enstaka fall, där inkuransen är osedvanligt hög, resultatet bli en skärpning i förhållande till vad som nu gäller. Avdrag för inkurans bör således alltså ske innan den latent skatteskulden beräknas.

Vid aktievärderingen tillämpas, som nämnts, en 50-procentsregel. Denna procentsats ligger nära den skattesats som gäller för aktiebolag vid inkomsttaxeringen. För fysiska personer kan däremot skattesatserna variera kraftigt. En 50-procentsregel skulle i vissa fall vara för gynnsam men i regel vara något för låg. Om de nämnda rättvisesynpunkterna skulle beaktas, finge avdraget anpassas exempelvis till marginalskatteprocenten för den skattskyldige vid föregående taxering. Full rättvisa skulle emellertid inte uppnås. När den dolda reserven tas fram till beskattning, kan ju marginalskatten vara en annan. Här till kommer, att systemet skulle bli onödigt invecklat. Det bör också understrykas att enligt vår mening skall den latent skatteskulden ses som en faktor att beakta vid värdering av skilda tillgångar. Avsikten är således inte att söka mäta den kommande inkomstskattens storlek mer i detalj. Även detta skäl talar för en enhetlig och därmed lättillämpad schablon. Till bilden hör att man för aktievärderingens vidkommande knappast kan överge 50 procentregeln, som nära ansluter sig till bolagsskattens höjd. Det är i och för sig ett beaktansvärt intresse att andra företagsformer inte behandlas annorlunda. Till förmån för en något högre procentsats beträffande företag som direkt äges av fysiska personer skulle i och för sig kunna åberopas att marginalskatten redan vid en inkomst av drygt 30 000 kronor uppgår

till ca 60 procent. Emellertid kan, som nyss påpekats, en procentsats av 50 vara alltför gynnsam i en del fall. Av dessa skäl har vi funnit lämpligast föreslå en 50-procentregel även för fysiska personers vidkommande.

Såsom tidigare framhållits innebär vår uppläggning att latent skatteskulder framdeles skall beaktas vid värderingen av olika, särskilt angivna slag av tillgångar. Härvidlag bildar varulager en naturlig utgångspunkt. Därest den nyss förordade 50-procentsregeln accepteras, skall lager vid förmögenhetsberäkningen redovisas enligt följande. Lagertillgångar upptas till anskaffningsvärdet efter avdrag i förekommande fall för inkurans. Härifrån får sedan avräknas hälften av skillnaden mellan nyssnämnda värde och de värden som redovisats i räkenskaperna och som godtagits vid inkomsttaxeringen. Resultatet blir således, att endast hälften av den dolda reserven utgör skattepliktig tillgång vid förmögenhetsberäkningen. Dold reserv får beaktas även vid avsättningar till lagerregleringskonto samt i förekommande fall lagerfonder.

Möjligheterna att bilda dolda reserver är störst beträffande sådana lagertillgångar där de allmänna nedskrivningsreglerna gäller. Det finns emellertid, som ovan påpekats, en del tillgångar där rätten till nedskrivning är betydligt mera inskränkt; hit hör i första hand lager av fastigheter och värdepapper. Vid kapitalbeskattningen redovisas dylika tillgångar till författningsmässigt bestämda värden, kursvärden och taxeringsvärden. Dolda reserver kan förekomma även i dessa fall, låt vara i betydligt mindre omfattning än när det gäller sedvanliga lagertillgångar. I åtskilliga fall saknar våra förslag praktisk betydelse för dessa grupper, eftersom man här i regel har att göra med företag drivna i aktiebolagsform där latent skatteskuld redan i dag kan beaktas. Praktisk betydelse får emellertid våra förslag exempelvis beträffande byggmästare vars verksamhet drivs som enskild firma eller i form av handelsbolag. Samma princip bör kunna tillämpas här som i fråga om varulager i egentlig mening.

Latenta skatteskulder kan förekomma även beträffande inventarier. Det bör dock ihågkommas, att medan varulagervärderingen fyller en resultatutjämnande funktion, avskrivningarna på inventarier utgör omkostnadsavdrag. I praktiken kan de inventarietvärden som godtagits vid inkomstberäkningen ofta redan nu godtas vid förmögenhetsbeskattningen. Detta utesluter ej att stundom betydande dolda reserver förekommer bland inventarier. Så är fallet beträffande rederier och transportföretag, som ofta har ett betydande inventariebestånd men som saknar varulager. Likaså kan en snabbare avskrivning ske i räkenskaperna än som svarar mot den verkliga värdenedgången.

Frågan om den latent skatteskulden beträffande inventarier kan givetvis lösas på samma sätt som vi föreslagit för lagertillgångarna. Vi har emellertid funnit en sådan lösning något opraktisk. Att i samtliga fall framräkna eventuell dold reserv i inventarier framstår inte som meningsfullt, när beräkningen i de flesta fall kommer att resultera i att sådan reserv inte finnes eller uppgår till obetydliga belopp. I dessa fall blir alltså resultatet att den vid inkomsttaxeringen godtagna värdesättningen kan läggas direkt till grund. Enligt vår mening bör det inte möta några betänkligheter att låta samma regel gälla också då en mera betydande dold reserv finns. Olägenheterna i form av minskade skatteintäkter blir under alla förhållanden obetydliga och motväges av de fördelar som erhålles genom större enkelhet.

Godtages vårt förslag på denna punkt, bör motsvarande princip tillämpas vid den värdesättning av inventarier som ingår i värderingen av icke börsnoterade aktier.

Förslaget beträffande inventarier får betydelse främst för maskiner och redskap. Visserligen kan numera patent, hyresrätter och goodwill avskrivas enligt de regler som gäller för inventarier, men de möjligheter till skattelättnad som här kan uppkomma torde knappast vara så betydande att inte den föreslagna huvudregeln skulle kunna tillämpas. Goodwill räknas för övrigt inte

som en skattepliktig tillgång vid förmögenhetsberäkningen. Beträffande patent är värderingssvårigheterna så betydande att förslaget får ses som en klar förbättring. I den mån aktier utgör inventarier är avskrivningsmöjligheterna synnerligen begränsade.

Vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen medges inte avdrag för värdeminskning. Avdrag för kostnaderna för anskaffning av inventarier sker i stället i samband med ersättningsanskaffning; denna utgör en avdragsgill omkostnad. Vid förmögenhetsberäkningen skall inventarierna upptas till sitt verkliga värde, beräknat med utgångspunkt från anskaffningskostnaden, varifrån avdrag får göras för tillgångarnas värdeminskning på grund av ålder, slitage osv. Avskrivningar medges alltså vid förmögenhetsberäkningen men utan möjlighet att skapa dold reserv. Denna ordning torde få behållas framdeles. I realiteten blir de lantbrukare som tillämpar kontantmetoden inte missgynnade.

Ett särskilt problem uppkommer i samband med övergång från kontantprincipen till bokföringsmässig redovisning. Såsom ingångsvärde för inventarierna skall nyuppsättningskostnaden användas, dvs. tidigare inte avdragna kostnader för inventarieanskaffningar. Kan nyuppsättningskostnaden inte visas, får ingångsvärdet fastställas enligt riksskattenämndens värden, som finns angivna för olika slag av inventarier. Dessa värden fastställs efter samma princip som för djur och utgör alltså 80 procent av maskinernas återanskaffningsvärden vid övergången. Ingångsvärdet kan härigenom bli högre än det verkliga värdet. Vid förmögenhetsberäkningen lägges dessa värden för närvarande inte utan vidare till grund för beskattningen, utan avgörande blir i stället anskaffningsvärdet med avdrag för värdeminskning (RÅ 1963: 1874). Motsvarande bör gälla även i framtiden. Något tvång att tillämpa bokföringsvärdena vid förmögenhetsbeskattningen bör inte föreligga.

Våra förslag beträffande inventarier har med tanke härpå utformats så att de värden som godtagits vid inkomstberäkningen får användas vid förmögenhetsbeskattningen.

Vill den skattskyldige inte tillämpa dessa värden, skall han i stället liksom hittills kunna ta upp anskaffningsvärdet minskat med värdeminskningsskatt enligt planlig metod. Vi vill i sammanhanget betona, att våra förslag rörande lager och inventarier har ett inre samband och att de tillsammans med vad vi föreslår beträffande familjeföretagen skall ses som ett försök att åstadkomma en ändamålsenlig avvägning av beskattningen av tillgångar nedlagda i rörelse eller jordbruk.

Beträffande fastigheter som utgör anläggningstillgångar föreslår vi ingen ändring, utan här skall taxeringsvärdet alltså vara avgörande vid förmögenhetsbeskattningen. När det gäller rörelsefastigheter får uppmärksammas att avskrivningsreglerna för inventarier inte rubbar principen om att taxeringsvärdet skall vara avgörande. Dylika inventarier, som ingår i det taxerade byggnadsvärdet, skall således inte redovisas särskilt. Vi är väl medvetna om att viss kritik kan riktas häremot. Emellertid utreds för närvarande frågan om det skatterättsliga fastighetsbegreppet. Skulle man därvid komma fram till att inventarier av förevarande slag inte skulle ingå i taxeringsvärdet, får naturligtvis vårt förslag för inventariernas behandling gälla även dessa fall. Efter vad vi har inhämtat väntas också förslag av i stort sett nu angiven innebörd, varför vi inte ansett särskilda förslag från vår sida i denna del påkallade.

I linje med våra förslag beträffande den latent skatteskulden i varulager och inventarier ligger att avsättningar till eldsvåde- och fartygsfonder beaktas på motsvarande sätt. Såsom skuld skall därvid få upptas hälften av det belopp som avsatts till fond. Motsvarande bör gälla de för lantbrukets vidkommande betydelsefulla skogskontoavsättningarna. Som tidigare nämnts har vid flera tillfällen önskemål framförts om hänsynstagande till den latent skatteskuld som vilar på dylika medel. Enligt vår mening står skogskontofallen också varulagerfallen mycket nära. De medel som inestår på dylikt konto kommer alltid att inkomstbeskattas förr eller senare. För skogskontofallen

bör lämpligen samma regel väljas som för varulagerfallen. Vårt förslag innebär, att inestående medel skall upptas till halva beloppet.

Gemensamt för de situationer som behandlats i det föregående har varit förekomsten av dolda reserver samt därtill hörande fonder med därå vilande latent skatteskulder. Till dessa skulder skall enligt vad vi föreslår hänsyn tagas vid tillgångarnas värdering. Det finns också andra slag av skattepliktiga tillgångar som framdeles kan komma att träffas av inkomstskatt. Därvid uppkommande problem kan emellertid inte lösas inom ramen för det förut angivna mönstret, dvs. genom regler rörande tillgångarnas värdering. Reglerna skulle för övrigt behöva göras mer komplicerade, och vad de berörda skattskyldiga skulle vinna skulle knappast stå i proportion till nackdelarna av en mera detaljmässig och komplicerad reglering. Det finns för övrigt enligt vår mening anledning att gå fram med försiktighet, när det gäller att tillskapa nya regler på ifrågavarande av lagstiftaren hittills i stort sett obearbetade område. Det kan förtjäna påpekas, att om man vill gå längre och generellt vid kapitalbeskattningen beakta en kommande inkomstbeskattning, måste man samtidigt ompröva den nuvarande ordningen, enligt vilken avdrag vid förmögenhetsberäkningen endast medges för debiterade skatter. Att man sålunda knutit an avdragsrätten till debiteringen uppbäres av tungt vägande skäl, och en ändring härutinnan framstår enligt vår mening inte som önskvärd.

I detta sammanhang kan nämnas den situation som föreligger för exempelvis en kontantredovisande lantbrukares innehav av omsättningsdjur. Vid en försäljning av dessa djur skall likviden redovisas som skattepliktig intäkt. Å andra sidan är anskaffningskostnaden avdragsgill. Någon latent skatteskuld i tidigare angiven bemärkelse föreligger inte här eftersom dold reserv inte bildas. Läget blir därför detsamma som för en rörelseidkare som inte gjort någon lagernedskrivning. Enligt vår mening föreligger därför inte i dessa fall en sådan

latent skatteskuld som lämpligen bör beaktas.

Som ytterligare exempel där latent skatteskulder i den nu angivna vidare omfattningen kan förekomma må nämnas sådana utestående fordringar, där inkomstbeskattning skall ske först när likvid erlägges; sådana situationer kan förekomma exempelvis beträffande kontantredovisade jordbruk. Fordringar av detta slag skall för närvarande i princip upptas till fulla värdet. På fordringen kan visserligen sägas vila en inkomstskatteskuld. Med samma rätt kan emellertid sägas, att gäldenären har en skuld, vars framtida betalning medför avdrag vid inkomsttaxeringen. Om borgenärens latent skatteskuld skulle beaktas, skulle konsekvensen kräva, att gäldenärens skuld vid beräkning av hans förmögenhet skulle nedsättas i motsvarande mån (med den latent skattevinsten). Den situationen kan naturligtvis också förekomma att en avdragsgill kostnad föreligger för en person, utan att för den skull motparten har gjort en skattepliktig intäkt. I ett sådant fall skulle skulden resp. fordringen upptas till olika belopp hos gäldenären resp. borgenären. Konsekvenser av detta slag, som är besvärande bl. a. från kontrollsynpunkt, bör undvikas.

Vad nu sagts äger giltighet även beträffande sådana periodiskt utgående förmåner vilkas kapitaliserade värde skall upptas såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen. Skulle man tillåta en livräntetagare att redovisa kapitalvärdet till ett med hänsyn till inkomstskatten jämkat belopp, skulle även utgivaren nödgas vidkännas en på motsvarande sätt beräknad reduktion av kapitalvärdet av den mot livräntan svarande skulden.

I anslutning till vad här sagts om periodiskt utgående förmåner kan erinras om att vi föreslår att den nuvarande förmögenhetsbeskattningen av värdet av sådana tillgångar framdeles skall avföras från förmögenhetsbeskattningens område. Reglerna är dock ej avsedda att få tillbakaverkande kraft, varför problemet kvarstår beträffande en del äldre fall.

3.4.3 Särskilda frågor som sammanhänger med realisationsvinstbeskattningen

Den utvidgade realisationsvinstbeskattningen har aktualiserat frågan om hänsynstagande till kommande inkomstbeskattning vid värdesättning av aktier och fastigheter. Vinst som uppkommer vid avyttring av dylika tillgångar skall numera beskattas oavsett fångets art och tiden för innehavet. I samband med de nya reglernas tillkomst berördes problemet men då i första hand med tanke på förhållandena vid arvsbeskattningen, och man övervägde olika alternativ för att i görlig mån undvika konkurrens mellan inkomstskatt och arvsskatt. Denna del av frågeställningen behandlas i det följande. Här skall i första hand diskuteras huruvida hänsyn till den latent skatteskulden på aktier och fastigheter bör tas redan vid den årliga förmögenhetsbeskattningen.

Ett skäl mot att beakta denna skuld vid värderingen av *aktier* är i och för sig realisationsvinstreglernas utformning. Beträffande aktier som innehafts mer än fem år gäller en schablon, enligt vilken vinsten skall anses motsvara 10 procent av försäljningspriset efter avdrag för vissa kostnader. Häremot svarar å andra sidan ett avdragsförbud för realisationsförlust i de fall där en vinst skulle ha beskattats enligt nyssnämnda schablon. Reglerna kan således komma att slå mycket ojämnt. En vinstbeskattning kan ske trots att i verkligheten en förlust föreligger — den skattskyldige kan t. ex. inte förebringa tillfredsställande utredning angående sina förvärvskostnader. Men lika väl kan en kraftig vinst bli lågt beskattad. Kapitalvinstbeskattningen av aktier företer i denna del stora likheter med en omsättningsskatt på aktieöverlåtelser. Man kan inte heller bortse från att kurserna kan ha fallit vid försäljningstillfället och att således en försäljning kan resultera i förlust. Slutligen kan det vara oviss om någon försäljning över huvud taget kommer att ske.

Enligt vår mening bör emellertid bedömningen av den latent skatteskuldens framtida ställning inte i allt för hög grad sammankopplas med de nyss påtalade ojämn-

heterna i aktievinstbeskattningen. Såvitt gäller kapitalbeskattningen anser vi att avgörande vikt bör fästas vid det förhållandet att aktier vid realisation i princip skall träffas av en inkomstbeskattning på minst 10 procent av aktiernas värde och att i praktiken en sådan beskattning vanligen förr eller senare kommer att utlösas. Det kan hävdas, att behovet av ett hänsynstagande till den eviga realisationsvinstbeskattningen är störst vid arvs- och gåvobeskattningen. Vi har också funnit det klart, att latent skatteskuld måste beaktas vid sådan beskattning. Att aktieportföljen i ett dödsbo till stor del säljs för att skaffa medel till arvs-skatten är ju normalt. Emellertid kan ungefär likartade skäl anföras för en motsvarande jämkning vid förmögenhetsbeskattningen. Situationen är i själva verket tämligen likartad med den som föreligger beträffande dold reserv i varulager. När varulagret realiseras, bortgår omkring hälften av den dolda reserven i inkomstskatt. På samma sätt åtgår vid aktieförsäljning i regel minst 5 procent av försäljningssumman i realisationsvinstskatt. Härtill kommer, att reglerna såvitt möjligt bör göras ensartade för all kapitalbeskattning.

Avdragsrätten skulle — såsom aktievinstutredningen diskussionsvis anförde — innebära att aktierna fick vid förmögenhetsberäkningen i princip upptas till 95 procent av eljest tillämpligt värde. Avdragsrätten skulle således anknytas till 10-procentsregeln.

I den praktiska tillämpningen erfordras emellertid inte någon omräkning av eljest gällande värden. Av skäl som redovisas i annat sammanhang är det vår tanke, att värdena på börsnoterade aktier vid förmögenhetsberäkningen skall baseras på medelvärdet under december månad före taxeringsåret — vid arv och gåva december året före dödsfallet eller gåvan. Dessa värden skall fastställas av riksskatteverket, som därvid skall räkna in den här föreslagna 5-procentiga reduktionen. Riksskatteverket skall varje år utge listor med sålunda bestämda värden, som omedelbart skall kunna tillämpas av skattskyldiga och myndigheter.

Kapitalvinstbeskattningen av *fastigheter* avviker i hög grad från vad som gäller beträffande aktierna. Beträffande fastigheter är redan nu inkomstskattebestämmelserna på en betydelsefull punkt samordnade med arvsbeskattningen. En särskild regel har nämligen givits, enligt vilken ingångsvärdet vid avyttring av ärvd fastighet får uppräknas till 150 procent av taxeringsvärdet året före dödsfallet. Någon ändring av denna nyligen införda regel har vi icke ansett påkallad.

Det kan synas tveksamt i vad mån den latent skatteskulden bör beaktas beträffande fastigheter vid förmögenhetsberäkningen. Här finns ingen direkt motsvarighet till aktievinstbeskattningens 10-procentsregel.

Medan värderingen av aktier vid förmögenhetsberäkningen baseras på kursvärdet, dvs. försäljningspriset, skall fast egendom upptas till taxeringsvärdet. Detta värde är som bekant bestämt med viss säkerhetsmarginal och torde därför i regel vara något lägre än det värde som kan uppnås vid försäljning. En annan svårighet uppkommer i fastighetsfallen. Vid aktievärderingen kan avdragsrätten lätt anknytas till 10-procentsregeln. Beträffande fastigheter föreligger inte motsvarande möjligheter att fastställa den latent skatteskulden på ett enkelt sätt. En utväg skulle kunna vara att anknyta den latent skatteskulden till skillnaden mellan taxeringsvärdet och det för den skattskyldige gällande förmånligaste ingångsvärdet, beräknat enligt anvisningarna till 36 § KL. Den praktiska betydelsen härav kan emellertid starkt ifrågasättas. Ingångsvärdet blir nästan alltid betydligt högre.

Fall kan dock tänkas där taxeringsvärdet överstiger det förmånligaste ingångsvärdet. Situationer av det slaget kan inträffa när särskilda exploateringsvärden åsatts, exempelvis beträffande fastigheter i närheten av tätorter. I dessa fall kan dock ett hänsynstagande till latent skatteskuld få en ur andra aspekter mindre önskvärd effekt. Den för realisationsvinstbeskattningen på fastigheter grundläggande synpunkten att ett tidigt utbud av bl. a. exploateringsfastigheter bör främjas skulle sålunda i avsevärd mån

motverkas. Men vidare kan realisationsvinstreglernas utformning enligt vår mening anföras som ett tungt vägande skäl mot att beakta latent skatteskuld beträffande fastigheter. Systemet innebär i princip att endast 75 procent av vinsten är skattepliktig. Detta medför även i nu aktuella sammanhang en tillfredsställande avvägning. Att vid angivna förhållanden se en del av den eventuella skillnaden mellan taxeringsvärde och beräknat lägsta ingångsvärde som en latent skatteskuld skulle därför vara att gå för långt.

3.4.4 Särskilda frågor beträffande arvs- och gåvobeskattningen

Enligt en allmänt accepterad uppfattning skall inkomstskatten i princip inte konkurrera med arvs- och gåvoskatten. Ett förvärv skall således endast beläggas med den ena eller andra skatten. Gällande rätt är också uppbyggd enligt denna tanke. Vi har försökt utforma reglerna om hänsynstagande till latent inkomstskatteskuld på sådant sätt att förekommande kollisioner i görlig mån framdeles skall kunna undvikas. Det må dock redan nu framhållas, att en allmän giltig lösning av hela detta problem inte kunnat ske, något som i icke ringa mån sammanhänger med bl. a. arvsstatteförordningens enligt vår mening alltför detaljerade regler.

I 19 § KL stadgas nu, att såsom skattepliktig intäkt inte skall räknas förvärv på grund av bl. a. arv eller gåva. Något sammanträffande av inkomstskatt samt arvs- och gåvoskatt sker ej heller i den meningen, att exempelvis en arvslott eller en gåva läggs till mottagarens övriga intäkter vid inkomsttaxeringen. Att en kollision likväl kan ske beror på att den erhållna egendomen i en del fall inte kan av mottagaren avyttras utan att köpeskillingen helt eller delvis inkomstbeskattas. Man kan jämföra det ekonomiska läget för en person som ärvt 100 000 kr. i kontanter och en annan person som ärvt ett lager, nedskrivet till 40 000 kr. men med ett verkligt värde av 100 000 kr., vilket sistnämnda värde lagts till grund

vid arvsskattens beräkning. Arvsskatt utgår med samma belopp i båda fallen. Den förstnämnde kan helt tillgodogöra sig vad han ärvt, medan den sistnämnde, om han säljer lagret för 100 000 kr., kan få räkna med att inkomstbeskattas för 60 000 kr. När det sedan gäller kapitalvinstbeskattningen uppkommer motsvarande problem på det sättet att vinsten vid en senare avyttring rätteligen borde beräknas med hänsyn till att arvs- eller gåvoskatt kan ses som en del av anskaffningskostnaden för den avyttrade egendomen. Som ytterligare exempel kan arvsbeskattningen av periodiskt utgående förmåner ses. Här råder dock delade meningar om ett sammanträffande verkligen äger rum. Inkomstskatten avser de särskilt utgående beloppen och motsvaras ofta av en avdragsrätt för annan — eller samme — skattskyldig, medan arvsskatten avser det kapitaliserade värdet av beloppen.

För att lösa uppkommande konfliktfall mellan inkomstbeskattningen samt arvs- och gåvobeskattningen har olika vägar prövats. En möjlighet är att helt låta arvs- och gåvoskatten vika för inkomstskatten. Denna modell har valts beträffande vissa periodiska utbetalningar (39 § b) AGF) vid gåvobeskattningen. Parentetiskt må också nämnas, att i Finland uttas ej arvsskatt för vissa periodiskt utgående förmåner, utan inkomstbeskattningen anses tillfyllest. Vi har dock funnit att den nu diskuterade vägen skulle medföra alltför långtgående och stundom även helt opåkallade skattelättnader. Lösningen är ej heller praktikabel beträffande latent skatteskuld i varulager eller skogskontofall. Vad nu sagts gäller även det motsatta förfaringsättet, nämligen att låta inkomstskatten vika för arvs- eller gåvoskatten.

En annan tänkbar utväg är att jämka inkomstskatten med hänsyn till tidigare erlagd arvs- eller gåvoskatt.

Enligt detta alternativ skulle vid inkomstbeskattningen hänsyn tas till att egendom tidigare arvs- eller gåvobeskattats. Säljer ett dödsbo eller en arvinge ett varulager, skulle såsom ingångsvärde gälla, inte den avlidnes skattemässiga restvärden, utan ett högre vär-

de som beräknats med hänsyn till arvsskatten. Denna linje har valts vid kapitalvinstbeskattningen av fast egendom. Här gäller, som tidigare påpekats, en schablon vid vinstberäkningen enligt vilken ingångsvärdet för arvfången egendom får uppräknas till 150 procent av taxeringsvärdet året före dödsfallet. Det kan dock diskuteras om en sådan regel lämpligen bör överföras till andra områden. I en avliden rörelseidkares bo kan finnas både privat egendom och rörelsetillgångar, såsom inventarier och lagertillgångar. På motsvarande sätt kan skulderna fördela sig. Svårigheter kan uppstå då det gäller att beräkna hur stor del av arvsskatten som belöper på olika förmögenhetsobjekt. På ungefär motsvarande sätt förhåller det sig beträffande aktievinstbeskattningen. Vid inkomsttaxeringen skulle då utredning få förebringas hurvida de aktier, som sålts, är ärvda eller köpta av den skattskyldige. Likaså får regler ges för de fall där fond- eller nyemissioner ägt rum. Svårigheter av nu antytt slag uppkommer sällan beträffande fast egendom.

För de periodiskt utgående förmånerna skulle detta alternativ innebära att de särskilda beloppen fick upptas till ett reducerat värde i den skattskyldiges allmänna självdeklaration. Men även här kommer praktiska problem in. Arvsskatten kan vanligen beräknas tämligen exakt i de fall där mottagaren enbart erhåller en förmån av förevarande slag. Men så är inte fallet om han samtidigt ärvt annan egendom. En proportionering skulle få ske. Reglerna härom skulle inte bli lättillämpade. En fråga blir även i vilken takt arvsskatten skulle så att säga amorteras. En schablon är naturligtvis tänkbar; denna skulle få anknytas till kapitaliseringsfaktorn.

Mot detta alternativ kan inte bara praktiska invändningar resas; alternativet i fråga skulle även innebära att man vid inkomsttaxeringen införde en avdragsrätt för kostnader av eljest icke avdragsgill natur. Vidare skulle åtskilliga ändringar krävas i inkomstskatteförfattningarna. För att få en tillfredsställande balans mellan den mer exakta inkomstskatten och den schablonar-

tade arvsskatten, skulle detaljrika ingrepp krävas.

De skäl som sålunda kan anföras mot de nyss diskuterade alternativen har starkt bidragit till vår ståndpunkt att beträffande såväl förmögenhetsskatten som arvs- och gåvoskatten föreslå att den latent skatteskulden i stället beaktas vid värdering av olika slag av tillgångar. Dessas värde skall sålunda bestämmas under hänsynstagande till att en del av tillgångarnas försäljningsvärde vid en framtida avyttring kommer att bortgå i inkomstskatt. Förslaget avser lager och inventarier med därtill knutna fonder, aktier samt medel som inestår på skogskonto.

Tillämpat på arvs- och gåvobeskattning en innebär förslaget följande.

På samma sätt som vid förmögenhetsberäkningen skall ett varulager vid arvsbeskattningen upptas till sitt verkliga värde. Avdrag görs för inkurans samt för latent skatteskuld, beräknad även här till 50 procent av den dolda reserven. På detta sätt uppnås i princip samma resultat som om de dolda reserverna framtagits till beskattning av den avlidne före dödsfallet. Vid gåva av separata rörelsetillgångar uppkommer inget problem, eftersom en sådan gåva i princip föranleder inkomstbeskattning av givaren; någon latent skatteskuld överförs inte på mottagaren. Däremot får den latent skatteskulden beaktas vid gåva av hel förvärvskälla.

Inledningsvis berördes möjligheterna att genom ett arvskifte eliminera den latent skatteskulden. Som praxis utformats är likväl möjligheterna att uppnå ett sådant resultat synnerligen begränsade. Tomtrörelse- och byggmästarfallen intar dock en särställning. Härvidlag får dock beaktas, att även om ett arvskifte kan bryta kontinuiteten i rörelsebeskattningen, så kommer en följande försäljning att kunna beskattas enligt de nya kapitalvinstreglerna. Den skattelättnad som kan uppnås på detta sätt blir därför måttlig. Med tanke på behovet av enhetlighet och enkelhet har vi ansett att vårt förslag beträffande lagertillgångar bör kunna tillämpas även i dessa fall. Även i övriga delar framlägger vi samma förslag som på

förmögenhetsskattens område. Aktier skall således vid arvs- eller gåvobeskattningen få upptas till 95 procent av eljest tillämpligt värde. Skogskontomedel samt avsättningar till eldsvåde- och fartygsfonder bör likaså vid arvsbeskattningen få redovisas till reducerat värde.

Med den av oss valda uppläggningsen har vi inte funnit möjligt att föreslå regler om hänsynstagande till latent skatteskuld på periodiskt utgående förmåner. Av skäl som antytts i det föregående kan också det materiellt befogade i ett sådant hänsynstagande starkt ifrågasättas. Tilläggas må att ett hänsynstagande till latent skatteskuld i förevarande fall måste kompletteras med tämligen detaljerade kontrollföreskrifter för att inte öppna vägar till skatteflykt.

3.4.5 Sammanfattning

Våra förslag beträffande den latent skatteskulden är baserade på en helhetssyn när det gäller tillgångar nedlagda i rörelse eller jordbruk. Förslagen har visst samband med våra överväganden beträffande familjeföretagens skattelättnader. Enligt vår mening bör den latent skatteskulden ses som en faktor som skall beaktas vid värderingen av angivna tillgångsslag. Syftet med förslagen är att åstadkomma en rättvisare värdering än den som gällande regler leder till. Vi har också medvetet begränsat våra förslag till sådana fall där frågan har större praktisk betydelse; någon allmängiltig lösning beträffande alla de sinsemellan högst varierande formerna av latent skatteskulder åsyftas således inte. Stor vikt har slutligen fästs vid möjligheterna att göra de nya reglerna enkla och enhetliga. Närmare bestämt innebär våra förslag följande.

Vid förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen skall latent skatteskuld i varulager beaktas på så sätt att endast hälften av den dolda reserven utgör skattepliktig tillgång. Beträffande inventarier skall de värden som godtagits vid inkomstberäkningen också kunna tillämpas vid kapitalbeskattningen. Vidare får medel som innestår på skogskonto, liksom avsättningar till eldsvåde- och fartygsfonder, redovisas enligt

hälftenregeln. Aktier skall genomgående få redovisas till 95 procent av eljest gällande värde.

Våra förslag på förevarande område medför helt naturligt visst skattebortfall. Att mera exakt beräkna storleken av detta är icke möjligt. Det är emellertid, enligt vad vi kunnat finna, uppenbart att skattebortfallet blir av måttlig storlek och icke kräver hänsynstagande vid beräkning i budgeten av statens inkomster av kapitalskatterna.

4.1 Inledning

Vid 1970 års reform av förmögenhets- och arvsbeskattningen uppkom frågan om särskilda regler för kapital som är nedlagt i jordbruk eller rörelse. Från olika håll framhölls skillnaden mellan sådant arbetande kapital och annat kapital, som kunde sägas vara mer direkt tillgängligt för privat konsumtion. Våra skatteregler hade tidigare varit utformade så, att skatten i princip blev densamma oavsett vem som ägde eller ärvde en tillgång; på motsvarande sätt saknade det betydelse hur olika tillgångar användes.

I propositionen (nr 71/1970) med förslag till ändringar i förmögenhets- och arvsbeskattningarna presenterades, mot bakgrund av de föreslagna skärpta skatteskalorna, särskilda regler för familjeföretagens vidkommande. Den ledande grundtanken var därvid, att skärpningarna inte skulle träffa förmögenheter som i allt väsentligt bestod av tillgångar nedlagda i mindre eller medelstora s. k. familjeföretag. Vid förmögenhetsbeskattningen skulle enligt förslaget ett mot skatteskarpnings i huvudsak svarande avdrag få ske från den beskattningsbara förmögenheten, och vid arvsbeskattning skulle på liknande sätt en del av arvs-skatten kunna efterges. Förslagen godtogs med smärre justeringar av riksdagen (BevU nr 41/1970).

De nya reglerna om särskilda skattelättnader för familjeföretagare betecknades redan i propositionen såsom provisorier av ganska schablonartad karaktär. Departe-

mentschefen framhöll, att frågan om den lämpliga utformningen av särregler för familjeföretagen och de med dem jämförliga jordbruken borde närmare utredas. Eftersom vårt uppdrag då ännu inte var slutfört, ansåg departementschefen att vi borde överväga denna beskattningsfråga i vårt fortsatta arbete.

Den uppgift som sålunda förelagts oss har krävt ingående undersökningar. Det har i första hand gällt att finna permanenta regler som på lämpligt sätt kan inpassas i det gällande skatterättsliga systemet och som är någorlunda enkla att tillämpa och till sina konsekvenser överskådliga för de skattskyldiga. Vi har därvid kunnat dra nytta av de erfarenheter som delgetts oss av bl. a. Lantbrukarnas riksförbund och Familjeföretagens Förening. Det har vidare varit behövligt att undersöka hur det beslutade provisoriska systemet och av oss tilltänkta permanenta regler verkar för olika typer av företag. För detta ändamål har vi verkställt undersökningar för att kartlägga olika familjeföretags ekonomiska situation, förräntningskraven osv. Resultaten av undersökningarna redovisas i bilagorna 1 och 2, till vilka här får hänvisas. En fördjupad undersökning har också verkställts beträffande de motsvarande regler som gäller för den brittiska kvarlåtenskapsskatten.

4.2 Gällande regler

4.2.1 Förmögenhetsbeskattningen

Vid förmögenhetsbeskattningen har de pro-

visoriska reglerna upptagits i en särskild förordning om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag (1970: 171). I propositionen redovisades bl. a. följande allmänna överväganden.

Den kategori förmögenheter som närmast kommer i betraktande i detta sammanhang är de förmögenheter som i huvudsak utgör arbetande kapital i mindre och medelstora rörelser och jordbruk. Självfallet kan allt kapital som nedlagts i ett företag i och för sig karakteriseras som arbetande kapital. Vad man här syftar på är emellertid endast de fall där kapitalet och därmed även företaget ägs av en eller ett fåtal fysiska personer och där detta kapital även i förhållande till ägaren i övervägande grad är bundet i företaget. Därigenom skiljer sig alltså detta kapital från t. ex. det kapital som en person placerat i aktier i ett börsnoterat företag. Kapital av det senare slaget kan i allmänhet lättare lösöras av ägaren genom en försäljning av aktierna. En sådan försäljning inverkar i regel inte på företagets fortbestånd, vilket däremot kan bli fallet om ägaren lösör kapital som är nedlagt i hans eget företag. Jag har förut framhållit de svårigheter som kan uppkomma för ägare av familjeföretag och jordbruk, om deras förmögenheter belastas med en alltför hård förmögenhetsbeskattning.

Som framgår av vad jag förut anfört är det endast de mindre och medelstora företagen som enligt min mening bör tillgodoses genom en särbehandling. Det är i första hand denna kategori för vilken en skärpt förmögenhetsbeskattning kan medföra stora svårigheter av de slag jag förut berört. Till dessa kan även läggas bl. a. nu rådande kreditvärigheter som i särskilt hög grad gör sig gällande för de mindre och medelstora företagen och som därför i inte oväsentlig grad bidrar till att anstränga deras likviditet i samband med betalning av skatt. Alla dessa svårigheter berör inte på samma sätt de större familjeföretagen, som i likviditetshänseende vanligen kan likställas med t. ex. de börsnoterade företagen.

Gränsdragningen mellan olika kategorier av företag har skett med utgångspunkt från det förmögenhetsvärde som företaget representerar, vare sig företaget driver rörelse, jordbruk eller skogsbruk. Förmögenhetsvärdet bedöms med ledning av deklara-tionsvärdet för aktierna om företaget är ett aktiebolag. Bedrivs företaget i annan form, beräknas förmögenhetsvärdet till det nettovärde som framgår av självdeklarationens för-

mögenhetssammanställning och som utgör skillnaden mellan de tillgångar och skulder som skall medtagas vid förmögenhetsberäkningen.

Skattelättnader medges inte om företagets värde överstiger 2 milj. kr. En nedre gräns finns, och den anknyter till ägarens skattepliktiga förmögenhet. Eftersom någon skärpt beskattning knappast inträder för förmögenheter under 500 000 kr. har den nedre gränsen satts vid detta belopp. Någon lättnad medges således inte beträffande skattskyldig delägare vars skattepliktiga förmögenhet inte överstiger 500 000 kr.

De företag som omfattas av särbehandlingen är sådana där ägarkretsen är begränsad — familjeföretag. Företaget skall till minst 75 procent ägas av den skattskyldige ensam eller i förening med högst nio fysiska personer. Gränsen gäller antingen delägarna är sinsemellan besläktade eller ej. Såväl direkt som indirekt ägande — exempelvis genom aktiebolag — omfattas.

Det krävs vidare att den skattskyldige i ekonomiskt hänseende skall vara i ganska hög grad ekonomiskt beroende av sitt företag; han skall ha sin väsentliga försörjning av företaget. Företagets verksamhet skall avse rörelse i egentlig mening, jordbruk eller skogsbruk. Verksamheten får således icke avse förvaltning av annan fastighet än jordbruksfastighet eller av värdepapper eller annan därmed jämförlig lös egendom. Frågan om den skattskyldige haft sin väsentliga försörjning får i allmänhet bedömas efter förhållandet mellan den inkomst han haft från rörelsen och den sammanlagda inkomst som han kan ha haft av andra inkomstslag. Inte enbart en beloppsmässig jämförelse är avsedd. Hänsyn får även tas till det inte ovanliga förhållandet, att resultatet av en rörelse eller av ett jordbruk eller skogsbruk kan variera år från år och att förvärvskällan t. o. m. kan visa underskott under mer än ett år, utan att det för den skull behöver sättas i fråga att den skattskyldige ändå haft sin väsentliga försörjning av denna förvärvskälla. Endast om det klart framgår att den skattskyldige regelmässigt har inkomst av annat slag som klart

överväger får frågan om den väsentliga försörjningen bedömas annorlunda. Beträffande dödsbo anges motsvarande villkor så, att någon av delägarna skall ha haft sin väsentliga försörjning av företaget. Det kan här också nämnas, att dödsbo, som skall taxeras för inkomst, icke betraktas som mer än en person även om dödsbodelägarna är flera.

Men icke enbart inkomsterna från familjeföretaget skall dominera. Det krävs också att företaget dominerar i förmögenhetsavseende vid jämförelse med de övriga förmögenhetstillgångar som den skattskyldige kan ha. Minst 75 procent av den skattskyldiges totalförmögenhet skall sålunda vara nedlagd i företaget. En jämförelse får göras mellan nettovärdet av de olika förmögenhetsdelarna, dvs. företaget resp. den del som avser övrig egendom. Även skulderna beaktas således. När den skattskyldige samtaxeras för förmögenhet med make och, i förekommande fall, med hemmavarande barn under 20 år, sker jämförelsen med utgångspunkt från hela den gemensamt beskattade förmögenheten.

För den händelse den skattskyldige äger flera företag gäller de tidigare angivna kraven med avseende å samtliga företag. Härutöver krävs att ett inre sammanhang föreligger mellan företagen.

De provisoriska lättnaderna är som nämnts avsedda att komma ägare av mindre och medelstora företag till godo och syftar till att behålla den tidigare nivån för beskattning av deras förmögenhet. Längre gående lättnader är ej avsedda. Företag med ett värde överstigande 2 milj. kr. berörs icke.

Ägaren får en reduktion med 25 procent av värdet av den del av förmögenheten som överstiger 500 000 kr. För skiktet upp till 500 000 kr. sker sålunda ingen reduktion. Efter reduktion motsvarar den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet 500 000 kr. plus 75 procent av återstående förmögenhet. Härpå utgår skatt i vanlig ordning. Reduktionen avser även den förmögenhet som skattskyldig kan ha vid sidan om förmögenheten i företaget. Effekten härav be-

gränsas dock genom kravet på att den del som är nedlagd i företaget måste uppgå till minst 75 procent av totalförmögenheten.

4.2.2 Arvsbeskattningen

För arvsskattens vidkommande är bestämmelserna uppbyggda efter samma idé som vid förmögenhetsbeskattningen; syftet är att underlätta för arvingar att överta och fortsätta driften av företaget. Bestämmelserna återfinns i 29 § AGF och innebär i huvudsak följande.

För att skattelättnader skall kunna medges vid arvsbeskattningen krävs att det är fråga om sådant företag som avses i den särskilda förordningen om skattelättnader vid förmögenhetsbeskattningen. Den avlidne skall också ha uppfyllt de i sistnämnda förordning angivna kraven. Minst 75 procent av behållningen i boet skall vara nedlagd i företaget.

Vid arvsbeskattningen har skattelättnaden utformats som en villkorad rätt till skatteeftergift. I en första omgång medges anstånd, och efter viss tid tas frågan upp om slutlig eftergift av anståndsbeloppet. Närmare bestämt innebär reglerna följande.

Om någon på grund av arv eller testamente erhåller rätt till företaget eller del däri, kan beskattningsmyndigheten medge anstånd med viss del av skatten för sådan mottagares lott i boet.

Frågan om anstånd tas upp vid skattläggningen. Framgår det av testamente att en angiven person skall ha hela familjeföretaget, kommer enbart denne persons arvsskatt att beröras. Saknas testamente, fördelas egendomen enligt lag, och i sådant fall kommer anstånd att medges beträffande viss del av samtliga arvingars skatt. Föreligger ett arvskitte, blir på motsvarande sätt den däri gjorda fördelningen avgörande för frågan om rätt till anstånd. Anstånd medges dock ej för den vars andel i företaget understiger 75 procent av hans förmögenhet, beräknad enligt reglerna i förmögenhetsskatteförordningen, andelen i dödsboet inräknad.

Vid förmögenhetsbeskattningen har som nämnts en övre gräns uppställts. Företagets

förmögenhetsvärde får inte överstiga 2 milj. kr. Samma princip gäller vid arvsbeskattningen. För att minska tröskeeffekterna medges dock viss lättnad även när företagets värde ligger mellan 2 och 2,5 milj. kr. Det belopp som kan ifrågakomma till anstånd är 10 procent av arvsskatten för mottagarens lott, om företagets värde ej överstiger 2 milj. kr., och 5 procent av skatten, om värdet överstiger 2 milj. kr. men ej 2,5 milj. kr. Några särskilda avtrappningsregler har i övrigt ej givits, och övergången kan alltså bli mycket tvär. Vid arvsbeskattningen saknas egentlig motsvarighet till den vid förmögenhetsbeskattningen föreskrivna nedre gränsen vid 500 000 kr. I stället har man begränsat anståndsmöjligheterna på sådant sätt att anstånd icke medges för skattebelopp understigande 1 000 kr.

Anståndet upphör i princip fyra år från beslutet. Om den som erhållit anstånd då visar att han under anståndstiden haft sin förmögenhet nedlagd i företaget till minst 75 procent och att någon arvinge eller testamentstagare under samma tid haft sin väsentliga försörjning av företaget, efterges anståndsbeloppet jämte ränta.

Får beskattningsmyndigheten före anståndstidens utgång kännedom om att någon som erhållit anstånd icke uppfyller förutsättningarna härför, skall anståndet förklaras förverkat. I vissa fall kan anstånd eller eftergift medges även om samtliga ovan nämnda förutsättningar ej är uppfyllda.

4.3 *Kapitalskatteberedningens överväganden*

4.3.1 Synpunkter på de provisoriska reglerna

4.3.1.1 Förmögenhetsbeskattningen

För oss har uppgiften varit att söka skapa permanenta regler för familjeföretagens skattelättnader. De provisoriska reglerna har vid våra ställningstaganden bildat en naturlig utgångspunkt, och det kan därför vara skäl att inledningsvis kortfattat redovisa några synpunkter på provisoriets praktiska tillämpning. Tyngdpunkten kommer härvid

helt naturligt att läggas på de svårigheter som framträtt. I de i och för sig betydelsefulla hänseenden där vi anslutit oss till provisoriet blir framställningen mera sammanträngd.

Syftet med skattelättnaderna är som nämnts att i särskilt angivna fall behålla förmögenhets- och arvsbeskattningen på samma nivå som tidigare. För att nå detta mål har en lång rad förutsättningar uppställts vilka anknyter till bl. a. företagets värde, verksamhetens art, ägarens inkomster samt hans och hans familjs förmögenhetsförhållanden. En del förutsättningar har angivits mer preciserat, medan andra fått en allmänt hållen formulering. Exempel på förutsättningar av det sistnämnda slaget utgör "förvaltning i mer än obetydlig omfattning", "väsentlig försörjning", "inre sammanhang". En nackdel med regler av detta slag — i synnerhet när flera allmänt hållna rekvisit skall tillämpas samtidigt — blir att bestämmelserna som helhet blir svårtillämpade och till sina konsekvenser svåröverskådliga. En ytterligare olägenhet är, att ett sådant system kan uppmuntra till avancerat skatte-tänkande. Genom inkomstöverföringar samt förmögenhetsuppdelningar mellan den privata förmögenhetsmassan och den som kan sägas vara hänförlig till s. k. arbetande kapital kan de skattskyldiga åstadkomma fördelar av varierande vidd. Två sinsemellan likartade fall kan komma att behandlas olika beroende på hur förmögenhetens ägare fördelat förmögenheten. Genom de många allmänt hållna krav som uppställts för skattelättnaderna torde även åtskilliga "normala" familjeföretag hamna utanför den privilegierade kretsen. Redan här kan förutskickas, att våra undersökningar visar att kretsen av företag som kan få skattelättnader blir åtskilligt mindre än som torde vara avsett.

Det har också visat sig, att beloppsspärrar av den typ som ingår i provisoriet skapar allvarliga tröskelproblem och även medför andra olägenheter. Vid förmögenhetsbeskattningen medges inte lättnader om företagets värde överstiger 2 milj. kr. — vid arvsbeskattningen går en gräns även vid

2,5 milj. kr. Tröskeeffekten är sådan, att om gränsen passeras, överskjutande del av förmögenheten eller arvet kan bli beskattad till mer än 100 procent; i extrema fall med flerdubbla beloppet. Dessa olägenheter skulle visserligen kunna motverkas genom avtrappningsregler eller fallande skalor av något slag. Härigenom skulle det emellertid bli nödvändigt att göra ytterligare finslipning i ett redan detaljerat system.

De fasta gränserna i provisoriet kan vidare få en utvecklingshämmande effekt. Hos en företagare, vars företagsförmögenhet närmar sig 2 milj. kr., torde nämligen intresset för att ytterligare utveckla företaget dämpas med hänsyn till den skatteskärpning som inträder när gränsen passeras.

I det föregående har vi velat peka på några problem av mer generell art som är förknippade med de provisoriska reglerna. Av betydelse, när det gäller att skapa mer permanenta bestämmelser, har emellertid även varit de särskilda rekvisitens närmare utformning.

Förvaltningsverksamhet

Enligt provisoriet medges skattelättnader i fråga om rörelse i vanlig mening eller jordbruk (skogsbruk). Däremot faller bolag som förvaltar fast egendom eller värdepapper utanför den privilegierade kretsen. Gränsdragningen har skett så, att skattelättnad inte medges, om företagets förmögenhet i mer än obetydlig omfattning nedlagts i dylik förvaltningsverksamhet.

Vad som förstås med mer än obetydlig omfattning kan inte avgöras med en generell formel, utan får prövas i varje enskilt fall.

I samband med våra undersökningar har det visat sig att olika meningar yppats beträffande vad som skall förstås med förvaltningsverksamhet; på något håll har man velat föra hit förvaltning av personalbostäder eller av aktier i dotterbolag som innehar fastighet i vilken moderbolaget driver sin rörelse. Byggmästarfallen har uppvisat likartade svårigheter. En byggmästare har stundom både pågående byggen och nyligen färdigställda byggnader, som han behållit

i avvaktan på lämplig tid för försäljning. Även om dessa fastigheter utgör rörelsetillgångar, skall inkomsten redovisas i förvärvskällan annan fastighet. Gränsen mellan förvaltning och rörelse är här flytande, eftersom en kortare tids förvaltning kan sägas ingå som ett naturligt led i rörelsen. Men härutöver finns fall där en mer permanent förvaltning av hyresfastigheter föreligger. Som ytterligare exempel kan nämnas ett fall där innehav av börspapper till förhållandevis betydande belopp berodde på att en rörelsefastighet sålts och man avvaktade lämpligt tillfälle att köpa en ny fastighet.

Företagets förmögenhetsvärde

Detta rekvisit har betydelse både när det gäller att avgöra om företaget håller sig inom 2 milj. kr. gränsen och om den skattskyldige har 75 procent av sin förmögenhet nedlagd i företaget. I lagtexten har angivits att förmögenhetsvärdet för ett aktiebolag uppgår till värdet av samtliga aktier i bolaget. För andra företagsformer skall användas det värde som motsvarar skillnaden mellan tillgångar och skulder som är hänförliga till företaget.

Ett rekvisit av detta slag torde i och för sig vara svårt att undvara i ett system med en differentierad beskattning beroende på förmögenhetens placering. Härmed införes emellertid ett kriterium av delvis nytt slag i skattelagstiftningen. Hittills har det nämligen i allmänhet saknat reell betydelse vid beskattningen hurvida en tillgång skall anses utgöra företagsförmögenhet eller icke. Undantag har gällt några sällan tvistiga frågor om beskattningen av aktieutdelning och ränteintäkter (38 § 1 mom. och punkt 2 av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen) eller reduktion av emissionsavdrag enligt 3 § Annelagen (1967: 94). Främst till följd av de nyss nämnda gränserna får uppdelningen i privat förmögenhet och företagsförmögenhet avgörande betydelse för om skattelättnad skall få åtnjutas eller ej. De största praktiska svårigheterna att bestämma förmögenhetsvärdet av företaget torde uppkomma vid andra företagsformer än aktiebolag. Beskattningsmyndigheterna

blir emellertid, när det gäller exempelvis en skild firma eller jordbruk, i stort sett hänvisade till den skattskyldiges egen redovisning. Genom olika överföringar mellan rörelseförmögenheten och den privata delen kan den skattskyldige åstadkomma att företagets värde icke överstiger 2 milj. kr. eller att han får minst 75 procent av sin förmögenhet hänförlig till företaget. Särskilt i anslutning till kravet på att 75 procent av ägarens förmögenhet skall vara nedlagd i företaget bör påpekas att även obetydliga beloppsmässiga förändringar kan få avgörande betydelse för beskattningen.

Väsentlig försörjning

För att skattelättnad skall medges fordras att den skattskyldige haft sin väsentliga försörjning av företaget. Inkomsten från företaget skall således typiskt sett vara den dominerande för den skattskyldige. Det nu nämnda kravet skall sammanställas med de inledande bestämmelserna i förordningen. Av en jämförelse med dessa framgår att den skattskyldige inte endast skall ha sin väsentliga försörjning från företaget utan även skall på något sätt vara verksam i det samma; han skall vara företagare. Den mer exakta innebörden av nu angivna rekvisit är omstridd.

I förarbetena har som ett exempel angivits, att om en jordbrukare helt eller delvis arrenderar ut sin fastighet, skall han i motsvarande mån icke anses som företagare. Inom lantbruket är olika uppdelningar mellan ägande och brukande vanliga, och det nämnda exemplet har därför givit upphov till viss osäkerhet. Som ytterligare exempel kan nämnas de fall där rörelseidkare eller jordbrukare av åldersskäl vill dra sig tillbaka från driften. Det råder olika meningar i vad mån rörelseidkaren eller lantbrukaren även i fortsättningen skall få skattelättnad. Här skall erinras om att en lantbrukares eller annan företagares pensionsfråga kan lösas på olika sätt. Vid jordbruk kan utarrendering vara en form av pensionering.

Inre sammanhang

Om en skattskyldig har flera företag, kan

skattelättnaden komma att bestämmas med hänsyn till samtliga företag. Det krävs dock, att det föreligger ett inre sammanhang mellan företagen.

Detta krav komplicerar systemet. Även om övriga rekvisit är uppfyllda, kan bristen på inre sammanhang leda till att den skattskyldige förlorar skattelättnaden beträffande endera eller båda företagen. Om t. ex. en lantbrukare, vars jordbruk är värt 900 000 kr., startar ett nytt företag i annan bransch med ett värde av mer än 300 000 kr. får han inte någon skattelättnad beträffande något av företagen. På grund av att det inte finns något inre sammanhang mellan företagen betraktas nämligen kapitalet i det nya företaget — trots att det är "arbetande" — såsom privatförmögenhet, och förmögenheten i lantbruket utgör inte 75 procent av totalförmögenheten. Om han i stället drev ett enda företag värt drygt 1,2 milj. kr., skulle full skattelättnad medges. En fråga av praktisk betydelse i detta sammanhang är tomtstyckningsverksamhet i samband med lantbruk. Om en jordbrukare har en fastighet, som dels är åsatt jordbruksvärde med 500 000 kr., dels taxerad som annan fastighet för 700 000 kr., och sistnämnda fastighetsdel ingår i tomtrorelse, är det tveksamt om inre sammanhang kan anses föreligga. Samma ovisshet råder om exploateringsdelen visserligen taxeringsmässigt ingår i jordbruksfastigheten men åsatts särskilt exploateringsvärde.

Makes och barns förmögenhetsförhållanden
När det gäller att avgöra huruvida 75 procent av den skattskyldiges förmögenhet är att hänföra till företag, skall hänsyn även tas till sådan förmögenhet som tillhör skattskyldiges make eller barn, om samtaxering skall ske. Härvid uppkommer åtskilliga frågor. Reglerna är uppbyggda så, att ägaren av tillgångar kan erhålla skattelättnad. Det är således förmögenhetens ägare som skall uppfylla de skilda rekvisiten. Om exempelvis hustrun äger ett företag som hon ärvt men endast mannen är verksam i företaget, är det därför inte klart om skattelättnad kan komma i fråga. Avlider däremot hustrun,

blir hennes dödsbo utan tvekan berättigat till skattelättnad om mannen fortsätter att arbeta i företaget. Dödsbo kan nämligen erhålla skattelättnad om någon dödsbodelägare haft sin väsentliga försörjning av företaget; intill dess bodelning sker är efterlevande giftorätsberättigad make delägare.

Större sidoförmögenhet hos hustru och barn leder till att skattelättnaden förloras. Om t. ex. mannen har ett jordbruk värt 1 milj. kr. och hans hustru börspapper värda 500 000 kr., kan skattelättnad inte medges. Enligt förordningens ordalydelse skulle skattelättnad inte heller kunna medges, om hustruns tillgångar är nedlagda i ett av henne drivet företag. Sistnämnda effekt torde dock inte vara avsedd. Om makarna har var sin rörelse, uppkommer emellertid frågan om skattelättnader kan medges utan att inre sammanhang föreligger. Skulle så vara fallet öppnas en möjlighet för makar att genom interna uppdelningar rädda skattelättnaden i fall då så inte skulle vara möjligt om den ene maken ägt båda företagen.

Ett särskilt problem uppkommer när hemmavarande omyndiga barn har del i ett jordbruk. Om barnen äger hälften av en jordbruksfastighet, som är värd 1,5 milj. kr., och fadern andra hälften samt fadern arrenderar barnens hälft, torde densamma få betraktas som sidoförmögenhet, och någon skattelättnad kan inte medges. Resultatet torde bli detsamma, om fadern visserligen äger hela fastigheten men t. ex. i anledning av hustruns död utställt revers till barnen på fastighetens halva värde.

4.3.1.2 Arvsbeskattningen

Reglerna är som tidigare nämnts uppbyggda efter i stort sett samma mönster som vid förmögenhetsbeskattningen. Med tanke på arvsskattens konstruktion har dock vissa avvikelser fått göras; såväl den avlidnes som arvingars eller testamentstagares förhållanden tillmäts sålunda betydelse.

När det gäller att avgöra om 75 procent av förmögenheten är hänförlig till företag, tillämpas en något avvikande beräkning. Vid förmögenhetsbeskattningen an knyter man till ägarens och i förekommande fall

hans makes och barns förmögenheter. Vid arvsbeskattningen blir däremot behållningen i boet avgörande. Vid arvsbeskattningen kommer således efterlevande makes enskilda egendom liksom underåriga barns förmögenheter att sakna direkt betydelse. Det kan mycket väl hända att förutsättningarna för skattereduktion är uppfyllda vid arvsbeskattningen, trots att den avlidne i livstiden inte kunnat erhålla lättnad vid förmögenhetsbeskattningen. Vidare bör erinras om att olika regler gäller för vilka tillgångar som är skattepliktiga vid förmögenhets- respektive arvsbeskattningen. Även den omvända situationen kan således uppkomma.

Lättnaderna vid arvsbeskattningen är utformade som en villkorad rätt till eftergift av 10 respektive 5 procent av arvsskatten. Vid skattläggningen sker en första bedömning om anstånd kan medges. Efter fyra år prövas sedan om anståndsbeloppet kan efterges. Anstånd och eftergift medges endast den som på grund av arv eller testamente erhåller rätt till företag eller del däri. Detta system medför vissa problem vid tillämpningen.

Den anståndsberättigade kretsen

Vid tiden för skattläggningen kan det normalt inte avgöras vem eller vilka som skall överta företaget. I det stora flertalet fall torde därför samtliga arvingar och universella testamentstagare vara berättigade till anstånd. Framgår det emellertid av testamente eller arvskitte vem som skall överta företaget, är endast sådan mottagare anståndsberättigad.

Anstånd skall ej medges den vars andel i företaget understiger 75 procent av hans förmögenhet, beräknad enligt förmögenhetsskatteförordningens regler, andelen i dödsboet inräknad. Vid denna beräkning medtas dock inte arvinges makes förmögenhet liksom ej heller hans barns tillgångar. Genom att i livstiden överföra tillgångar till barnbarn kan således skattelättnaderna vid arvsbeskattningen måhända räddas för barnens vidkommande.

I allmänhet beräknas arvsskatten på grundval av en schematisk delning av boet;

verkliga skifteshandlingar är ovanliga vid arvsbeskattningen. Det blir därför förenat med svårigheter att avgöra huruvida arvinges eller testamentstagares andel i företaget utgör angivna 75 procent. Avstående från arv, testamente eller förmånstagarförordnande bidrar till att försvåra bedömningen.

Bestämmelsernas innebörd kan ytterligare belysas med följande exempel. En rörelseidkare med tre söner har i testamente förordnat att en av dem skall äga lösa företaget och således ensam överta detsamma. Företaget är i bouppteckningen upptaget till ett värde av 600 000 kr. Ingen annan egendom finns. Tre lotter läggs ut, vardera om 200 000 kr. Anstånd synes då endast kunna komma i fråga beträffande en lott på 200 000 kr. Hade testamentet inte skrivits eller hade det inte företetts för beskattningsmyndigheten, skulle alltså tre lotter ha utlagts och anstånd medgivits alla tre sönerna.

Den eftergiftsberättigade kretsen

Anståndsbeloppet förfaller till betalning efter fyra år. Visar då den som erhållit anstånd att han under fyraårsperioden haft 75 procent av sin förmögenhet nedlagd i företaget samt att någon arvinge eller testamentstagare under samma tid haft sin väsentliga försörjning av företaget, efterges anståndsbeloppet.

Med tanke på att arvsskatten beräknas enligt schablonmässiga grunder och inte på grundval av egendomens slutliga fördelning måste de skattskyldiga noga beakta eftergiftsregelns utformning vid boets avveckling. Några enkla exempel får belysa detta.

Mannen M dör efterlämnande hustrun H och barnet B. Inget testamente föreligger. Boet består av mannens jordbruk värt 1 milj. kr. I detta fall utlägges vid beskattningen en arvslott för B på 500 000 kr. H:s skattefria giftorättsandel uppgår likaså till 500 000 kr. Anstånd medges med 10 procent av den arvsskatt som belöper på B:s lott. Säljes gården inom fyra år, förverkas anståndet. Behålles däremot boet oskiftat under fyraårsperioden och har B under denna tid haft sin väsentliga försörjning av jordbruket, efterges anståndsbeloppet. Om åter H driver jordbruket för boets räkning och får

sin väsentliga försörjning härigenom, torde eftergift inte kunna komma i fråga eftersom H varken är arvinge eller testamentstagare. Det kan nämnas att dödsboet erhåller lättnad vid förmögenhetsbeskattningen även i detta fall, eftersom H alltså är dödsbodelägare.

Om däremot boet delas före fyraårstidens utgång får detta bl. a. följande effekter. Får B fastigheten på sin lott och ställer ut en revers till H, kan anståndsbeloppet efterges. Delas egendomen däremot så, att H övertar jordbruket och ställer ut en revers till B på dennes lott, torde B:s anståndsbelopp förverkas.

4.3.2 De brittiska skattelättnaderna

Storbritannien har ingen särskild förmögenhetsskatt vid sidan om den allmänna inkomstskatten. Inkomst av kapital beskattas emellertid hårdare än arbetsinkomst. Arvsskatten har formen av kvarlåtenskapsbeskattning. Någon särskild gåvoskatt finns inte.

Vid kvarlåtenskapsbeskattningen medges särskilda skattelättnader beträffande jordbruksegendom och vissa rörelsetillgångar. Lättnaderna infördes för jordbrukets vidkommande år 1925. Syftet var att uppmuntra investeringar i jordbruk. Skattelättnaderna tillerkändes jordägaren antingen han själv brukade jorden eller hade fastigheten utarrenderad. År 1954 skedde vissa ändringar, och samtidigt utsträcktes skattelättnaderna till att omfatta även rörelsefallen.

Skattelättnaderna innebär att skatten på jordbruksegendom eller rörelsetillgångar uttas efter en skala som är 45 procent lägre än den eljest gällande. Man får hålla i minnet att den brittiska skatteskalen är sådan att om kvarlåtenskapen uppnår visst skikt utgår skatt enligt angiven procentsats för hela kvarlåtenskapen. Lättnaderna avser dock icke all egendom som är hänförlig till jordbruk eller rörelse. Den förmånligare behandlingen gäller främst sådana tillgångar som kan sägas vara anskaffade för stadigvarande bruk. Såvitt gäller jordbruk räknas hit själva marken och växande gröda, till jordbruket hörande byggnader, vissa jakt- och fiskerättigheter samt efter 1954 års ändringar även jordbruksinventarier. Egendomen upptas till det värde som den representerar vid fortsatt drift, ett s. k. jord-

bruksvärde. Har egendomen ett högre marknadsvärde, kommer skillnaden att beskattas enligt den oreducerade skalan. Såsom reduktionsberättigade tillgångar i rörelse anses industrifastigheter, såväl mark som byggnader omfattas, samt maskinell utrustning och redskap. I enlighet med reglernas allmänna uppläggning faller omsättningstillgångarna utanför. Skattelättnader medges exempelvis inte för djur i jordbruk eller varulager i rörelse.

Skattelättnadernas omfattning får även ses mot reglerna för skuldavdrag. Om t. ex. jordbruksegenhet särskilt häftar för skuld, exempelvis på grund av inteckning, fördelas sådan skuld proportionellt mellan jordbruksvärdet och marknadsvärdet. Skulder utan säkerhet avräknas mot annan egendom än jordbruksegenhet så långt denna räcker. Ett exempel.

En jordbrukare har jordbruksegenhet värd £ 9 000. Hans övriga tillgångar (exempelvis djur och privatförmögenhet) uppgår till £ 7 500. Skulderna uppgår till £ 1 000.

Enligt skalan är kvarlåtenskapsskatten 10 procent. För jordbruksegenheten är skalan 45 procent lägre. Skulderna avräknas i exemplet från den icke reduktionsberättigade egendomen. Skatt uttas således med 5,5 procent på £ 9 000 och med 10 procent på £ 6 500.

Om i exemplet skulderna överstigit värdet på de icke reduktionsberättigade tillgångarna skulle bristen ha avräknats från jordbruksegenheten.

Ytterligare ett exempel kan lämnas för att belysa hur reglerna verkar i ett rörelsefall.

En kvarlåtenskap antas innehålla följande:

Industrifastighet	£ 1 500
Övriga företagstillgångar där reduktion kan förekomma	£ 6 000
Andra rörelsefastigheter	£ 4 500
Övriga rörelsetillgångar	£ 12 000
Inteckningar i samtliga fastigheter	£ 2 000
Övriga rörelseskulder	£ 5 000
Privata tillgångar	£ 17 000
Privata skulder	£ 18 000

Skattelättnaderna beräknas nu enligt följande:

Först fördelas inteckningsskulden på £ 2 000 efter värdet på den intecknade egendomen. På industrifastigheten faller då 1/4 eller £ 500 och på de andra icke reduktionsberättigade fastigheterna återstående £ 1 500.

Den privata delen av boet visar underskott på

£ 1 000. Detta avräknas från de icke reduktionsberättigade rörelsetillgångarna.

Resultatet framgår av följande uppställning:

Industrifastighet	£ 1 000
Övriga företagstillgångar	£ 6 000
	£ 7 000

Andra rörelsefastigheter
 £ 3 000 |

Andra rörelsetillgångar
 £ 12 000 |

 £ 15 000 |

Avgår

Övriga rörelse

skulder
 £ 5 000 |

Underskott

från privat-

förmögenhet
 £ 1 000 |

 £ 6 000 —£ 6 000 | £ 9 000 | £ 16 000 |

Skatt uttas på £ 7 000 efter den lägre skalan, under det att £ 9 000 beskattas utan reduktion.

De nu genomgångna reglerna har från början utformats med tanke på direkt ägande. Skattelättnader kan dock medges även där verksamheten drivs i aktiebolagsform. De fall som berörs är sådana där värdet på aktierna skall beräknas med utgångspunkt från tillgångarnas värde (substansvärderingsfall). Det krävs även att den avlidne hade ett avgörande inflytande i företaget. Så anses vara fallet om han hade mer än halva röstetalet. När det gäller att bestämma skattelättnadernas omfattning i aktiebolagsfall, får man räkna fram hur stor del av aktiens värde som kan sägas vara hänförlig till reduktionsberättigade tillgångar. Härvid följes i stort sett samma mönster som angivits i exemplen ovan.

Vissa företag har undantagits från skattelättnaderna. Hit hör företag som drivs av vissa yrkesutövare, bl. a. praktiserande läkare. Vidare utesluts företag som icke arbetar i vinstsyfte. Har avtal träffats före dödsfallet om företagets försäljning medges i allmänhet inga lättnader, och detsamma gäller företag som är under avveckling.

4.3.3 Huvudlinjer för en permanent lagstiftning

De lättnader i förmögenhets- och arvsbeskattningen som år 1970 provisoriskt infördes för familjeföretagen innebar en viktig principiell nyhet i vår skattelagstiftning. Förut har skatten varit densamma hur till-

gångarna än varit placerade. Motsvarande grundsats har upprätthållits vid inkomstbeskattningen. De undantag härvidlag som stundom åberopats i den allmänna debatten är i huvudsak skenbara; de är i regel betingade av att man för olika inkomstslag måste använda skilda metoder för att framräkna den för inkomstskatternas höjd avgörande nettointkomsten. De nyligen översedda reglerna för realisationsvinstbeskattningen kan inte heller åberopas i detta sammanhang. Inkomstbeskattningen har här i begränsad omfattning utsträckt till ett område som förut varit i huvudsak skattefritt, kapitalvinsterna.

Även inom andra länders skattelagstiftning är de nyss angivna hävdvunna principerna i allmänhet förhärskande. Ett viktigt undantag utgör emellertid de förut beskrivna lättnaderna för kapital i rörelse och jordbruk, som gäller vid den brittiska kvarlåtenskapsbeskattningen.

Från principiell utgångspunkt kan — såsom också bevillningsutskottet vid 1970 års riksdag framhöll — betänkligheter anföras mot att göra avsteg från grundsatsen om lika kapitalbeskattning för kapital med samma värde. Möjligheterna att placera kapital i verksamheter, som gynnas av skattelagstiftningen, ställer sig i praktiken olika för skilda skattskyldiga. Skattelagstiftningen blir inte längre neutral till valet av företagsform och företagsstruktur, utan vissa företagsformer och företagsstorlekar gynnas på andras bekostnad. Det är här, låt vara på ett begränsat område, fråga om avsteg från principen om likhet inför skattelagstiftningen. Någon principiell skiljelinje går inte att dra upp på den grunden att det i ett fall rör sig om arbetande kapital, medan annat kapital inte skulle ha denna egenskap. Allt kapital är i princip arbetande oavsett placeringsformen.

De principiella olägenheterna har en spegelbild i de svårigheter som möter, när det gäller att praktiskt avgränsa området för de särskilda lättnaderna. De tillämpningssvårigheter beträffande provisoriet, som närmare belysts i det föregående, talar härvidlag sitt tydliga språk. En påtaglig

nackdel är också, att regler av ifrågavarande slag inbjuder till konstlade dispositioner i syfte att få del av de särskilda lättnaderna. De svårigheter som sålunda är förbundna med provisoriets tillämpning kan visserligen mildras, men de kan inte helt övervinnas, då de utgör en direkt följd av principen att bryta ut visst slag av kapital till en mer gynnad särbehandling.

Det bör å andra sidan framhållas, att starka reella skäl kan anföras för en särbehandling av de små och medelstora familjeföretagen. Våra undersökningar visar, att dessa företag, bl. a. till följd av beskattningen, många gånger arbetar under betydande svårigheter men också att de ofta har särskilda utvecklingsmöjligheter. Kapitalet är bundet för längre tid, och dess värde är ofta beroende av ägarens personliga förutsättningar som företagare. På grund härav uppkommer regelmässigt särskilda svårigheter vid dödsfall, då arvsskatt skall betalas, arvingar skall utlösas osv. Häremot kan ställas, att kapital som placerats i bank, obligationer, börsnoterade aktier, egna hem eller hyreshus, vanligen kan frigöras utan större svårighet. Det sagda är givetvis inte utan undantag och gäller med varierande styrka beroende på bransch, lokala förhållanden och andra omständigheter. Det allmänna mönstret är det oaktat klart skönjbart.

Oberoende av de allmänna överväganden som här antytts i största korthet kan det konstateras, att statsmakterna beslutat sig för att särskilda lättnader vid kapitalbeskattningen skall gälla för de små och medelstora familjeföretagen. Vi har fattat vår uppgift, inte så att vi skall ta ställning till om sådana lättnader skall finnas utan att vi skall överväga *hur* de lämpligen bör utformas. Den allmänna målsättningen för provisoriet bör också vara vägledande för oss.

Innan vi går närmare in på hur permanenta regler för de särskilda lättnaderna för familjeföretagen bör utformas, får vi erinra om att vi på några speciella områden angripit problem som är betydelsefulla för familjeföretagen. Likviditetssvårigheterna vid

dödsfall kommer att minskas genom de generösare regler om anstånd med erläggande av arvsskatt som vi föreslår. Av betydelse för familj jordbruk och familjeföretag i form av enskild firma och handelsbolag blir vidare de regler vi föreslår om hän-synstagande till s. k. latent skatteskuld. Förslagen på dessa områden bildar tillsammans med de särskilda lättnaderna för familjeföretagen en enhet, där de olika komponenterna vägs mot varandra.

Våra överväganden rörande den lämpliga utformningen av familjeföretagslättnaderna har omspänt flera olika alternativ. Vart och ett av dessa har prövats utifrån önskemålen att finna enkla och entydiga regler och samtidigt så nära som möjligt följa målsättningen för provisoriet. Invändningar av olika slag kan resas mot vart och ett av alternativen och sammanhänger med de svårigheter som enligt vad förut sagts är oundvikliga vid en lagstiftning av denna art. Det alternativ som vi stannat för är emellertid det som enligt vår mening bäst tillgodoser önskemålen. Innebörden av det sagda kan lämpligen belysas genom en redogörelse för de olika alternativ som vi prövat.

Vi undersökte först i vad mån det var möjligt att genom mindre omfattande ingrepp i de provisoriska reglerna undanröja de tidigare påtalade olägenheterna. Enligt detta alternativ skulle de provisoriska reglerna i allt väsentligt bestå. Uppgiften skulle bli att i lagtext närmare ange exempelvis vad som skall förstås med "förvaltning i obetydlig omfattning", att klarlägga innebörden av kravet på väsentlig försörjning, att överväga om kravet på inre sammanhang lämpligen bör behållas osv. Även om man härigenom skulle kunna undanröja en hel rad frågetecken, skulle åtskilliga svårigheter kvarstå. Skulle man nämligen i allt väsentligt behålla provisoriets uppläggning, finge bl. a. reglerna för samtaxeringsfallen kraftigt byggas ut. Vidare skulle belopps-spärrarna få ses över. Det skulle därvid bli nödvändigt att införa avtrappningsregler av olika slag. Reglerna skulle på detta sätt var för sig kunna bli mera entydiga; de skulle emellertid också bli mer invecklade och där-

med som helhet ännu mera svåröverskådliga. På arvsbeskattningens område är för övrigt möjligheterna till sådana förbättringar i provisoriet kraftigt beskurna.

En annan modell, som vi prövade, var tänkt som ett komplement till våra förslag beträffande den latent skatteskulden. Tanken var att vid förmögenhets- och arvsbeskattningen nedräkna värdet av fast egendom med viss del, förslagsvis 10 procent. För att få så enkla regler som möjligt skulle avdraget beräknas med utgångspunkt från taxeringsvärdet utan avdrag för in-teckningsskulder. Reduktion skulle dock enbart medges, om egendomen innehades av någon som kunde sägas vara familjeföretagare i provisoriets mening. En lösning av detta slag skulle passa någorlunda väl för jordbrukets vidkommande, där den fasta egendomen normalt svarar för en ganska betydande del av den förmögenhet som är nedlagd i verksamheten. För rörelsefallen skulle däremot denna modell passa mindre väl. Fastigheter ingår visserligen ofta i rörelsekapital men spelar inte samma roll som för jordbruket, och deras betydelse varierar starkt olika rörelser emellan.

Såsom en motpol till de båda hittills diskuterade alternativen kan man betrakta en under våra diskussioner framförd idé att åstadkomma den önskade skattelättnaden för familjeföretagen i förmögenhetskiktet 500 000—2 milj. kr. helt enkelt genom att på lämpligt sätt justera skatteskalorna för förmögenhetsskatten för alla skattskyldiga. Även om en sådan lösning är föredömligt enkel, skulle den strida mot de bärande principerna i 1970 års reform på kapitalbeskattningens område. Vi har därför funnit en sådan lösning vara orealistisk.

Vid våra vidare överväganden stod det klart, att den enda tänkbara lösningen stod att finna i att mer eller mindre radikalt för-enkla och precisera provisoriets regelsystem. Härvid anmälde sig i första hand frågan om ett framtida permanent system borde innehålla lättnader i fråga om både förmögenhetsskatten och arvsskatten. Det stod nämligen klart, att det skulle bli praktiskt taget ogörligt att för arvsskattens vid-

kommande finna någorlunda enkla och lätt-tillämpade regler. Om lättnaderna begränsades till förmögenhetsskatten, skulle därför mycket vara vunnet.

Såsom tidigare påpekats beräknas arvs-skatten i regel med utgångspunkt från en schematisk lottläggning, som inte säger något om den verkliga och slutliga fördelningen av boets tillgångar. Att för skattelättnadernas vidkommande föreslå ingrepp i denna systematik har vi funnit helt uteslutet. Vid arvsbeskattningen innebär provisoriet att hänsyn även skall tas till arvingars och testamentstagares ekonomiska förhållanden. Här har man i verkligheten på en omväg infört den för svensk arvsbeskattning av praktiska skäl eljest avvisade s. k. tredje progressionsgrunden. Att så skett sammanhänger med den allmänna målsättningen för provisoriet. Utan att uppge denna torde det inte vara möjligt att nämnvärt förenkla de nuvarande provisoriska reglerna.

Vi har å andra sidan räknat med och vid kontakter på olika håll fått bekräftat, att önskemålen om lättnader för familjeföretagen i första hand är knutna till förmögenhetsskatten. Denna är en årlig pålaga, medan arvsskatten, när den kommer, visserligen är mycket kännbar men likväl endast innebär ett av de många ekonomiska problem som uppstår för ett familjeföretag vid ägarens frånfälle. I detta sammanhang vill vi fästa uppmärksamheten på att ägare av familjeföretag, för att kunna föra över detta till nästa generation, brukar ta livförsäkringar eller göra årliga avsättningar för att likvida medel skall finnas till den kommande arvsskatten. Sedd ur denna synvinkel framträder arvsskatten som en årlig pålaga för företagaren under hans livstid.

Vi har av dessa skäl kommit till den uppfattningen, att arvsskatten kan och bör lämnas utanför framtida permanenta regler för lättnader för familjeföretagen. Lättnaderna bör enbart avse förmögenhetsskatten och avvägas så att det ekonomiska resultatet på längre sikt blir ungefär detsamma som av de nuvarande på arvs- och förmögenhetsskatten fördelade provisoriska lättnaderna.

Med denna utgångspunkt koncentrerades

våra överväganden till två olika alternativ. Delvis efter brittisk förebild prövade vi ett system där tillgångar som nedlagts i rörelse eller jordbruk finge upptas till jämkade värden. Det skulle dock inte vara fråga om ändrade värderingsregler, utan meningen skulle vara att knyta an skattelättnaderna till vissa angivna slag av tillgångar. Detta system är direkt inriktat på företagen som sådana. Ägarens förmögenhetsställning eller verksamhet skulle i och för sig sakna intresse. Företag som drev rörelse eller jordbruk skulle vid förmögenhetsbeskattningen få redovisa lager, inventarier och fastigheter till förslagsvis 90 procent av eljest tillämpade skattevärden. En sådan enkel uppläggning skulle enbart behöva kompletteras med regler som angav ev. tillgångar som inte skulle få nedräknas, exempelvis värdepapperslager och förvaltningsfastigheter. Genom att medge ett avdrag på 10 procent över hela linjen behövdes inte heller några regler för det fall någon äger flera företag eller egendomen är fördelad på olika medlemmar av en familj. Reglerna skulle i första hand tillämpas på direktägt jordbruk och direktägd eller i enkelt bolag, handelsbolag eller kommanditbolag driven rörelse. Motsvarande regler skulle tillämpas vid substansvärdeberäkning av icke börsnoterade bolag.

Det sålunda skisserade alternativet skulle vara mycket enkelt men i övrigt vara förbundet med icke oväsentliga olägenheter. Förhållandet mellan realltillgångar och andra tillgångar växlar mellan skilda företags typer och branscher. Genom att företagets skulder inte beaktas skulle vidare resultatet bli skiftande beroende på graden av skuldsättning. Det kunde sålunda hända att ett företag med inte föraktligt försäljningsvärde skulle komma att redovisas som värdelöst. Eftersom skattelättnaden skulle bli beroende av tillgångarnas värde, skulle företags nettovärde sakna betydelse.

Häremot skulle kunna invändas, att praktiskt taget alla företag är skuldsatta och att hänsyn till företagets kreditvärdighet i regel utgör en spärr mot extremt hög skuldsättning. Att skattelättnaden proportionsvis

blir större för företag med jämförelsevis hög skuldsättning står f. ö. i överensstämmelse med skattelättnadens syfte. Det är nämligen i regel expansiva företag som har hög skuldsättning.

Även om en sådan argumentering kan något förringa betänkligheterna mot lättnader som enbart anknyter till företagstillgångars värde, kvarstår dock dessa betänkligheter i allt väsentligt. Resultaten i de enskilda fallen skulle bli alltför ojäma för att denna modell skulle kunna accepteras. Om man ännu närmare skulle följa den brittiska förebilden, skulle hänsyn tagas även till företagets skulder. Härigenom erhålles en i och för sig mer rättvisande bedömning av skattelättnadsbehovet i det särskilda fallet. Systemet blir emellertid avsevärt mera komplicerat. Hänsyn skulle endast tagas till skulder, som hänför sig till de slag av tillgångar som skulle premieras. Beträffande fast egendom skulle i första hand in-tecknings-skulderna beaktas och i övrigt företrädesvis skulder med företagsinteckning som säkerhet. Härvid kan man emellertid inte stanna. En skuld kan mycket väl hänföra sig till vissa tillgångar, medan andra tillgångar — eventuellt sidoförmögenhet — utgör säkerhet. All erfarenhet visar, att en uppdelning av skulderna på antytt sätt är förenad med stora svårigheter.

Det sagda torde visa, att den brittiska förebilden knappast lämpar sig för att direkt införlivas med det svenska skattesystemet. I jämförelse härmed torde det vara förenat med mindre olägenheter att, såsom skett i provisoriet, anknyta till företagsförmögenheten som sådan. Resultatet blir mera rättvisande. Alla tillgångar och skulder som hör till jordbruket eller rörelsen bör sålunda beaktas. Begreppet företagsförmögenhet ger emellertid icke någon närmare vägledning i det särskilda fallet när det gäller att avgöra om en tillgång eller skuld skall beaktas eller ej. Vi har därför undersökt möjligheterna att närmare precisera detta begrepp. Problemet har tidigare diskuterats i anslutning till andra lagstiftningsfrågor. Man har dock funnit att det inte går att knyta an till i vilken förvärvskälla

avkastningen av en tillgång skall redovisas. Lika felaktigt blir det att fästa vikt vid beskattningsförhållandena då en tillgång avyttras. Slutsatsen har därför blivit att tillgångens faktiska användning måste vara avgörande. Att i lagtext närmare precisera innebörden härav torde dock icke vara möjligt. Tillgångar som anskaffats endast för delägares personliga bruk bör givetvis inte medräknas. Däremot saknas fasta hållpunkter för att utarbeta generella normer om behandlingen av exempelvis kontanter, banktillgodohavanden o. dyl. Man kan sålunda inte genom en företagsekonomisk bedömning generellt fastställa behovet av likvida medel för olika företag och branscher. Där emot är det möjligt att i det enskilda fallet avgöra, om exempelvis en enskild rörelseidkare vid sin redovisning av rörelsetillgångarna medtagit omotiverat stora kontantbelopp eller banktillgodohavanden.

Det svåraste problemet i detta sammanhang är emellertid att ange riktlinjer för behandlingen av tillgångar, som visserligen kan sägas höra till företaget men inte arbetar i detta utan har karaktär av förvaltnings-tillgångar.

Frågan om vad som är företagsförmögenhet hänger alltså delvis samman med verksamhetens inriktning. Enligt provisoriet medges skattelättnader för sådana företag som driver jordbruk, skogsbruk eller rörelse. Lättnader medges dock ej om företagets förmögenhet i mer än obetydlig omfattning nedlagts i verksamhet som består i förvaltning av annan fastighet än jordbruksfastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom. Skulle företagets verksamhet avse förvaltning i mer än obetydlig omfattning, medges ingen lättnad över huvud taget, således inte heller för den så att säga rörelsedrivande delen av företaget.

Den huvudsaklighetsprincip som sålunda föreskrivits i provisoriet kan dock leda till ganska ojäma resultat. Små skillnader i inriktningen på i övrigt jämförbara företag kan medföra att det ena får skattelättnad och det andra inte. Risken för konstlade dispositioner för att få skattelättnad bör också

beaktas. En mjukare övergång bör enligt vår mening eftersträvas. Vi föreslår därför, att i blandade företag förmögenheten skall uppdelas i en "rörelsedel" och en "förvaltningsdel". För att göra uppdelningen enkel bör denna göras med utgångspunkt från förhållandena på tillgångssidan. Vårt förslag innebär sålunda att företagsförmögenheten skall nedsättas efter förhållandet mellan egentliga företagstillgångar och förvaltningstillgångar.

För att inte alltför många andelsberäkningar av detta slag skall behöva göras föreslår vi, att om värdet av förvaltningstillgångarna inte uppgår till 20 procent av samtliga tillgångar, förvaltningstillgångarna inte skall beaktas utan full skattelättnad skall medges. Om förvaltningstillgångarna däremot överstiger 80 procent skall inte någon skattelättnad ifrågakomma. Vid tillämpning på direktägda företag av den sålunda föreslagna regeln skall hänsyn endast tagas till de tillgångar som kan sägas höra till företaget. Tillgångar som anskaffats för delägars personliga bruk, liksom övrig privatförmögenhet och därtill hörande skulder, skall dessförinnan ha frånräknats. Sådan förmögenhet skall när det gäller direktägda företag aldrig kunna ifrågakomma till skattelättnad. I handelsbolag och aktiebolag hör däremot tillgångar av ifrågavarande slag civilrättsligt till bolagets förmögenhet. De ingår därför i företagsförmögenheten men räknas där som förvaltningstillgångar.

I och för sig skulle det kunna övervägas att utforma framtida permanenta skattelättnader enbart med hjälp av de nu redovisade båda komponenterna, företagsförmögenhet respektive förvaltningsförmögenhet och privatförmögenhet. Systemet skulle då alltför jämt förete åtskilliga likheter med det brittiska. Man skulle i så fall släppa provisoriets krav på begränsad delägarkrets och delägarnas ekonomiska anknytning till och personliga arbetsinsats i företaget. En dylik uppläggnings skulle bli enkel. Man skulle dock i betydelsefulla hänseenden frånga den målsättning som uppställts för provisoriet. Av de uttalanden som redovisats i förarbetena framgår sålunda klart att statsmakter-

na fäst stor vikt vid den personliga anknytningen mellan ägaren och företaget. Detta är också enligt vår mening ett väsentligt inslag i systemet. Rekvisen kan och bör dock utformas klarare och enklare än som skett.

Kravet på begränsad delägarkrets, dvs. på att minst 75 procent av företaget skall ägas av högst tio personer, är lätt att tillämpa och bör enligt vår mening stå kvar.

Däremot visar vår genomgång av provisoriets tillämpning att kravet på att 75 procent av ägarens förmögenhet är nedlagd i företaget medför stora olägenheter och svårigheter för myndigheter och skattskyldiga. Detta rekvisit kommer också att leda till att åtskilliga familjeföretagare komma att hamna utanför skattelättnadsområdet, utan att för den skull skälen för skattelättnad, sådana de angivits i motiven till provisoriet, är mindre än i andra fall. Mer eller mindre tillfälliga omständigheter kommer att spela en avgörande roll. Tillfälliga mindre förskjutningar mellan företagsförmögenheten och den privata delen kan sålunda räcka för att skattelättnaden skall förloras eller återvinnas. Det bör även erinras om att besparingar i form av privat förmögenhet är ett i och för sig legitimt medel för att skydda företaget mot alltför svåra likviditetspåfrestningar i samband med ägarens frånfälle. Även den privata förmögenheten har f. ö. i regel såtillvida anknytning till företaget att den brukar utgöra säkerhet för företagets skulder.

Av här angivna skäl är i vart fall tydligt, att man bör mildra kravet på att minst 75 procent av ägarens förmögenhet skall vara placerad i företaget. Det kan emellertid enligt vår mening med skäl ifrågasättas, om detta krav har någon självständig betydelse vid sidan av kraven på att ägaren skall ha sin väsentliga försörjning av företaget och där göra sina huvudsakliga arbetsinsatser. Vid våra undersökningar har det nämligen visat sig, att när en företagare haft sin väsentliga försörjning av företaget, har han också i allmänhet haft huvudparten av sina tillgångar placerade i företaget. Möjliga risker för missbruk kan förebyggas dels genom att lättnaderna enbart avser företags-

förmögenheten — inte som i provisoriet den totala förmögenheten — dels genom att kraven på väsentlig försörjning och huvudsaklig verksamhet anges klarare i författningstexten. I samband härmed kan man vidare genom uttryckliga bestämmelser lösa de frågor som uppkommer vid företagarens pensionering. Vårt författningsförslag har också utformats i enlighet med dessa tankegångar. Av dessa skäl föreslår vi, att man slopar kravet på att 75 procent av förmögenheten skall vara nedlagd i företaget.

Vid våra undersökningar har det framkommit att särskilda regler erfordras rörande samtaxerade makar och samtaxerade föräldrar och barn. I åtskilliga fall kommer skattelättnaderna enligt provisoriet att utbli på grund av att familjens tillgångar och inkomster uppdelats på olika sätt mellan familjemedlemmarna. Ofta har det varit fråga om uppdelningar som föranletts av den ene makens död; fullt godtagbara skäl har sålunda kunnat anföras för en spridning av egendomen på flera händer. Vi föreslår, att frågan om skattelättnad skall bedömas med utgångspunkt från den sammanlagda företagsförmögenheten. Familjen skall ha haft sin väsentliga försörjning av företaget, och någon av de samtaxerade skall ha varit huvudsakligt verksam i företaget. När samtaxeringen upphör, får givetvis envar skattskyldig behandlas som en fristående person.

När det sedan gäller att beloppsmässigt bestämma skattelättnadens omfattning har det för oss framstått som angeläget att undvika de tröskeleffekter, med vilka provisoriet är förenat, utan att för den skull alltför mycket avvika från den av statsmakterna uppställda målsättningen. Vi har därvid ansett oss böra söka göra skattelättnaden neutral i den meningen att enbart själva företagsförmögenheten skall beröras av skattelättnaden. I princip borde också lättnaden bli densamma oavsett storleken av sidoförmögenheten. Dessa båda önskemål skulle kunna tillgodoses genom att vid förmögenhetsberäkningen lägga företagsförmögenheten i botten. Man skulle då räkna fram skillnaden mellan skatten på företagsförmögenheten och skatten på samma förmögenhet

nedräknad med visst procenttal. Skatten skulle nedsättas med det sålunda framräknade skillnadsbeloppet. Denna metod hade dock den betydande praktiska nackdelen att både taxerings- och debiteringsmyndigheterna skulle få kopplas in. Skillnaderna mellan denna modell och en tekniskt enklare, nämligen att medge visst avdrag från den skattepliktiga förmögenheten, visade sig dessutom högst obetydliga. Detta beror på att skatteskalorna för förmögenheter över 400 000 kr. har endast två skikt med ringa spännvidd mellan skattesatserna. Vi förordnar därför den sistnämnda metoden.

De spärrar i provisoriet som ger upphov till tröskeleffekterna har till syfte att begränsa lättnaderna till små och medelstora familjeföretag. Större företag skall lämnas helt utanför, liksom de allra minsta, som ju inte drabbats av skattehöjning genom 1970 års reform. Enligt vår mening kan samma syfte i allt väsentligt uppnås genom att anknyta skattelättnaden till ett i författningen angivet förmögenhetsskikt. Överstiger företagsförmögenheten skiktets nedre gräns, medges en procentuell nedsättning av den överskjutande delen intill dess skiktets övre gräns uppnås. Det belopp med vilket nedsättning skall ske avräknas från den sammanlagda skattepliktiga förmögenheten.

Denna metod hindrar i och för sig inte att skattelättnad erhålles i större företag än som avses med provisoriet eller för företagsägare med större sidoförmögenhet. Vill man bygga in ett sådant hinder i systemet, skulle närmast ifrågakomma att trappa ned skattelättnaden allteftersom förmögenheten översteg skiktets övre gräns.

Vi har emellertid funnit, att en sådan avtrappningsregel är onödig. Redan kravet på väsentlig försörjning hindrar i regel, att skattelättnad erhålles, när sidoförmögenheten är stor. Det effektivaste hindret ligger emellertid i 80—85 procentspärren. Vad ägaren av ett mångmiljonföretag kan vinna genom familjeföretagslätnad förloras nämligen i de allra flesta fall genom minskad skattelättnad enligt 80—85 procentspärren. Denna spärr inträder ganska långt ned i förmögenhetsskikten. Redan vid en förmögen-

het av 1,6—2 miljoner kr. krävs högst avsevärda inkomster för att inte ägaren skall få större skattelättnad än enligt provisoriet. Som exempel kan nämnas, att vid den högsta beskattningsbara förmögenhet som kan få skattelättnad enligt provisoriet — 2,66 miljoner kr. — ägaren måste ha inkomster på mer än 500 000 kr. om året för att 80—85 procentspärren inte skall träda in.

Vi anser oss därför utan betänkligheter kunna föreslå, att provisoriets maximigränser avskaffas.

Skattelättnadens storlek, liksom gränserna för det förmögenhetsskikt i vilket lättnad skall kunna ifrågakomma, bör så långt möjligt anpassas till provisoriet. Syftet med detta är, att belastningen av förmögenhetsskatt och arvsskatt på företag i storleksordningen 500 000—2 miljoner kr. skall bli ungefär densamma som före 1970 års reform. Det måste också beaktas, att provisoriets arvsskattelättnader enligt vårt förslag skall inarbetas i lättnaderna på förmögenhetsskattens område.

Vi föreslår i enlighet härmed, att skiktet bestämmas till 400 000—2 miljoner kr. och att företagsförmögenhet inom detta skikt skall nedsättas med 25 procent. Högsta möjliga nedsättning blir alltså 400 000 kr.

I efterföljande två tabeller jämför anmärkningar belyses verkningarna av detta förslag. Därvid har arvsskatten omräknats till ett årligt belopp under hänsynstagande till ränteinkomst på belopp som avsatts till arvsskatt och till inkomstskatt på sådan ränteinkomst. Såsom framgår av tabellerna blir det ekonomiska resultatet av vårt förslag med små avvikelser det med provisoriet avsedda, dvs. att företag i storleksordningen 500 000—2 miljoner kr. skall få ungefär samma belastning med kapitalskatter som före 1970 års reform. Bortfallet av eljest inflytande kapitalskatter torde också bli ungefär detsamma som man räknade med vid provisoriets tillkomst, cirka 10 miljoner kr.

I tab. 1 redovisas för ett antal arvslotter av olika storlek den totala arvsskatten i klass I enligt förutvarande och nuvarande regler samt den förändring av arvsskatten som skatterefor-

men medfört. Med skatt enligt nuvarande regler avses skatt i normalfallet.

I tab. 2 har den genom skattereformen uppkomna ökningen av arvsskatten omräknats till ett årligt belopp. Detta har skett på så sätt att det uträknats vilket belopp som årligen måste avsättas under en period av 25 år för att det då sammanlagda reserverade beloppet skall uppgå till den faktiska arvsskatteökningen. Härvid har räknats med en ränta på 3 % å reserverat kapital. Vidare har statistiska förhållanden förutsatts, dvs. företagsinkomsterna och företagsförmögenheter liksom penningvärdet förändras ej under perioden. Räntesatsen 3 % är en nettosiffra. I själva verket har räknats med en betydligt högre bruttoavkastning men en stor del av denna avkastning har förutsatts åtgå till att betala inkomstskatten därå samt den högre arvs- och förmögenhetsskatt som följer med reserveringarna.

I de arvsfall då de efterlevande utgörs av make och barn har förutsatts att barnen först får arva den ena föräldern och sedan den andra. Arvsskatten avser sålunda den sammanlagda arvsskatten vid båda föräldrarnas dödsfall. I de arvsfall då de efterlevande utgörs av enbart barn har förutsatts att den ena föräldern saknat förmögenhet medan den andras förmögenhet utgjort enskild egendom.

Tabell 1. Den totala arvsskatten enligt förutvarande och nuvarande regler

Arvslott, kr.	Arvsskatt i klass I enligt		Ökning (+) eller minskning (-) av arvsskat- ten, kr.
	förutva- rande regler, kr.	nuvarande regler ¹ kr.	
1	2	3	4
50 000	2 390	2 250	— 140
100 000	8 590	9 700	+ 1 110
150 000	20 590	22 800	+ 2 210
200 000	34 590	38 550	+ 3 960
300 000	66 590	73 300	+ 6 710
400 000	102 590	113 400	+ 10 810
500 000	142 590	157 400	+ 14 810
600 000	186 590	205 650	+ 19 060
800 000	274 590	303 650	+ 29 060
1 000 000	362 590	401 650	+ 39 060
1 250 000	482 590	533 550	+ 50 960
1 500 000	602 590	666 050	+ 63 460
1 750 000	722 590	798 550	+ 75 960
2 000 000	842 590	931 050	+ 88 460
2 500 000	1 102 590	1 220 300	+ 117 710
3 000 000	1 362 590	1 510 300	+ 147 710

¹ I normalfallet.

Tabell 2. Den årliga förändringen i kronor av skattebelastningen dels genom skatterefor-
mens ändringar av arvs- och förmögenhetsskatten dels genom vårt förslag

Förmögenhet, kr.	Ökning av arvsskatten genom skatte- reformen	Ökning (+) el. minskning (—) av förmögenhetsskatten genom		Den sammanlagda ökningen (+) el. minskn. (—) av arvs- och förmögenhetsskatten genom	
		skattereformen	vårt förslag	skattereformen	vårt förslag
1	2	3	4	5	6
Efterlevande: 1 barn					
300 000	184	— 450	— 450	— 266	— 266
400 000	296	— 250	— 250	+ 46	+ 46
500 000	406	+ 150	— 350	+ 556	+ 56
600 000	523	+ 550	— 450	+ 1 073	+ 73
800 000	797	+ 1 350	— 650	+ 2 147	+ 147
1 000 000	1 071	+ 2 150	— 850	+ 3 221	+ 221
1 250 000	1 398	+ 3 900	—1 413	+ 5 298	— 15
1 500 000	1 741	+ 5 650	—1 225	+ 7 391	+ 516
1 750 000	2 083	+ 7 400	—1 038	+ 9 483	+ 1 045
2 000 000	2 426	+ 9 150	— 850	+11 576	+ 1 576
2 500 000	3 229	+12 650	+2 650	+15 879	+ 5 879
3 000 000	4 051	+16 150	+6 150	+20 201	+10 201
Efterlevande: 2 barn					
300 000	121	— 450	— 450	— 329	— 329
400 000	217	— 250	— 250	— 33	— 33
500 000	245	+ 150	— 350	+ 395	— 105
600 000	368	+ 550	— 450	+ 918	— 82
800 000	593	+ 1 350	— 650	+ 1 943	— 57
1 000 000	812	+ 2 150	— 850	+ 2 962	— 38
1 250 000	1 114	+ 3 900	—1 413	+ 5 014	— 299
1 500 000	1 457	+ 5 650	—1 225	+ 7 107	+ 232
1 750 000	1 800	+ 7 400	—1 038	+ 9 200	+ 762
2 000 000	2 143	+ 9 150	— 850	+11 293	+ 1 293
2 500 000	2 795	+12 650	+2 650	+15 445	+ 5 445
3 000 000	3 481	+16 150	+6 150	+19 631	+ 9 631
Efterlevande: 3 barn					
300 000	91	— 450	— 450	— 359	— 359
400 000	127	— 250	— 250	— 123	— 123
500 000	188	+ 150	— 350	+ 338	— 162
600 000	326	+ 550	— 450	+ 876	— 124
800 000	387	+ 1 350	— 650	+ 1 737	— 263
1 000 000	607	+ 2 150	— 850	+ 2 757	— 243
1 250 000	944	+ 3 900	—1 413	+ 4 844	— 469
1 500 000	1 219	+ 5 650	—1 225	+ 6 869	— 6
1 750 000	1 500	+ 7 400	—1 038	+ 8 900	+ 462
2 000 000	1 842	+ 9 150	— 850	+10 992	+ 992
2 500 000	2 528	+12 650	+2 650	+15 178	+ 5 178
3 000 000	3 214	+16 150	+6 150	+19 364	+ 9 364

4.3.4 Sammanfattning

För att fullgöra uppdraget att överse de 1970 beslutade provisoriska reglerna om lättnader i kapitalbeskattningen för mindre och medelstora företag och föreslå permanenta regler i ämnet har vi verkställt ingående statistiska och företagsekonomiska undersökningar. Flera olika alternativ har prö-

vats, bl. a. att på olika sätt använda det brittiska systemet för motsvarande lättnader i kvarlåtenskapsbeskattningen. Det har emellertid visat sig, att de provisoriska reglerna i sina grunddrag erbjuder den bästa möjliga lösning som med angivna förutsättningar står till buds.

Vi har funnit, att en lång rad förenk-

Tabell 2 (forts.)

Förmögenhet, kr.	Ökning av arvsskatten genom skatte- reformen	Ökning (+) el. minskning (—) av förmögenhetsskatten genom		Den sammanlagda ökningen (+) el. minskn. (—) av arvs- och förmögenhetsskatten genom	
		skattereformen	vårt förslag	skattereformen	vårt förslag
1	2	3	4	5	6
Efterlevande: make+1 barn					
300 000	121	— 450	— 450	— 329	— 329
400 000	217	— 250	— 250	— 33	— 33
500 000	245	+ 150	— 350	+ 395	— 105
600 000	368	+ 550	— 450	+ 918	— 82
800 000	593	+ 1 350	— 650	+ 1 943	— 57
1 000 000	812	+ 2 150	— 850	+ 2 962	— 38
1 250 000	1 114	+ 3 900	—1 413	+ 5 014	— 299
1 500 000	1 457	+ 5 650	—1 225	+ 7 107	+ 232
1 750 000	1 800	+ 7 400	—1 038	+ 9 200	+ 762
2 000 000	2 143	+ 9 150	— 850	+11 923	+1 293
2 500 000	2 795	+12 650	+2 650	+15 445	+5 445
3 000 000	3 481	+16 150	+6 150	+19 631	+9 631
Efterlevande: make+2 barn					
300 000	72	— 450	— 450	— 378	— 378
400 000	122	— 250	— 250	— 128	— 128
500 000	133	+ 150	— 350	+ 283	— 217
600 000	242	+ 550	— 450	+ 792	— 208
800 000	434	+ 1 350	— 650	+ 1 784	— 216
1 000 000	489	+ 2 150	— 850	+ 2 639	— 361
1 250 000	764	+ 3 900	—1 413	+ 4 664	— 649
1 500 000	967	+ 5 650	—1 225	+ 6 617	— 258
1 750 000	1 351	+ 7 400	—1 038	+ 8 751	+ 313
2 000 000	1 625	+ 9 150	— 850	+10 775	+ 775
2 500 000	2 228	+12 650	+2 650	+14 878	+4 878
3 000 000	2 914	+16 150	+6 150	+19 064	+9 064
Efterlevande: make+ 3 barn					
300 000	— 23	— 450	— 450	— 473	— 473
400 000	34	— 250	— 250	— 216	— 216
500 000	150	+ 150	— 350	+ 300	— 200
600 000	183	+ 550	— 450	+ 733	— 267
800 000	254	+ 1 350	— 650	+ 1 604	— 396
1 000 000	377	+ 2 150	— 850	+ 2 527	— 473
1 250 000	665	+ 3 900	—1 413	+ 4 565	— 748
1 500 000	734	+ 5 650	—1 225	+ 6 384	— 491
1 750 000	1 021	+ 7 400	—1 038	+ 8 421	— 17
2 000 000	1 214	+ 9 150	— 850	+10 364	+ 364
2 500 000	1 888	+12 650	+2 650	+14 538	+4 538
3 000 000	2 437	+16 150	+6 150	+18 587	+8 587

lingar kan och bör genomföras, varjämte åtskilliga klarlägganden bör göras. Skattelättnaderna bör enligt vår mening enbart avse förmögenhetsskatten och där i motsvarande mån ökas. Anledningen härtill är att arvsskatten är så utformad att det inte är möjligt att i den inarbete regler om familjeföretagslättnader som tillgodoser rim-

liga krav på enkelhet och klarhet. Vid detta ställningstagande har även beaktats, att den årliga förmögenhetsskatten för flertalet företagare torde framstå som den allvarligaste belastningen.

I övrigt har provisoriet i väsentliga delar behållits. Även med vårt förslag bildar företagsförmögenheten utgångspunkt för lätt-

naderna. Däremot har vi funnit det påkallat att lösa frågan om att från lättnaderna undanta förvaltningstillgångar och förvaltningsverksamhet på ett nytt sätt. Provisoriets huvudsaklighetsprincip har ersatts med en uppdelningsmetod. Enligt denna skall förhållandet mellan förvaltningstillgångarna och övriga rörelsetillgångar bli normerande vid beräkningen av den del av företagsförmögenheten som får nedsättas. I enkelhetens intresse har föreslagits att om förvaltningstillgångarna understiger 20 procent eller överstiger 80 procent av tillgångarnas värde ingen sådan uppdelning skall ske. I det första fallet blir det full skattelättnad, i det senare ingen alls.

Skattelättnader skall förekomma endast för sådana fåmansföretag som nu anges i den provisoriska lagstiftningen, dvs. minst 75 procent av företaget skall ägas av högst tio personer. Vidare skall lättnader medges endast i de fall då en närmare ekonomisk anknytning finns mellan företaget och dess ägare. Enligt vårt förslag skall ägaren vara huvudsakligast verksam i företaget och dessutom ha sin väsentliga försörjning av detsamma. För samtaxeringsfallen ges en regel av innebörd att familjen skall ses som en enhet.

Skattelättnaden medges i form av ett avdrag från den skattepliktiga förmögenheten. Avdraget utgör 25 procent av den del av företagsförmögenheten som överstiger 400 000 kr. Högre avdrag än 400 000 kr. medges dock icke. Någon ytterligare spärr föreslås icke, då det visat sig att den effekt som åsyftas med de i provisoriet föreskrivna spärrreglerna ändå uppnås genom förmögenhetsskattens konstruktion i andra hänseenden.

5.1 Inledning

För närvarande finns två beskattningsmyndigheter, nämligen allmän domstol beträffande arvsskatt och länsstyrelse såvitt avser gåvoskatt. Länsstyrelsen är uppbördsmyndighet i båda fallen. Vi skall enligt direktiven ta ställning till om domstol alltjämt skall vara beskattningsmyndighet såvitt avser arvsskatt eller om denna funktion lämpligen kan överflyttas till länsstyrelsen. Vidare uttalas i direktiven att, om en sådan överflyttning skulle förordas, bör även övervägas möjligheten och lämpligheten av att besvär över beslut i arvs- och gåvoskatteärenden prövas av administrativ domstol i stället för, såsom f. n., av allmän domstol.

I direktiven framhålles vidare att åtskilliga bestämmelser som reglerar det närmare förfarandet bör ses över. Arvsskatteförordningen innehåller särskilda regler om anstånd med inbetalning av skatt, eftergift och återvinning samt om fullföljd av talan. Reglerna härom bör enligt direktiven förenklas och moderniseras. Likformighet med motsvarande bestämmelser på andra skatteområden bör eftersträvas. Det ifrågasättes också, om inte förfarandet vid rättelse av felaktighet i meddelat skattebeslut kan förenklas.

Frågan om lämplig beskattningsmyndighet för arvs- och gåvoskattens vidkommande har diskuterats vid åtskilliga tillfällen. De gällande reglerna går i stor utsträckning tillbaka till 1914 års lagstiftning även om åt-

skilliga ändringar skett sedan dess. Det har dock därvid företrädesvis rört sig om mindre omfattande ingrepp av teknisk karaktär. De grundläggande reglerna har inte ändrats.

Att allmän domstol är beskattningsmyndighet beträffande arvsskatten sammanhänger med att registrering av bouppteckningar, tillsyn över förmynderskap m. fl. ärenden som har samband med dödsboförvaltning av ålder omhänderhafts av domstol. Sambandet mellan arvsskatten och den familjerättsliga lagstiftningen har också brukat åberopas, när det tidigare diskuterats att flytta bestyret med arvsskatten från de allmänna domstolarna. Med tanke på det nära samband som råder mellan arvsbeskattningen och gåvobeskattningen kan emellertid starka skäl anföras för en övergång till en gemensam beskattningsmyndighet. Än vidare kan man peka på det samband som föreligger mellan nu nämnda skatter och inkomst- och förmögenhetsskatterna. Genom en överflyttning blir det också möjligt att skapa mera rationella och ändamålsenliga handläggningsformer. En överflyttning kommer dock att aktualisera en del problem. Arvsskatten beräknas ju med ledning av bouppteckningarna, och en fråga blir då hur man skall fördela de funktioner som sammanhänger med, å ena sidan, själva registreringen av en bouppteckning, och å andra sidan, skattläggningen. Ett andra omfattande frågekomplex rör som antytts sådana ärenden som ofta är

förknippade med handläggningen av ett bouppteckningsärende— det kan här gälla, för att blott nämna några exempel, förordnande av god man, inskrivning av förmynderskap, lagfarter eller testamentsbevakningar. Ett tredje problem avser de mer utpräglade administrativa frågorna.

För att få ett säkert underlag för våra ställningstaganden har vi tillskrivit samtliga länsstyrelser och hovrätter samt 17 underätter. Dessutom har särskilt yttrande inhämtats från kammarkollegiet. Syftet med dessa kontakter har varit att utröna berörda myndigheters inställning till tanken på en eventuell överflyttning av arvsskattebestyren samt till de skilda problem som en sådan kan tänkas aktualisera.

5.2 Gällande regler

Enligt 20 kap. 8 § ärvdabalken skall bouppteckning inom en månad efter upprättandet för registrering inges till underrätten i den ort där den döde skolat svara i tvistemål i allmänhet. Behörig underrätt blir vanligen rätten i den ort där den avlidne hade sitt hemvist. Finns ingen behörig domstol enligt dessa regler, skall bouppteckningen inges till Stockholms tingsrätt. Enligt 34 § i arvsskatteförordningen (AGF) blir normalt den underrätt, där registreringen skall ske, också beskattningsmyndighet. Ärvdabalken innehåller de civilrättsliga reglerna om hur en bouppteckning skall vara beskaffad för att kunna registreras. På dessa civilrättsliga regler bygger AGF:s bestämmelser om arvsbeskattningen.

Man kan därför principiellt tala om två olika funktioner — vederbörande allmänna underrätt har således *dels* att granska bouppteckningen med hänsyn till de regler som finns i ärvdabalken, *dels* att företa en prövning ur AGF:s synpunkt, dvs. själva skattläggningen. Även om dessa funktioner teoretiskt kan särhållas, gör man i praktiken endast i undantagsfall någon åtskillnad mellan dem. Det grundläggande beslutet är registreringen, som avser varje bouppteckning oavsett skattefrågan. Om en bouppteckning inte är lagligen beskaffad och därför inte

kan registreras, är den givetvis inte lämpad att ligga till grund för skattläggning i den mån sådan är aktuell, vilket gäller ungefär var tredje bouppteckning.

Bouppteckningen är vid arvsbeskattningen den vanligaste beskattningshandlingen. I vissa fall blir det dock nödvändigt att i stället avge en deklaration. Reglerna om deklarationer ges i 45 § AGF och tillämpas av tingsrätterna.

På den tingsrätt, som är registreringsmyndighet, ankommer att tillse att bouppteckningsplikten fullgöres samt vidta åtgärder för att ingivna bouppteckningar skall kunna registreras och läggas till grund för prövning av skattefrågan. Tingsrätten har härvid att tillämpa såväl ärvdabalken som AGF. Men tingsrätten har, som inledningsvis nämnts, även att handlägga åtskilliga andra frågor, som har en nära anknytning till bouppteckningsärendet. Sålunda kan det förekomma att boutredningsman skall förordnas, att testamente skall bevakas, att god man skall förordnas eller att förmynderskap skall inskrivas osv. Gemensamt för dessa ärenden är att den avlidnes hemvist vanligen kommer att bli avgörande för domstolens behörighet, dvs. samma regel, som gäller för frågan om rätt registrerings- och beskattningsmyndighet. Här är det således fråga om åtgärder som skall vidtas i anslutning till själva registreringen. Redan behandlade bouppteckningar kan dessutom ha betydelse i andra sammanhang, inte minst vid granskningen av senare bouppteckningar.

Beskattningsmyndighet vid gåvobeskattnings är länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige, dvs. mottagaren, var mantalskriven, när skattskyldigheten inträdde, eller, om han ej då var mantalskriven inom riket, där han var bosatt eller stadigvarande vistades. Finns ingen behörig beskattningsmyndighet enligt dessa regler, upptas skatteärendet av länsstyrelsen i Stockholms län. Medan den avlidnes bosättningsförhållanden är avgörande vid arvsbeskattningen, blir det således mottagarens bosättning som bestämmer den behöriga beskattningsmyndigheten för gåvoskatt. Beskattningshand-

lingen utgöres vid gåvobeskattning av deklaration.

I vissa fall kan även i gåvoskatteärenden fråga om god man vara aktuell. Vid gåva till en omyndig kan t. ex. god man erfordras; sådan skall ha förordnats av vederbörande tingsrätt.

Som inledningsvis påpekades är länsstyrelsen uppborämsmyndighet även för arvs-skatten. Länsstyrelsen har enligt AGF vidare vissa uppgifter, när det gäller att vårda och bevaka skuldförbindelse eller säkerhet som lämnats vid anstånd med betalning av arvsskatt. Likaså ankommer det på länsstyrelsen att ombesörja restitution av för mycket erlagd skatt.

Beskattningsmyndighets beslut granskas av en central myndighet, kammarkollegiet.

Ett skattebeslut kan på ordinär väg ändras, dels av beskattningsmyndigheten genom beslut om efterbeskattning eller om återvinning, dels efter besvär.

Besvär får anföras av dödsbo, skattskyldig eller kammarkollegiet. Denna myndighet kan även föra talan till skattskyldigs förmån. Besvärstiden är i regel tre år räknat från beslutets dag. Besvären går till vederbörande hovrätt och därifrån till högsta domstolen. Även extraordinära rättsmedel kan tillämpas i arvs- och gåvoskattemål.

5.3 Tidigare överväganden

Frågan om lämplig beskattningsmyndighet har diskuterats vid åtskilliga tillfällen. Den ursprungliga funktionsuppdelningen mellan allmänna underrätter och länsstyrelser har emellertid i allt väsentligt bibehållits genom åren.

Enligt de regler som gällde före 1914 års lagstiftning ålåg det vederbörande domstol att utöva tillsyn över stämpelavgiftens — och därmed arvsskattens — utgörande i alla fall, då avgiften skulle erläggas i samband med någon rättslig åtgärd av domstolen. På denna punkt innebar 1914 års AGF i och för sig ingen ändring. Det ansågs emellertid icke möjligt eller åtminstone mindre lämpligt att utsträcka denna domstolens övervakande uppgift till de fall, då arvs-

eller gåvoskatt skulle uttagas utan sådant samband. En domstols uppgift var icke att ombesörja statens skatteuppbörd, och dess skyldighet att övervaka stämpelbeläggningen av de handlingar som ingivits till domstolen borde ej utvidgas till fall, som icke på grund av sin natur hörde under domstolens handläggning. Uppgifter av sistnämnda slag var av mer administrativ art, och enligt 1914 års AGF skulle det åligga länsstyrelserna att vara beskattningsmyndighet i samtliga fall där beskattning skulle ske på grundval av det nyinförda deklarationsinstitutet.

1938 års arvsskattekommitté (SOU 1939: 18 s. 150 ff) framhöll, att uppdelningen av skatteärenden på olika beskattningsmyndigheter hade medfört betydande praktiska olägenheter och även i vissa fall vållat de skattskyldiga rättsförluster på grund av ovisshet om till vilken myndighet ansökan om återfående av skatt skulle ha ställts.

De praktiska olägenheterna av en uppdelning på två beskattningsmyndigheter sammanhänge delvis med att arv och gåva icke alltid beskattades var för sig utan understundom skulle sammanläggas och beskattas som en enhet. Arvsskattekommittén framhöll att även gåvoskatteärendena kunde på grund av sin natur anses höra under domstols handläggning. Gåvoskatteärendenas nära samhörighet med arvsbeskattningen medförde, att avgörandena i båda fallen var av likartat slag. Härtill kom att avgörandena både på arvs- och gåvobeskattningens område i stor utsträckning måste utgå från ofta ganska svårlösta civilrättsliga bedömanden, för vilka erforderlig kompetens knappast kunde förutsättas hos annan myndighet än domstol. Arvsskattekommittén föreslog, att samtliga arvs- och gåvobeskattningar med deklaration skulle överflyttas till domstol som beskattningsmyndighet. Domstol skulle således enligt detta förslag i alla avseenden ensam vara beskattningsmyndighet. Vid remissbehandlingen framkom på denna punkt starkt delade meningar. Åtskilliga myndigheter, främst domstolar, uttalade sig för den föreslagna lösningen. Men även en motsatt lösning — dvs. att

länsstyrelserna skulle handha såväl arvs- som gåvobeskattningen — förordades i åtskilliga yttranden, främst från olika länsstyrelser. För sistnämnda ståndpunkt framfördes i berörda yttranden genomgående vissa synpunkter (prop. nr 192/1941 s. 165).

Sålunda framhölls, att de avgöranden, som förekom i beskattningsärenden till sin natur i stor utsträckning väsentligen skilde sig från de allmänna domstolarnas vanliga rättsavgöranden och naturligt hörde hemma hos de administrativa myndigheter, som hade befattning med andra beskattningsärenden. Det kunde icke heller, såsom kommittén syntes vilja göra gällande, med fog påstås, att inom länsstyrelserna skulle saknas erforderlig kompetens för bedömande av de civilrättsliga spörsmål, som uppkom vid arvs- och gåvobeskattningen. Länsstyrelsernas befattning med den allmänna beskattningen och tillgången till därvid föreliggande handlingar och utredningar gav länsstyrelserna väsentligt större möjlighet än domstolarna att tillse att beskattningen blev effektiv. Särskilt gällde detta gåvobeskattningen, där deklarationer i stor utsträckning avgavs först efter anmaning. Länsstyrelserna hade på grund av sina erfarenheter från den allmänna beskattningen i regel större förutsättningar än domstolarna att tillfredsställande verkställa den uppskattning av förmögenhetsvärden, som förekom vid såväl arvs- som gåvobeskattningen. Då denna uppskattning merendels avsåg tillgångar, som tidigare blivit föremål för värdering vid den allmänna beskattningen, skulle en handläggning av arvsskatteärendena hos länsstyrelserna beträffande värderingen medföra önskvärd enhetlighet på de olika beskattningsområdena. Vad sålunda erinrats beträffande värderingen hade i all synnerhet avseende på uppskattningen av icke börsnoterade värdepapper. För åstadkommande av en tillfredsställande uppskattning av sådana tillgångar verkställdes vid den allmänna beskattningen noggranna utredningar, som bland annat resulterat i upprättande av särskilda för länsstyrelserna i gemen tillgängliga värderingslistor. Genom arvsskatteärendenas överflyttande till länsstyrelserna vanns den fördelen, att dessa för taxeringskontrollen fick tillgång till bouppteckningarna. Med hänsyn till det samband, som fanns mellan gåva och periodiskt understöd i skatterättslig mening, var det önskvärt, att gåvoskatteärenden och vanliga taxeringsärenden handlades av samma myndighet.

Departementschefen (prop. nr 192/1941 s. 167 ff) framhöll, att en riktig utgångspunkt vid bedömandet av förevarande fråga var att domstolar icke utan särskilda skäl

borde få sig ålagda administrativa uppgifter. Dock borde arvsskatteärendena alltjämt kvarbli hos domstolarna, främst med tanke på den civilrättsliga lagstiftning som låg till grund för arvsbeskattningen. De skäl, som framförts beträffande länsstyrelsernas större möjligheter att göra arvsbeskattningen effektivare, hade ej den styrkan att de motiverade en överflyttning av arvsbeskattningen till länsstyrelserna. Däremot borde de speciella kontrollmöjligheter som stod länsstyrelserna till buds i fråga om gåvobeskattningen utnyttjas, och gåvoskatteärenden borde därför alltjämt handhas av länsstyrelserna. Departementschefen uttalade dock slutligen, att spörsmålet om beskattningsmyndigheten naturligen inte kunde anses definitivt löst genom ett accepterande av den nu föreslagna ordningen. Frågan om en förbättrad organisation av taxeringen torde få upptas till behandling i ett vidare sammanhang, och det kunde därvid bli anledning att pröva, huruvida ej jämväl arvs- och gåvobeskattningen skulle kunna anförtros genom en reform tillskapade beskattningsorgan av hög kompetens.

Intill år 1965 gällde att arvs- och gåvoskatten inbetalades till den myndighet, som fattat beslut om skattens belopp. Skatten uttogs i form av stämplar. Genom 1964 års stämpellagstiftning avskaffades stämpelbeläggningen. All inbetalning av skatt enligt AGF skall nu ske via postgirokonto till vederbörande länsstyrelse, som också utövar tillsyn över att fastställd skatt inbetalas. I propositionen (nr 75/1964 s. 63) uttalade departementschefen, i anledning av att vissa remissinstanser starkt ifrågasatt lämpligheten av att domstolar fungerade såsom beskattningsmyndigheter, att den frågan påkallade en allsidig utredning och att denna lämpligen borde ske i samband med en framtida allmän översyn av AGF.

Såväl landskontorsutredningen som länsförvaltningsutredningen berörde hithörande frågor. Landskontorsutredningen (SOU 1967: 22 s. 198, 206—207 och 220) föreslog att den tilltänkta nya fiskala länsmyndigheten, skatteverket, skulle överta länsstyrelsens uppgift att vara beskattningsmyndig-

het i gåvoskatteärenden. De sakkunniga räknade med att även arvsbeskattningen i framtiden lämpligen borde handhas av länskatteverken.

Som skäl för sin ståndpunkt anförde landskontorsutredningen det starka sambandet mellan arvs- och gåvobeskattningen, å den ena, samt inkomst- och förmögenhetsbeskattningen, å den andra sidan. Kommitén anförde vidare.

För närvarande gäller att besvär över beslut i gåvoskatteärenden liksom arvsskatteärenden prövas av vederbörande hovrätt. Tillskapas i enlighet med vårt förslag en fiskal organisation, som skall administrera berörda skatter — tills vidare dock med undantag för uppgiften att vara beskattningsmyndighet för arvsskatten — bör länskatteväsendets kompetens framdeles gälla motsvarande beskattningsområden. Denna domstol skulle då överta hovrättens uppgift att döma i dessa mål. Besvär över länskatteväsendets beslut bör kunna anföras hos kammarrätten.

I proposition nr 103/1970 med riktlinjer för en partiell omorganisation av den statliga länsförvaltningen berördes även frågan om beskattnings- och uppborndsmyndighet för arvs- och gåvoskatten. Departementschefen (s. 147) erinrade om att vi i vårt första betänkande anmält vår avsikt att föreslå en överflyttning av arvsskattebestyren till länsstyrelserna. I anslutning härtill uttalade departementschefen vidare bl. a., att eftersom administrationen av arvs- och gåvoskatterna förutsatte fiskalisk aktivitet och samverkan med annan beskattningsverksamhet, borde hithörande uppgifter lämpligen förläggas till den nya huvudenheten för skatteförvaltning. Härigenom skulle man även få bättre möjligheter till kontroll på detta område.

Frågan om beskattningsmyndighet har även behandlats i andra sammanhang. Under 1950-talet utförde dåvarande *statens organisationsnämnd* omfattande undersökningar rörande administrativa verksamhetsformer vid de statliga domstolarna. I en rapport den 25 augusti 1953 berördes förevarande problem mot bakgrund av en tänkt ändring av advokatfiskalsorganisationen. I rapporten erinrades om att det avgörande skälet vid tillkomsten av 1941 års AGF för

att bibehålla domstolarna såsom beskattningsmyndigheter i fråga om arvsbeskattningen varit den invecklade civilrättsliga lagstiftning, som låg till grund för arvsskatteväsendet och som påkallade en kvalificerad lagtillämpning. I rapporten (s. 46 ff) påpekades i anslutning härtill, att beslutande i ärenden rörande uttag av arvsskatt emellertid nästan undantagslöst var tingsnotarier, en ordning som för övrigt var förutsatt i domsagostadgan och som dessutom med tanke på arbetsförhållandena vid domsagorna var fullt naturlig. Vidare uttalades bland annat följande.

Det kan under nu angivna förhållanden ifrågasättas, om den kvalificerade civilrättsliga lagtillämpning, som förutsatts skola ske vid ifrågavarande skattläggning, kommer till stånd vid handläggningen i domsagorna. Det synes icke uteslutet, att detta förr skulle bli fallet om handläggningen anförtroddes juristpersonal vid länsstyrelserna. Till tidigare framförda skäl för länsstyrelse som beskattningsmyndighet kan då läggas, att förevarande skatteärenden under längre tidsperioder skulle bli föremål för handläggning av samma befattningshavare, varigenom skulle vinnas en som det synes värdefull kontinuitet. Erfarenheterna från större rådhusrätter, där samma befattningshavare under längre tidsperiod handlagt ärenden rörande uttag av arvsskatt, visar på en starkt ökad effektivitet i beskattningen. Detta tar sig uttryck i en mycket ringa anmärkningsprocent från advokatfiskalernas sida,

I en promemoria den 30 oktober 1957 angående ifrågasatt överflyttning av arvs- och kvarlåtenskapsskatteärenden från allmän underrätt till länsstyrelse, upprättad inom dåvarande statens organisationsnämnd, upptogs frågan ånyo. I promemorian diskuterades i stora drag hur skattläggningen m. m. skulle kunna ske efter en ev. överflyttning. Härom anfördes (s. 4).

Därest länsstyrelse skall fungera såsom beskattningsmyndighet ifråga om arvs- (och kvarlåtenskaps-) skatt, synes skattläggningen böra ske på grundval av samma slags handlingar som nu, således i huvudsak bouppteckningar efter avlidna personer samt för ändamålet avgivna deklarationer av de skattskyldiga. Under sådant förhållande uppkommer frågan dels huruvida dessa behövliga handlingar, av vilka i detta sammanhang främst bouppteckningarna är av intresse, kan inges direkt till läns-

styrelse eller liksom nu skall inges till allmän underrätt, dels i vilket antal dessa handlingar behöver lämnas. Vilken ordning som härvid bör tillämpas, synes främst vara beroende av frågan om domstol har behov av desamma för sin övriga verksamhet eller icke. Detta spörsmål, som synes vara av icke oväsentlig betydelse för ett slutligt ställningstagande till frågan om en överflyttning av de ifrågavarande skatteärendena bör ske eller icke, har icke belysts i den ovannämnda rapporten.

Vid en eventuell överflyttning av ifrågavarande ärenden till länsstyrelse bör de handläggas vid kameralsektionen inom landskontoret, som nu handlägger på länsstyrelse ankommande motsvarande ärenden rörande gåvoskatt. Härigenom erhålles en organisatorisk samordning av de två ärendegrupperna med de fördelar denna medför i olika avseenden. Det må framhållas, att den på länsstyrelsens taxeringssektion nu ankommande arbetsuppgiften att utfärda bevis om värde på aktier m. m. enligt 26 § AGF ävensom att åsätta särskilt värde på fast egendom enligt 22 § samma förordning även framdeles böra ankomma på denna sektion. Länsstyrelsens åtgärder rörande uppbörd och indrivning m. m. av ogulden arvs- och gåvoskatt bör såsom nu ombesörjas av uppbördssektionen.

För kameralsektionens bevakning av att bouppteckningar inkommer bör vederbörande länsbyrå för folkbokföringen fortlöpande med avtryckskort avisera kameralsektionen om inträffade dödsfall. Denna avisering ersätter pastorsämbetenas nuvarande dödsfallsavisering till domstol.

Enligt promemorian skulle emellertid en sådan överflyttning medföra en betydande arbetsökning för länsstyrelserna. Bortåt ett 50-tal nya tjänster skulle bli erforderliga. Kostnaderna härför uppvägdes icke av den arbetslättnad för underrätterna som åtgärden skulle medföra, och ej heller ansågs den ökade effektivitet i skatteuttaget som kunde förväntas av en överflyttning bli av någon betydelse. Det torde därför enligt promemorian knappast böra komma i fråga att i dåvarande läge (oktober 1957) överflytta ärendena.

Vid denna bedömning hade tiden för handläggning av bouppteckningsärenden beräknats till ca 1 1/2 timme, varav hälften för notarier och hälften för biträdespersonal. Vidare hade antalet dödsfall år 1955 (68 603) tagits till utgångspunkt för beräkningen av den totala arbetstiden. Den totala arbetstiden skulle visserligen kunna förkortas efter en överflyttning

med tanke på ökad rutin och samordning, En betydande arbetsökning skulle ändå uppkomma för länsstyrelserna. Av den totala arbetstiden för biträdespersonal och notarier vid domsagorna åtgick vidare en mycket begränsad del (ca 4 %) för handläggning av hithörande ärenden, varför en överflyttning ej annat än i undantagsfall kunde förväntas medföra att arbetskraft friställdes vid domsagorna. Beträffande det ökade skatteuttag som en överflyttning skulle kunna tänkas medföra hade en uppskattning skett med utgångspunkt från det sammanlagda skattebelopp som genom advokatfiskalernas granskningsverksamhet tillfördes statsverket. Detta belopp beräknades till 0,4 % av den totala skatteintäkten (då ca 70 milj. kr. per år).

Förevarande promemoria föranledde ingen särskild åtgärd.

I samband med 1964 års stämpellagstiftning, som bl. a. innebar att stämplarna avskaffades för arvs- och gåvoskattens vidkommande, upptogs även frågan om centralisering av advokatfiskalsverksamheten vid hovrätterna. Sistnämnda fråga utreddes särskilt av *statskontoret* på uppdrag av Kungl. Maj:t. I en *promemoria den 15 april 1964* i ämnet redovisas vissa yttranden i anledning av nämnda uppdrag, som är av intresse även för frågan om beskattningsmyndighet. Således framhöll hovrätten över Skåne och Blekinge, att frågan om överflyttning av advokatfiskalsverksamheten borde prövas i ett större sammanhang. Härom anfördes.

Emellertid är den stora frågan i förevarande sammanhang huruvida underrätterna bör i framtiden vara beskattningsmyndighet. Det nära sambandet mellan arvsbeskattningen och gåvobeskattningen talar starkt för att länsstyrelserna bör vara beskattningsmyndighet inte bara i fråga om gåvoskatt utan även i fråga om arvsskatt. Härtill kommer att frågor om inkomst- och förmögenhetsbeskattning ofta aktualiseras vid arvsbeskattningen och att även denna omständighet givetvis bidrar till att arvsbeskattningen bör föras till länsstyrelserna. Frågan om beskattningsmyndighet är emellertid komplicerad och måste utredas innan hovrätten kan fatta ställning till den. Om en utredning skulle ge vid handen att såväl arvs- som gåvobeskattningen bör ske hos länsstyrelserna kan det också visa sig ändamålsenligt att ändra fullföljsgången och införa den ordningen, att talan över länsstyrelsernas beslut i arvs- och gåvoskatteärende skall föras hos

kammarrätten och regeringsrätten. I ett sådant läge ligger det nära till hands att låta taxeringsintendenten företräda kronan vid arvs- och gåvobeskattningen liksom vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Taxeringsintendenten och hans medhjälpare skulle alltså granska länsstyrelsernas beslut i arvs- och gåvoskatteärenden och äga fullfölja talan däröver hos skattedomstolarna.

Även Göta hovrätt och hovrätten för Övre Norrland berörde frågan om en överflyttning av skatteuttaget från underrätterna till andra organ.

Frågan om advokatfiskalsverksamheten vid hovrätterna reglerades så att kammarkollegiet från och med den 1 juli 1965 blev central granskningsmyndighet för arvs- och gåvoskattens vidkommande.

Den senaste *utredningsrapporten* från *statskontoret* har avgivits den 23 oktober 1969. I denna rapport — kameralutredningen — föreslås bl. a. att gåvoskattebestyren överföres från länsstyrelsernas kameralsektioner till taxeringssektionerna. Även arvsskatteuppbörden föreslås överförd till taxeringssektionen. En fördel med denna överflyttning anges vara, att allmänheten får en enda sektion att vända sig till i skattefrågor.

Kameralutredningens förslag har bearbetats i samband med förberedelserna för den nya länsstyrelseorganisationen.

5.4 Kapitalskatteberedningens undersökningar

För att utröna de närmast berörda myndigheternas inställning till en eventuell överflyttning och därtill hörande problem, tillskrev vi i slutet av år 1967 samtliga länsstyrelser och hovrätter samt 17 underrätter, däribland rådhusrätterna i de tre största städerna. I anslutning till denna rundskrivelse inhämtade vi särskilt yttrande från kammarkollegiet i dess egenskap av central granskningsmyndighet.

I de flesta yttrandena redovisades en i och för sig positiv grundinställning till den ifrågasatta överflyttningen. Endast ett fåtal myndigheter tog direkt avstånd från varje tanke på en överflyttning.

Genomgående pekas dock på skilda praktiska svårigheter vid en reform. Några myndigheter har inte fattat bestämd ståndpunkt utan nöjt sig med att visa på olika för- och nackdelar, som kan vara förknippade med en överflyttning.

Mest positiva till en överflyttning var länsstyrelserna. Således uttalade sig tretton länsstyrelser härför, varav tolv förordade en överflyttning av såväl registrering som skattläggning. Fyra länsstyrelser ställde sig tveksamma inför en ändring, och sju länsstyrelser avstyrkte en överflyttning.

Även hos hovrätterna bedömdes en överflyttning tämligen gynnsamt. Endast en hovrätt uttalade sig mer bestämt mot en överflyttning, och en hovrätt ansåg det icke möjligt att nu ta ställning. Hovrätterna betonade genomgående i sina svar den principiella skillnaden mellan registrering och skattläggning. Därest en rationell uppdelning av hit hörande funktioner kunde uppnås, var två hovrätter beredda att tillstyrka en överflyttning. Återstående två hovrätter förordade en överflyttning av skattläggningen till länsstyrelse.

Däremot återspeglade de allmänna underrätternas svar en mer negativ inställning. Endast i ett yttrande tillstyrktes en generell överflyttning. Fem underrätter förordade en överflyttning av enbart själva skattläggningen. Fem underrätter ställde sig tveksamma till den ifrågasatta överflyttningen, och i fem yttranden avstyrktes densamma helt. Stockholms rådhusrätt har ej tagit bestämd ställning men framhållit att, därest en överflyttning skall ske, måste registrering och skattläggning följas åt.

Skäl som anförts för en överflyttning

Såvitt gäller länsstyrelserna har dessa i stor utsträckning framfört argument av innebörd att länsstyrelserna som sådana har företräden framför de allmänna underrätterna när det gäller uppgiften att vara beskattningsmyndighet.

Så har t. ex *länsstyrelsen i Stockholm län* framhållit att det ligger utom ramen för de allmänna domstolarnas ordinarie arbetsupp-

gifter att fungera som beskattningsmyndigheter.

Att varje form av beskattning, som har anknytning till en persons förmögenhet och inkomst, bör handläggas av samma myndighet har också betonats i åtskilliga yttranden. Det bedömes även vara en fördel för den enskilde att ha så få myndigheter som möjligt att göra med i skattefrågor. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* har pekat på att länsstyrelserna numera administrerar all direkt beskattning utom arvsbeskattningen och att länsstyrelserna genom sina uppgifter på beskattningens olika områden har särskilda förutsättningar att även handha arvsskattefrågan. Även om enighet råder om att de frågeställningar, som kan uppkomma vid arvsbeskattningen, ofta rör områden, som kan sägas ligga något vid sidan om länsstyrelsernas egentliga verksamhetsfält, framhåller flera länsstyrelser att detta ej ensamt kan åberopas som skäl mot en överflyttning. *Länsstyrelsen i Värmlands län* har i detta sammanhang uttalat bl. a.

Avgöranden vid arvs- och gåvoskatteärenden skiljer sig till sin natur i stor utsträckning från de allmänna domstolarnas vanliga rättsavgöranden, och de hör därför hemma hos de administrativa myndigheter, som har befattning med andra beskattningsärenden (inkomst- och förmögenhetsskatten). Det kan inte heller, som 1938 års arvsskattekommitté velat göra gällande, längre med fog påstås, att det skulle saknas erforderlig kompetens inom länsstyrelserna för bedömning av civilrättsliga spörsmål vid arvs- och gåvobeskattningen. Genom sin befattning med inkomst- och förmögenhetsskatten, med tillgång därvid till handlingar och utredningar, torde länsstyrelsen även ha större möjligheter än domstolarna att göra arvs- och gåvobeskattningen effektiv och ha större förutsättningar att tillfredsställande verkställa uppskattning av förmögenhetsvärden vid arvs- och gåvobeskattningen.

Likartade uttalanden görs av många länsstyrelser.

Länsstyrelsen i Östergötlands län har framhållit i detta sammanhang, att det inte kan uteslutas att den kvalificerade civilrättsliga lagtillämpning, som förutsättes skola ske vid ifrågavarande skattläggning, måhända bättre handhaves av juristerna vid länsstyrelserna med som regel mångårig

tjänstgöring än av de ständiga växlande unga tingsnotarierna vid de allmänna underrätterna. Genom att förevarande skatteärenden under längre tidsperiod skulle handläggas av samma befattningshavare, skulle vinnas en som det synes eftersträvasvärd kontinuitet.

De ökade möjligheterna att åstadkomma en säkrare handläggning av arvsskatteärendena efter en överflyttning har framhållits i åtskilliga yttranden. Den bristande kontinuiteten i handläggningen har på sina håll betecknats såsom otillfredsställande ur rätts-säkerhetssynpunkt.

I några yttranden har även hänvisats till de större personella resurser som står länsstyrelserna till buds; som exempel anges möjligheterna att avdela personal för penetrering av mer omfattande ärenden. Flera länsstyrelser har likaså pekat på att åtskilligt material av betydelse för arvsbeskattningen redan finns hos nämnda myndigheter, t. ex. fastighetslängder och utredningar som skett i samband med värdering av aktier i fåmansbolag. Genom en överflyttning skulle detta material kunna utnyttjas. Förfarandet skulle också framdeles kunna för- enklas genom att vissa intyg slopas. En del länsstyrelser har i sammanhanget nämnt, att den nuvarande aviseringen om dödsfall från pastorsämbetena efter en överflyttning på ett smidigt sätt kan övertas av länsstyrelsernas datakontor.

Andra skäl för en överflyttning som genomgående återkommer bygger på det nära sambandet mellan arvsskatten och gåvoskatten. Möjligheten av en överflyttning av gåvobeskattningen till de allmänna underrätterna antydes endast av två länsstyrelser och en underrätt. Eftersom bestämmelserna om arv och gåva nu är samlade i en förordning och då principerna för beskattningen av dessa förvärv i stort sett är desamma, framstår det enligt flera länsstyrelser som en rationell åtgärd att överföra även arvsbeskattningen till länsstyrelserna. En sådan överflyttning skulle kunna leda till en mer enhetlig bedömning.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har ansett, att det även såtillvida är otill-

fredsställande att beskattningen är uppdelad mellan länsstyrelse och domstol, att gränserna mellan arv och gåva inte sällan kan vara flytande. Detta förhållande gör sig ofta gällande då fråga är om försäkringar. Allmänheten har, framhåller länsstyrelsen vidare, inte heller klart för sig vilket slag av fång det rör sig om. Det kan till och med inträffa, att arv och gåva redovisas som inkomst av tjänst. Sambandet förskott å arv — gåva är också ofta okänt för allmänheten.

Belysande för de tillstyrkande myndigheternas inställning i förevarande del är vad *länsstyrelsen i Skaraborgs län* anför.

Eftersom arvs- och gåvobeskattningen i sina principiella linjer är uppbyggda efter enahanda principer — gåvoskatten utgör ju ett nödvändigt komplement till arvsskatten, vilken eljest skulle kunna kringgås genom avhändelser under livstiden — så skulle, med hänsyn till det nära samband som råder mellan arvs- och gåvoskatten, en överflyttning medföra fördelar genom större enhetlighet vid tillämpandet av för vissa beskattningsformer gällande rättsregler. En överföring skulle också kunna tänkas medföra större enhetlighet beträffande skattläggningen i sig själv, eftersom efter en överflyttning denna kommer att åvila befattningshavare vid länsstyrelsen, vilka ju till skillnad från flertalet befattningshavare vid särskilt underrätterna har en fast anställning och därför i regel under längre tid och med större säkerhet och vana kan ägna sig åt spörsmål varom nu är fråga. Visserligen kan man inte bortse från att för arvsbeskattningen centrala spörsmål, som inte har sin motsvarighet på andra beskattningsområden, i stor utsträckning måste bli föremål för prövning enligt grunder, som är att finna i allmän lagstiftning. Detta framträder särskilt vid avgöranden som sammanhänger med fastställandet av de skattepliktiga lotterna. Dessa avgöranden grundar sig ofta på allmänna rättsregler på i första hand äktenskapsrättens, arvsrättens och testamentsrättens områden. Som exempel må nämnas frågor som rör viss tillgångs natur av enskild egendom eller giftorättsgods, lagligheten av verkställd bodelning, tolkning av testamenten, fastställande av sekundosuccessorers andelsrätt i dödsbo, jämkningar av lottsbestämningar med hänsyn till laglottsrätt med flera liknande spörsmål. Förvisso är detta frågor som kräver ett icke ringa mått av kunskaper i allmän lagstiftning.

Enligt länsstyrelsens förmenande finns emellertid ingenting som tyder på att inom läns-

styrelserna inte skulle finnas erforderlig kompetens för bedömning av *vid arvsbeskattningen uppkommande* civilrättsliga spörsmål. Med hänsyn härtill och då vid dödsfall det primära intresset hos fiscus torde vara knutet till själva skattläggningen av den arvfallna egendomen, anser länsstyrelsen att denna verksamhet bör kunna åvila administrativ myndighet.

Ett ytterligare skäl som åberopats för en överflyttning är kontrollmöjligheterna. Meningarna går dock starkt isär beträffande möjligheterna att förverkliga en ökad kontroll.

Ett tiotal länsstyrelser har uttryckligen hänvisat till de ökade kontrollmöjligheterna i sammanläggningsfallen. Om arvs- och gåvoskatten framdeles skulle handhas av en och samma myndighet, skulle man på ett helt annat sätt än för närvarande vid arvsbeskattningen kunna kontrollera om och i vad mån tidigare gåvor skett till arvingar och testamentstagare. Några länsstyrelser har även nämnt de större möjligheterna efter en överflyttning att jämföra bouppteckningar med inkomst- och förmögenhetsdeklarationer. Härigenom skulle man på ett betydligt effektivare sätt kunna övervaka såväl inkomst- och förmögenhetsskatterna som arvs- och gåvoskatterna. Man har dock på sina håll uttalat, att ifrågasvarande fördelar icke bör överdrivas.

Flera länsstyrelser har som överflyttningsskäl anför, att länsstyrelsen redan är uppbördsmyndighet och att det då kan synas ändamålsenligt att sammanföra alla nu aktuella arbetsuppgifter på en myndighet. Härigenom skulle i de enskildas intresse åtskilliga betydelsefulla förbättringar och förökningar kunna ske av bl. a. det nuvarande synnerligen omständliga restitutionsförfarandet.

De skäl för en överflyttning som anförts från länsstyrelsehåll återfinns även i stor utsträckning i andra tillstyrkande myndigheters yttranden. Så har *hovrätten för Västra Sverige* bl. a. uttalat följande.

Vid handläggningen av arvsskatteärendena råder det olyckliga förhållandet att underrätterna framstår som den enskildes motpart. Ärendena handlägges i häradsrätterna regelmässigt och i rådhusrätterna sannolikt i stor utsträckning av tingsnotarier, vilkas erfarenhet

av hithörande problem naturligen är begränsad. En överflyttning av ärendena till länsstyrelserna behöver inte inge några betänkligheter. Snarare kan sägas att en överflyttning skulle vara till gagn för rättssäkerheten. Länsstyrelserna förfogar över personal, som har kompetens att bedöma i arvskatteärenden förekommande civilrättsliga spörsmål och som därjämte har särskild kunskap och erfarenhet av beskattning och värdering. Det kan antagas, att samma personal under längre tid skulle handlägga ärendena och därigenom vinna stor erfarenhet. Att en överflyttning skulle befrämja en enhetlig praxis vid arvsbeskattningen ligger i öppen dag.

I den mån en överflyttning tillstyrks av underrätterna har i allmänhet tyngdpunkten lagts vid de förbättringar som skulle kunna uppnås genom en förbättrad arbetsrutin. Visserligen anges i några yttranden sådana fördelar som framhållits från länsstyrelsehåll — exempelvis sambandet mellan arvs- och gåvobeskattningen, ökade kontrollmöjligheter — likaså betonas stundom att beskattningsfrågor i princip är en för domstolar främmande uppgift, men dylika överväganden görs mer i förbigående.

De skäl som enligt många underrätters mening främst talar för en överflyttning kan belysas med vad som anförs från *Frosta och Eslövs domsaga*.

Såsom en fördel må jämväl framhållas att angivna överflyttning till länsstyrelserna otvivelaktigt skulle vara ägnad att skapa en mer enhetlig och kontinuerlig praxis beträffande ifrågavarande skattläggningsärenden. För häradsrätternas del, där dessa ärenden regelmässigt handläggs av notarier, emför den ideliga växlingen av denna arbetskraft att nya befattningshavare ständigt måste läras upp att handha ärendena. Tjänstgöringstiden är även så kort och splittrad på olika uppgifter att vederbörande icke hinner förvärva den rutin och erfarenhet, som skulle kunna ernås av tjänstemän, som kontinuerligt, under en följd av år ägnade hela sin arbetskraft åt ifrågavarande arbetsuppgifter. Ett koncentrerande av desamma till tretton beskattningsmyndigheter i stället för, såsom nu är fallet, ärendenas handläggning vid omkring tio gånger så många underrätter skulle givetvis även innebära en rationalisering.

Skäl som anförs mot en överflyttning

Till en början kan nämnas att vissa skäl som anförs av somliga myndigheter till förmån

för en överflyttning, av andra myndigheter tillmätes ingen eller ringa betydelse. Beträffande de ökade möjligheterna att efter en överflyttning kontrollera tidigare gåvor — sammanläggningsfallen — framhåller åtskilliga myndigheter att de eventuella fördelarna är begränsade. Man har hänvisat till att gåvotagaren/arvingen kan vara bosatt i annat län än det där bouppteckningen skall inregistreras. De praktiska möjligheterna att genomföra en utvidgad jämförande kontroll mellan bouppteckningar, å ena, samt inkomst- och förmögenhetsdeklarationer, å andra sidan, bedömes också av flera myndigheter som begränsade. Så framhåller exempelvis *länsstyrelsen i Kalmar län* att med hänsyn till bristen på arbetskraft och beräknat utbyte av kontrollen allenast en mindre del av bouppteckningarna kan jämföras med deklaramaterialet, huvudsakligen i de fall, där dödsboets kapitaltillgångar uppgår till minst 100 000 kr.

I ett av yttrandena från *Göteborgs rådhusrätt* har vidare anförts bl. a.

Av den erfarenhet jag vunnit i samband med sysslandet med bouppteckningar och dödsbon har jag fått den uppfattningen att i stort sett all egendom blir upptagen i bouppteckningen även om tillgångarna därvid blir föremål för nedvärdering i den mån sådant är möjligt såsom beträffande t. ex. lösören. När det gäller arv uppkommer i stor utsträckning tvistigheter mellan arvingarna. Dessa övervakar därför noggrant att all egendom blir upptagen. Om skattemoralen är låg när det gäller den vanliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen har den i samband med bouppteckningar icke satts i fråga. Dels är det fråga om annan persons egendom och dels övervakar delägarna varandra. Arvingar och testamentstagare utövar en effektivare kontroll över att all egendom blir upptagen i bouppteckningen än vad länsstyrelse eller annan myndighet har möjlighet att göra. Någon möjlighet till ökad kontroll genom jämförelse med avgivna deklamationer rörande inkomst- och förmögenhetsbeskattning att all den avlidne tillhörig egendom blir upptagen i bouppteckning står icke att vinna. Och en jämförelse av bouppteckning med tidigare avgivna deklamationer för utrönande huruvida den avlidne underlåtit att i sin deklamation upptaga förmögenhetstillgångar skulle visserligen kunna leda till efterbeskattning i vissa fall, men knappast uppvägas av det betydande merar-

bete, som därvid skulle uppstå. En överflyttning till länsstyrelse eller annat skatteverk av arvsskatteberäkningen av sådan anledning som ovan angivits synes mig därför icke motiverad.

De skäl som direkt åberopats mot en överflyttning sammanhänger så gott som helt med svårigheterna att åstadkomma en rationell uppdelning av de funktioner som bör åvila underrätt resp. länsstyrelse.

Det största problemet vid en överflyttning rör frågan vilken myndighet, som skall svara för registreringen av bouppteckningarna. *Stockholms rådhusrätt* har gjort en sammanställning både över frågor som avser själva registreringen och frågor som rör enbart skattläggningen. Rådhusrätten har i anslutning härtill framhållit, att en organisation, där underrätt är registreringsmyndighet och administrativ myndighet beskattningsmyndighet, skulle medföra avsevärt dubbelarbete och därmed ökade kostnader för statsverket, detta på grund av det nära sambandet mellan de båda arbetsmomenten. Vid registreringen måste nämligen ställning tas till frågor, som också uppkommer vid skattläggningen, och det rör i åtskilliga fall spörsmål där bedömningen kan vara vansklig. Det kan ifrågasättas om beskattningsmyndigheten skall vara bunden av registreringsmyndighetens ställningstagande i sådana och andra frågor. Rådhusrätten, som icke tagit ställning till frågan om en överflyttning bör ske, har ansett det uppenbart att även registreringen av bouppteckningar bör föras över till administrativ myndighet, om skattläggningen flyttas dit. Även *rådhusrätten i Malmö* har ansett, att registrering och skattläggning bör följas åt, och samma inställning redovisas i ett yttrande från *Göteborgs rådhusrätt*.

Det nära samarbetet mellan registrering och skattläggning betonas som sagt genomgående. Om nu registreringen bör kvarligga hos de allmänna domstolarna, anser åtskilliga myndigheter att ej heller skattläggningen lämpligen bör överflyttas. De länsstyrelser, som tagit ställning till frågan om registreringen, har i allmänhet redovisat olika praktiska överväganden. *Länsstyrelsen i*

Örebro län har betonat bouppteckningens betydelse som civilrättsligt dokument samt de stundom invecklade civilrättsliga bedömningar som måste ske vid registreringen. Dessa bedömningar har ett nära samband med domstolarnas arbetsuppgifter i övrigt, och det kan därför framstå som naturligt att registreringen alltjämt får åvila domstolarna. En del länsstyrelser anser, att det nära sambandet mellan registrering och vissa andra ärenden utgör skäl mot överflyttning. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* uttalar härom.

Även vissa praktiska omständigheter talar mot ifrågasatt överflyttning. Fordras förordnande av förmyndare eller god man måste ansöka härom i särskild ordning göras hos vederbörande domstol. Länsstyrelsen anser ärenden rörande godmanskap och förmynderskap icke böra handläggas av länsstyrelsen såsom väsensfrämmande för länsstyrelsens uppgifter. Beslut i nämnda avseende måste således först erhållas innan bouppteckningen kan inges för registrering, medan för närvarande med bouppteckningens ingivande kan förenas ansökan om god man eller förmyndare. Likaså kan i samband med registrering av bouppteckning uppstå frågor om exempelvis lagfart och bevakning av testamente. Vidare kan framhållas att bouppteckningar ofta förrättas av nämndemän, som i denna sin egenskap kan hålla god personlig kontakt med vederbörande domare och utan särskild kostnad — i samband med tingsresor — erhålla råd och uppslysningar.

Likartade synpunkter har framförts av *länsstyrelserna i Kalmar, Blekinge och Malmöhus län*, som också avstyrkt en överflyttning. Motsvarande överväganden har gjorts av *länsstyrelsen i Uppsala län*, som även betonat att ett särskiljande av skattläggningen och de övriga rättsliga åtgärderna kan komma att ha ett menligt inflytande på allmänhetens villighet att avlämna bouppteckning. Det nuvarande ingivandet till domstol innebär i allmänhetens ögon icke, att bouppteckningen främst utgör ett skatteinstrument — som den dock ur statens synpunkt är — utan en med övriga inskrivningsärenden, exempelvis sökande av lagfart, jämställd handling.

Hovrätterna har ställt sig mer positiva till tanken på att skilja registrerings- och skatt-

läggningsfunktionerna åt. *Hovrätten för Nedre Norrland*, som framhållit att registreringen bör ligga kvar hos de allmänna underrätterna, har ställt sig tveksam till en överflyttning av skattläggningen och anför bl. a.

Vad härefter angår frågan huruvida arvsbeskattningen över huvud taget bör flyttas från de allmänna domstolarna kan bl. a. följande synpunkter anföras. Om bouppteckningen bibehålles som beskattningshandling och registreringen skall ske hos allmän domstol, medför det mindre omgång om liksom hittills skatten fastställs i samband med registreringen hos domstolen. I många fall är fastställandet av arvsskatt en ganska enkel åtgärd. När skattläggningen är mera komplicerad, sammanhänger detta ofta med att ståndpunkt måste tas till civilrättsliga frågor om giftorätt, arv och testamente, såsom tolkning av äktenskapsförord och testamenten m. m. dvs. frågor som det i allmänhet ankommer på de allmänna domstolarna att avgöra. Detta utgör omständigheter som talar för att arvsbeskattningen alltjämt bör ske i samband med registrering av bouppteckning hos de allmänna domstolarna.

Samma inställning präglar yttrandet från *hovrätten för Övre Norrland*, som dock ej tagit ståndpunkt till frågan om skattläggningen bör överflyttas. Hovrätten har vidare pekat på den omständigheten att endast ett ringa antal av bouppteckningarna föranleder skattläggning — i Övre Norrland genomsnittligt högst 20 procent och på något håll under 10 procent.

De allmänna underrätterna har fäst stor vikt vid de problem, som kan uppkomma när det gäller att åstadkomma en ändamålsenlig funktionsuppdelning. De svårigheter, som här uppkommer, bedöms vara av den art att de utgör starka skäl mot en ändring av den gällande ordningen.

Rådhusrätten i Malmö har även redovisat några allmänna synpunkter på arvsbeskattningens specifika karaktär.

Prövningen av arvsskatteärenden kräver — såsom påpekats i tidigare lagstiftningsärenden rörande denna fråga — kunskap om och förtrogenhet med allmänna civilrättsliga regler, i första hand på äktenskapsrättens, arvsrättens och testamentsrättens område. Icke så sällan krävs det också förtrogenhet med försäkringsrättsliga problemställningar. Sådan kunskap

och förtrogenhet torde allmänt finnas hos domarna i våra allmänna underrätter men torde däremot vara sällsynt förekommande hos beskattningsmyndigheterna. För bedömningen av skatteärenden av annan karaktär än arvsskattefrågor krävs en kompetens och erfarenhet av helt annat slag än i arvsskatteärenden. Skall arvsskatteärendena överföras till annan myndighet, är det därför en nödvändig förutsättning att denna myndighet tillföres den erforderliga sakkunskapen i civilrättsliga frågor. Detta torde emellertid knappast vara ett övergångsproblem på så sätt, att beskattningsmyndighetens personal så småningom kan få tillräcklig erfarenhet av den civilrättsliga lagstiftningen. Det torde nämligen vara nödvändigt med en sådan fortlöpande kontakt med de civilrättsliga problemen, som svårigen kan kapas på annat sätt än genom den dömande verksamheten.

Mot det sist sagda kan den invändningen måhända göras, att bouppteckningsärenden i stor utsträckning — i varje fall i häradsrätterna — handlägges av tingsnotarier, som saknar den nu omtalade domarerfarenheten. Denna invändning är emellertid ett argument mot att anlita tingsnotarier för bouppteckningsärenden av mera invecklad beskaffenhet men icke ett skäl mot att sådana ärenden handlägges av erfarna domare.

I övrigt anges som skäl mot en överflyttning anknytningen till lagfartsärendena samt att underrätt i sitt fortlöpande arbete på andra områden kan behöva ha tillgång till äldre bouppteckningar. Skulle registreringen överflyttas, torde nämligen därav följa att äldre bouppteckningar också måste arkiveras hos länsstyrelserna. Ett annat skäl som återkommer i de allmänna underrätternas yttranden avser hithörande arbetsuppgifters betydelse för tingsutbildningen. I något yttrande antydes möjligheten att göra viss tids tjänstgöring vid beskattningsmyndighet som ett obligatoriskt inslag i tingsutbildningen.

På sina håll har man också nämnt att det kan vara till fördel för de enskilda att kunna vända sig till den i allmänhet mer närbelägna domsagan än till länsstyrelsen i residentsstaden.

Ett annat problem som sammanhänger med funktionsuppdelningen gäller besvärsoordningen. Därest registreringen skulle kvarbli hos allmän underrätt och skattläggningen överföras till länsstyrelse eller annan myndighet, finge besvär i frågor rörande

registrering föras vid de allmänna domstolarna och frågor rörande skatten vid skattedomstolarna. Även för det fall att en generell överflyttning sker, kan motsvarande problem uppkomma. En civilrättslig tvist rörande testamentstolkning kommer att avgöras av allmän domstol, under det att skattläggningen avgöres av skattedomstol. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* har här hänvisat till det förfarande som praktiseras vid åtal jämlikt skattestrafflagen, där åtalsmålet regelmässigt vilandeförklaras intill dess att lagakraftgående beslut meddelats i skattemålet.

Funktionsfördelningen mellan underrätt och länsstyrelse

Såsom påpekats i det föregående är meningarna delade om hur en eventuell framtida uppdelning skall göras av de funktioner som nu åvilar de allmänna underrätterna.

Av länsstyrelserna uttalade elva, att en uppdelning av registrering och skattläggning var tänkbar. Av dessa elva var det dock bara en som förordade en överflyttning av enbart skattläggningen. Att en överflyttning bör avse både registrering och skattläggning har tretton länsstyrelser uttalat, varav tolv också tillstyrkt en dylik reform. Av hovrätterna är det bara hovrätten för Västra Sverige där vissa ledamöter förordat en generell överflyttning. I övrigt har hovrätterna önskat att registreringen inte överförs. Två av dessa hovrätter har uttalat sig för en överflyttning av skattläggningen. Av de allmänna underrätterna har nio ansett att registrering och skattläggning måste följas åt. Endast i ett yttrande har dock en generell överflyttning förordats. Fem underrätter har tillstyrkt att en överflyttning sker och att denna enbart får avse skattläggningen. — Olika meningar har även redovisats beträffande vilka ytterligare ärenden som lämpligen bör åtfölja en överflyttning.

I några yttranden, där en överflyttning av enbart skattläggningen förordats, har man i allmänhet tänkt sig att bouppteckningen skulle inges i tre exemplar och registreras vid underrätten. Efter registrering skulle ett exemplar tillställas länsstyrel-

sen för eventuell beskattningsåtgärd. Originalbouppteckningen skulle däremot kunna återlämnas så fort registreringsbeslut meddelats.

Det är dock främst hovrätterna som tilltalats av tanken på en uppdelning. *Göta hovrätt* har utgått från att även i framtiden bouppteckningen blir den handling som får ligga till grund för arvsbeskattningen. Med hänsyn bl. a. till att flertalet bouppteckningar inte torde leda till någon skatt ifrågasätts emellertid, om inte — i viss utsträckning — bouppteckningen i beskattningshänseende skulle kunna ersättas av någon annan handling. Hovrätten har hävdad, under hänvisning till den rättsverkan bouppteckningen och registreringen av densamma har på successionsrättsliga och förmynderskapsrättsliga områden, att registreringen bör kvarligga hos underrätterna men däremot förordad att fastställandet av arvsskatt överflyttas till administrativ myndighet. Härigenom skulle vinnas bl. a. att den skatterättsliga prövningen inte kom att uppskjuta bouppteckningens registrering. Den civilrättsliga prövningen skulle således ankomma på domstol, under det att länsstyrelse enbart skulle ha att pröva bouppteckningen ur skatterättslig synpunkt.

Såsom framgår av vad tidigare anförts har de allmänna underrätterna att handlägga åtskilliga ärenden, som hänger mer eller mindre intimt samman med registrering eller skattläggning. Genom att låta registreringen ligga kvar hos domstolarna kommer den större delen av dessa ärenden ej att beröras av en överflyttning av nu diskuterat slag.

En överflyttning av såväl registrering som skattläggning har förordats av tretton länsstyrelser samt av en grupp i en hovrätt och av nio underrätter. De problem, som vid detta alternativ träder i förgrunden, rör mer sådana rättsvårdande uppgifter och övriga ärenden vilka f. n. åvilar underrätterna och som har en mer eller mindre klar anknytning till registreringen. Man diskuterar främst sådana ärenden som förordnande av god man, inskrivning av förmynderskap samt lagfartsansökningar. Det vitsordas att

en överflyttning av inregistrering och skattläggning till länsstyrelse i och för sig kommer att medföra att nuvarande smidigare förfarande i dessa inskrivningsärenden försvåras. Samtidigt menar man dock att dessa problem ej är av den art att de ensamma utgör hinder mot en reform.

Beträffande godmansförordnanden m. m. har länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekat, att f. n. uppkommer dessa problem ofta vid gåva till omyndig. Några länsstyrelser har också framhållit, att förmyndare och god man regelmässigt bör förordnas innan bouppteckning förrättas även om det ej är ovanligt att förordnande sökes först samtidigt med att bouppteckningen inges för registrering.

Beträffande lagfarterna har man även erinrat om den pågående omläggningen av inskrivningsärendet. Om inskrivningsväsendet ordnas centralt för varje län torde överflyttningsfrågan komma att sakna betydelse för lagfartsärendena.

I yttrandet från Stockholms rådhusrätt har man gjort en omfattande genomgång av olika ärenden som berörs av en överflyttning och en tänkbar plan för fördelning av dessa ärenden. Sålunda bör enligt rådhusrätten registreringsmyndigheten handlägga bl. a. ärenden om boutredningsmannaförordnanden, vissa tillstånd till fastighetsförsäljningar, sådana ärenden som sammanhänger med att bouppteckning upprättas och inges, arvskungörelse och testamentsbevakningar. På beskattningsmyndigheten bör ankomma de ärenden som rör anstånd med skattens erläggande eller anstånd enligt dubbelbeskattningsavtal, återvinning m. m. Uppbördsmyndigheten bör handha ärenden om bl. a. eftergift av arvsskatt i vissa fall. Där emot bör de ärenden som mer avser avvecklingen av ett dödsbo, exempelvis klander av testamente eller arvskifte, förordnande av skiftesman, ligga hos de allmänna underätterna.

Den bedömning som redovisas av Stockholms rådhusrätt återkommer i några yttranden. Vissa skiljaktigheter kan dock noteras beträffande den närmare utvecklingen.

Frågor rörande arbetskraft m. m.

Så gott som samtliga länsstyrelser har framhållit att en överflyttning kommer att medföra ökat behov av personal hos länsstyrelserna. En del myndigheter anför detta som ett skäl mot en överflyttning, eftersom det ökade personalbehovet för länsstyrelserna inte kan förmodas helt motsvara tänkbara besparingar av personal hos de allmänna underrätterna. I några yttranden framhålls dock att dessa farhågor ej bör överdrivas, eftersom en koncentration till ett färre antal beskattningsmyndigheter möjliggör rationaliseringar. I något enstaka yttrande hävdas, att en överflyttning skulle medföra en behövlig lättnad för åtskilliga underrätter med pressad arbetsbörda.

I vår rundskrivelse ombads underrätterna att ange antalet registrerade och skattlagda bouppteckningar åren 1966 och 1967. Vidare begärdes besked om hur lång tid, räknat i årsarbetskrafter, granskningen m. m. av bouppteckningar krävde för olika personalkategorier. Vidare skulle anges efter vilka grunder arbetet fördelades mellan olika personalkategorier.

Arbetet vid de olika underrätterna varierar givetvis. Det säger sig självt att vid en domstol av Stockholms rådhusrätts storlek organisationen och handläggningen fått en helt annan fixering än vid exempelvis en mindre domsaga. Den grundläggande metoden vid handläggningen av bouppteckningsärenden är dock densamma vid samtliga domstolar. Således vilar rent expeditionella göromål, såsom diarieföring, utskrifter, expediering m. m. så gott som undantagslöst på kontorspersonal under det att de beslutande befattningshavarna har ställning av tingsnotarie och uppåt. Den största olikheten ligger däri att vid de större domstolarna viss kontorspersonal även anlitas för sådana uppgifter som vid mindre domstolar åvilar notarier. Som exempel kan nämnas uppsättning av enklare bouppteckningar.

Bortsett från underrätterna i de tre största städerna, där förhållandena i viss omfattning varierar efter vilka uppgifter utöver hanteringen med bouppteckningar som ankommer på respektive enheter, kan följande

nämnas rörande de återstående fjorton tillfrågade underrätterna. Endast undantagsvis, och då i högst begränsad omfattning, är annan juristpersonal än tingsnotarier sysselsatta med bouppteckningarna. Däremot varierar tidsåtgången tämligen kraftigt mellan olika underrätter, både såvitt gäller jurist- och biträdespersonal. Generellt sett torde dock på 2 000 bouppteckningar gå omkring en årsarbetskraft av både jurist- och biträdespersonal.

Kammarkollegiets yttrande

För att få en fullständigare bild av de problem som kan uppkomma i samband med en överflyttning tillskrev vi även den centrala granskningsmyndigheten, kammarkollegiet. Vi frågade även efter kollegiets erfarenheter när det gällde underrätternas och länsstyrelsernas handläggning av arvs- och gåvoskatteärenden.

Kollegiet har till sitt yttrande fogat uppställningar över antalet år 1967 till kollegiet för förklaring överlämnade arvsskatte- och gåvoskattemål, av kollegiet anhängiggjorda mål och utfärdade anmärkningar rörande dessa skatter samt av överrätterna meddelade beslut i sådana mål och de frågor som behandlats i dessa beslut. I sammanhanget må anmärkas att kollegiets granskning huvudsakligen sker stickprovvis.

Kollegiet har anfört i sitt yttrande bl. a.

Enligt kollegiets uppfattning fördelar sig felaktigheterna ungefär jämnt mellan fel mot skattetekniska bestämmelser och felaktig tillämpning av civilrättsliga regler. Möjligen är det någon övervikt för det senare.

Relativt sett är felförekomsten lägre vid rådhusrätterna i de tre största städerna än vid underrätterna i övrigt. Beträffande gåvobeskattningen har motsvarande erfarenhet gjorts i fråga om dåvarande överståthållarämbetet. Många av de felaktigheter som förekommer är beroende på bristande erfarenhet hos vederbörande handläggare. På organisatorisk väg skulle man kunna komma till rätta därmed och detta kan ske lika väl hos domstol som hos annan myndighet. Om möjligheterna för beskattningsmyndigheten att själv rätta uppenbara fel ökas, är detta ägnat att avsevärt minska olägenheterna av sådana fel.

Utan att taga ställning till frågan om vilken myndighet som i framtiden bör vara beskatt-

ningsmyndighet beträffande arvsskatt vill kollegiet endast uttala den uppfattningen att organisatoriska förändringar medförande större erfarenhet och kontinuitet hos beskattningsmyndigheten vore att hälsa med tillfredsställelse.

I den promemoria som fogats till kollegiets yttrande redovisas antalet överrättsbeslut år 1967 i ärenden rörande arvs- och gåvoskatt samt under samma år utfärdade anmärkningar. Inledningsvis påpekas bl. a. att antalet ärenden rörande uppdelning vid sekundossuccession numera nedgått sedan kollegiet i mars 1967 utsände ett cirkulär rörande denna fråga. I början av kollegiets befattning med gåvoskatteärenden förekom anledning till besvär eller anmärkning i ett relativt stort antal fall där några länsstyrelsernas praxis vid bedömningen av vissa frågor var felaktig. Detta har i stor utsträckning lett till ändring i praxis.

Beträffande den närmare redovisningen av ärendena kan här följande nämnas. Högsta domstolen behandlade år 1967 31 arvsskatteärenden och 8 gåvoskatteärenden. I arvsskatteärenden var enskild part klagande i 24 fall och i gåvoskatteärenden i 4 fall. I 17 arvsskatteärenden blev resultatet lägre skatt. Av dessa rörde dock 12 skattefrihet för svenska kyrkans centrala organ. Endast i ett arvsskatteärende blev resultatet skattehöjning.

Såvitt gäller hovrätterna redovisas i materialet för år 1967 340 beslut rörande arvsskatt och 61 rörande gåvoskatt. Enskild part var klagande i 273 respektive 32 av dessa fall. I 246 respektive 28 fall blev resultatet lägre skatt.

Slutligen kan nämnas att för år 1967 har 29 anmärkningar utfärdats rörande arvsskatt och 23 beträffande gåvoskatt. Av dessa har 22 vitsordats vid såväl arvs- som gåvoskatten.

5.5. Förslag till ändrad organisation för arvs- och gåvoskatten

I våra uppgifter har ingått att undersöka huruvida de allmänna underrätterna även för framtiden skall handha arvsskattebestyren eller om dessa uppgifter lämpligen

bör övertas av länsstyrelserna. I anslutning härtill har vi även haft att ta ställning till besvärordningen samt åtskilliga andra förfarandefrågor.

De processuella bestämmelserna i AGF skiljer sig avsevärt från vad som gäller beträffande andra direkta skatter. Såsom framgått av den tidigare framställningen har detta sin grund i historiska förhållanden. Den grundläggande beskattningshandlingen på arvsskattens område, bouppteckningen, är samtidigt ett betydelsefullt civilrättsligt dokument. Såsom arvsskatten utformades vid sekelskiftet befanns det praktiskt att knyta an skattläggningen till bouppteckningen och dess registrering. Beskattningen har i följd härav kommit att bli en angelägenhet för de allmänna domstolarna. På motsvarande sätt har det av historiska skäl fallit sig naturligt att anförtro länsstyrelserna gåvoskatten. Frågan om lämplig beskattningsmyndighet har diskuterats vid flera tillfällen, men någon mer genomgripande ändring har inte skett sedan tillkomsten av 1914 års AGF.

Även i detaljerna skiljer sig förfarandet vid arvs- och gåvobeskattningen från vad som gäller vid annan beskattning. Delvis beror detta på att vid arvs- och gåvoskatten uppkommer en del problem som saknar motsvarighet vid annan beskattning; ett exempel är de framskjutna förvärven.

Rent allmänt kan det sägas, att förfarandet vid arvs- och gåvobeskattningen inte är reglerat på samma ingående sätt som när det gäller det sedvanliga taxeringsförfarandet. Vid arvs- och gåvobeskattningen finns å andra sidan vissa speciella kontrollanordningar; här märks främst den centrala granskning som ankommer på kammarkollegiet. Å andra sidan saknas vid arvs- och gåvobeskattningen flera olika kontrollmedel som står till förfogande vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Det kan sålunda konstateras att, oberoende av huvudfrågan om en eventuell överflyttning av arvsbeskattningen till länsstyrelserna, en översyn måste ske av förfarandebestämmelserna som i flera hänseenden är föråldrade, ofullständiga och opraktiska.

Diskussionen om lämplig beskattningsmyndighet har dominerats av vissa återkommande synpunkter. För en överflyttning har man anfört, att beskattning är en för domstolarna främmande uppgift, som i stället bör ankomma på de vanliga beskattningsmyndigheterna. Likaså har man till förmån för en överflyttning åberopat att handläggningen av arvsskatteärendena vid de allmänna underrätterna ofta är bristfällig. Man har även framhållit såväl det inbördes sambandet mellan arvsskatten och gåvoskatten som dessa skatters samband med övriga direkta skatter. Mot en överflyttning har huvudsakligen hävdats att en riktig tillämpning av arvsskatteförordningen kräver ingående kännedom om civilrättslig lagstiftning och att dylika kunskaper i större utsträckning finns vid de allmänna domstolarna än hos länsstyrelserna. Som skäl mot en överflyttning har även anförts sambandet mellan registrering och skattläggning samt mellan dessa ärenden och andra ärenden som mer eller mindre nära sammanhänger med registrering och skattläggning.

När vi i vårt första betänkande föreslog en stark förenkling och schablonisering av arvsbeskattningen, var valet av beskattningsmyndighet lätt. Det väsentligaste av de skäl som åberopats mot att överflytta arvsbeskattningen till länsstyrelserna — denna beskattnings nära anknytning till civilrätten — skulle i allt väsentligt förlora i bärkraft. De skäl som åberopats till förmån för en överflyttning skulle då överväga klart.

Statsmakternas beslut att i allt väsentligt behålla det nuvarande systemet för arvsbeskattningen, med utläggning av individuella lotter för varje arvinge och testamentstigare, särskild behandling av framskjutna förvärv och förmånstagarförvärv m. m., har ändrat förutsättningarna för valet av beskattningsmyndighet. En närmare analys av skälen för och emot överflyttning måste göras. Samtidigt får det hållas i minne, att själva förfarandet för närvarande i flera hänseenden är bristfälligt från både effektivitets- och rättssäkerhetssynpunkt. Förändringar måste göras i förfarandet oberoende

av valet av beskattningsmyndighet. Men detta val påverkas givetvis av att möjligheterna till meningsfyllda förändringar i förändringen kan ställa sig olika om den ena eller andra myndigheten utses att handha beskattningen.

Rent principiellt anser vi det mindre lämpligt att en allmän domstol skall handha beskattningsfrågor och därvid bevaka statens fiskala intressen. Härigenom kan, som också framhållits från olika håll, uppkomma ett mindre lämpligt motsatsförhållande mellan domstol och enskild, som kan verka menligt vid fullgörande av domstolens övriga uppgifter. Länsstyrelserna, som numera administrerar all övrig direkt beskattning och även mervärdesskatten, är från dessa utgångspunkter lämpligare att handha även arvsskatten.

Den tyngst vägande kritiken mot den nuvarande ordningen bottenar emellertid i det förhållandet att de allmänna underrätterna inte har en sådan uppbyggnad att erforderlig säkerhet och rutin kan förvärfvas vid handläggningen av hithörande ärenden; ärendena handläggs som regel av de ständigt växlande tingsnotarierna. För en riktig tillämpning av de invecklade reglerna i AGF fordras att den handläggande personalen under en längre tid fått tillfälle att syssla med dessa skatteärenden. Den kritik som sålunda framförts tar självfallet inte sikte på förhållandena vid de allra största underrätterna där ofta en föredömlig ordning råder. Även på vissa andra håll skötes arvsskattefrågorna tillfredsställande. Emellertid kan just förhållandena vid de största underrätterna anföras som ett påtagligt belegg för de fördelar som står att vinna genom en koncentration till färre och större enheter. Även efter den ändrade domkretsindelningen är de flesta underrätterna så små att det är svårt att bygga in en ändamålsenlig permanent beskattningsorganisation vid sidan om eller integrerad med organisationen för domstolarnas dömande funktioner.

Den nuvarande centrala granskningen genom kammarkollegiet har medfört påtagliga fördelar i förhållande till tidigare gällande

ordning med advokatfiskalerna som granskningsmyndigheter. I jämförelse med motsvarande organisation på inkomst- och förmögenhetsskatternas och mervärdesskattens områden med fiskaliska granskningsorgan inbyggda i basorganisation och en central ledning från riksskatteverkets sida framstår emellertid en central granskning som mindre tidsenlig.

Av det anförda torde framgå att möjligheterna att åstadkomma förbättringar inom ramen för nuvarande organisation är starkt begränsade. I jämförelse härmed erbjuder länsstyrelseorganisationen långt bättre förutsättningar. Den pågående reformeringen av förvaltningsrättsskipningen och omorganisationen av länsstyrelserna har ytterligare förbättrat dessa förutsättningar.

Till förmån för länsstyrelsealternativet talar vidare den omständigheten att de materiella reglerna för arvs- och gåvoskatten i allt väsentligt är gemensamma. Beskattningsmyndigheten bör då också vara gemensam. Härigenom kan ökad likformighet uppnås och kontrollen förbättras. Beträffande kontrollen har det påpekats, att svårigheterna trots en överflyttning skulle kvarstå, om givaren/arvlåtaren och gåvotagaren/arvingen är bosatta i olika län. Detta är i och för sig riktigt; samarbete mellan olika myndigheter kommer att behövas även efter en överflyttning. Men detta samarbete sker lättare mellan länsstyrelserna inbördes än mellan länsstyrelserna och olika domstolar, och i de fall då båda parter är bosatta i samma län underlättas kontrollen avsevärt. Nu nämnda fördelar skulle till en del uppnås, om även gåvoskatten förlades till domstolarna. Detta alternativ har emellertid en gång uttryckligen avvisats och skulle vara förbundet med så många nackdelar i andra hänseenden att det knappast kan komma i fråga.

Men inte enbart sambandet mellan arvs- och gåvoskatten är av intresse. Åtskilliga regler och problem på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område har sin motsvarighet vid arvs- och gåvoskatten. En stor del av rättstvisterna vid tillämpningen av AGF gäller skattefrihetsfrågor varmed

de vanliga taxeringsmyndigheterna är väl förtrogna. Värderingen av aktier i icke börsnoterade företag sker efter samma principer vid all kapitalbeskattning. I sammanhanget bör även erinras om våra förslag beträffande den latent skatteskulden. Arvs- och gåvoskattemyndigheterna kommer, om dessa förslag genomföres, att ställas inför problem som annars helt hör hemma i inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Likaså är det inte ovanligt att en transaktion kan ha intresse från såväl inkomst- som gåvoskatte-synpunkter. Ett annat exempel utgör periodiska understöd o. d. Vidare kan en skuldpost i en bouppteckning betyda att borgenären skall i motsvarande mån inkomstbeskattas osv. Över huvud taget framstår en samordning av all direkt beskattning till de vanliga beskattningsmyndigheterna som ändamålsenlig såväl från de enskildas som det allmännas utgångspunkter.

En överflyttning till länsstyrelserna medför också, att åtskilligt värdefullt material hos dessa kan direkt utnyttjas vid arvsbeskattningen. Omvänt kan det vid inkomstbeskattningen mången gång vara värdefullt att ha lätt tillgång till bouppteckningar och gåvodeklarationer. Genom att koncentrera beskattningen till länsstyrelserna får allmänheten en och samma myndighet att vända sig till i skattefrågor. Samtidigt öppnas möjligheter till förenklingar i handläggning och förfarande.

Den hittills verkställda genomgången ger enligt vår mening vid handen, att starka skäl talar för att överflytta bestyret med arvsskatten från de allmänna domstolarna till länsstyrelserna.

Det återstår att närmare granska de skäl som anförts emot en överflyttning. I förgrunden träder då det ofta återopade sambandet mellan arvsbeskattningen och civilrättens, särskilt familjerättens regler. Det har ansetts, att domstolarna, som i sin vanliga verksamhet står närmare dessa regler, skulle ha större kompetens att handlägga komplicerade arvsskattefrågor. I förlängningen av detta perspektiv framträder hovrätternas och högsta domstolens särskilda förutsättningar att bedöma svåra civilrätts-

liga frågor. Som nyss påpekats innebär statsmakternas beslut över vårt första betänkande, att det sålunda återopade sambandet med civilrätten kommer att kvarstå.

Bärigheten av de anförda argumenten kan emellertid ifrågasättas. Man synes alltför mycket ha byggt sitt resonemang på förhållandena vid de största underrätterna, där specialister permanent sysslar med bouppteckningar och arvsskatt. Vid övriga domstolar handlägges arvsskattefrågorna för närvarande regelmässigt av tingsnotarierna, som bara efter något eller några år övergår till andra uppgifter. Som tidigare påpekats är det svårt att inom den allmänna domstolsorganisationens ram åstadkomma en bättre ordning. Resonemanget om de allmänna domstolarnas större kompetens skulle med någon tillspetsning kunna sägas innebära, att de tingsnotarier som nu handlägger flertalet arvsskattefrågor, skulle bli mindre skickade att arbeta med sådana frågor, när de efter avslutad tingsutbildning övergått till länsstyrelse och där förvärvar erfarenhet från andra områden, bl. a. gåvobeskattningen, inkomstbeskattningen och förmögenhetsbeskattningen. Det bör vidare påpekats, att hänsyn till civilrättens regler måste tagas även vid dessa former av beskattning; inte minst gäller detta inkomstbeskattningen, där en ofta återkommande frågeställning gäller den civilrättsliga innebörden av återopade rättsförhållanden och de konsekvenser härav som bör dragas beträffande skatterätten. Att å andra sidan åtskilliga specifikt skatterättsliga spörsmål är gemensamma för arvsskatten och övriga direkta skatter har tidigare påpekats.

Vår slutsats måste bli att resonemanget om ett nödvändigt samband mellan arvsbeskattningen och civilrättskipningen innehåller väsentliga överdrifter och beträffande flertalet underrätter i stort sett saknar stöd i den aktuella verkligheten. Vad angår överrättsorganisationen behöver endast konstateras, att hög kompetens att bedöma arvsskattefrågor torde föreligga å båda sidor.

Mot en överflyttning har vidare återopats, att den erforderliga personalökningen hos länsstyrelserna inte skulle motsvaras av

möjligheter till besparingar inom de allmänna domstolarna. Anledningen härtill skulle vara, att arvsskatteärendena i små underrätter endast representerar en mindre del av arbetsbördan för personal, som ändå måste finnas för andra uppgifter. Detta argument har i allt väsentligt förlorat sin tyngd genom de ändringar i underrättsorganisationen som nu pågår. Underrätterna har sammanförts i större enheter, och en överflyttning av inskrivningsärendena till för länet gemensamma organ är aktuell.

Av argumenten mot en överflyttning återstår i huvudsak endast, att arvsskattefrågorna hänger nära samman med registrering av bouppteckningar och andra med dödsboförvaltning sammanhängande ärenden, som av ålder åvilat de allmänna domstolarna. Utan tvivel uppkommer vid en överflyttning vissa svårigheter att på lämpligt sätt fördela dessa ärenden mellan länsstyrelserna och domstolarna. En överflyttning bör givetvis inte beslutas utan att rimliga lösningar anvisas härvidlag. Dessa frågor skall strax behandlas. Redan nu kan sägas, att det har visat sig möjligt att finna sådana lösningar. Det bör emellertid också med skärpa understrykas, att det här rör sig om praktiska frågor på ett så att säga lägre plan. Om, såsom vi funnit, en överflyttning är starkt motiverad av principiella skäl och medför stora praktiska fördelar, har de frågor det nu gäller knappast sådan tyngd att de bör vara avgörande för den större frågan om en överflyttning skall ske.

Av de här avsedda fördelningsfrågorna är det främst frågan om registreringen av bouppteckningar som uppmärksammats. På sina håll har man, med tanke på att själva registreringen är en i huvudsak civilrättslig angelägenhet, ansett att denna funktion bör ligga kvar hos underrätterna. Däremot skulle skattläggningen såsom varande en rent fiskal angelägenhet kunna överföras på länsstyrelserna.

Vi har provat olika utvägar att nå en smidig lösning av detta problem. En utväg, som antytts i några yttranden över vår rundskrivelse, skulle vara att skapa en särskild beskattningshandling. Länsstyrelsen skulle då

granska detta instrument från skatterättsliga synpunkter. Bouppteckningen och därtill hörande problem fick bedömas enligt civilrättsliga bestämmelser av de allmänna underrätterna. Emellertid har åtskilliga av de uppgifter, som skall lämnas i en bouppteckning, betydelse också för arvsskatten. Enligt bestämmelserna i 20 kap. ärvdabalken skall bouppteckningen innehålla uppgift om den döde och dödsbodeläggarna; boets tillgångar och skulder skall antecknas, och tillgångarna skall upptas med angivande av värdet. I allmänhet skall även efterlevande makes egendom redovisas på motsvarande sätt. Härutöver finns regler om testamenten, äktenskapsförord, försäkringar, arvsförskott osv.

Samtliga nu angivna uppgifter har direkt betydelse för arvsbeskattningen. En ny typ av beskattningshandling skulle därför komma att innehålla i stort sett samma saksuppgifter som bouppteckningen. Konsekvensen skulle bli ökat och onödigt arbete för den enskilde utan motsvarande vinning för det allmänna. Samma resultat skulle för övrigt uppnås med en föreskrift om att bouppteckning skall inges till vederbörande underrätt i tre exemplar. Det tredje exemplaret skulle översändas till beskattningsmyndigheten.

Inledningsvis nämndes att alla bouppteckningar skall inregistreras under det att endast omkring en tredjedel skattlägges. I många fall är registreringen synnerligen enkel, och det är inte sällsynt med bouppteckningar som saknar varje praktisk betydelse. I och för sig kan det därför ifrågasättas om inte den nuvarande obligatoriska bouppteckningsplikten skulle kunna lättas. Denna frågeställning saknar dock förstahandsintresse för arvsbeskattningens vidarekommande. Bouppteckningens primära funktion ligger på det civilrättsliga planet; problemet upptogs senast av ärvdabalkssakkunniga (SOU 1954: 6 s. 122—123). De sakkunniga föreslog emellertid inte något avsteg från den ovillkorliga bouppteckningsplikten. Däremot framhölls att ett enklare förfarande kunde tänkas för vissa fall. Med hänsyn till att bouppteckningsinstitu-

tet är en hörnsten på successionsrättens område kräver eventuella ändringar på detta område överväganden som ligger vid sidan om vårt uppdrag.

Slutsatsen av det nu sagda är, att bouppteckningen i följd av arvsskattens konstruktion även i fortsättningen är den lämpligaste beskattningshandlingen. I sammanhanget vill vi peka på att praktiska fördelar kan vinnas om enhetliga bouppteckningsformulär används. Eventuellt skulle länsstyrelsernas datakontor som en serviceåtgärd kunna tillhandahålla formulär med vissa data ifyllda.

Med utgångspunkt från att bouppteckningen skall förbli den grundläggande beskattningshandlingen har vi övervägt två skilda alternativ för funktionsuppdelningen mellan underrätt och länsstyrelse. Enligt det ena skulle endast skattläggningen överflyttas till länsstyrelsen; enligt det andra skulle länsstyrelserna överta såväl registrering som skattläggning av bouppteckningar.

Syftet med en överflyttning är i första hand att samordna allt som rör beskattning och att tillvarata den speciella sakkunskap på området som finns hos länsstyrelserna och beskattningsdomstolarna. Från denna utgångspunkt kan det te sig naturligt att begränsa överflyttningen till beskattningsfrågorna. De allmänna domstolarna skulle då alltjämt handha registreringen, under det att skattläggningen av bouppteckningar blev ett särskilt skatteärende, ungefär motsvarande inkomst- eller förmögenhetstaxeringen av ett dödsbo. Som skäl för en dylik ordning kunde ytterligare anföras att arvsbeskattningen i vissa hänseenden följer schablonartade regler, varvid man bortser från den detaljerade civilrättsliga regleringen. Däremot har granskningen av att bouppteckningen är lagligen beskaffad stor betydelse i skilda civilrättsliga hänseenden; det fick ankomma på tingsrätterna att registrera dem. Likaså fick allmän domstol handlägga alla de andra ärenden som nu är anknutna till själva registreringen. Länsstyrelsen skulle enbart överta de uppgifter som enligt AGF nu ankommer på tingsrätt som beskattningsmyndighet.

Enligt detta alternativ skulle bouppteckningen jämte två avskrifter inges till tingsrätt, som också hade att övervaka bouppteckningspliktens fullgörande. Sedan bouppteckningen registrerats, skulle originalet återställas till ingivaren och en avskrift vidarebefordras till länsstyrelsen.

Emot det nu diskuterade alternativet kan i första hand anföras följande. Det finns ingen klar gräns mellan den granskning som avser registreringen och den, som behövs för skattläggningen. Underrättens och länsstyrelsens granskning skulle därför i stor utsträckning komma att röra samma frågor. Detta skulle vara föga ändamålsenligt. Någon praktiskt genomförbar uppdelning torde inte stå att finna. Skall registreringen ligga kvar hos underrätterna, kan denna inte göras till en ren formalitet. Länsstyrelsens granskning åter kan inte begränsas till värdering och lottläggning.

En uppdelning av registrering och skattläggning medför även vissa andra komplikationer. Överförs skattläggningen till länsstyrelsen, bjuder konsekvensen att besvär i skatteärendet skall anföras i administrativ väg. Besvär över annat än själva skattläggningen skulle däremot alltjämt föras hos hovrätten. En dylik uppdelning av besvärsförandet skulle vara svårförståelig för allmänheten och lätt kunna leda till kompetenskonflikter.

En annan invändning mot det förstnämnda alternativet är att skattskyldighetens fullgörande i viss mån skulle bli beroende av att tingsrätten effektivt övervakar bouppteckningspliktens fullgörande. Tilläggas må, att detta alternativ sannolikt också skulle ställa sig något dyrbarare för det allmänna än en generell överflyttning.

Om såväl registrering som skattläggning överflyttas, behöver bouppteckningen granskas bara en gång och då av i princip en och samme ansvarige befattningshavare. Länsstyrelsen kan själv vidta alla de åtgärder, som erfordras för registrering och skattläggning. Detta är givetvis en avgjord fördel även för den enskilde, som får att göra med en gemensam registrerings-, beskattnings- och uppborndsmyndighet. Be-

svärgången blir gemensam. Man öppnar också vägar till mer långtgående förbättringar av förfarandet i övrigt.

Vi förordar därför att såväl registrering-
en som skattläggningen överflyttas till läns-
styrelserna.

En överflyttning av registreringen för
med sig att även vissa andra därmed sam-
manhängande ärenden överförs till länssty-
relsen. Vilka ärenden som därvid kan ifrå-
gakomma skall behandlas i det följande.
Den närmare fördelningen torde inte inne-
bära nämnvärda praktiska problem.

Enligt vårt förslag skall framdeles föl-
jande ordning tillämpas. Bouppteckningen
jänte en avskrift inges till länsstyrelsen i
det län, där den avlidne bodde, om han var
bosatt i Sverige, och eljest till länsstyrelsen
i Stockholms län. Länsstyrelsen får även
uppta de ärenden, som sammanhänger med
kontroll av bouppteckningsplikten. Hit hör
anstånd med boupptecknings förrättande
samt anmaningar och vitesförelägganden.
På länsstyrelsen får vidare ankomma att vid
behov förordna någon att föranstalta om
bouppteckning. De nu nämnda ärendena
är av skäligen enkel natur, och vissa av dem
har f. ö. sin motsvarighet vid den allmänna
inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

Efter registrering och skattläggning får
sökanden tillbaka bouppteckningen. Skall
denna ligga till grund för lagfart, sökes så-
dan t. v. hos inskrivningsdomaren vid un-
derrätten. Framdeles kommer, som förut
nämnts, inskrivningsärendena att koncen-
tras länsvis till inskrivningsmyndigheter i re-
sidentsstäderna. Den nuvarande möjligheten
att få lagfart i samband med registrering
av bouppteckning kommer således under
alla förhållanden att försvinna.

Ytterligare en betydelsefull ärendegrupp
berörs av överflyttningen, nämligen under-
rätternas förmynderskapsvård. Dessa ären-
den bör ej överflyttas. Förmynderskap och
godmanskap skall ofta inskrivas i anledning
av ett dödsfall. För närvarande sker denna
inskrivning på ett smidigt — låt vara oftast
principiellt felaktigt — sätt i samband med
registreringen. Denna ordning kan inte läng-
re upprätthållas efter en överflyttning av

registrering och skattläggning till länsstyrel-
serna. De praktiska nackdelarna härav tor-
de emellertid bli obetydliga. Förmynders-
kapsutredningen (SOU 1970: 67) har fö-
reslagit, att den nuvarande ovillkorliga in-
skrivningen skall ersättas med ett fakultativt
system. För omyndiga barn, som ärver en
av föräldrarna, skall enligt den föreslagna
huvudregeln inskrivning av förmynderskap
ske endast om den omyndige erhåller egen-
dom till ett värde överstigande 5 000 kr. Ut-
redningens förslag innebär vidare att god
man för iakttagande av underårigs rätt vid
boutredning förordnas innan bouppteckning
förrättas. God man bör förordnas snarast
efter dödsfallet. Godtages denna utrednings
förslag, blir förfarandet detsamma som nu
tillämpas då underårig får gåva. Först för-
ordnas god man, och därefter går ärendet
till länsstyrelsen för registrering och skatt-
läggning. Vad nu sagts gäller även andra
gode män enligt 18 kap. föräldrabalken.
Länsstyrelsen får underrätta tingsrätten om
inskrivning av förmynderskap kan ifråga-
komma, liksom om god man behöver för-
ordnas, exempelvis för tillgodoseende av
framtida ägares intressen. Prövningen av
denna fråga bör givetvis göras av tings-
rätten.

På länsstyrelse får däremot ankomma att
handlägga ärenden om förordnande av god
man att ta vård om egendom i dödsbo en-
ligt 18 kap. 2 § ärvdabalken. Dessa mindre
vanliga ärenden är av brådskande natur,
och de anknyter nära till övervakningen av
att bouppteckningar upprättas. Liksom fal-
let är med gode män för allmänna arvsfon-
den är dessa gode män inte underkastade
föräldrabalkens regler om tillsyn över för-
mynderskap och godmanskap.

Det finns ytterligare ärenden som har
samband med registrering av bouppteck-
ningar. Hit hör arvskungörelserna (16 kap.
ärvdabalken). Innan sådan kungörelse utfär-
das, skall god man jämlikt FB 18: 4 ha för-
ordnats. Dessa gode män står under för-
mynderskapsdomstolens överinseende, och
de skall enligt vad vi nyss förordnat även
framdeles förordnas av rätten. Mot att över-
föra arvskungörelserna till länsstyrelserna

kan således anföras anknytningen till godmansärendena. Arvskungörelserna sammanhänger vidare närmast med avvecklingen av ett dödsbo och har därför mindre intresse för beskattningen. De bör enligt vår mening ligga kvar hos underrätterna.

Ärenden rörande testamentsbevakning är vanliga. Dessa har såväl civilrättsliga som skatterättsliga beröringspunkter. Det primära syftet med en testamentsbevakning är emellertid att testamentstagaren skall kunna göra sin rätt gällande gentemot testators arvingar. Rätt forum för bevakning är normalt den domstol där bouppteckningen enligt gällande regler skall registreras. Bevakningsdomstolen är också den domstol, som är behörig att uppta tvister rörande testamentets giltighet, dess innebörd osv. En överflyttning av testamentsbevakningarna är enligt vår mening ej påkallad. De arvs-skatterättsliga intressena bevakas enklast genom en föreskrift om uppgiftsplikt för underrätten.

Det återstår att nämna ett antal för arvsbeskattningen ointressanta ärenden, som ej är anknutna till registreringen men som i gengäld har den beröringspunkten med registreringen att vissa hos registreringsmyndigheten befintliga uppgifter kan underlätta handläggningen. Hit hör de inte ovanliga boutredningsmansärendena. Enligt uppgift från Stockholms rådhusrätt begärs där förordnande av boutredningsman i vart tionde dödsbo. Vid ansökan om förordnande av boutredningsman skall fogas avskrift av bouppteckningen eller, om inregistrering skett, uppgift om dagen därför. Är bouppteckningen ej upprättad, skall trovärdig uppgift lämnas om delägarna i boet. I och för sig är det en fördel om registreringsmyndigheten handlägger även dessa ärenden. Denna myndighet har tillgång till äldre bouppteckningar och tidigare bevakade testamenten. I praktiken godtas emellertid regelmässigt de uppgifter som sökanden lämnar om dödsbodelägarna. Om sökanden inte själv har en kopia av bouppteckningen, kan rätten utan större omgång infordra en sådan från länsstyrelsen. Mot en överföring av boutredningsmannärendena till länssty-

relsen talar också att dessa stundom är tvistiga. De bör av dessa skäl bli kvar hos underrätterna.

Av liknande skäl bör underrätterna behålla ärenden om förordnande av god man att utöva tillsyn över boutredningsman, om tillstånd till fastighetsförsäljning enligt 19 kap. 13 § ärvdabalken m. fl. andra ärenden som är anknutna till boutredningsmannainstitutet.

Den här verkställda genomgången visar, att de ärenden som sammanhänger med registrering av bouppteckningar utan nämnevård olägenhet kan uppdelas mellan länsstyrelserna och de allmänna domstolarna. Inte heller i detta hänseende bör en överföring av arvsskatten till länsstyrelserna möta några betänkligheter.

I enlighet med det anförda föreslår vi, att länsstyrelserna övertar domstolarnas uppgifter med inregistrering av bouppteckningar och administrationen av arvsskatten. Därmed sammanhängande ärenden föreslås uppdelade enligt de riktlinjer som vi angivit.

Om länsstyrelsen blir registrerings- och beskattningsmyndighet, är det naturligt att besvär förfarandet blir detsamma som vid andra skatteformer. Besvär bör sålunda i första hand anföras hos de nya länsskatterätterna. Därifrån bör talan kunna fullföljas till kammarrätt och — efter dispens — till regeringsrätten. Sedan de pågående reformerna inom förvaltningsrättskipningen och organisationen för denna genomförts, torde man kunna räkna med att tidsåtgången för besvärspövningen snarast blir mindre än för närvarande. Från saklig synpunkt blir det givetvis en stor fördel att likartade beskattningsfrågor prövas av samma besvärinstanser.

I och för sig skulle också kunna ifrågasättas att låta kammarrätt vara första besvärinstans över länsstyrelsen. En sådan ordning diskuterades i samband med mervärdesskattens tillkomst men avvisades. Anledningen härtill var närmast att man räknade med ett tämligen stort antal överklaganden. Samma skäl föreligger inte beträffande arvs- och gåvoskatterna. Den stånd-

punkt som intogs i fråga om mervärdeskat- ten innebär emellertid att skatterätterna skall vara den normala första besvärinstan- sen i skattefrågor som handlägges av läns- styrelserna. Tillräckliga skäl att göra avsteg härifrån beträffande arvs- och gåvoskatter- na synes inte föreligga. Det är givetvis ock- så en fördel för kammarrätterna, att de mål som nu tillkommer icke blir mer än några hundra om året.

Vid arvs- och gåvobeskattningen gäller mycket långa besvärfrister, i princip tre år. Att ett skattebeslut inte tar åt sig laga kraft förrän efter så lång tid är till nackdel både för det allmänna och de skattskyldiga. Sys- temet för granskning av underrätternas och länsstyrelsernas beslut har emellertid förut- satt att en lång besvärfrist står till förfo- gande.

För närvarande granskas sålunda arvs- och gåvoskattebesluten av kammarkolle- giet, som även för det allmännas talan i dessa mål. Någon direkt motsvarighet finns inte beträffande inkomst- och förmögen- hetsbeskattningen, låt vara att taxerings- intendenterna gör fortlöpande kontroller av taxeringsnämndernas verksamhet. Genom överflyttningen till länsstyrelserna kan det nuvarande systemet på ett enkelt sätt ersättas med en decentraliserad och snabbare granskning. Vi föreslår, efter förebild från mervärdeskatten, att det allmännas intres- sen i första hand skall bevakas av allmänna ombud vid länsstyrelserna. Genom att det allmännas ombud kopplas in på ett tidigt stadium kan antalet besvärsmål förmodas nedgå. Den erforderliga centrala verksam- heten på området föreslås förlagd till riks- skatteverket. Den bör inriktas på övervak- ning, uppföljning av principiellt betydelse- fulla frågor, råd och anvisningar, blankett- utformning samt utbildning av personal för att nämna några exempel. En central kon- troll blir alltså nödvändig i några hän- seenden, främst när det gäller s. k. fram- skjutna förvärv.

Genom denna uppläggning av gransk- ningsverksamheten bortfaller behovet av särskilt långa besvärfrister. Vi föreslår, att besvärstiden blir två månader. I anslutning

här till föreslås vissa jämkningar i reglerna om återvinning och efterbeskattning. Full- följdbestämmelserna föreslås vidare kom- pletterade med en möjlighet att anföra be- svär i särskild ordning i vissa angivna fall. Reglerna på detta område har utformats med taxeringsförordningen som förebild.

I detta sammanhang bör erinras om att den nuvarande centrala granskningsmyn- digheten även kontrollerar inskrivningsdo- marnas befattning med stämpelskatten. Oaktat denna skatt har ett visst samband med gåvoskatten, föreslår vi inte någon änd- ring beträffande kontrollen av stämpelskat- ten. Kontrollen bör alltså åtminstone tills vidare kvarligga hos kammarkollegiet. På längre sikt kan emellertid förtjäna övervä- gas att flytta denna kontroll till riksskatte- verket, eventuellt också att decentralisera densamma till allmänna ombud vid länssty- relserna.

Den av oss föreslagna överflyttningen till länsstyrelserna förutsätter att länsstyrelser- na tillföres åtskillig ny personal. Detta har också genomgående framhållits av länssty- relserna i anledning av vår rundskrivelse. Det torde ligga utanför vårt uppdrag att försöka närmare beräkna behovet av ny personal i länsstyrelserna. I sammanhanget kan emellertid förtjäna påpekas, att vår un- dersökning bland underrätterna ger vid han- den, att man vid de större enheterna kun- nat anlita biträdespersonal i betydligt stö- re utsträckning än vid de mindre. Vidare bör framhållas, att länsstyrelseorganisatio- nen även i övrigt erbjuder möjligheter till en rationellare och därmed mindre dyrbar uppläggning av verksamheten. Arvsskatten är f. n. förhållandevis dyrare att admini- strera än exempelvis inkomst- och förmö- genhetsskatten. Vid avvägningen av perso- nalbehovet bör å andra sidan beaktas, att kontrollen av bouppteckningarna inte på alla håll verkställts med önskvärd noggrann- het och intensitet.

Personalökningen på länsstyrelserna bör, åtminstone på sikt, kunna motsvaras av perso- nalminskningar eller minskat behov av personalökningar hos underrätterna.

Det ligger i sakens natur att riksskatte-

verket kommer att få användning för flertalet av de specialister på arvs- och gåvoskatt som nu tjänstgör i kammarkollegiet. Påpekas kan i sammanhanget att uppgifterna blir delvis andra än i kammarkollegiet.

Överslagsvis torde våra förslag i organisationsfrågan innebära, att ökad effektivitet och rättssäkerhet på området kan erhållas till ungefär samma kostnader för det allmänna som för närvarande.

5.6 Övriga frågor

Vårt förslag innebär att samma myndighet kommer att sköta registrering, skattläggning och uppbörd. Detta möjliggör i sin tur åtskilliga förbättringar beträffande förfarandet. Besvärreglerna kan förenklas, och likaså öppnas vägar till mer ändamålsenliga former för exempelvis restitution av skatt. Det blir också möjligt att på ett helt annat sätt än f. n. närmare reglera förfarandet i första instans. All erfarenhet visar att ett skattesystems bärkraft till stor del beror på hur noga ärendena prövas i första instans.

För närvarande saknas närmare regler för handläggningen av arvs- och gåvoskatteärenden. Vissa föreskrifter finns visserligen i AGF, men dessa rör företrädesvis skyldigheten att förete olika handlingar av betydelse för värderingen. I övrigt gäller rättegångsbalken och lagen om handläggning av domstolsärenden i tillämpliga delar. Det har emellertid i ganska stor utsträckning överlämnats till myndigheterna att själva bestämma lämpliga handläggningsformer.

Enligt vår mening bör arvs- och gåvoskatten i stort sett handhas i samma former som annan beskattning. I AGF föreslås ett antal nya förfarandebestämmelser, varvid reglerna i taxeringsförordningen tjänat till förebild. Vid sidan härom skall gälla de allmänna föreskrifterna i förslagen till förvaltningslag och förvaltningsprocesslag (prop. nr 30/1971). Härutöver fordras åtskilliga bestämmelser som mer i detalj anger handläggningsformerna m. m. vid beskattningsmyndigheterna. Föreskrifter av detta slag bör lämpligen utfärdas i administrativ ordning. Vi föreslår också, att Kungl. Maj:t

och riksskatteverket får befogenhet att utfärda närmare föreskrifter rörande förfaranderegler, formulär m. m. Eftersom en överflyttning till länsstyrelserna kommer att fordra åtskilligt förberedelsearbete, föreslår vi att våra förslag inte sätts i kraft förrän den 1 januari 1973. Under tiden kan personal rekryteras, lokaler anskaffas och förslag utarbetas till förfaranderegler, blanketter m. m.

När det gäller förfarandet i första instans och möjligheterna till en mer enhetlig handläggning kan redan här framhållas följande.

Viktigt är bl. a. att utarbeta enhetliga rutiner för att med datateknikens hjälp bevakna bouppteckningsplikten och underlätta dess fullgörande. Samarbetsorganet för ADB inom rättsväsendet har också till oss överlämnat förslag till rutiner på området. Genom att datakontoren på länsstyrelserna anlitas kan pastorsämbetenas dödsfallsavvisering upphöra. Efter dödsfallsrapportering via datakontoren kan formulär för bouppteckning förses med förtryck med erforderliga persondata om den avlidne. Detta formulär kan snabbt tillställas dödsboet som samtidigt erinras om bouppteckningsplikten. I anslutning härtill kan också särskilda bevakningsregister föras på ett enkelt sätt. Dylika rutiner möjliggör vissa personalbesparingar. Likaså kan åtskilligt material i form av arbetskort m. m. iordningställas för arbetet med bouppteckningarna.

Rörande enskildheterna i de förfaranderegler som föreslås i AGF får vi hänvisa till specialmotiveringen. Vissa frågor av mera central betydelse skall dock behandlas redan här.

En tänkbar väg att minska antalet överklaganden är att bygga ut möjligheterna till *självrättelse*. I några yttranden över vår rundskrivelse har man också framhållit detta. Kammarkollegiet betonade sålunda i sitt yttrande, att om möjligheterna till självrettelse av uppenbara fel vidgades, skulle åtskilliga olägenheter av de nuvarande bristerna i handläggningen minskas. I direktiven ifrågasätts också, om inte förfarandet vid rättelse av felaktigt beslut kan förenklas.

För närvarande kan arvs- eller gåvoskat-

tebeslut rättas med stöd av 17 kap. 15 § rättegångsbalken som medger självrättelse när beslut på grund av skrivfel, misräkning eller annat dylikt förbiseende innehåller uppenbar oriktighet. Innan rättelse sker, skall part ha erhållit tillfälle att yttra sig. Bestäm- melsen tolkas restriktivt med hänsyn till de intressen som uppbär instansordningen och rättskraftsinstitutet. Meningen är ej att lämna utrymme för en saklig eller rättslig om- prövning av ett tidigare beslut. Rättelsemög- ligheten inskränker sig till felaktigheter av sådan art att någon tvekan inte kan råda om vad som skall gälla. Gränsen är emel- lertid flytande, och skilda meningar har också yppats om i vilken omfattning själv- rättelse bör kunna ske.

Det kan nämnas att i de tidigare nämnda förslagen till förvaltningslag och förvalt- ningsprocesslag intagits motsvarigheter till nyssnämnda stadganden. För första instans har man föreskrivit ett särskilt förfarings- sätt i taxeringsförordningen med hänsyn till att arbetet i taxeringsnämnderna pågår endast en del av året. Lokal skattemyndig- het får rätta vissa uppenbara fel som före- lupit i taxeringsnämnden.

De nuvarande självrättelsemöjligheterna kan för de överprövande instansernas vid- kommande behållas oförändrade. Något be- hov av en vidgad rättelsemöjlighet förelig- ger knappast. Däremot har vi övervägt ökade möjligheter till självrättelse av den första instansens beslut.

Det synes emellertid tveksamt om behov verkligen föreligger av en speciell ny rät- telsemöjlighet i AGF. Remissinstansernas uttalanden i ämnet får ses mot bakgrunden av att arvsskatteärendena i så stor utsträck- ning handläggas av ständigt växlande nota- rier utan erforderlig rutin. Läget blir ett annat efter en överflyttning till länsstyre- lserna. Den personal som kommer att hand- lägga ärendena kan väntas förvärva sådan erfarenhet, att uppenbara fel inte blir mer frekventa här än på andra områden.

Enligt vår mening bör därför arvs- och gåvoskatten i förevarande hänseende inta samma ställning som andra skatter. Den fö- reslagna nya förvaltningslagen innehåller i

19 § en bestämmelse om självrättelse som motsvarar 17 kap. 15 § rättegångsbalken. Denna bestämmelse synes tillräcklig. Vi fö- reslår därför inte någon särskild bestämmel- se om självrättelse i AGF.

Vi har alltså funnit, att ett särskilt och vidgat självrättelseinstitut inte bör införas för arvs- och gåvoskatten. I stället bör anta- let felaktiga avgöranden kunna nedbringas på andra sätt. En utväg synes vara att efter förebild från mervärdeskatten införa en ord- ning med *preliminära beslut*. Preliminära besked förekommer redan i dag vid vissa länsstyrelser när det gäller gåvoskatten, och systemet har uppenbara fördelar.

Systemet med preliminära beslut i för- ordningen om mervärdeskatt bygger på tanken, att dessa beslut i det stora flertalet fall skall visa sig riktiga och kunna automatiskt övergå till att bli slutgiltiga. Det blir då onödigt att utsända ytterligare underrättelser eller beslut. Anser part — det må vara enskild part eller det allmänna om- budet — att ett preliminärt beslut är felaktigt, får han meddela beskattningsmyndig- heten detta; ett nytt preliminärt beslut kan då meddelas. Genom detta förfaringsätt blir det alldeles dominerande antalet felaktigheter på ett smidigt sätt avklarade redan i första instans. Slutliga beslut skall i hu- vudsak endast meddelas, när saken är tvis- tig. Sådant beslut skall vara en förutsättning för att besvär skall kunna anföras. Frågan kommer då att prövas av länsrätten.

Vi har i sammanhanget övervägt att för arvs- och gåvoskatten införa förhandsbe- sked som ett medel att nedbringa antalet rättstvister. Det är emellertid tveksamt vil- ken funktion förhandsbesked skulle kunna fylla. För arvsskatten skulle den eventuella nyttan inskränka sig till en möjlighet att i förväg få ett testamente tolkat ur skattesyn- punkt. Det skulle således icke röra sig om omedelbart förestående beskattningssitua- tioner, där det kan sägas vara av synnerlig vikt för skattskyldig att få besked i förväg. Till skillnad från vad som är fallet vid in- komst- och förmögenhetsbeskattningen, kan det dröja avsevärd tid innan beskattnings- frågan över huvud taget blir aktuell. Vid

gåvobeskattningen skulle visserligen behövt kunna sägas vara något större. Detta skulle då främst avse gåvor i samband med att ett företag eller jordbruk byter ägare. Här rör sig dock de viktiga skatterättsliga frågeställningarna kring inkomstbeskattningen. Har dessa väl besvarats, ger gåvoskatten knappast upphov till några mera påtagliga problem. Till bilden hör även att situationen vid gåva i princip är en annan än vid affärsmässiga uppgörelser. Eftersom reglerna för arvs- och gåvoskatten i stor utsträckning är gemensamma, skulle vidare en avgränsning av förhandsbeskeden till enbart gåvoskatten vara svår att genomföra praktiskt. Vi föreslår därför icke att förhandsbesked skall kunna lämnas beträffande arvs- och gåvoskatterna.

För att på ett smidigt sätt samordna arvs- och gåvoskatten med övriga skatter och effektivisera kontrollen föreslås en vidgad rapporteringsskyldighet myndigheterna emellan. Inskrivningsdomare bör sålunda underätta länsstyrelsen om gåvolagarter, vissa äktenskapsförord m. m. Arrangemang av detta slag förekommer i begränsad omfattning redan i dag men bygger på frivilliga överenskommelser mellan berörda myndigheter. Enligt vad vi inhämtat har underrättelser av förevarande slag ofta betydelse för en effektivare gåvobeskattnings. Även utan dylika föreskrifter kan självfallet kontakter mellan olika myndigheter vara värdefulla. Arvs- och gåvoskattemyndigheterna kan också stundom ha anledning att studera allmänna självdeklarationer och andra sekretessbelagda handlingar, såsom uppgifter som lämnats till stöd för värdering av aktier i fåmansbolag.

När det gäller *viten* föreslår vi en anpassning till taxeringsförordningens regler. För arvs- och gåvoskattens vidkommande innebär då detta att beskattningsmyndigheten liksom nu får förelägga viten. Utdömandet bör däremot ankomma på länsskatterätten. Liksom för närvarande skall talan inte få föras mot vitesföreläggandet. Däremot skall naturligtvis utdömandet få överklagas. När ett vite skall utdömas, uppkommer stundom frågan om ändamålet med vitet kan anses

förfallet. Om den som förelagts ett vite i rätt tid fullgör den prestation som vitet avser att framtinga, skall vitet naturligtvis inte dömas ut. Det är emellertid inte ovanligt att en vitesförelagd dröjer mycket länge med att utföra den ålagda prestationen. Vi har funnit att den modell som infördes för taxeringsvitens vidkommande genom 1961 års lagstiftning bör tillämpas även på viten enligt AGF. Detta betyder att ett vite skall kunna utdömas om föreläggandet iakttagits först efter det att det allmänna ombudet gjort anmälan om uttagande av vite. Fullgörs prestationen för sent men likväl före den angivna tidpunkten, skall däremot vitet inte kunna utdömas.

För närvarande kan vid arvs- och gåvobeskattningen vite föreläggas upp till 5 000 kr., dock att om vite utdömts, nytt vite kan föreläggas upp till 10 000 kr. (9 kap. 8 § rättegångsbalken). Vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen är maximum 5 000 kr. (123 § taxeringsförordningen). Vitesbeloppet enligt 9 kap. 8 § rättegångsbalken är oförändrade sedan rättegångsbalkens tillkomst år 1942. Taxeringsförordningens vitesbelopp bestämdes genom 1956 års lagstiftning till 5 000 kr.

När nu arvs- och gåvoskatten överförs på länsstyrelserna, bör taxeringsförordningens vitesbestämmelser tillämpas över hela linjen. I den nu föreslagna förvaltningsprocesslagen har i 40 § upptagits en bestämmelse av i huvudsak samma innehåll som 9 kap. 8 § rättegångsbalken. I sammanhanget vill vi emellertid framhålla, att vitesmaximum i taxeringsförordningen numera synes alltför lågt för inkomst- och förmögenhetsbeskattningsdel. I ännu högre grad gäller detta gåvoskatten. Vitesförelägganden enligt AGF har nämligen främst betydelse när det gäller att få fram deklara- tioner om större gåvor. Vi föreslår därför att vitesbeloppet enligt 123 § taxeringsförordningen höjs till 10 000 kr. Gåvoskatt kan ej uttas med mindre deklara- tion. Vägrar den skattskyldige att avge deklara- tion, finns ingen annan möjlighet än att förelägga vite. Vid arvsbeskattningen uppkommer mera sällan motsvarande problem,

eftersom dödsboets delägare av olika skäl är intresserade av att bouppteckning upprättas.

Att skattskyldighetens fullgörande på detta sätt är beroende av att den enskilde kan förmås avge deklaration är inte tillfredsställande. Vid den vanliga inkomsttaxeringen kan alltid storleken av inkomsterna i brist på deklaration eller annan väsentlig utredning uppskattas efter skön. En lika långt gående möjlighet är knappast påkallad för gåvoskattens vidkommande. Man måste emellertid kunna komma till rätta med de sällsynta fall där man vet att någon fått en gåva men vederbörande vägrar att inkomma med gåvodeklaration.

En möjlighet till *skönstaxering* för gåva bör därför införas men begränsas till de fall då deklaration ej avgivits eller är så ofullständig att den inte kan läggas till grund för beskattning. Därvid förutsättes att beskattningsmyndigheten med stöd av annan utredning fått anledning att antaga att en gåva skett.

I sammanhanget bör uttryckligen anges, att, efter anmaning, envar skall vara skyldig att avge deklaration rörande gåva, eventuellt inefattande försäkran att gåva ej förekommit.

Ett ytterligare avsnitt där vi funnit en närmare översyn påkallad är reglerna om *uppgiftsplikt*. Enligt AGF föreligger skyldighet att lämna vissa uppgifter. Det är i allmänhet fråga om omständigheter av betydelse för värderingen och liknande. I regel är det den skattskyldige själv som har att lämna uppgifterna. Någon motsvarighet till taxeringsförordningens mer detaljerade föreskrifter om kontrolluppgifter finns inte. Det synes uppenbart, att en ökad effektivitet på arvs- och gåvoskattens område förutsätter en betydligt vidsträcktare uppgiftsplikt än den nu gällande. Även här har vi ansett oss böra ta taxeringsförordningen till förebild. Det skulle emellertid föra för långt att i tillämpliga delar helt överta taxeringsförordningens uppgiftssystem. Såvitt gäller gåva föreslår vi emellertid att givare i sin allmänna deklaration skall uppge om han lämnat gåva på mer än 2 000 kr. till

fysisk person.

I AGF bör därutöver stadgas, att givare efter anmaning av allmänna ombudet eller beskattningsmyndighet skall vara skyldig att lämna närmare besked om gåva. Men vi har funnit det påkallat att gå längre och föreslå uppgiftsplikt för utomstående av ungefär samma omfattning som enligt 39 § taxeringsförordningen. Vad vi föreslår härutinnan innebär i korthet följande.

Den uppgiftspliktiga kretsen utgörs av bankinrättningar, försäkringsbolag samt andra fysiska eller juridiska personer som omhänderhaft kapital tillhörigt annan person. Eftersom det kan komma att röra sig om förhållanden, varom vederbörande har att iakttä tystnad — banksekretess — måste anmaningsmöjligheten utnyttjas med urskillning. Vidare bör uppgiftspliktig av beskattningsmyndigheten befrias från skyldigheten att lämna uppgift om synnerliga skäl visas föreligga. Inkomma handlingar av det slag varom nu är tal är underkastade sekretesslagens regler.

Uppgiftsplikten avser storleken av den förmögenhet som kan tillhöra den om vars beskattning det är fråga. Normalt kommer uppgiftsplikten att aktualiseras i samband med skattläggningen av en bouppteckning eller deklaration. Emellertid måste uppgiftsplikt även föreligga vid undersökning i vad mån exempelvis gåvor förekommit.

5.7 Sammanfattning

Vi föreslår långtgående ändringar när det gäller den framtida organisationen för arvs- och gåvobeskattningen. Målet har varit att utforma ett system som tillgodoser önskemålen om ökad rättssäkerhet och effektivitet i beskattningen. Ett riktmärke har också varit att söka uppnå överensstämmelse med vad som gäller för andra direkta skatter. Från dessa utgångspunkter framstår den nuvarande ordningen, enligt vilken arvsskatten bestäms av underrätterna men dennas komplement, gåvoskatten, av länsstyrelserna, som föga rationell. Arvs- och gåvoskatterna har också nära samband med inkomst- och förmögenhetsskatterna.

Vi föreslår, att länsstyrelserna framdeles övertar arvsskattebestyren från tingsrätterna, liksom registreringen av bouppteckningar. Härigenom samlas registrerings-, skattläggnings- och uppbördsfunktionerna hos en och samma myndighet. Detta möjliggör i sin tur betydelsefulla förbättringar av förfarandet i övrigt.

Besvär över länsstyrelsens beslut skall prövas i samma ordning som gäller för andra direkta skatter. Besvären upptas således av länskatte rätt och därefter av kammar rätt. Regeringsrätten blir sista instans. Kammarkollegiets nuvarande centrala granskning av skattebeslut ersätts dels med en granskning genom allmänna ombud vid länsstyrelserna, dels genom att riksskatteverket blir tillsynsmyndighet även för arvs- och gåvoskatterna. Verket skall därvid få ungefär samma ställning som när det gäller andra skatter.

I övrigt föreslås åtskilliga ändringar i förfarandet. Vitesbestämmelserna ändras, och en viss möjlighet till skönstaxering föreslås. Uppgiftsplikten har vidgats och i vissa hänseenden utformats med taxeringsförordningen som förebild. En vidgad underrättelseplikt mellan olika myndigheter föreslås även.

Med hänsyn till att våra förslag kräver åtskilligt förberedelsearbete av praktisk art, föreslår vi att reglerna träder i kraft först den 1 januari 1973.

6.1 Beskattningsåret vid förmögenhetsbeskattningen

6.1.1 Gällande regler

I 1 § Sf stadgas att förmögenhetsskatt skall årligen erläggas till staten. Enligt samma lagrum skall vid taxeringen till förmögenhetsskatt bestämmelserna i bl. a. 3 § KL äga motsvarande tillämpning. I 3 § KL anges vad som förstås med taxeringsår och beskattningsår. Med *taxeringsår* menas det kalenderår, under vilket taxering verkställs i första instans, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, om räkenskapsåret icke sammanfaller med kalenderåret, det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. Ett räkenskapsår, som icke sammanfaller med kalenderår, kallas *brutet räkenskapsår*.

Begreppen beskattningsår och kalenderår sammanfaller således icke alltid. Ett beskattningsår kan omfatta kortare eller längre tid än 12 månader. En person kan börja eller sluta sin näringsverksamhet under ett år, som eljest är att anse såsom beskattningsår, och redovisningen kommer då enbart att avse den tid av året under vilken han bedrivit verksamheten. En omläggning av räkenskapsåret kan likaså föranleda, att ett visst beskattningsår blir kortare eller längre än 12 månader; det får dock bli högst 18 månader.

En omläggning av räkenskapsår kan

medföra, att ett års inkomsttaxering överhoppas eller att två inkomsttaxeringar skall åsättas på en gång. Vid förmögenhetstaxeringen kan däremot enligt praxis en taxering icke överhoppas, men å andra sidan skall icke heller mer än en förmögenhetstaxering åsättas (RÅ 1958 ref. 53 och 1960 ref. 14).

Brutet räkenskapsår får användas för förvärvskällorna *rörelse och jordbruk med bokföringsmässig redovisning*. Under förutsättning av ordnad bokföring med vinst- och förlustkonto torde även *annan fastighet*, som ej schablontaxeras, få redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, och brutet räkenskapsår kan således också förekomma här (RÅ 1929: 714 samt RN 1960 nr 1: 4). Däremot skall en schablontaxerad fastighet alltid redovisas per kalenderår (RN 1960 nr 3: 4 och 4: 3).

Förvärvskällorna *kontantmässigt redovisat jordbruk, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital* skall alltid deklarerats per kalenderår (RÅ 1958 ref. 53, RN 1960 nr 3: 4 och 4: 3). I samband med övergång till beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder kan emellertid brutet räkenskapsår förekomma även i kontantredovisat jordbruk (RN 1970 nr 3: 2).

Det förhållandet att en skattskyldig för en förvärvskälla tillämpar brutet räkenskapsår föranleder icke att jämväl andra förvärvskällor på grund härav får redovisas på

enahanda sätt (RÅ 1958 ref. 53, RN 1960 nr 3: 4 och 4: 3).

En fråga som ej är helt löst gäller värderingstidpunkten vid förmögenhetsbeskattningen. Härmed förstås den tidpunkt, som är avgörande när det gäller att bestämma vilka tillgångar och skulder som skall beaktas och till vilka värden dessa skall upptas. I 4 § Sf sägs att värdesättningen skall ske med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång, och motsvarande gäller enligt 5 § Sf för skulderna. För det stora flertalet skattskyldiga blir dock i praktiken förhållandena den 31/12 avgörande. Men om beskattningsåret icke sammanfaller med kalenderår är meningarna delade om vad som skall gälla.

Om räkenskapsåret icke sammanfaller med kalenderåret, har i ett fall (RÅ 1943: 538) värderingen, såsom den skattskyldige yrkat, skett efter förhållandena vid räkenskapsårets utgång. Denna fråga har därefter icke ställts på sin spets i högsta instans. I praktiken tillämpas stundom den ordningen att den del av förmögenheten som är nedlagd i rörelse uppskattas för sig enligt bokslutet, medan den privata delen värdesättes per den 31 december. För en speciell situation är läget dock klart; utgår två räkenskapsår under ett kalenderår, varav det ena den 31/12, skall förmögenhetstaxeringen anknytas till denna tidpunkt (RÅ 1960 ref. 14 och 1961: 1590).

Att en annan tidpunkt än kalenderårets utgång kan vara normerande vid förmögenhetsberäkningen framgår även av äldre bestämmelser i ämnet, nämligen 2 § 2 mom. och punkt 6 anvisningarna till 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt. I det betänkande som låg till grund för 1928 års lagstiftning beträffande förmögenhetsskatten erinrades om att beskattningsåret stundom kunde vara ett annat än kalenderåret (SOU 1925: 10 s. 29). Vid denna tid uttogs förmögenhetsskatten på så sätt att en viss del av förmögenheten lades till den skattskyldiges taxerade inkomst. Reglerna var dock desamma för de särskilda och fristående förmögenhetsskatter som uttogs under 1930-talet. — Förevarande pro-

blem har diskuterats vid senare tillfällen. Här må nämnas att i en den 31 oktober 1961 till finansdepartementet inkommen skrift hemställde Sveriges köpmannaförbund om ändring i bestämmelserna rörande räkenskapsår m. m. I skriften påtalades de olägenheter som var förenade med skilda redovisningsperioder för olika förvärvskällor. Även förhållandena vid förmögenhetsbeskattningen var enligt förbundet komplicerade, om annan värderingstidpunkt skulle användas än beskattningsårets utgång. Under remissbehandlingen av nämnda framställning uttalades skilda önskemål om ändrade bestämmelser. Sålunda framhölls såväl de praktiska olägenheterna för de skattskyldiga av olika redovisningsperioder som svårigheterna för det allmänna att kontrollera deklarationerna i dessa fall. I en promemoria som sedermera upprättades inom finansdepartementet vitsordades att den rådande ordningen hade vissa olägenheter. Emellertid var det av olika skäl, icke minst praktiska, synnerligen svårt att tänka sig en ordning med en gemensam redovisningsperiod för samtliga förvärvskällor. Beträffande tidpunkten för förmögenhetsvärderingen syntes denna praktiska detaljfråga helt böra anförtros åt praxis. Förbundets framställning föranledde ingen vidare åtgärd.

6.1.2 Förslag

Vi har funnit en viss översyn påkallad av bestämmelserna rörande beskattningsåret och därmed sammanhängande frågor. Den nuvarande principen att *en* årlig förmögenhetstaxering alltid skall åsättas finner vi riktig; någon ändring på den punkten föreslås icke. En brist i systemet är dock den oklarhet, som föreligger beträffande värderingstidpunkten vid förmögenhetstaxeringen. Denna tidpunkt är som tidigare nämnts f. n. förlagd till beskattningsårets utgång. För det stora flertalet skattskyldiga är regeln klar: förhållandena den 31/12 blir avgörande. Det råder dock delade meningar om vad som gäller för skattskyldiga med brutet räkenskapsår. För denna kategori har vi

undersökt, om icke nuvarande olägenheter kan mildras.

För skattskyldiga i allmänhet är den nuvarande ordningen att redovisa förmögenheten vid kalenderårets utgång uppenbarligen den enda tänkbara. I enlighet härmed föreslår vi att som huvudregel uttryckligen stadgas, att förmögenhet skall redovisas med hänsyn till förhållandena den 31 december året före taxeringsåret. Denna huvudregel är avsedd att utan undantag gälla för alla skattskyldiga, som inte tillämpar brutet räkenskapsår för någon förvärvskälla.

För skattskyldiga som tillämpar brutet räkenskapsår i någon förvärvskälla kan två olika lösningar tänkas. Den ena innebär, att värderingstidpunkten blir en annan än kalenderårets utgång men att man även för nu ifrågavarande skattskyldiga upprätthåller principen om en enda gemensam värderingstidpunkt. Den skattskyldige skulle då redovisa hela sin förmögenhet, således även den privata delen, per utgången av räkenskapsåret. Genom att hela förmögenheten skulle redovisas sådan den befunnits vid *en* tidpunkt, skulle man försvåra överföringar i skatteundandragande syfte mellan den skattskyldiges privatförmögenhet och den förmögenhet som investerats i rörelsen. Denna lösning lämpar sig emellertid mindre väl, om en rörelseidkare har flera rörelser med sinsemellan olika räkenskapsår. Skulle man arbeta med *en* avgörande tidpunkt måste vederbörande göra åtminstone ytterligare ett bokslut jämte lagerinventering osv. Samma situation uppkommer, om makar driver var sin rörelse med sinsemellan olika brutna räkenskapsår; fall kan även tänkas där hemmavarande omyndiga barn är rörelseidkare med andra räkenskapsår än föräldrarna. I sambeskattningsfallen torde det vara naturligt att tillämpa samma värderingstidpunkt för alla de familjemedlemmar som skall sambeskattas. Läget kompliceras ytterligare, därest den skattskyldige är delägare i ett handelsbolag, som tillämpar annat räkenskapsår än den skattskyldige. Än vidare får beaktas vissa fall där en skattskyldig redovisar en förvärvskälla

med brutet räkenskapsår och en annan per kalenderår. Är den sistnämnda exempelvis ett kontantjordbruk, torde likaledes någon form av särskilt bokslut med inventering bli nödvändig, därest hela förmögenheten skulle få redovisas vid en annan tidpunkt än den 31/12.

För att tillfredsställande lösa de nu nämnda problemen skulle man nödgas införa särbestämmelser av ganska invecklad art. Till bilden hör även att olika skattskyldiga med intressegemenskap kan ha sinsemellan skilda slutdagar. Reglerna får icke utformas så att skatteundandragande förmögenhetsöverföringar skulle möjliggöras mellan olika skattskyldiga. Detaljregleringar skulle erfordras även av denna anledning.

Med hänsyn till dessa komplikationer har vi inte ansett oss kunna förorda systemet med gemensam stickdag. I stället föreslås, att olika stickdagar skall få användas. Förmögenhet som är nedlagd i förvärvskälla, där brutet räkenskapsår tillämpas, skall således vid förmögenhetsberäkningen få upp-tas till sitt värde bokslutsdagen, medan förmögenheten i övrigt enligt huvudregeln redovisas efter förhållandena den sista december. Emellertid skulle en ovillkorlig rätt att på detta sätt splittra förmögenhetsredovisningen kunna missbrukas.

För att hindra detta skulle i lagtext kunna anges olika fall där en justering av rörelseförmögenheten skulle ske. Den skattepliktiga förmögenheten skulle därvid ökas med värdet av insättningar i förvärvskällan under tiden mellan räkenskapsårets och kalenderårets utgång. På motsvarande sätt skulle den skattskyldige få avräkna uttag ur förvärvskällan. Om ett sådant system skulle vara konsekvent, borde hänsyn även tas till vinst eller förlust i förvärvskällan. Härigenom skulle emellertid även systemet med olika stickdagar bli alltför invecklat.

Därför bör rätten att redovisa förmögenhet i förvärvskälla med brutet räkenskapsår per bokslutsdagen endast tillkomma sådana skattskyldiga som i huvudsak lämnar förmögenheten i förvärvskällan oförändrad från bokslutsdagen till kalenderårets utgång. Denna rätt bör alltså inte få åtnjutas, om

företagsförmögenheten i annat än ringa mån ändrats före kalenderårets utgång genom insättning, uttag eller på annat därmed jämförligt sätt. Har sådan ändring skett skall hela förmögenheten beräknas enligt huvudregeln per 31/12. Givetvis avses inte sedvanliga uttag av medel för att bestrida levnadskostnader. Bortsett härifrån bör endast mindre uttag eller insättningar lämnas obeaktade. Vad som skall förstås med mindre uttag eller insättningar får avgöras från fall till fall. Ändringar som uppgår till ca 10 procent av förmögenheten bör enligt vår mening leda till att huvudregeln tillämpas. Även mindre ändringar kan komma att få beaktas, om exempelvis skattskyldig år efter år gör vissa mindre insättningar i förvärvskällan under den aktuella perioden. Den skattskyldige skall givetvis alltid ha rätt att redovisa hela sin förmögenhet enligt huvudregeln. — Eftersom börspapper hos enskild rörelseidkare icke annat än undantagsvis kan utgöra rörelsetillgångar hos denne, föreslår vi av enkelhetsskäl att sådana börspapper alltid uppskattas enligt den av oss föreslagna allmänna värderingsregeln i 4 § sjätte stycket Sf.

6.2 Förmögenhetsbeskattningen av livräntor m. m.

6.2.1 Inledning

De tillgångar som i det stora flertalet fall träffas av förmögenhetsskatt är sådana som skattskyldig innehar med äganderätt. Den skattskyldige äger då fritt förfoga över såväl kapital som avkastning. Men situationen kan även vara den att äganderätten till ett kapital och dess avkastning skilts åt. Vid förmögenhetsberäkningen skall för närvarande ägaren icke uppta kapitalet som tillgång. I stället kan avkastningstagaren komma att förmögenhetsbeskattas för värdet av sin rätt, i vissa fall för hela kapitalet. Dessa frågor behandlas i avsnitt 6.3. En i viss mån likartad situation uppkommer, när någon tillerkänts en livränta eller annan periodiskt utgående förmån. I princip skall mottagaren redovisa kapitalvärdet av dylika rättigheter som tillgång vid för-

mögenhetsberäkning. På motsvarande sätt är utgivaren berättigad till avdrag för skuld. I detta avsnitt behandlas de sistnämnda periodiska förmånerna.

6.2.2 Gällande regler

Det berättigade i att utta förmögenhetsskatt för livräntor och jämförliga periodiskt utgående förmåner har diskuterats i skilda sammanhang. De gällande beskattningsreglerna går i allt väsentligt tillbaka till 1910 års lagstiftning. I den proposition (nr 88/1910) som låg till grund för denna var bl. a. periodiska förmåner på grund av tidigare tjänsteförhållanden och vissa smärre livräntor undantagna från förmögenhetsbeskattning. Beträffande livräntor i allmänhet föreslogs däremot ingen generell skattebefrielse. Som skäl härför anfördes bl. a., att en livränta kunde bereda den skattskyldige ungefärligen samma tryggade ställning som fonderad inkomst i jämförelse med inkomst av arbete, vartill kom att bakom livräntan i allt fall låg kapital. — I ett av de betänkanden (SOU 1925: 10), som låg till grund för 1928 års statliga inkomst- och förmögenhetsskattelagstiftning, föreslogs, att såsom tillgång icke skulle upptagas kapitalvärdet av sådan inkomstgivande förmån eller rättighet, varav inkomsten var att hänföra till intäkt av endera av förvärvskällorna tjänst eller anställning eller tillfällig förvärvsverksamhet. Förslaget ledde i denna del ej till lagstiftning. — Förmögenhetsbeskattningen av periodiskt utgående förmåner har diskuterats även i samband med ändringar i reglerna rörande försäkringsgivares och försäkringstagares beskattning. Den senaste ändringen skedde genom 1950 års lagstiftning, då försäkringslivräntor generellt fritogs från förmögenhetsbeskattning.

Vid förmögenhetsberäkningen skall enligt nu gällande regler såsom tillgång redovisas bl. a. rätt till ränta eller annan stadigvarande förmån, såvida rättigheten är förhandenvarande och bestämd att tillgodonjutas för den berättigades livstid eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år efter beskattningsårets utgång (3 § 1 mom. g) Sf).

De periodiska förmåner som kan komma att förmögenhetsbeskattas är av sinsemellan varierande art. I första hand kan nämnas livräntor av olika slag. Det kan vara fråga om livräntor som utgår i anledning av familjerättsliga uppgörelser eller som har sin grund i skadegörande handlingar. En särskild grupp är de periodiska likvider som erläggs i anledning av överlåtelse av företag, fastigheter eller aktier. Frågan om det föreligger en periodiskt utgående förmån eller endast en på flera år uppdelad köpeskilling har stor betydelse vid inkomstbeskattningen. Denna fråga har dock mindre betydelse vid förmögenhetsbeskattningen. Värdet av den utestående fordringen skall nämligen under alla förhållanden redovisas såsom skattepliktig tillgång. Som andra exempel på affärsbetonade periodiska förmåner kan nämnas rätt till royalty, som utgör skattepliktig tillgång (RÅ 1940: 784, 1950: 1213; jfr å andra sidan RÅ 1957: 1371 där värdet av royalty ej förmögenhetsbeskattades när den var beroende av mottagarens arbetsprestationer). Livräntor och andra periodiska förmåner kan ha renodlat benefik grund; ett exempel är de vanliga testamenteriska livräntorna.

Alla periodiskt utgående förmåner skall emellertid icke förmögenhetsbeskattas. Vissa fall är uttryckligen undantagna. Dessutom krävs för skatteplikt att vissa rekvisit är uppfyllda.

En första förutsättning är att en verklig rätt till förmånen i fråga föreligger, dvs. att utbetalaren är juridiskt förpliktad att fullgöra utbetalningarna. Det räcker således icke med att periodiska utbetalningar faktiskt sker (RÅ 1932: 718), utan en bindande utfästelse måste föreligga (se exempelvis RÅ 1947 ref. 44). Ett periodiskt understöd kan vara att upptaga såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen, men endast om mottagaren tillerkänts en verklig juridisk rätt att erhålla understöd. De vanliga periodiska understöden faller därför ofta utanför det skattepliktiga området.

Vidare fordras att förmånen är stadigvarande. Detta innebär, att förmånen i fråga skall kunna påräknas utgå årligen med nå-

got så när bestämbara belopp.

Det krävs ytterligare, att rättigheten skall vara förhandenvarande. Har någon tillerkänts en livränta, som skall börja utgå först framdeles, kan det kapitaliserade värdet ej beskattas förrän livräntan faktiskt börjat utgå. Dessförinnan medges inte heller skuldavdrag. Pensionsutfästelserna intar dock en särställning; i RÅ 1960 ref. 13 medgavs avdrag för värdet av pensioner som ej börjat utgå. Det nu nämnda rekvisitet bör jämföras med punkt 3 av anvisningarna till 3 och 4 §§ Sf, varav framgår att suspensivt villkorade rättigheter aldrig skall redovisas som tillgångar. Avdrag får ej heller ske för suspensivt villkorade skulder.

Slutligen är ett tidsrekvisit uppställt. Rättigheten skall utgå för den berättigades livstid eller för tid, som icke kommer att utlöpa inom fem år från beskattningsårets utgång. Av punkt 4 anvisningarna till 3 och 4 §§ Sf framgår att femårskravet anses uppfyllt, även om viss tid ej avtalats men anledning saknas till antagande att rättigheten kommer att upphöra tidigare än efter det femte årets utgång. Har en rättighet bestämts att utgå under fyra år, blir ingen förmögenhetsbeskattning aktuell, och detsamma gäller om en ursprunglig tid om exempelvis tio år avtalats men det vid beskattningsårets utgång återstår mindre än fem år därav.

Beträffande de periodiska understöd som utgår i anledning av skilsmässa må framhållas, att avdragsrätt resp. skatteplikt endast föreligger, om det periodiska understödet skall utgå även efter utgivarens död (RÅ 1942 ref. 28, 1960: 1568). I regel fordras att det skall utgå också efter mottagarens omgifte. Emellertid har s. k. omgiftsklausul icke hindrat att förmögenhetsbeskattning sker hos den som med sådan begränsning uppbär testamenterisk livränta (RÅ 1967: 885); dock får värdet här upptas till 10 gånger årsbeloppet i stället för det värde som framräknas med ledning av kapitaliseringsstabellerna. På motsvarande sätt hindrar icke en omgiftsklausul, att vederbörande vid tillämpningen av 7 § Sf anses lik-

ställd med ägare (RÅ 1952 ref. 16).

I anslutning till de nu genomgångna rättsfallen skall ånyo erinras om att skatteplikt resp. avdragsrätt icke föreligger för suspensivt villkorade rättigheter eller skulder. Däremot kan en resolutivt villkorad förmån komma att förmögenhetsbeskattas om övriga förutsättningar är uppfyllda; i sådant fall medges även skuldavdrag (RÅ 1965: 863).

Ett betydande antal periodiskt utgående förmåner — i praktiken de flesta — är genom uttryckliga stadganden undantagna från skatteplikt. I dessa fall utesluter skattefriheten icke avdragsrätt för utgivaren. Ofta är dock frågan om avdragsrätten utan betydelse eftersom förmånerna utgår från subjekt som ej har att erlägga förmögenhets beskattning. Såsom tidigare påpekats är försäkringslivräntorna fritagna från förmögenhetsbeskattning. Detsamma gäller livräntor, som enligt vad i lag eller särskild författning är stadgat utgår vid sjukdom eller olycksfall i arbete eller under militärtjänstgöring. Vidare är s. k. undantagsförmåner fritagna. För skattefrihet i dessa fall fordras att det verkligen är fråga om undantagsförmåner och ej endast ett sätt att erlägga köpeskillingen. I praxis ställs höga krav för att undantagsförmåner skall anses föreligga (RÅ 1938 ref. 54, 1965: 1216; jfr även 1968: 1143 som gällde inkomsttaxering).

Från beskattning har även undantagits rätt till pension eller annan förmån som utgår på grund av förutvarande tjänsteförhållande. Dessa rättigheter har varit undantagna alltsedan 1910 års lagstiftning. Som skäl har bl. a. anförts att förmånen ytterst grundade sig på den skattskyldiges eget arbete, om ock under förfluten tid. Skattefriheten avser även de fall där förmånen tillförsäkrats mottagaren genom testamente (RÅ 1936: 108—109). Likaså undantages generellt alla periodiska förmåner, om de är avsedda att tillgodonjutas för den berättigades livstid samt värdet av vad han årligen får åtnjuta i sådant hänseende understiger 1 000 kr. Beloppet 1 000 kr. har ej ändrats sedan 1910.

Värderingen av periodiskt utgående belopp regleras i 4 § Sf och till denna paragraf hörande särskilda kapitaliseringstabeller, vilka tillämpas även vid arvs- och gåvobeskattningen.

6.2.3 Förslag

Förmögenhetsbeskattningen av livräntor och andra periodiskt utgående förmåner erbjuder åtskilliga problem. Den tidigare redogörelsen visar att systemet är ganska rikt differentierat. Huvudprincipen är, att kapitalvärdet av en livränta skall beskattas hos mottagaren, medan utgivaren får göra motsvarande avdrag i sin deklaration. Från denna huvudprincip har gjorts undantag, som innebär att stora grupper av livräntor — i praktiken de allra flesta — fritagits från skatteplikt utan att man för den skall inskränkt avdragsrätten för utgivaren; denna rätt har dock i dessa fall vanligen icke praktisk betydelse. Krav på ytterligare undantag har rests. Det har vidare framgått, att man i praxis ställt ganska höga krav på att bindande förpliktelse att utge livränta skall finnas för att skatteplikt resp. avdragsrätt skall anses vara för handen. Viss osäkerhet om den närmare innebörden av dessa krav föreligger emellertid.

Tillsammans tagna ger hithörande regler en bild av ett system som är invecklat och svårt att överblicka och som inte alltid ger materiellt tillfredsställande resultat. De framstår också delvis som föråldrade; detta gäller bl. a. de till Sf fogade kapitaliseringstabellerna.

Vi har mot denna bakgrund undersökt möjligheterna att åstadkomma förbättringar i det gällande systemet. Huvudproblemet har härvid varit att söka uppnå bättre överensstämmelse i behandlingen av olika med varandra jämförliga livräntor. För närvarande förmögenhetsbeskattas icke mottagaren av en livränta i anledning av personskada som utgår på grund av försäkring. Så är däremot fallet med motsvarande privata livräntor. Skatt kan vidare utkrävas för förmögenhetsvärdet av vissa livräntor, som utgår till exempelvis folkpensionärer. Vid inkomstbeskattningen av sådana livräntor kan

avdrag för nedsatt skatteförmåga medges. Någon motsvarighet härtill finns icke vid förmögenhetsbeskattningen. Det kan vidare ifrågasättas om icke en ändrad bedömning av underhållsbidragen vid skilsmässor är försvarlig. Skälen för att beskatta ett sådant underhållsbidrag som förmögenhet synes nämligen inte mycket starkare än när det är fråga om en pension.

Vi har emellertid funnit uteslutet att gå vidare på den förut inslagna vägen och medge ytterligare särskilda undantag från en eljest principiellt gällande skatteplikt. Redan nu är flertalet livräntor frikallade från förmögenhetsskatt. Ur fiskalisk synpunkt spelar förmögenhetsskatten på livräntor en obetydlig roll. Den kan emellertid i enskilda fall drabba mottagaren ganska hårt. Vi har från dessa utgångspunkter ställt frågan, om livräntor över huvud taget bör förmögenhetsbeskattas i framtiden. Ett av de ursprungliga skälen för att beskatta dessa rättigheters kapitalvärde var den fonderade inkomstens större skatteförmåga. Den förmögenhetsbeskattning som infördes genom 1910 års lagstiftning byggde i stor utsträckning på uppfattningen att inkomst av kapital var säkrare än arbetsinkomst och således motiverade en extra beskattning. Den som var tillförsäkrad en livränta ansågs sålunda vara i bättre läge än den som enbart hade arbetsinkomst — sistnämnda inkomst var såtillvida osäkrare att anställningen kunde upphöra.

Detta skäl väger enligt vår mening numera ganska lätt. Såsom vi utvecklat i vårt första betänkande uppbäres förmögenhetsbeskattningen väsentligen av andra motiv. Man kan inte heller bortse från att en förmögenhetsbeskattning av livräntor och andra periodiska förmåner delvis framstår som konstlad. Mot kapitalvärdet av en livränta behöver nämligen inte stå något däremot svarande kapital. Har exempelvis en make efter skilsmässa tillerkänts en livränta med ett betydande kapitalvärde, skall denna tillgång förmögenhetsbeskattas, även om den underhållsskyldige maken saknar tillgångar som svarar mot detta värde. Man kan på detta sätt få fram förmögenhetsskatteplik-

tiga tillgångar på en konstlad väg.

Föreställningen att bakom en livränta ligger ett kapital är emellertid ett skäl, som brukat anföras för en beskattning av kapitalvärdet av livräntor. Särskilt om en person använt en del av sin förmögenhet för att förvärva en livränta kunde det förefalla naturligt att även livräntans kapitalvärde beskattades. Denna tanke saknar dock numera aktualitet, eftersom livräntor som utgår på grund av försäkring icke skall förmögenhetsbeskattas.

Vi har därför kommit till den slutsatsen att förmögenhetsbeskattningen av periodiskt utgående förmåner bör upphävas. I princip skulle ett upphävande av skatteplikten kräva att även avdragsrätten för utgivaren slopas. En annan bedömning skulle ju innebära att rättighetens ekonomiska värde var lägre för mottagaren än för utgivaren. Så är givetvis icke fallet. Men att generellt slopa avdragsrätten skulle i många fall betyda en onödig skärpning av beskattningen. Kapitalvärdet av t. ex. en pension är f. n. en icke skattepliktig tillgång för pensionären; det oaktat är utgivaren berättigad till avdrag för kapitalvärdet. Att för dessa fall upphäva avdragsrätten skulle få vittgående och svåröverskådliga konsekvenser.

Avdragsrätten för pensionsförpliktelser bör därför enligt vår mening i huvudsak bestå. I det enskilda fallet kan det emellertid stundom vara svårt att skilja mellan pension och livränta. För att undvika onödiga tvister på denna punkt föreslår vi som huvudprincip en anknytning till den s. k. trygandelagens regler. Avdrag vid förmögenhetsberäkningen skall medges för sådana pensioner som faller under nämnda lag. Den närmare utformningen av avdragsrätten har skett med beaktande av den inkomstskatterättsliga behandlingen av dylika förpliktelser. Härutöver må avdrag endast få ske för värdet av pension som enligt utfästelse utgår i rörelse eller jordbruk. Eftersom de utgående beloppen framdeles är avdragsgilla vid utgivarens inkomsttaxering, bör endast halva kapitalvärdet få avräknas som skuld.

Vårt förslag innebär således att den nu-

varande förmögenhetsbeskattningen av periodiskt utgående förmåner såsom livräntor m. m. avskaffas. På motsvarande sätt slopas avdragsrätten för utgivaren i fråga om andra livräntor än pensioner som omfattas av tryggandelagen eller enligt utfästelse utgår i rörelse eller jordbruk.

Vissa gränsdragningsproblem kan tänkas uppkomma. Om någon tillerkänts rätt att njuta avkastningen av eller nyttja viss egendom, skall sådan rätt allttjämt kunna träffas av förmögenhetsskatt. De periodiska utbetalningar som berörs av vårt förslag är nämligen sådana som i allmänhet erläggs direkt från en person till en annan. Om härvid viss egendom ställts som säkerhet, hindrar detta å andra sidan inte att de av oss föreslagna livräntereglerna tillämpas. Ett annat gränsdragningsproblem gäller periodiska utbetalningar i samband med överlåtelse av företag, fastighet eller aktier. Härvid bör enligt vår åsikt den bedömning som skett vid inkomsttaxeringen också slå igenom vid förmögenhetsbeskattningen. Har man sålunda vid inkomstbeskattningen hänfört beloppen till sådana periodiska utbetalningar som avses i 46 § KL, bör värdet icke förmögenhetsbeskattas; inte heller bör medges avdrag för skuld. I annat fall blir det fråga om en fortlöpande kapitalavbetalning, och då skall självfallet förmögenhetsbeskattning ske.

Våra förslag beträffande de periodiskt utgående förmånerna torde inte få särskilt stor praktisk betydelse, eftersom det är ovanligt att dylika rättigheter förmögenhetsbeskattas. Det kan nämnas, att år 1966 dylika tillgångar redovisades av 3 334 personer, dvs. 0,1 procent av samtliga skattskyldiga hade sådan tillgång. Ur statsfinansiell synpunkt saknar våra förslag allt intresse. Det rör sig också om mycket blygsamma tillgångar i jämförelse med andra (tab. 27—28 i SOU 1969: 54). Men även om frågan är av underordnad betydelse för det allmänna, har den självklart intresse för de enskilda skattskyldiga. De periodiskt utgående förmåner som för närvarande är skattepliktiga respektive avdragsgilla vid förmögenhetsberäkningen kan stundom avse individuellt be-

tydande belopp. Icke sällan har hithörande förmåner sitt upphov i mer eller mindre affärsbetonade sammanhang. På grund härav har vi funnit övergångsbestämmelser påkallade. Nuvarande bestämmelser bör sålunda även i fortsättningen gälla sådana förmåner som avtalats eller börjat utgå innan de nya reglerna träder i kraft. Värdet av privata livräntor, som utgår i följd av personskada, bör dock utan undantag vara fria från skatteplikt. Avdragsrätten för sådana äldre livräntor bör det oaktat bibehållas.

6.2.4 Kapitaliseringstabellerna

Kapitaliseringstabellerna är gemensamma för förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen. En översyn av dessa tabeller har förutsatts i våra direktiv.

För närvarande finns fyra olika tabeller. Tabell I utvisar kapitalvärdet av en efter förloppet av visst antal år till betalning förfallen fordran eller skuld, varå ränta ej skall beräknas före förfallodagen. Tabell II utvisar kapitalvärdet av en under visst antal år utgående ränta (avkomst eller annan förmån). Slutligen utvisar tabellerna III och IV kapitalvärdet av en livränta eller annan förmån som utgår under en mans, resp. kvinnas livstid. Tabellerna är uppgjorda efter en räntesats på 5 procent. Tabellerna III och IV bygger på dödlighetstabellerna för åren 1901—1910. Hänsyn tas även till den eller de tidpunkter under året som belopp utfaller.

Under årens lopp har vissa ändringar i tabellerna diskuterats. På uppdrag av chefen för finansdepartementet avgav försäkringsinspektionen den 9 april 1945 utlåtande rörande omarbetning av tabellerna i syfte att anpassa dessa efter de förändringar, vilka efter deras upprättande inträtt i fråga om dödlighet och ränteläge. Problemet berördes även av 1945 års statsskatteberedning, som dock ej framlade något förslag, eftersom frågan övervägdes av 1944 års allmänna skattekommitté. I sitt betänkande (SOU 1948: 22) framlade sistnämnda kommitté förslag till nya tabeller. Eftersom frågan om kapitalisering hade betydelse även i andra sammanhang, upptogs den inte i den propo-

sition som framlades med anledning av sistnämnda betänkande. Tabellerna gäller sålunda allttjämt i sitt ursprungliga skick.

Åtskillig kritik kan riktas mot de gällande tabellerna. För det första avspeglar de icke den aktuella dödligheten. För det andra präglas tabellerna enligt vår mening av en alltför långt driven strävan efter rättvisa i detalj. I direktiven framhålles önskvärheten av att anpassa tabellerna till de kapitalvärdeberäkningar som tillämpas i försäkringssammanhang.

Till grund för tabellerna ligger en räntesats på 5 procent. Detta är i nuvarande allmänna ränteläge till nackdel för vissa skattskyldiga. Skäl skulle således kunna anföras för en höjning av procentsatsen. Å andra sidan skall tabellerna tillämpas under längre tid, och det allmänna ränteläget kan komma att ändras. Full rättvisa kan icke uppnås, med mindre man skulle vara beredd att tillämpa en rörlig procentsats; en sådan ordning är dock opraktisk. Om tabellerna, såsom vi nu föreslår, göres enklare och mindre detaljerade, förlorar frågan om procentsatsens höjd något i betydelse. Vi har därför funnit det försvarligt att behålla den nuvarande procentsatsen såsom ett för olika konjunkturen ungefärligen godtagbart medtal.

Det är enligt vår mening önskvärt att reglerna förenklas. Det är emellertid också betydelsefullt, att bestämda principer följes. Tabellerna kan därigenom tjäna till vägledning även i fall då exakta värden icke framräknats.

När det gäller kapitalvärdet av livräntor bör man, liksom hittills, räkna med uppnådd ålder i hela år. I enkelhetens intresse bör kapitaliseringsfaktorn vid beräkningen av värdet av livsvarig livränta avrundas till helt tal och en enda dödlighetstabell användas. Därvid bör begagnas den av de svenska livförsäkringsbolagen nu tillämpade dödlighetstabellen M64 (för män); denna tabell bygger på en prognos beträffande dödlighetsutvecklingen, som har visat sig stämma väl med erfarenheterna. Skillnaden i dödlighetsutveckling mellan män och kvinnor har visat sig vara ganska ringa, betydligt

mindre än de skillnader som kan hänföras till civilstånd och bosättning. Beräkningarna göres lämpligen för "kontinuerlig" utbetalning. Någon korrektion med hänsyn till utbetalningssättet bör inte längre ske.

För livräntor föreslår vi alltså en gemensam tabell III för män och kvinnor. Tabellerna I och II bör samtidigt förenklas och i tillämpliga delar bygga på samma teknik som livräntetabellen. Tabell II är delvis samordnad med tabell I, nämligen om en ränta skall utgå för kortare tid än fem år; i denna del får tabell I användas. Som exempel kan tas en årlig ränta på 10 000 kr. under fyra år; värdet blir 33 000 kr. (=90 procent av 10 000 ökat med tre gånger 80 procent av 10 000). En särskild metod föreslås skola anvisas för beräkning av kapitalvärdet av sådana räntor som skall börja utgå först framdeles. Även för dessa fall är tabellerna I och II samordnade. Skall exempelvis en årlig ränta på 10 000 kr. utgå under sju år med början om fem år, blir värdet enligt tabell II lika med 60 000 kr. Värdet jämkas med hänsyn till uppskovet enligt tabell I till 70 procent därav.

6.3 Avkastningstagares förmögenhetsbeskattning

6.3.1 Inledning

Den som enligt civilrättens regler äger en förmögenhet är också regelmässigt skyldig att erlagga förmögenhetsskatt för densamma. Men om avkastningen av förmögenheten tillkommer annan än ägaren, skall förmögenheten för närvarande icke upptas såsom tillgång vid ägarens förmögenhetstaxering. Ägaren skattar ej ens för egendomens värde efter avdrag för avkastningsrättens kapitalvärde. I stället får avkastningstagaren redovisa värdet av sin rätt såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen. En förutsättning härför är dock att rättigheten är förhandenvarande och att den skall utgå under viss angiven tid. Eftersom kapitalvärdet av avkastningsrätten är lägre än egendomens värde, blir en del av detta värde icke förmögenhetsbeskattad. Emellertid har

lagstiftaren funnit att vissa avkastningstagare vid förmögenhetsbeskattningen skall likställas med ägare och således erlägga förmögenhetsskatt för egendomens fulla värde. Bestämmelserna härom återfinns i 7 § Sf.

Vi har tidigare i detta kapitel behandlat förmögenhetsbeskattningen av periodiskt utgående förmåner. Våra förslag i den delen innebär att den nuvarande förmögenhetsbeskattningen av livräntor och andra periodiska förmåner som utgår från en person till en annan skall upphöra. När det däremot gäller fall där någon tillerkänts en rätt att nyttja eller njuta avkastningen av egendom, måste andra regler gälla med närmare anknytning till nuvarande bestämmelser. Liksom hittills bör i vissa fall full förmögenhetsskatt uttagas av ägaren eller avkastningstagaren; i andra fall bör endast avkastningsrätten beskattas. Huvudproblemet blir att finna en bättre gränsdragning mellan de olika fallen än för närvarande.

6.3.2 Gällande regler

I 7 § Sf har angivits de fall där avkastningstagare vid förmögenhetsbeskattningen skall anses likställda med ägare. Man kan indela fallen i två huvudgrupper. En grupp — 7 § a) och b) — utgörs av rättigheter som kan sägas likställda med äganderätt: den som innehar egendom med fideikommissrätt, fastighet med stadgad åborätt, s. k. ofri tomt i stad m. fl. De nu nämnda bestämmelserna är enkla och har såvitt gäller tillämpningen av 7 § endast undantagsvis givit upphov till några praktiska problem. De återstående fallen — 7 § c)—f) — är däremot sådana där lagreglerna i större eller mindre utsträckning utformats med tanke på skatteflyktsbetonade uppdelningar mellan olika skattskyldiga. Ett icke ringa antal rättsfall har också gällt tillämpning av dessa regler. Redan i 1910 års förordning om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt fanns vissa bestämmelser i ämnet. Med ägare likställdes då efterlevande make, som på grund av inbördes testamente besatt förmögenhet. Detsamma gällde den, som på grund av testamente eller annorledes för sin livstid

var berättigad åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillagts hans bröstarvinge eller bröstarvinges avkomling. Beträffande efterlevande make sammanföll skattskyldigheten till förmögenhetsskatt med bevillningsplikten för fastighet. Även i övrigt anknöt bevillningstaxeringen, i de fall ovisshet rådde om vem som var ägare, till den som besatt egendomen. I det andra fallet torde ett av skälen för beskattningen ha legat i avkastningsrättens varaktighetstid — den berättigades livstid. 1910 års regler upptogs med en något jämkad formulering i 1928 års KF. Däremot skedde betydande ändringar genom 1934 års lagstiftning. Till de tidigare likställighetsfallen lades två ytterligare fall, som var direkt avsedda som spärrar mot skatteflykt. Det ena fallet avsåg familjestiftelser, under det att det andra gavs formen av en mer allmänt hållen skatteflyktsspärr. Den nu diskuterade andra gruppen innehåller följande fyra likställighetsfall.

Med ägare likställes först efterlevande make, som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, tillhörande den först avlidne makens kvarlåtenskap (7 § c) Sf). Härmed avses icke sådana fall där efterlevande make innehar egendom med s. k. fri förfoganderätt, eftersom dylik rätt i skattesammanhang betraktas som vanlig äganderätt. Avkastningsrätten behöver icke omfatta all den först avlidnes kvarlåtenskap för att den efterlevande skall likställas med ägare vid förmögenhetsbeskattningen (RÅ 1940: 716). Enligt lagtexten skall den efterlevande ha tillerkänts avkastningsrätten för sin livstid. Så anses vara fallet även om rätten upphör vid omgifte (RÅ 1952 ref. 16). Det krävs vidare att förmögenheten tillhört den först avlidnes kvarlåtenskap. Vid gåvor kan således icke denna punkt tillämpas, däremot i vissa fall d) eller f).

Enligt punkt d) likställes med ägare den som under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillagts någon hans avkomling, adoptivbarn eller adoptivbarns avkomling.

Genom denna bestämmelse läggs hinder

i vägen för att uppnå skattelindring genom att överlåta äganderätten till egendom till barnen men själv under livstiden behålla rätten till avkastningen. Bestämmelsen avser såväl de fall där äganderätten och avkastningsrätten skilts genom en rättshandling i livstiden, exempelvis genom en gåva, som de fall då uppdelningen är en följd av ett testamentariskt förordnande. Regeln är givetvis tillämplig även vid gåva till barnbarn med föreskrift att deras föräldrar skall uppbära avkastningen av det bortgivna under sin livstid. Det fordras dock att äganderätten tillagts avkomlingar. I praxis har man ansett lagrummet tillämpligt även om avkomlingarnas rätt övergått till andra personer (RÅ 1943 ref. 24). I ett fall (RÅ 1959: 2062) har avdrag för skuld till barn vägrats med stöd av denna likställighetsregel.

Är de objektiva förutsättningarna enligt förevarande bestämmelse icke uppfyllda — begränsad tid är exempelvis bestämd för avkastningsrättens åtnjutande — kan vederbörande ändock komma att likställas med ägare enligt den allmänna regeln under f).

De ovan diskuterade likställighetsreglerna hade redan före år 1934 vissa motsvarigheter. De följande båda likställighetsfallen tillkom däremot genom lagstiftning nämnda år.

Med tanke på möjligheterna att genom skilda former av stiftelser överföra egendom till kommande generationer och på att stiftelseformen många gånger framstod endast som en särskild form för fysiska personers egendomsförvaltning, upptogs 1934 en särskild likställighetsregel för dylika fall. Med ägare likställes således den som i enlighet med stiftelses ändamål att tillgodose viss familjs eller vissa familjers ekonomiska intressen under sin livstid äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer stiftelsen (7 § e) Sf). Bestämmelsen avser egendom, vars avkastning tillfaller "viss familj eller vissa familjer". Full motsvarighet föreligger sålunda ej till uttryckssättet i 10 § 1 mom. inkomstskatteförordningen, där fråga är om stiftelser, som har att tillgodose även bestämda per-

soners ekonomiska intressen. Denna skillnad har gjorts med tanke exempelvis på det fall, att från stiftelsen utgår avkastning till en stiftarens förutvarande tjänare, i vilket fall det ansetts obilligt att i fråga om skattskyldighet för förmögenhet likställa mottagaren av avkastningen med ägare. Utgår stiftelses avkastning icke till medlemmar av viss familj eller vissa familjer utan i enlighet med stiftelses ändamål till "bestämda personer", kan punkten f) bli tillämplig.

Förevarande likställighetsregel gäller bara om den inkomst som mottagaren uppbär från stiftelsen är att anse som avkastning av stiftelses förmögenhet. Är det i stället fråga om en fixerad livränta skall kapitalvärdet av livräntan, även om den helt motsvarar avkastningen, upptagas som en skattepliktig tillgång hos mottagaren. Stiftelsen får vid sin förmögenhetsberäkning avdrag med motsvarande belopp. Stundom kan gränsen mellan rätt till avkastning och en fixerad livränta vara svår att dra (RÅ 1958: 142).

Skall flera personer uppbära avkastningen, får en proportionering av stiftelseförmögenheten ske i förhållande till vad vederbörande uppburit (RÅ 1939 ref. 3). Likställighetsregeln kan tillämpas även om den berättigade under ett år icke uppburit någon avkastning, exempelvis på grund av att rätten övergått till honom efter det att föregående innehavare lyft avkastningen (RÅ 1968: 516).

För att ifrågavarande likställighetsregel skall bli aktuell krävs givetvis att en stiftelse verkligen bildats. Så anses ej vara fallet om stiftaren har förbehållit sig rätt att upplösa stiftelsen (RÅ 1956: 1409, 1959: 1742, 1964: 1656). Stadgarna måste alltså ha fått en sådan utformning att stiftaren icke utan vidare kan återkalla stiftelseförordnandet. Har en verklig stiftelse bildats, antingen genom överförande av kontanta medel, värdepapper osv. eller genom en revers, kan stiftelsen bli ett självständigt subjekt i skattehänseende. Skall avkastningen läggas till kapitalet beskattas stiftelsen. Uppbärs däremot avkastningen av någon genom stiftelseurkunden utpekad motta-

gare eller disponeras den eljest för dennes räkning, kan mottagaren jämlikt punkten e) bli beskattad för stiftelseförmögenheten. Är mottagaren underårigt hemmavarande barn, kan förmögenheten beskattas gemensamt med mottagarens föräldrars enligt 8 § eller 12 § 1 mom. Sf. Skall avkastningen utgå för mottagarens livstid, tillämpas punkt e); i andra fall kan punkt f) tillämpas.

Enligt den särskilda begränsningsregeln i 7 § andra stycket får förmögenheten för mottagaren aldrig beräknas högre än tjugofem gånger det belopp, som avkastningen av förmögenheten utgjort under nästföregående beskattningsår. Härmed förstås det beskattningsår som närmast föregått taxeringsåret (RÅ 1970 ref. 2).

Samtliga ovan genomgångna rekvisit har varit uppbyggda på objektivt bestämda förhållanden. Det sista likställighetsfallet, punkt f), har däremot givits en utformning som lämnar utrymme för skälighetsbedömningar. Det stadgas nämligen att med ägare likställas den som eljest äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer annan, därest sådant förhållande föreligger, att han finnes i avseende, varom nu är fråga, skäligen böra betraktas såsom förmögenhetens ägare. I en anvisning till 7 § uttalas att sådant förhållande kan tänkas föreligga, då det är sannolikt att förmögenheten eller dess värde och rätten till avkastningen därav kommer att i framtiden åter förenas hos den som har rätt till avkastningen eller denne närstående person. Att äganderätten skilts från rätten till avkastningen, kan i dylikt fall vara att betrakta mera som en, exempelvis för att vinna lätnad i beskattningen, tillämpad yttre form än som en anordning åsyftande att åstadkomma en verklig överflyttning av de förmåner innehavet av förmögenheten kan anses medföra.

Beträffande den närmare innebörden av ifrågakavarende bestämmelse har olika meningar yppats, och regeln har givit upphov till ett stort antal rättstvister.

I de föregående fallen har krävts att avkastningsrätten skolat vara livsvarig. Något sådant krav uppställs icke enligt punkten

f). Är tiden för rättighetens åtnjutande emellertid mycket kort, kan punkt f) icke utan vidare tillämpas. I ett fall hade en son vid moderns död 1943 förvärvat äganderätt till visst kapital, under det att fadern skulle äga uppbära avkastningen till dess sonen blev myndig år 1949; punkt f) ansågs här ej tillämplig (RÅ 1951 ref. 51).

Den splittring av avkastningsrätt och äganderätt, som skall finnas, är icke närmare fixerad. En fråga är om stadgandet enbart skall gälla fysiska personer eller om det kan tillämpas även där äganderätten tillagts en juridisk person. I ett fall hade sålunda en person såsom gåva överlämnat vissa tillgångar till ett aktiebolag, som huvudsakligen ägdes av givarens barn och barnbarn, och förbehållit sig livstids avkastningsrätt. Givaren ansågs jämlikt punkt f) likställd med ägare (RÅ 1939: 124). Enligt föreskrifterna vid gåva skulle, sedan givaren avlidit, avkastningen tillfalla givarens son och dennes hustru så länge de levde. Makarna saknade barn, och fråga uppkom huruvida sonen kunde anses likställd med ägare. I målet upplystes att de skänkta tillgångarna deponerats i bank. Aktierna i bolaget ägdes till 1/3 av sonen samt till 2/3 av dennes brorsbarn och en svägerska till honom. Bolaget var ett förvaltningsbolag. Aktierna kunde fritt överlåtas. Sonen ansågs ej böra likställas med ägare till ifrågakavarende egendom (RÅ 1949 ref. 35).

Samma utgång som i nyssnämnda RÅ 1939: 124 blev det i RÅ 1947: 561, där en person gett bort tillgångar till en av honom bildad stiftelse med ändamål att för kommande släkten i naturvårdande syfte bevara ett stycke mellansvensk kulturbygd, men med förbehållen livstidsrätt till avkastningen. Motsatt utgång kan dock noteras i ett likartat fall där egendomen givits till en av annan person bildad stiftelse (RÅ 1958 ref. 36).

En givare kan förbehålla sig avkastningen på olika sätt. I några fall har man försökt dölja en förbehållen rätt exempelvis i form av periodiska understöd som givaren erhållit från underåriga ägares föräldrar. Dylika arrangemang har icke hindrat att gi-

varen ansetts såsom likställd med ägare till den bortgivna egendomen (RÅ 1954: 1951—1952, 1955: 1453).

Om vissa förmögenhetstillgångar avskilts under särskild förvaltning allenast för att utgöra säkerhet för en livräntas riktiga utgörande och livräntetagaren saknar såväl möjlighet att delta i förvaltningen av tillgångarna som intresse av vem som är eller skall bli tillgångarnas verkliga ägare torde punkt f) icke vara tillämplig utan vidare (RÅ 1954 ref. 10).

Likaså brukar f) inte tillämpas där något godtagbart skäl för uppdelningen mellan äganderätt och avkastning kan påvisas. Som exempel kan nämnas att testamentarisk föreskrift beror på en önskan att hindra att kapital överföres till annat land (RÅ 1950: 768). Fall kan också tänkas där ett motsatsförhållande varit rådande mellan olika intressenter och givaren velat hindra att kapitalet skolat övergå till vissa personer (RÅ 1952: 510).

En omständighet som tillmäts betydelse är om ägaren av förmögenheten är arvsberättigad efter avkastningstagaren. I ett fall (RÅ 1960: 416) hade äganderätten enligt testamente tillagts avkastningstagarens syster. Avkastningstagaren beskattades jämlikt 7 § f) Sf. Samma utgång kan noteras i RÅ 1943: 576 där äganderätten tillagts avkastningstagarens systers arvingar. I ett annat fall åtnjöt en person tillsammans med en hel- och en halvbroder avkastningen av en av hennes fader genom testamente bildad fond, vilken efter avkastningstagarnas död skulle skiftas mellan avkastningstagarnas då levande bröstarvingar. Vederbörande beskattades som ägare till 1/3 av fonden trots att hon, som var född 1879, saknade bröstarvingar och fonden således efter hennes död skulle komma att tillfalla hennes bröders barn (RÅ 1956: 470—472). I detta fall torde vederbörande ha friats från skattskyldighet, därest det varit utrett att särskilda omständigheter motiverat fondbildningen, såsom ovillighet att riskera övergången av förmögenheten till ingift persons släkt eller ogillande av mottagarens personliga förhållanden.

I ett annat fall åtnjöt en person W, född 1889, enligt testamente av sin morbroder, avkastningen av ett visst kapital som — om W avled utan att efterlämna bröstarvingar — skulle med full äganderätt tillfalla bröstarvingar till en testators syster (således kusiner till W). W ägde icke deltaga i förvaltningen av kapitalet, och testators avsikt hade varit att kapitalet skulle bevaras och förenas inom den andra grenen av släkten, vilken gren vid testators död erhållit huvuddelen av behållningen utan inskränkning. W ansågs ej böra likställas med ägare (RÅ 1965: 585).

Den ovan under punkten e) nämnda begränsningsregeln avser även fall under punkt f).

Ett speciellt problem vid tillämpningen av likställighetsbestämmelserna gäller i vissa fall frågan om egendom skall anses belägen inom riket. Detta problem uppkommer icke vid fallen a) och b) som tar sikte på fast egendom här i riket. I de andra fallen kan den avkastningsgivande förmögenheten vara nedlagd utom riket eller tillhöra någon utomlands bosatt person. Frågan blir då om mottagaren, som är bosatt i riket, jämväl anses skattskyldig för sådan egendom som är belägen utomlands eller om hänsyn skall tas till den verkliga ägarens bosättningsförhållanden. I praxis har man icke gett likställighetsreglerna i 7 § Sf den innebörden att egendom enbart på grund av dessa ansetts lokaliserad här i riket. Avgörande blir i stället den verkliga ägarens bosättningsförhållanden (RÅ 1942 ref. 21, 1953 ref. 31, 1957: 1096). Förmögenhetsbeskattningen har i dessa fall begränsats till kapitalvärdet av avkastningstagarens rätt.

En ytterligare specialfråga rör likställighetsreglernas förhållande till kupongskatten. Tidigare har viss oklarhet förelegat på denna punkt (jfr RÅ 1968: 717 och 729). I den nya kupongskatteförordningen (1970: 624) har emellertid frågan uttryckligen reglerats. Enligt 4 § tredje stycket kupongskatteförordningen föreligger skyldighet att utge kupongskatt för utdelningsberättigad, som genom annat fång än arv eller testamente innehar rätt till utdelning utan att

ha förvärvat även aktien. Detta gäller dock ej om den utdelningsberättigade enligt 7 § Sf skall likställas med ägare, eller, i fall han ej är underårig, genom gåva erhållit rätten till utdelningen för en tid icke understigande 10 år eller för sin återstående livstid.

Avslutningsvis kan nämnas att det icke föreligger full överensstämmelse mellan 7 § Sf och 47 § KL. I sistnämnda lagrum regleras skattskyldigheten för garantibelopp. Vad som sägs om garantibelopp gäller i tillämpliga delar enligt 64 § KL och 3 § Si även rätten till procentavdrag enligt 45 § KL och likaså värdeminskningsskatt. Garantibeloppet utgör skattepliktig inkomst för en fastighets ägare. Enligt 47 § KL anses bl. a. såsom ägare de kategorier som nämns under 7 § a) och b) Sf. I 47 § KL stadgas vidare att såsom ägare anses jämväl den som utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande. Detta medför att även fallet c) i 7 § Sf faller under 47 § KL, och detsamma gäller övriga likställighetsfall, som har sin grund i ett testamentariskt förordnande.

I ett fall hade en lantbrukare gett bort sin fastighet till sina barn med förbehåll om livstids nyttjanderätt. Procentavdrag ansågs skola tillkomma barnen (= ägarna) fastän dessa icke haft någon inkomst av fastigheten (RÅ 1956: 1946). Likaså har vid fastighetstaxering barnen i ett motsvarande fall antecknats som skattskyldiga för fastigheten (RÅ 1951: 620—621).

Anknytningen till fastighetsbeskattningen har diskuterats vid flera tillfällen (se BevU 1935: 54, 1949: 10, 1952: 13, 1953: 49 samt 1955: 37). Reglerna har emellertid ej ändrats såvitt nu är av intresse.

6.3.3 Förslag

Som framgått av den inledande framställningen erbjuder ifrågovarande lagrum åtskilliga problem. Några av likställighetsfallen, t. o. m. punkten d), är uppbyggda efter rent objektiva grunder. Så är visserligen även fallet beträffande punkten e), men där uppkommer i gengäld svårigheter, när det gäller att ta ställning till frågan om en

stiftelse skall anses föreligga. De flesta praktiska problemen erbjuder utan tvekan bestämmelsen under punkt f), som getts formen av en allmänt hållen skatteflyktsregel. Gränsen mellan de skilda likställighetsfallen är också flytande.

Den nuvarande indelningen synes icke rationell. De många tvisterna om tillämpningen av punkten f) talar också för en omreglering. Reglerna bör vidare om möjligt göras enklare.

Regeln att en ägare icke skall beskattas för förmögenhet varav annan åtnjuter avkastningen fanns redan i 1910 års KF. Denna ordning framstod som naturlig mot bakgrund av att man ville framhåva förmögenhetsskatten såsom en skatt på fonderad inkomst. Om ägaren inte kunde dra avkomst av sin egendom, borde han ej heller beskattas. Å andra sidan var tillgångar, som inte gav vare sig ägaren eller annan person någon avkastning, underkastade skatteplikt. Mellan dessa fall föreligger emellertid en betydelsefull olikhet. En tillgång, som icke ger någon avkastning alls, kan det oaktat avyttras — det klassiska exemplet är obebyggd tomtmark — och ägaren kan härigenom tillgodogöra sig förmögenheten och eventuell stegring av dess värde. Är det däremot fråga om en tillgång där en annan person äger uppbära avkastningen, kan ägaren i regel icke överlåta tillgången. Ser man åter till avkastningstagarens situation, kan denne naturligtvis icke avyttra den egendom, varav han enbart äger uppbära avkastningen. Medan en ägare i vanliga fall kan tillgripa kapitalet för att gälda den därå belöpande skatten, saknar således avkastningstagaren denna möjlighet.

Lagstiftaren har här ställts inför uppgiften att skapa regler, som å ena sidan tar skäligen hänsyn till att ägare resp. avkastningstagare kan ha begränsade möjligheter att betala förmögenhetsskatt men å andra sidan tillser, att statens skatteanspråk inte efterges utan vägande skäl. I den mån reglerna leder till att kapitalet inte blir beskattat i dess helhet, bör de utformas så att de inte uppmuntrar till skatteflykt. Det skall här erinras om att endast en del av förmö-

genhetsvärdet blir beskattad i fall där avkastningstagaren ej anses likställd med ägare utan enbart beskattas för kapitalvärdet av sin rätt.

Att finna en allmängiltig regel för alla hithörande fall torde vara ogörligt. Man får hålla i minnet, att uppdelning mellan äganderätt och avkastningsrätt ibland kan framstå som en fullt lojal transaktion men också enbart kan vara uttryck för en önskan att åstadkomma en lindrigare beskattning.

Mot införandet av en generell skattskyldighet för *ägaren* kan olika skäl anföras. Det skulle exempelvis vara stötande att fullt ut beskatta denne, om han icke har eller har haft någon möjlighet att direkt eller indirekt disponera över egendomen och det tillika är ovisst om och när han kan väntas få det.

Men har ägaren tidigare haft rätten till avkastningen och frivilligt avhänt sig denna genom gåva, är det inte lika klart att han skall slippa betala förmögenhetsskatt. Vederbörande har ju själv kunnat överblicka konsekvenserna av sitt handlande; han hade kunnat avstå från transaktionen eller inskränka sig till att i stället åta sig att betala den andre en livränta till belopp, som motsvarar beräknad avkastning. I sistnämnda fall behåller ägaren dispositionsrätten över egendomen.

Inte heller en generell överflyttning av skattebördan på *avkastningstagaren* är tänkbar. Denne erhåller avkastningen men kan inte disponera över kapitalet. En beskattning av hela kapitalet kan därför ställa sig ytterst tyngande. Att man det oaktat i åtskilliga fall måste likställa avkastningstagare med ägare beror på att reglerna måste utformas så att de utgör hinder mot skatteflykt.

Om man i enlighet med det anförda icke synes böra generellt beskatta vare sig ägaren eller avkastningstagaren för hela förmögenheten, skulle det givetvis kunna tänkas att åstadkomma en generell regel av innebörd att man beskattar ägaren för äganderätten men medger honom avdrag för kapitalvärdet av avkastningsrätten. De nyss åberopade skälen mot att i vissa fall beskat-

ta hela kapitalet hos ägaren, talar emellertid också mot en sådan begränsad skattskyldighet för honom. Om han icke har och aldrig haft eller inom överskådlig tid kan väntas få dispositionsrätt över förmögenheten, utgör denna för honom ett dött kapital. En sådan äganderätt kan knappast sägas betyda någon ökad skatteförmåga. För avkastningstagaren däremot representerar egendom i allt fall ett bestämt värde, eftersom han uppbär avkastningen.

Det anförda torde visa, att det inte är möjligt att lösa de här aktuella fallen av uppdelning på ägare och avkastningstagare med en enda generell formel. Frågan blir då, om man inte trots allt nödgas behålla den nuvarande ordningen som princip. Reglerna bör ändå kunna förenklas. Mycket vore dessutom vunnet, om man kunde ersätta punkt f) med en objektivt bestämd regel.

En utgångspunkt för våra förslag har varit att en rätt att nyttja eller njuta avkastning av egendom regelmässigt representerar ett värde som lämpligen bör träffas av förmögenhetsskatt. Förutsättningen härför bör dock vara att rättigheten icke är alltför kortvarig. Vi föreslår därför att såsom tillgång skall redovisas värdet av dylik rättighet, om den upplåtits för den berättigades livstid eller för bestämd tid ej understigande fem år. Om ingen tid bestämts, skall rättigheten anses upplåten för minst fem år, under den ytterligare förutsättningen att anledning saknas till antagande att rättigheten skall upphöra inom fem år från upplåtelsen. En s. k. omgiftesklausul hindrar således icke att rättighetens värde förmögenhetsbeskattas. I dessa fall skall ägaren av kapitalet inte förmögenhetsbeskattas.

Om däremot avkastningstagaren går fri från förmögenhetsbeskattning — exempelvis vid upplåtelse på kortare tid än fem år — kan skäl däremot åberopas för att i stället beskatta ägaren och detta utan särskild begränsning. Avsaknaden av avkastning och dispositionsrätt är då helt tillfälligt, och hans situation blir närmast att jämföra med att ett kapital för några år icke lämnar avkastning och inte heller med för-

del kan försäljas eller belånas.

Från den nu beskrivna huvudregeln har vi emellertid funnit vissa avsteg påkallade. Enligt vår mening bör nämligen uppdelningar som sker genom rättshandlingar i livstiden — i praktiken främst gåvor — inte nämnvärt påverka givarnas förmögenhetsbeskattning.

Såsom utgångspunkt synes kunna tas de fall där någon i livstiden avhänt sig äganderätten till viss egendom men behållit rätten till avkastningen eller behållit äganderätten och avstått avkastningen. I dessa fall synes det inte finnas anledning att ge avkall på principen om full beskattning av kapitalet.

Vad först angår det fallet att givaren avstår äganderätten men behåller avkastningen torde en sådan transaktion inte innebära någon nämnvärd försämring i givarens förmögenhetsläge. En jämförelse kan också göras med behandlingen av detta problem vid gåvobeskattningen; en dylik gåva föranleder ingen omedelbar — och således uppdelad — beskattning, utan här uttas i stället skatt, när vederbörandes rätt upphört, och då för hela det bortgivna kapitalet. En objektiv regel av liknande innehåll för förmögenhetsskattens vidkommande synes försvarlig.

Nuvarande regler ger f. ö. ofta samma resultat, varvid punkten d), stundom punkten f) tillämpas.

Om givaren i stället ger bort rätten till avkastningen av viss egendom men behåller äganderätten, är det i och för sig inte lika självklart att givaren skall beskattas för hela kapitalet. Vi har emellertid funnit att även dessa uppdelningar bör lösas efter samma mönster som den förra gruppen. Att rätt till avkastning bortgives är visserligen mindre vanligt men förekommer icke desto mindre och då ofta som ett sätt att kringgå avdragsförbudet för periodiska understöd i vissa fall.

Om en givare behåller någon del av rätten till egendomen skall således *hela* förmögenheten alltid förmögenhetsbeskattas och då hos givaren. Vårt förslag på denna punkt minskar behovet av en regel av det

slag som nu finns under punkt f). Till bil- den hör också att givaren på förhand kan överblicka konsekvenserna av sina dispositioner och att parterna ofta kan antas handla i samförstånd och gemensamt fortfarande disponera över förmögenheten.

När det däremot blir fråga om sådana uppdelningar som har sin grund i testamenteriska dispositioner eller där givaren helt trätt ur bilden, måste andra överväganden göras. Uppgiften för oss har varit att söka finna en lämplig gränsdragning mellan de fall där avkastningstagarna bör likställas med ägare och de där endast kapitalvärdet av rättigheten skall förmögenhetsbeskattas.

För närvarande har frågan lösts på så sätt att man till de mer precist angivna likställighetsreglerna fogat en allmän skatteflyktsregel. Den sistnämnda är svår att tillämpa, något som också framgår av de talrika rättsfallen. Enligt vår mening är det riktigare att bygga vidare på den tankegång, som ligger till grund för bestämmelserna i punkterna c) och d), och som för övrigt satt sin prägel även på den mer allmänt hållna punkten f). I så fall blir det naturligt att fästa större vikt vid den omständigheten att en förmögenhet för en kortare eller längre tid uppdelats inom en och samma familj. Oaktat dylika uppdelningar kan vara förestavade av fullt legitima skäl — en misskötsam brorson får t. ex. avkastningen, medan kapitalet säkerställs för andra närståendes räkning — saknas från det allmännas synpunkt anledning att avstå från full förmögenhetsskatt, när kapitalet i dess helhet på detta sätt stannar kvar inom en och samma familj samt äganderätt och avkastningsrätt ofta förr eller senare kommer att förenas hos samma person eller krets av personer.

Eftersom avkastningstagaren ensam inom överskådlig tid har något utbyte av förmögenheten, synes det i samtliga här avsedda fall motiverat att förlägga beskattningen hos denne och således likställa honom med ägare. Reglerna kan då väsentligt förenklas med utgångspunkt från den legala arvsordningen. Någon särskild regel för efterlevande make erfordras inte. Vi föreslår att av-

kastningstagare likställas med ägare, om ägaren enligt den legala arvsordningen är eller kan vara arvsberättigad efter avkastningstagaren eller dennes make. Detta innebär att alla närmare släktingar än kusiner medtas.

Om avkastning och äganderätt genom gåva eller testamente fördelas mellan olika mottagare, som inte på förut angett sätt kan sägas tillhöra samma familjekrets, föreligger inte lika starka skäl att tillgodose det allmännas intresse av att förmögenheten blir beskattad i dess helhet. I stället får de skäl, som både i fråga om avkastningsmottagare och ägare talar emot full beskattning, ökad tyngd. Avkastningsmottagaren får ju aldrig mer än avkastningen och ägaren får, i vart fall under ett antal år, varken avkastning eller rätt att disponera över kapitalet.

I dessa fall synes det vara rimligt, att ägaren blir fri från förmögenhetsbeskattning, medan avkastningens mottagare beskattas endast för dess kapitalvärde efter samma regler som vid livränta. En förutsättning för att avkastningens kapitalvärde över huvud taget skall beskattas är bl. a., att avkastningen åtnjutes under minst fem år. Eljest sker förmögenhetsbeskattningen hos den formelle ägaren.

Ett specialfall av uppdelning föreligger, när äganderätten till ett kapital genom gåva eller testamente överlämnas till en familjestiftelse och avkastningen tilldelas en eller flera medlemmar av familjen eller släkten. Syftet med en sådan stiftelse är i allmänhet att bevara kapitalet inom släkten, men samtidigt finns ett mer eller mindre uttalat intresse att nedbringa skattebördan. Beträffande familjestiftelser av senare datum är det sistnämnda intresset ofta helt dominerande.

Reglerna måste därför utformas så att skatteflykt i denna form är görlig mån motarbetas. Vi har för dessa stiftelser övervägt likställighetsregler som är uppbyggda efter ovan angivet mönster. En stiftare skulle då under sin livstid kunna beskattas för stiftelseförmögenheten och på motsvarande sätt skulle därefter avkastningstagaren beskattas.

En dylik ordning skulle dock, såvitt gäller stiftarnas beskattning, ge upphov till svår-
bemästrade problem. Fall kan tänkas där flera stiftare finns, vilka har tillskjutit olika stora belopp eller tillgångar med varierande värdeökning. Likaså kan senare tillskott till en stiftelse förekomma. Den del som skulle så att säga återföras till beskattning hos vederbörande stiftare skulle många gånger vara synnerligen svår att bestämma på ett något så när rättvisande sätt.

När det gäller avkastningstagarnas ställning har vi byggt våra nyss beskrivna förslag på den legala arvsordningen. Denna modell är svår att anpassa till stiftelsefallen, som över huvud taget intar en särställning.

Betydande förenklingar och förbättringar kan ske om förmögenhetsbeskattningen överflyttas på stiftelsen, som då givetvis ej är berättigad till avdrag för avkastningsrättsens värde — samma resultat uppnås då f. ö. som i livräntefallen. Avkastningstagare eller stiftare skall således ej beskattas för någon del av stiftelsens förmögenhet. Detta förslag kräver dock, för att hindra opåkalade skattelättnader, en skärpt beskattning av stiftelserna. Dessa bör enligt vår mening ej äga rätt till grundavdrag med mer än 5 000 kr. men i övrigt erlægga skatt enligt de för fysiska personer gällande skattesatserna. För att förhindra att någon gör en progressionsvinst genom att bilda flera stiftelser, får även stadgas att de stiftelser, som någon bildat till förmån för en och samma krets eller huvudsakligen — till mer än 50 procent — en och samma krets av berättigade, skall "sambeskattas". I sammanhanget kan erinras om att när en familjestiftelse bildas, gåvoskatt skall uttas efter klass II. Med denna uppläggning av förmögenhetsbeskattningen bortfaller behovet av den nuvarande begränsningsregeln i 7 § sista stycket Sf.

Utöver de nu genomgångna fallen föreslår vi en ändring beträffande fideikommissariernas förmögenhetsbeskattning. Fideikommissarie är för närvarande enligt punkten a) jämställd med ägare vid förmögenhetsbeskattningen. Däremot betraktas fideikommissrätt som nyttjanderätt vid arvsbe-

skattningen.

Huruvida en fideikommissrätt bör be-
tecknas som äganderätt eller som nyttjan-
derätt kan vara föremål för delade mening-
ar. Det är emellertid önskvärt att samma
betraktelsesätt anlägges vid olika former av
kapitalbeskattning. Ur skattesynpunkt är de
inskränkningar i förfoganderätten som före-
ligger vid fideikommiss så betydande, att
det synes skäligt att vid all kapitalbeskatt-
ning betrakta ifrågavarande rätt som en nytt-
janderätt. Efter 1963 års lag om avveck-
ling av fideikommiss kan det även sägas,
att innehavarens ställning såsom förvaltare
av fideikommissegendomen markerats än
mer än tidigare. Rätten att genom testamen-
te förfoga över den fria andelen av fidei-
kommissegendomen saknar ekonomiskt vär-
de under fideikommissets bestånd. Vi har
därför funnit det vara försvarligt att även
vid förmögenhetsbeskattningen behandla fi-
deikommissen såsom om egendomen inne-
has med nyttjanderätt. En fideikommissarie
bör sålunda enbart beskattas för kapital-
värdet av sin rätt. Motsvarande får i så fall
givetvis gälla också när egendomen förval-
tas genom ett fideikommissaktiebolag.

Vad vi föreslagit i det nu behandlade
avsnittet synes endast i fråga om familje-
stiftelserna göra särskilda övergångsbestäm-
melser erforderliga. Åtskilliga familjestiftel-
ser är av gammalt datum. Vi förutsätter att
dessa, om styrelserna så önskar, kan få till-
stånd av Kungl. Maj:t till ombildning. För
att ge tid till anpassning till det nya syste-
met föreslår vi, att de nya reglerna för fa-
miljestiftelser och deras avkastning träder
i kraft först vid 1976 års taxering.

6.4 *Förmögenhetsbeskattningen av inre lösöre*

6.4.1 Gällande regler

De tillgångar som för närvarande — både
hos oss och i andra länder — träffas av för-
mögenhetsskatt har regelmässigt vissa ge-
mensamma drag. Först kan nämnas att de
normalt sett representerar de ekonomiskt
värdefullaste slagen av tillgångar. Man kan

fastställa särskilda värden för beskattningen,
även om svårigheter kan uppkomma i det
särskilda fallet. Vidare går det vanligen för
taxeringsmyndigheterna att kontrollera in-
nehavet utan alltför stora ingrepp.

Man kan på motsvarande sätt konstatera
att det finns tillgångar, som både hos oss
och i andra länder undantas från förmö-
genhetsbeskattning. Som exempel härpå kan
nämnas möbler, husgeråd, konstverk och
samlingar av olika slag. Skälen för att läm-
na dylika ting obeskattade varierar. I regel
saknas de nyss antydda dragen hos de till-
gångar som man brukar beskatta eller åt-
minstone något av dem.

I vårt land behandlas det inre lösöret ef-
ter olika regler vid förmögenhetsbeskatt-
ningen samt arvs- och gåvobeskattningen.
Bestämmelserna går i allt väsentligt tillbaka
till 1910 och 1914 års lagstiftning. I sam-
band med 1928 års skattereform skedde
vissa smärre justeringar. Under 1920 och
1930-talen framställdes motionsvägen yr-
kanden om skärpt beskattning, men dessa
vann inte riksdagens bifall.

Vid *förmögenhetsbeskattningen* skall icke
redovisas möbler, husgeråd och andra inre
lösören, som är avsedda för den skattskyl-
diges och hans familjs personliga bruk. Det-
samma gäller konstverk, bok-, konst- och
därmed jämförliga samlingar. Yttre inven-
tarier såsom bilar, båtar är däremot skatte-
pliktiga, och detsamma gäller smycken. En
förutsättning är dock att det sammanlagda
värdet av dessa tillgångar överstiger 1 000
kr. Från början motiverades skatteplikten
för det yttre lösöret med ifrågavarande fö-
remåls lyxbetonade karaktär. Beträffande
konstverk m. m. har man bl. a. som skäl för
skattefriheten framhållit att det här är fråga
om dött kapital. Vad gäller annat inre lös-
öre än smycken har även i olika samman-
hang kontroll- och värderingssvårigheter,
liksom den ringa statsfinansiella betydelsen
av en beskattning, anförts som skäl mot
skatteplikt. Uppenbart är att man också ta-
git hänsyn till att kontroll och värdering av
inventarier i hemmen skulle kunna väcka
olust och missnöje.

Gåvoskatt utgår icke vid gåva av möbler,

husgeråd och andra inre lösören, som är avsedda för gåvotagarens eller hans familjs personliga bruk (39 § a) AGF). Ehuru någon beloppsgräns icke är satt, åsyftar bestämmelsen enbart att lämna utrymme för vanliga presenter, något som icke hindrar att även förhållandevis värdefullt lösöre kan bortges utan skattekonsekvenser. Denna skattefrihet fanns redan i 1914 års AGF, och 1938 års arvsskattekommitté anförde som skäl för skattefrihetens bibehållande följande (SOU 1939: 18 s. 103).

I motiven (till 1914 års AGF, bet. 19/11 1910 s. 92) anføres såsom skäl för denna skattefrihet att man icke bör sträcka skattekravet så långt, "att skatten utan motsvarande gagn för staten skapar berättigat missnöje eller föranleder ett förhatligt intrång i familjelivets vardagliga förhållanden" och att på denna grund från skatt bör fritagas "gåvor, som vanligen givas av släktingar och vänner, såsom julgåvor eller gåvor till firande av namns- och födelsedagar eller andra bemärkelsedagar, till hjälp åt makar vid deras bosättning och så vidare". Kommittén har med hänsyn till gåvobeskattnings ringa betydelse ansett den synpunkten alltjämt äga giltighet att den skatteintäkt, som skulle kunna vinnas genom att gåva av lösören avsedda för personligt bruk underlades skatt, är så jämförelsevis obetydlig, att den icke uppväger de med beskattningen förenade olägenheterna. Att utvidga gåvobeskattningen till ifrågakarande transaktioner, vilka är att betrakta såsom mera av privat och personlig än ekonomisk natur, skulle knappast ha erforderligt stöd i den allmänna uppfattningen och kunde tänkas leda till en fiskalisering på områden, där en sådan icke hör hemma.

Frågan om gåvoskattefriheten upptogs även av arvsskattesakkunniga (SOU 1957: 48).

De sakkunniga framhöll (bet. s. 109) att skattefriheten på denna punkt öppnade ej oväsentliga möjligheter till kringgående av dödsbobe-skattningen. Genom de otillräckliga kontroll-möjligheter som förelåg för beskattningsmyndigheterna kunde en direkt skatteflyktsåtgärd lätt erhålla formen av en skattefri gåva av inre lösöre. Särskilt genom gåvor av dyrbara konstverk kunde stora förmögenhetsvärden skattefritt överföras. Detta var något annat än de "sedvanliga skänker" som i första hand avsetts med den ifrågakarande bestämmelsen. De sakkunniga föreslog att regeln om skattefrihet för gåvor av ifrågakarande natur borde begränsas

på så sätt att skattefrihet icke förelåg för gåvor som uppenbarligen inte hade karaktär av sedvanliga skänker. Detta förslag godtogs ej av departementschefen som anförde (prop. 1958/145 s. 105) att det av motiven till nu gällande bestämmelse om skattefrihet för gåva av vissa inre lösören framgick, att det ingalunda varit avsett att alla sådana gåvor skulle vara fria från beskattning. En gåva, varmed åsyftades en ren kapitalöverflyttning, skulle sålunda alltjämt vara skattepliktig. Bestämmelsen syntes alltså — rätt tillämpad — icke kunna åberopas för erhållande av skattefrihet i fråga om rena skatteflyktsgåvor. Mot bakgrunden härav syntes det i betänkandet föreslagna förtydligandet i och för sig knappast erforderligt. Vidare skulle en ändring kunna missförstås därhän, att man åsyftade en skattemässig kontroll av gåvor som är av mera privat och personlig än ekonomisk natur.

I vårt första betänkande föreslog vi, bl. a. mot bakgrund av de praktiska svårigheterna att närmare dra gränsen mellan skattefria och skattepliktiga gåvor av förevarande slag, en beloppsmässig precisering. Vi fann det också väsentligt att möjligheterna att lämna skattefria gåvor var desamma för alla. Vårt förslag innebar att skattefrihet skulle föreligga för lösöregåvor intill högst ett värde av 10 000 kr. till samme mottagare under ett och samma kalenderår. Även gåvor av yttre lösöre omfattades av förslaget.

Icke heller vårt förslag godtogs av departementschefen som framhöll (prop. 1970/71 s. 125) följande.

Även om förslaget i vissa fall kan innebära en spärr mot missbruk av rådande gåvoskattefrihet, torde emellertid kontrollsvårigheter av skilda slag inte kunna undvikas med förslaget. Det torde sålunda många gånger vara svårt att kunna kontrollera att en gåva verkligen skett. Inte sällan torde också problem uppkomma att få till stånd en rättvisande värdering av gåvan. Med hänsyn härtill och då en lösning av denna fråga enligt min uppfattning äger samband med reglerna om lösörets ställning i förmögenhetskattehänseende, vilka beredningen avser att överväga, anser jag någon ändring f. n. inte påkallad av nämnda gåvoskattebestämmelser.

Vid *arvsbeskattningen* gäller inga särskilda regler för lösöre — allt vad en person lämnar efter sig skall redovisas i bouppteckningen.

Även i andra länder brukar man hålla det

inre lösöret utanför förmögenhetsbeskattningen. I Norge och Västtyskland beskattas dock inre lösöre.

I Norge skall således även inre lösöre som icke lämnar någon avkastning medtagas vid förmögenhetsberäkningen. Värdet av ett "privat innbo" beskattas till den del det överstiger 20 000 kr. (grundavdrag). Brandförsäkringsvärdet blir ofta vägledande när uppgift saknas om boets allmänna saluvärde.

Även i Västtyskland förmögenhetsbeskattas personligt lösöre. Så är fallet beträffande juveler, lyxbetonade föremål m. m.; som lyxföremål anses ej en vanlig personbil men däremot en lustjakt eller en mycket värdefull bil. Skatteplikt inträder först om värdet överstiger 10 000 DM för ogift resp. 20 000 DM för gift. Däremot medräknas ej husgeråd eller möbler. Dock faller exempelvis en persisk matta under begreppet lyx och är i och för sig en skattepliktig tillgång. Skatteplikt föreligger även för konst eller konstsamlingar om värdet överstiger 20 000 DM för ogift resp. 40 000 DM för gift. Konstverk av levande tyska konstnärer eller sådana som dött de senaste 15 åren medräknas icke. Reglerna överses för närvarande och torde enligt uppgift komma att upphävas.

I Finland har man ungefär samma regler som här. I proposition till 1967 års riksdag föreslogs bl. a. att skatteplikt borde införas för större konstsamlingar, men denna punkt, som hade inneburit en skärpning i förhållande till de tidigare reglerna, ströks i riksdagens skatteutskott med motiveringen, att en sådan beskattning kunde försvåra avsättningen av konstverk och uppkomsten av konstsamlingar. Inte minst kommunisterna svarade för en kraftig kritik mot regeringsförslaget.

6.4.2 Överväganden

Den gällande kapitalbeskattningen av inre lösöre kan kritiseras från skilda utgångspunkter. Onekligen talar starka rättviseskäl för att förmögenhet som är nedlagd i dylika föremål blir förmögenhetsbeskattad. Det är

känt, att många förmögenhetsägare under senare år nedlagt betydande belopp på konst och dylikt, varvid ett verksamt motiv på många håll varit att nedbringa förmögenhetsskatten. Spekulationsinslag har inte saknats; möjligheten att skattefritt hemföra vinster efter fem års innehav har utnyttjats. Enligt vår mening är det stötande, att den som väsentligen med ledning av ekonomiska synpunkter lägger ned sin förmögenhet i konst, antikviteter och dylikt skall undgå att betala förmögenhetsskatt, medan den som har förmögenheten placerad i produktiva tillgångar skattar fullt ut för dessa. Å andra sidan är frågan mycket svår att bemästra rent tekniskt. Beskattningen bör träffa de av ekonomiska motiv tillkomna samlingarna. Hemmen, även välutrustade sådana, bör lämnas utanför. Kontrollen möter stora svårigheter och bör under inga förhållanden innebära granskningsbesök i hemmen eller liknande.

Följande metod skulle i och för sig vara tänkbar. Enligt denna skulle försäkringsvärdena läggas till grund. Dessa värden representerar en uppskattning från ägarens, ev. också försäkringsgivarens sida av de försäkrade föremålets värde; att de skulle ligga till grund för beräkning av ersättningsbelopp vid inträffad skada kunde innebära en viss garanti för att de var realistiska. Eftersom försäkringsvärdena i regel avsåg återanskaffningskostnader, fick en reduktion ske för att erhålla någorlunda säkra försäljningsvärden. Från dessa fick i sin tur avräknas ett frikostigt tilltaget bottenbelopp, som skulle motsvara vad som brukar ingå i ett välutrustat hem. Systemet, som skulle bygga på kontrolluppgifter från försäkringsgivarna, fick ytterligare kompletteras med dispensmöjligheter för samlingar, som med hänsyn till kulturhistoriskt värde, karaktär av familjeklenoder och liknande omständigheter skäligen borde undantas från skatt. På detta sätt skulle man kunna uppnå att skatten väsentligen träffade samlingar som skapats i spekulationssyfte, för att nedbringa skatten eller av andra väsentligen ekonomiska motiv.

Det kunde givetvis invändas, att intäk-

terna av en sådan beskattning knappast skulle stå i skäligen proportion till den erforderliga kontrollapparaten; denna skulle f. ö. aldrig kunna göras helt effektiv. Rättviseskälen för beskattningen har dock sådan tyngd, att dessa olägenheter i och för sig skulle kunna tagas.

Emellertid har förutsättningarna för det här skisserade systemet på ett avgörande sätt rubbats av de ändringar som försäkringsgivarna i rationaliseringssyfte nyligen företagit i fråga om hemförsäkringarna. Premierna grundas numera i allmänhet inte längre på de försäkrade föremålets värde utan anpassas schablonmässigt till bostadens storlek. Om premierna under sådana förhållanden skulle läggas till grund för förmögenhetsbeskattning av inre lösören, skulle denna få annan karaktär än vi avsett; den skulle rikta sig mot bostaden, inte mot värden i konst och dylikt som samlats av ekonomiska motiv. Särskilda försäkringsvärden skall visserligen även i framtiden tillämpas i fråga om de värdefullaste föremålen. Såsom grundval för en generell förmögenhetsbeskattning av här diskuterat slag skulle emellertid dessa värden bli en alltför osäker grundval, i synnerhet som möjlighet finns att försäkra olika värdeföremål i skilda bolag, såväl inländska som utländska.

Vad sålunda framkommit har tvingat oss att avstå från att framlägga förslag till förmögenhetsbeskattning av konst och dylikt enligt de här skisserade riktlinjerna. Något annat system för sådan beskattning, som tillgodoser de krav som rimligen kan ställas, har vi inte funnit. Vi framlägger därför inte något förslag i ämnet, utom i fråga om en inadvartens beträffande smycken, som skall behandlas i specialmotiveringen.

Vi anser det emellertid angeläget att minska de skattemässiga vinster som kan göras genom att placera större förmögenhetstillgångar i konst och dylikt. En utväg kan vara att utsträcka femårsperioden för realisationsvinstbeskattning vid försäljning av dylika föremål. Det ligger utanför vårt uppdrag att närmare ingå på denna möjlighet. Vi anser det dock angeläget att den prövas närmare.

6.5 Internationella beskattningsfrågor

6.5.1 Inledning

När det gäller att bestämma skattskyldighetens omfattning tillämpas olika regler vid å ena sidan förmögenhetsbeskattningen och å andra sidan arvs- och gåvobeskattningen.

Vår nuvarande arvs- och gåvobeskattning bygger på den s. k. nationalitetsprincipen, som innebär att medborgarskapet är avgörande för i vilken utsträckning skattskyldighet föreligger. I ett stort antal stater, bl. a. i ett par av våra nordiska grannländer, är den s. k. domicilprincipen normerande för beskattningen, vilket innebär att hemvistet blir bestämmande för skattskyldighetens omfattning. Vid förmögenhetsbeskattningen, liksom vid inkomstbeskattningen, är även i vår lagstiftning hemvistet avgörande. I våra direktiv uttalas, att vi bör överväga efter vilka principer skattskyldigheten vid arvs- och gåvobeskattningen bör bestämmas i förevarande hänseende.

6.5.2 Gällande regler

Såsom nyss påpekats har medborgarskapet direkt betydelse vid arvs- och gåvobeskattningen, något som däremot ej är fallet vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Emellertid har även bosättningen betydelse vid tillämpningen av AGF.

Arvsskatt utgår för egendom inom eller utom riket, vilken efterlämnats av svensk medborgare eller av utlänning, som vid sin död var bosatt här i riket (4 § 1 mom. 1) AGF). Samma *oinskränkta skattskyldighet* föreligger enligt 35 § AGF vid gåva till svensk medborgare eller till här i riket bosatt utlänning eller svensk juridisk person. Vid arvsbeskattningen har den avlidnes medborgarskap eller bosättning betydelse, under det att vid gåvobeskattningen gåvotagarens förhållanden är avgörande.

För övriga kategorier, dvs. främst utlåningar som icke är bosatta i Sverige, gäller en *begränsad skattskyldighet*. I dylika fall utgår nämligen arvsskatt enbart för egendom som kan sägas vara anknuten till Sverige. På motsvarande sätt uttas i hithörande fall gåvoskatt enbart när gåvan avser egen-

dom av nyssnämnda slag.

Med bosättning förstås enligt AGF det samma som i inkomst- och förmögenhetsförfattningarna, dock att förhållandena vid tiden för dödsfallet eller gåvan blir avgörande. Såsom här i riket bosatt anses den som här har sitt egentliga bo och hemvist (4 § 2 mom. AGF). Likaså grundar stadigvarande vistelse här i riket skattskyldighet. Även om uttryckssättet i AGF överensstämmer med motsvarande bestämmingar i Sf och KL, torde i praktiken något högre krav ställas på vistelsens varaktighet när det gäller AGF:s tillämpning än när motsvarande spörsmål skall bedömas vid exempelvis inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.

Den begränsade skattskyldigheten enligt AGF anknyter till sådan egendom som kan sägas vara lokaliserad här i riket. Från början rådde överensstämmelse mellan 1910 års inkomst- och förmögenhetsskatteförfattningar och 1914 års AGF i det att den begränsade skattskyldigheten anknöt till "här i riket nedlagd förmögenhet", ett uttryck som hade samma mening i nämnda författningar. Genom 1928 och 1931 års lagstiftning upphörde detta samband delvis och AGF fick ett något vidare tillämpningsområde än 1928 års inkomst- och förmögenhetsskatteförordning. Enligt nuvarande Sf, som här är utformad på samma sätt som 1928 års förordning, avser den begränsade skattskyldigheten främst fast egendom och rörelsetillgångar. Enligt 4 § 1 mom. 2) AGF räknas emellertid hit även nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av sådan egendom, liksom även nyttjanderätt till rörelsetillgångar, rätt till royalty och periodiskt utgående avgift för dylik egendom.

Denna utvidgning har dock mindre praktisk betydelse, något som sammanhänger med att nyttjanderätter m. m. mera sällan utgör skattepliktig tillgång vid arvsbeskattningen. Av större intresse är att enligt AGF räknas som här lokaliserad egendom även svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag och rederier. Dylika värdepapper räknas även i princip vid

förmögenhetsbeskattningen till här i riket nedlagd förmögenhet, men förmögenhetsskatten uttas i form av kupongskatt. Den begränsade skattskyldigheten till förmögenhetsskatt kan vara ytterligare inskränkt genom dubbelbeskattningsavtal.

På samma sätt som vid förmögenhetsbeskattningen återverkar den begränsade skattskyldigheten på möjligheten att få avdrag för skulder. Enligt 13 § 2 mom. AGF får vid beräkning av behållning i kvarlåtenskap enligt 4 § 1 mom. 2) AGF avdrag enbart ske för gäld, för vilken den skattepliktiga egendomen på grund av inteckning eller eljest särskilt häftar; från förmögenhetsbeskattningens område kan rättsfallen RÅ 1956 ref. 40, 1960: 86 och 1964: 1136 nämnas, och beträffande arvsbeskattningen kan hänvisas till ett hovrättsavgörande, SvJT 1967 rf s. 1.

Liksom vid förmögenhetsbeskattningen kan den situationen inträda att en persons egendom beskattas i flera länder. Riskerna för en dylik dubbelbeskattning är större vid arv och gåva, eftersom medborgarskapet här har självständig betydelse. Då det alldeles övervägande antalet länder (enda undantaget av betydelse är USA) tillämpar den s. k. domicilprincipen, dvs. hemvistet blir avgörande för skattskyldighetens omfattning, kommer normalt kvarlåtenskap efter svensk medborgare, som vid frånfallet är bosatt i ett annat land, att dubbelbeskattas. För att undvika sådana resultat är enligt AGF två vägar möjliga. Antingen kan dylika konflikter lösas genom dubbelbeskattningsavtal (71 § AGF) eller också kan ensidiga eftergifter göras (58 § och 58 a § AGF).

Dubbelbeskattningsavtalen är genomgående byggda på domicilprincipen. Således kommer arvsskatt enbart att uttas i det land där den avlidne var bosatt. Regelmässigt beskattas dock fast egendom och rörelsetillgångar i det land där de kan sägas vara lokaliserade. Däremot anses normalt aktier böra arvsbeskattas i det land där den avlidne var bosatt. Dubbelbeskattningsavtal har ingåtts med åtskilliga stater angående arvsbeskattningen; däremot saknas avtal be-

träffande gåvoskatt. På samma sätt som andra dubbelbeskattningsavtal kan avtalen rörande arvsskatt vara utformade antingen enligt exemptmetoden eller enligt credit of taxmetoden.

De dubbelbeskattningsavtal som finns på inkomst- och förmögenhetsbeskattningsens område tillämpas omedelbart av vederbörande beskattningsmyndighet. Enligt AGF gäller en annan ordning. Här sker skattläggningen först i enlighet med AGF:s regler. Här efter får ansökan göras hos kammarkollegiet om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet. Ärendet avgörs av kammarkollegiet eller i särskilt angivna fall av Kungl. Maj:t. Om förutsättningar för skattebefrielse i Sverige föreligger enligt dubbelbeskattningsavtal, kan beskattningsmyndigheten medge anstånd med erläggande av den del av skattebeloppet, som enligt avtalet kan antas ej komma att utgå. Närmare regler härom finns i en särskild kungörelse (SFS 1967: 721).

Enligt 71 § 2 mom. AGF äger Konungen under förutsättning av ömsesidighet medge befrielse från eller nedsättning av skatt för egendom i vissa särskilt angivna fall. Något krav på att egendom blivit dubbelbeskattad uppställs icke i lagrummet, men å andra sidan kräves ömsesidighet. Det är här således fråga om en rätt för Kungl. Maj:t att i särskilda fall ingå överenskommelser. De allmänna dubbelbeskattningsavtalen fordrar däremot riksdagens medverkan.

En dubbelbeskattningsituation kan som nyss antytts även undanröjas eller lindras genom ensidiga beslut av Konungen (58 § och 58 a § AGF). Efter 1967 års ändringar i AGF kan denna Konungens rätt delegeras, och så har också skett beträffande 58 §. Hithörande ärenden handläggs numera normalt av kammarkollegiet.

Enligt 58 § gäller, att om egendom beskattats både i Sverige och i ett annat land, kan efter ansökan befrielse eller nedsättning medges av den svenska arvsskatten. Detta stadgande är i första hand tänkt som ett komplement för de fall där dubbelbeskattningsavtal saknas, men bestämmelsen torde även kunna tillämpas om ett dubbelbeskatt-

ningsavtal finns men ej är fullständigt. I praktiken har som en förutsättning för stadgandets tillämpning uppställts att den utländska stat, varom fråga är, i sin interna lagstiftning tillämpar motsvarande principer.

Stadgandet i 58 a § infördes genom 1967 års lagstiftning och innebär en ytterligare möjlighet att medge befrielse från eller nedsättning av skatt, när synnerliga skäl föreligger. Stadgandet innebär en allmän dispensmöjlighet men är enbart avsedd att tillämpas i mer extrema fall. Såvitt gäller dubbelbeskattningsfallen kan regeln komma till användning, om exempelvis 58 § ej kan tillämpas på grund av att någon i sistnämnda lagrum uppställd förutsättning brister.

6.5.3 Förslag

Enligt direktiven skall vi överväga efter vilka principer skattskyldigheten vid arvs- och gåvobeskattningen bör utformas såvitt gäller egendom med internationell anknytning. Problemet gäller i första hand om och i vad mån nationalitetsprincipen kan ersättas med den på andra skatteområden tillämpade domicilprincipen. Nämnda fråga hänger självfallet intimt ihop med hur skattskyldigheten utformas beträffande egendom som kan anses nedlagd här i riket. Detta leder i sin tur till att även motsvarande bestämmelser på förmögenhetsbeskattningsens område får ses över.

Vägledande för våra överväganden i dessa hänseenden har varit följande. De nya reglerna bör utformas så, att de i görlig mån ansluter sig till vad som eljest tillämpas för likartade skatteformer, både i andra stater och i dubbelbeskattningsavtalen. Även de anvisningar som OECD:s modellavtal på området innehåller är av intresse. Det måste emellertid också tillses, att man inte genom de nya reglerna öppnar vägar till skatteflykt.

En första fråga blir, om medborgarskapet i fortsättningen bör ha självständig betydelse. För närvarande är, som inledningsvis nämnts, arvs- och gåvobeskattningen — men icke inkomst- och förmögenhetsbeskattningen — anknuten till medborgarska-

pet. Före år 1928 hade medborgarskapet genomgående större betydelse i skattesammanhang. För närvarande är det få länder, som bygger sin skattelagstiftning på nationalitetsprincipen. Av de större länderna är det endast USA, som tillämpar en dylik metod. Vidare kan framhållas att dubbelbeskattningsavtalen genomgående är uppbyggda efter domicilprincipen. En ändring därhän att domicilprincipen blir huvudregel även för arvs- och gåvobeskattningen är utan tvekan ägnad att åstadkomma mer enhetliga och ändamålsenliga regler. Å andra sidan innebär en dylik ändring samtidigt vissa risker; vi avhänder oss en generell beskattningsrätt av svenska medborgare vid arv eller gåva, och skatteflyktåtgärder skulle kunna befaras.

Vid arvsbeskattningen får en övergång till domicilprincipen mindre betydelse när dubbelbeskattningsavtal finns, eftersom dessa avtal redan är uppbyggda på domicilprincipen. Det bör dock nämnas att enligt det spanska avtalet uttar Sverige arvsskatt efter svenska medborgare, som flyttat till Spanien, intill dess sju år förflutit från utflyttningen. Saknas däremot dubbelbeskattningsavtal, kommer ett frångående av nationalitetsprincipen att innebära en inskränkning i vår hittillsvarande beskattningsrätt, såvitt gäller utflyttade svenska medborgare.

Enligt vår mening bör det sagda inte hindra en omläggning från nationalitetsprincipen till domicilprincipen, men reglerna bör utformas så, att vi inte helt avhänder oss möjligheterna att utta arvsskatt efter utomlands bosatta svenskar. En särskild utflyttningsregel bör därför införas. Vi föreslår att samma regel som gäller vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen — anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen — blir tillämplig även enligt AGF. Dessa regler innebär, att normalt tre år skall förflyta, innan den som flyttat från riket anses i skattehänseende bosatt utomlands. En avvikelse härifrån — innebärande att kortare tid än tre år kräves eller att treårs-tiden förlänges — förutsätter att den skattskyldige respektive det allmännas ombud som påyrkar avvikelsen visar att förutsätt-

ningen härför är för handen. Vidare får en övergång till domicilprincipen kombineras med en ändamålsenlig utvidgning av begreppet "här i riket nedlagd förmögenhet". Vi återkommer strax till denna fråga.

Vid gåvobeskattningen är risken för skatteflykt mer framträdande. En renodlad tillämpning av domicilprincipen skulle här leda till att en kortvarig utflyttning till annat land kunde utnyttjas för att kringgå den svenska gåvobeskattningen. De svenska myndigheternas möjligheter att kontrollera utomlands skedda gåvor får dock ej överdrivas. En rimlig avvägning synes kunna erhållas om övergången kompletteras dels med den förut nämnda utflyttningsregeln, dels med en särskild regel för att motverka skatteflykt. Denna regel bör utformas så, att gåvoskatt skall uttas om gåvotagaren är svensk medborgare och gåvan kommer från givare som är bosatt här i riket eller som stadigvarande vistas här. Genom en dylik regel kommer gåvoskatt att kunna uttas exempelvis för gåvor från föräldrar i Sverige till deras utomlands bosatta barn, åtminstone så länge barnen har kvar sitt svenska medborgarskap. I dessa fall bör dock skäligen finnas rätt till avräkning för erlagd utländsk gåvoskatt.

I det föregående har den oinskränkta skattskyldigheten behandlats. För den händelse arvlåtaren eller gåvotagaren ej är bosatt i Sverige vid tiden för dödsfallet eller gåvan, skall en begränsad skattskyldighet föreligga. Denna bör liksom nu avse här i riket nedlagd förmögenhet, ett begrepp som lämpligen bör vara detsamma vid såväl förmögenhets- som arvs- och gåvobeskattningen.

Med här i riket nedlagd förmögenhet avses för närvarande fast egendom, tomträtt, vattenfallsrätt, rörelsetillgångar såsom anläggnings- eller omsättningstillgångar samt annat kapital nedlagt i här av den skattskyldige bedriven förvärvsverksamhet. Dessa objekt beskattas enligt de flesta länders interna skattelagstiftning i det land där de är belägna, och så är även dubbelbeskattningsavtalen utformade. Skälen för en sådan ordning behöver ej närmare utvecklas.

Enligt AGF, men ej enligt Sf, avser den begränsade skattskyldigheten även nyttjanderätt till fast egendom, eller rätt till avkomst eller annan dylik förmån av fast egendom. Dessa rättigheter har sällan något förmögenhetsvärde och upptas således endast undantagsvis i bouppteckning. Detta sammanhänger med att dessa rättigheters värde ofta motsvaras av en skyldighet att utge hyra eller annan ersättning, vilken normalt är sådan att rätten därutöver knappast har något ekonomiskt värde. Vidare är dessa rättigheter ofta sådana, att de upphör när rättighetens innehavare dör. I den mån de ändock förekommer, brukar beskattningen av dessa enligt dubbelbeskattningsavtalen vara förbehållen den stat där egendomen är belägen. Praktisk betydelse har stadgandet främst beträffande bostadsrätter.

Även när det gäller nyttjanderätt till rörelseegendom, royalty och periodiskt utgående avgift för sådan egendom, går AGF längre än Sf. Dessa rättigheter är mindre vanliga. Särskilt gäller detta nyttjanderätt till rörelseegendom. I sammanhanget bör nämnas, att vi i det föregående förslagit att förmögenhetsbeskattningen av flertalet periodiskt utgående förmåner skall slopas. Däremot skall sådana förmåner liksom hittills kunna träffas av arvs- eller gåvoskatt. För de fall där någon tillerkänts rätt att nyttja eller njuta avkastning av egendom skall, enligt vad vi likaledes framhållit i det föregående, alltså förmögenhetsbeskattning kunna ske.

Vi har funnit det konsekvent att föreslå en utvidgning av den begränsade skattskyldigheten till förmögenhetsskatt så, att hittillsvarande förmåner — i den mån de över huvud utgör skattepliktiga tillgångar vid förmögenhetsbeskattningen — skall anses som här i riket nedlagd förmögenhet vid tillämpningen av Sf. Reglerna blir således desamma vid all kapitalbeskattning.

Till här i riket nedlagd förmögenhet räknas även svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar m. m. Enligt AGF uttas arvs- och gåvoskatt i vanlig ordning för dessa värdepapper i Sverige. Vi

har funnit vissa utvidgningar av den begränsade skattskyldigheten på denna punkt motiverade.

Obligationer, in-teckningsfordringar och bankfordringar anses för närvarande ej som här i riket nedlagd förmögenhet, med mindre de tillhör en här bedriven affärsverksamhet. Grunden till den skillnad som sålunda gjorts mellan fordringar och svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar torde vara, att aktierna och andelarna på ett mer påtagligt sätt anses anknutna till affärsverksamhet här i riket. Motsvarande distinktion föreligger mellan utdelningar och räntor, i det att utdelningar på svenska aktier inkomstbeskattas i Sverige, medan härifrån utbetalade räntor till utomlands bosatta personer icke kan beskattas här.

Det berättigade i denna uppdelning kan diskuteras. Visserligen kan det hävdas att en utvidgning av skattskyldigheten knappast är motiverad när det gäller fordringar i allmänhet, exempelvis vanliga privatlån. Men andra överväganden kan göras när det rör sig om fordringar, som har sin uppkomst i t. ex. en affärsöverlåtelse eller en fastighetsförsäljning. Dylika fordringar har en lika klar anknytning till Sverige som rörelseegendomen eller fastigheten. De skäl, som uppstår beskattningen av utomlands bosatta personers innehav av svenska aktier, gör sig också gällande när det rör sig om fordringar på svenska företagare. På samma sätt som aktierna representerar ett delägarskap i själva företaget, motsvarar ofta en fordran på företaget eller dess innehavare ett icke ringa mått av inflytande.

De sist anförda synpunkterna synes skäligen böra beaktas såtillvida att till här i riket nedlagd förmögenhet skall räknas även fordringar med säkerhet av in-teckning i egendom i Sverige, häri inbegripet företagsin-teckning. Undantag bör dock göras för obligationer, förslagsbevis och andra för den allmänna rörelsen avsedda förskrivningar. I fråga om dessa är anknytningen till gäldenärens verksamhet som regel svagare.

Den här förordade utvidgningen medför viss risk för dubbelbeskattning. Sådana

konflikter får lösas i vanlig ordning — enligt dubbelbeskattningsavtal eller genom särskilt beslut. I sammanhanget bör nämnas att vi räknar med att dylika frågor beträffande arvs- och gåvoskatt även i fortsättningen bör handläggas centralt. För närvarande prövas de frågor, som inte förbehållits Kungl. Maj:t, av kammarkollegiet. Våra förslag i organisationsfrågan får till följd att kammarkollegiets uppgifter övertas av riksskatteverket.

För att minska riskerna för dubbelbeskattning föreslår vi en generell rätt att avräkna utländsk gåvoskatt, när här i riket nedlagd förmögenhet beskattas enligt reglerna om inskränkt skattskyldighet.

Vi föreslår även en utvidgning beträffande andel i oskiftat dödsbo. Sådan andel bör räknas som här i riket nedlagd förmögenhet. Vid förmögenhetsbeskattningen har förslaget fått utformas med hänsyn till dödsbonas behandling i inkomst- och förmögenhetsskattehänseende. På arvs- och gåvoskattens område bör vidare försäkringar i svenska bolag räknas som här i riket nedlagd förmögenhet. På detta område torde risken för dubbelbeskattning vara mindre framträdande. Rätten till avräkning för utländsk gåvoskatt bör emellertid gälla även i här åsyftade fall.

6.6 Arvsavståenden m. m.

6.6.1 Gällande regler

Om en arvinge eller testamentstagare helt eller delvis avstår från sin rätt, övergår rätten till en annan person, vanligen den efter honom närmast arvsberättigade. Ett villkorslöst avstående, som skett innan arvingen tillträtt sitt arv, medför att situationen blir ungefär densamma som om den avstående avlidit före arvlåtaren.

Den som avstått från arv, blir enligt gällande rätt icke arvsbeskattad. Arvsskatten uttas i stället hos den som i följd av avståndet erhåller egendomen. Genom avståenden kan avsevärda skattelättnader uppnås.

AGF innehåller inga speciella regler för arvsavståenden utan civilrättens allmänna normer är vägledande. Gränsdragningen

mellan avstånden, som kan godkännas i beskattningssammanhang, och övriga fall har fått ske genom praxis. För att ett arvsavstående skall leda till skattelindringar har i praxis uppställts vissa förutsättningar. Är dessa förutsättningar ej uppfyllda, kommer den avstående att arvsbeskattas och mottagaren att gåvobeskattas.

En första förutsättning är att avståndet är *villkorslöst*. En arvinge kan med verkan i arvsskattehänseende avstå från arv till förmån för sina barn. Avstår en fader till flera barn från sitt arv, går sålunda egendomen vidare enligt den legala arvsordningen, och den rätt som avståndet avser skall fördelas lika mellan barnen; genom lottsplittringen nedbringas den progressiva arvsskatten, och vidare kommer egendomen icke att träffas av arvsskatt när fadern i sin tur avlider.

Avståndet underkänns däremot om fadern exempelvis föreskrivit att ett av barnen skall ha dubbelt så mycket som de andra. Detsamma blir fallet om särskilda villkor uppställts, exempelvis att egendomen skall tillhöra mottagarna enskilt (NJA 1967 s. 44). Å andra sidan har i praxis ganska långtgående föreskrifter och villkor av annat slag godtagits utan att avståndet fått karaktär av gåva. Således har man godtagit arvs- och testamentsavstånden till visst belopp och avstående från äganderätt men med förbehåll om livstids nyttjande- och avkastningsrätt samt avstående från avkastning av visst kapital under viss tid (NJA 1966 s. 424). I detta sammanhang må nämnas att avståndet kan medföra lättnader också vid inkomstbeskattningen. Ett arvsavstående har således i RA 1965: 1740 ej ansetts liktydigt med gåva, och avdrag för ränta till barn har därför medgivits. Om en fader avstår från avkastningsrätten till viss egendom exempelvis till dess barnen fyllt 20 år, får han härigenom indirekt avdrag för eljest ej avdragsgilla kostnader.

En andra förutsättning för att ett avstående inte skall utlösa gåvobeskattning är att den avstående *icke har tillträtt* egendomen. Förfoganden efter tillträdet eller sådana förfoganden som förutsätter tillträde jämföras i princip med gåva (NJA 1970 s.

39). Det är svårt att ange någon exakt tidpunkt för tillträdet, men tillträde kan alltid sägas ha skett senast vid arvskiftet eller då avtal om samlevnad i oskiftat bo träffats. En reservation får dock göras för testamentstagare, beträffande vilka tillträdet kan komma att ske långt senare. Om en tillgång kommer fram i efterhand och tilläggsbouppteckning upprättas, får avståendefrågan bedömas med utgångspunkt från förhållandena vid den tidpunkt då tillgången blev känd (SvJT 1970 rf s. 36).

För att ett arvsavstående skall kunna beaktas vid det schematiska skiftet krävs slutligen att det kommit till beskattningsmyndighetens kännedom. Avståndet skall vara tillförlitligen *dokumenterat*. Om ett avstående blir känt först efter skattläggningen, rubbar detta normalt icke arvsbeskattningen. Ett avsteg från denna princip gjordes i NJA 1966 s. 549, där dock speciella förhållanden torde ha förelegat. I allmänhet är det gynnsammast för den skattskyldige, om hänsyn kan tas till avståndet redan vid det schematiska arvskiftet. Emellertid kan ett avstående vara fördelaktigare om det sker efter det att arvsskatten fastställts. Är avståndet då villkorslöst och har tillträde ej skett, kan någon gåvoskatt ej uttas på grund av avståndet (NJA 1943 s. 305).

Avståenden från testamente bedöms i princip efter samma grunder som ovan angivits. I dessa fall får dock bestämmelserna i 11 kap. 6 § ärvdabalken uppmärksammas, och vidare har testators vilja betydelse vid bedömningen av testamentsavståenden.

Vid gåva är utrymmet mer begränsat för avståenden med skattemässigt gynnsam effekt. Ett speciellt fall har reglerats uttryckligt. I 39 § AGF talas om att bodelning skett på så sätt att en av makarna avstått från att göra sin giftorätt gällande. Därest bodelningen trots detta avstående ej leder till att makarna går ut ur bodelningen med mer än vad respektive make tidigare ägde, skall ingen gåvoskatt uttas. Eljest gäller att avstående från giftorätt, till skillnad från arv, alltid föranleder att en skattepliktig gåva skall anses föreligga (NJA 1936 s. 532).

6.6.2 Förslag

När arvsavståendena diskuterades vid tillkomsten av 1941 års AGF, skedde det närmast i anslutning till möjligheterna att lägga ett verkligt arvscliffe till grund för beskattningen. Sålunda framhölls, att ett avstående av arv helt eller delvis i samband med arvscliffe var synnerligen vanligt. Arvingarna kan verkställa egendomsfördelningen sig emellan efter gottfinnande. En ekonomiskt sämre ställd arvinge kan exempelvis tillgodoses genom en större andel än den legala utan att det överskjutande beloppet förlorar karaktären av arv och blir gåva. Däremot föreligger en gåva om avståndet sker till annan än arvinge eller överhuvud under förbehåll som inverkar ändrande på den legala arvsfördelningen (SOU 1939: 18 s. 71 ff). Avståendefrågan sågs vid denna tid främst som en civilrättslig fråga; det bör också erinras om att en bärande idé i 1938 års arvsskattekommittés förslag var, att verkliga skiften i större utsträckning skulle kunna läggas till grund för beskattningen. Utvecklingen har dock ej gått i den riktningen.

Avståendena berördes även av arvsskatteskakunniga (SOU 1957: 48 s. 70). De skakunniga föreslog ingen ändring av gällande rätt och anförde som skäl bl. a. att den uppdelning som följde av ett avstående lika gärna kunde åstadkommas genom ett testamenteriskt förordnande.

I våra direktiv påpekades, att lindring i beskattningen ibland kunde erhållas genom avstående av arv eller gåva samt att praxis i detta hänseende utvecklats på ett sådant sätt att i vissa fall en knappast avsedd skattelindring kunde uppnås. Reglerna borde överses.

Vi föreslog också i vårt första betänkande (SOU 1969: 54 s. 139—140), att arvsavståenden framdeles icke skulle medföra lättnader vid arvsbeskattningen. Förslagen baserades på en helhetssyn på hithörande problem. Reglerna var så utformade att uppdelningen av arv vid sidan av den legala arvsordningen, oavsett om den följde av avståenden eller hade sin grund i testamenten, kom att behandlas efter samma regler.

Skattläggning skulle enligt förslaget ske oberoende av avståendet eller testamentet. Ett avstående skulle dock inte utlösa gåvobeskattnings. Våra förslag i denna del godtog ej av statsmakterna. I propositionen (1970: 71 s. 117) framhöll departementschefen, att våra förslag överlag mottagits positivt av remissinstanserna men att vissa invändningar framförts. Departementschefen ansåg, att vi framfört goda skäl för att begränsa möjligheterna till skattelindring genom avståenden. Särskilt framstod enligt departementschefen förfarandet att avstå bestämt belopp eller viss rättighet som otillfredsställande. Att våra förslag inte godtog torde närmast ha sammanhängt med att förslagen hade samband med den mera schablonmässiga uppläggning av arvsbeskattningen som vi föreslog men som inte vann statsmakternas gillande. I sammanhanget tog departementschefen även upp den särskilda frågan om avståenden i samband med framskjutna förvärv. Det skulle ankomma på oss att överväga en lösning av hithörande problem med utgångspunkt från den av departementschefen förordade med hittillsvarande ordning överensstämmande uppläggningen av arvs- och gåvobeskattningen.

Av statsmakternas beslut följer att den av oss föreslagna samordningen av arvsavståenden och testamenten icke längre är aktuell. Testamentslotter skall således utläggas oavsett vem som är mottagare. Härigenom kommer frågan om avståendenas skatterättsliga behandling i ett delvis ändrat läge.

Starka skäl synes emellertid alltjämt kunna åberopas för att avståenden av bestämda belopp eller av viss rättighet inte längre skall få föranleda lindringar i arvsbeskattningen. Denna ståndpunkt har också intagits i propositionen. Om man inte vill godta avståenden av bestämda belopp, kan det på goda grunder ifrågasättas om man bör godta andelsavståenden. Visserligen föreligger en klar juridisk skillnad mellan de fall där andel avstås och de fall där bestämt belopp avstås (se exempelvis NJA 1954 s. 177). Ur skattesynpunkt är det dock tveksamt om denna skillnad utgör tillräck-

ligt motiv för att ha olika regler. Varje gränsdragning mellan olika slag av partiella avståenden blir godtycklig. Vi har därför funnit lämpligast att endast totala avståenden skall godtas. Avståenden av annat slag bör alltså inte leda till lättnad i arvsbeskattningen i samband med det första dödsfallet. Däremot skall ett avstående, som inte är totalt, kunna godtas såtillvida att en gåvobeskattnings inte behöver ske. Behovet av ingrepp är i dessa fall mindre, eftersom det vanligen är de omedelbara skattelättnaderna vid arvsbeskattningen som ter sig lockande. Det kan tilläggas att en utvidgning, så att gåvoskatteplikt införes, också ställer sig svår att genomföra på ett tekniskt godtagbart sätt. För att gåvoskatt inte skall utgå i avståendefall får dock liksom nu krävas att det är fråga om ett verkligt avstående i civilrättslig bemärkelse. Således får tillträde inte ha skett, och vidare måste avståendet vara villkorslöst. Härutinnan överensstämmer förslaget med gällande gåvoskatte regler.

Vårt förslag innebär således, att endast totala avståenden skall godtas vid arvsbeskattningen. Nu kan det emellertid tänkas att en person, som erhåller egendom på grund av arv, samtidigt enligt testamente tilläggs viss egendom. För att inte lämna onödigt utrymme för genomtänkta arrangemang skulle den ordningen kunna tänkas att avståendet skall vara till alla delar totalt, dvs. avse såväl arvs- som testamentslotten. Härigenom kan dock vissa uppenbart obilliga resultat uppkomma. En arvinge kan på grund av testamente ha tillerkänts ett obetydligt legat utöver sin arvslott. Skulle man inte godta ett avstående från testamentet utan att samtidigt arvslotten avstås, kommer beskattningen onödigtvis att ske enligt testamenten som man vet inte kommer att följas vid skiftet. Vidare får uppmärksammas att förmånstagarförvärv samtidigt kan föreligga. Eftersom dessa inte ingår i boet utan följer särskilda regler, kan det förefalla acceptabelt att även ur avståendesynpunkt låta förmånstagarförvärv vara självständiga. En arvinge som samtidigt är förmånstagarare skall alltså kunna av-

stå från hela sitt arv men behålla sin rätt enligt förmånstagarförordnandet. Vill han däremot avstå från sin rätt enligt förmånstagarförordnandet, måste det avståendet vara totalt. Är någon insatt såsom förmånstagare till flera försäkringar måste han avstå från samtliga förmånstagarförordnanden.

Vidare uppkommer frågan, hur man skall behandla ett avstående som sker för att laglott skall kunna utgå. Goda skäl talar för att beakta sådana avståenden. Dessa kan förekomma beträffande testaments- och förmånstagarförvärv. Vid förmånstagarförvärv innebär avståendet inte mer än att förmånstagarens lott minskas med vad som åtgår för laglottstäckningen. Den laglottsberrättigade blir inte förmånstagare med rätt till förmånstagaravdrag på grund av avståndet med mindre förordnandet lämnar utrymme därför.

Sammanfattningsvis föreslås, att avståenden beaktas vid skattläggningen under förutsättning att avståendet — om det inte sker för tillgodoseende av framställt laglottsanspråk — är totalt; dvs. arvinge, testamentstagare eller förmånstagare skall ha avstått från hela sin rätt i sådan egenskap. Den nu förordade begränsningen av möjligheterna till avståenden kommer att återverka vid skattläggningen i de visserligen sällsynta fall där verkligt skifte inges. Det verkliga skiftet får justeras med hänsyn till sådana avståenden som inte kan godtas vid beskattningen. Slutligen bör det formella kravet uppställas att ett avstående skall beaktas endast om det är dokumenterat.

I propositionen tog departementschefen, som tidigare nämnts, även upp frågan om avståenden i samband med framskjutna förvärv. Han pekade på det fall att en nyttjanderättshavare kort tid efter tillträdet av sin rätt avstår från att göra densamma gällande till förmån för ägaren av egendomen. Beskattningsmyndigheterna erhåller inte alltid genast kännedom om avståndet. När förhållandena väl blir kända kan det allmännas skatteanspråk ha preskriberats. En lösning av denna fråga betecknades som angelägen.

Vi vill i detta sammanhang först något beröra möjligheterna att införa nya regler för beskattningen av framskjutna förvärv. De framskjutna förvärven behandlades ingående av 1938 års arvsskattekommitté och reglerna erhöll sin nuvarande utformning genom 1941 års lagstiftning. Bestämmelserna bygger på skatteförmågeprincipen. De innebär i korthet, att om någon erhållit äganderätt till egendom men avkastningen tillagts annan person, uppskjutes beskattningen av äganderätten till dess avkastningsrätten upphör. Först då får ägaren möjlighet att ekonomiskt tillgodogöra sig egendomens värde. Fall kan också tänkas där äganderätten till egendom är oviss och beroende av framtida händelser. Sådan "svävande" äganderätt beskattas icke förrän den verkliga förvärvas.

Vi har i vårt första betänkande påvisat svårigheterna att inom ramen för det gällande systemet åstadkomma meningsfyllda förbättringar eller förenklingar. Detta bidrog starkt till majoritetens beslut att föreslå en mer genomgripande omläggning av arvs- och skatteförordningens system. Det gällande systemet har som tidigare nämnts behållits, och skattskyldigheten skall således åvila arvinge, testamentstagare eller gåvotagare. Med en sådan uppläggning av arvs- och gåvoskatten är det enligt vår mening icke möjligt att genomföra en omedelbar och uttömmande beskattning av de s. k. framskjutna förvärven. Såsom redan påpekats bland de allmänna synpunkterna föreslår vi dock vissa smärre ingrepp på detta område. Enligt vår mening bör en omedelbar beskattning ske om ägaren av belastad egendom samtidigt erhåller annan egendom, vars värde överstiger den skatt som belöper på det sammanlagda värdet av ägarens förvärv. Härigenom minskas antal fall av framskjuten beskattning något.

För att komma till rätta med det i propositionen påtalade fallet föreslår vi en förlängd preskriptionstid. Det nuvarande kontrollsystemet av de framskjutna förvärven bör enligt vår mening behållas. Detta är upplagt med utgångspunkt från förhållanden, som är kända vid den tid då frågan

om uppskov med beskattningen prövas första gången. Den enklaste lösningen av preskriptionsfrågan är med tanke härpå att knyta an till den tidpunkt då den belastande rättigheten enligt föreskrift skall upphöra. Denna tidpunkt kan nämligen kontrolleras av myndigheterna. Vårt förslag innebär, att förvärvet av äganderätten kan arvs- respektive gåvobeskattas intill dess tio år förflutit från det rättigheten skolat upphöra. En regel härom har intagits bland bestämmelserna om efterbeskattning.

Omedelbara och stundom betydande skattelättnader kan uppnås i samband framskjutna förvärv. Så kan bli fallet, om efterlevande make tillerkänts nyttjanderätt till en större eller mindre del av kvarlåtenskapen, under det att äganderätten tillagts makarnas barn. Vid skattdragningen utlägges en lott för värdet av makens nyttjanderätt, och denna beskattas omedelbart. Äganderätten beskattas däremot icke. Om den efterlevande maken *före tillträdet* av sin rätt avstår från att göra densamma gällande, kan ingen ytterligare skatt uttas. Barnen får äganderätt till hela egendomen, men skatt har uttagits endast för nyttjanderättens värde, vilket, om den efterlevande är till åren kommen, ofta är så lågt att lotten till honom blir skattefri.

För dessa fall föreslås en särskild regel beträffande tiden för skattskyldighetens inträde. I de fall som här är av intresse föreligger ingen gåva från den som fått nyttjanderätten; så kan bli fallet först *om tillträde skett* av rättigheten, och då får det nyss angivna förfarandet tillämpas. Huvudregeln i 6 § AGF är, att skattskyldighet för äganderätten inträder när den belastande rättigheten upphör. Har sådan rättighet inte uppkommit i följd av att den aldrig tillträtts, inträder med vårt förslag skattskyldighet för äganderätten, när fyra år förflutit från dödsfallet. Under en så väl tillmätt tid hinner den som tillagts en nyttjanderätt eller avkastningsrätt ta ställning till om han skall utnyttja sin rätt. Ägaren får avge arvsskattedeklaration om rättigheten icke tillträdes inom sagda tidsfrist. Är äganderätten obeskattad uppkommer inget pro-

blem utan full arvsskatt uttas för dess värde. Har äganderätten beskattats efter avdrag för nyttjanderättens värde, får sålunda erlagd arvsskatt avräknas från den totala skatten för äganderätten. Nyttjanderättshavaren är i sin tur berättigad till återvinning. För parterna skall slutresultatet bli detsamma som om skattdragningen från början skett med bortseende från nyttjanderätten.

6.7 Beskattningen av konungahusets medlemmar

Konungahusets medlemmar har av gammalt varit befriade från förmögenhetsskatt och från skatt på inkomst av kapital. Såsom skäl härför har huvudsakligen åberopats de avsevärda inskränkningar som medlemmarna formellt och faktiskt ansetts skyldiga att underkasta sig i fråga om möjligheterna till inkomstgivande verksamhet. Civil statstjänst, enskild tjänst och affärsverksamhet har sålunda varit uteslutna för dem. Däremot har arvsskatt fram till år 1959 erlagts i vanlig ordning. Att så skett torde äga visst samband med arvsskattens tidigare karaktär av stämpelavgift.

Frågan om kapitalbeskattningen hos konungahusets medlemmar kom på sin spets år 1947, då förmögenhetsbeskattningen höjdes och en kvarlåtenskapsskatt infördes vid sidan av den då utgående arvsskatten. Resultatet blev, att friheten från förmögenhetsskatt bibehölls och att dödsbon efter medlemmar av konungahuset uttryckligen undantogs från kvarlåtenskapsskatt. När sistnämnda skatt år 1958 avskaffades och inarbetades i arvsskatten, bibehölls den förut tillämpade ordningen på det sättet, att arvs- och gåvoskatteskalen av år 1941 skulle tillämpas på egendom, som medlem av konungahuset förvärvat genom arv, testamente eller gåva från annan medlem därav.

Goda skäl kan i och för sig anföras för att skapa principiellt mera konsekvent genomförda skatteregler på området. Därvid skulle å ena sidan kunna hävdas, att principen om skattefrihet för konungahuset tillhörigt kapital borde medföra, att egendom som medlem av konungahuset förvärvat från annan medlem därav skulle fritas från

arvs- och gåvoskatt. Å andra sidan skulle kunna göras gällande, att, när arvs- och gåvoskatten nu överses, denna skatt i full omfattning borde uttas även vid arvfall och gåvor inom konungahuset. Det kunde också ifrågasättas att upphäva nu gällande frihet från förmögenhetsskatt.

Varje förändring av här antytt slag skulle få avsevärd betydelse för konungahusets ekonomi och därmed även för dess möjligheter att fullgöra sina offentliga funktioner. Även inskränkningarna i förvärvsmöjligheterna för konungahusets medlemmar kommer i blickpunkten. Det rör sig här inte i första hand om ett skatteproblem utan om en fråga som hör hemma i andra och större sammanhang. Frågan har självfallet samband med statschefens ställning i statsrättsligt avseende. Liknande synpunkter torde, ehuru det inte kan beläggas med skrivna motiv, ha inverkat vid statsmakternas ståndpunktstagande år 1947. Vid 1958 års reform avsåg man att så långt möjligt bibehålla vad som dessförinnan varit gällande.

Enligt vår mening bör man i detta sammanhang inte göra någon reell ändring i vad som gällt sedan 1947 års skattereform utan i stället behålla hittillsvarande övergångsbestämmelser beträffande arvs- och gåvoskatten. Likaså bör nuvarande regler i förmögenhetsskatteförordningen stå oförändrade.

7.1 Förmögenhetsskatteförordningen

Flertalet av våra förslag på förmögenhetsbeskattningens område har i det föregående redovisats så uttömmande att ytterligare motivering knappast erfordras.

Den latent skatteskulden har således behandlats i kapitel 3. De grundläggande reglerna härom har intagits i anvisningarna till 3 och 4 §§. Beträffande aktier m. m. har en särskild bestämmelse om värderingen intagits i 4 §.

De särskilda skattelättnaderna för familjeföretag har redovisats i kapitel 4. Specialmotiveringen till våra förslag i denna del återfinnes under 7.3.1.

Frågorna kring beskattningsåret har tidigare belysts under avsnitt 6.1. De nya reglerna har intagits i 2 §, varjämte redaktionella ändringar skett i första styckena av 4 och 5 §§.

Våra förslag beträffande de internationella beskattningsfrågorna — förut redovisade under avsnitt 6.5.3 — har föranlett ändringar i 6 § 2 mom. samt i anvisningarna till 6 §.

I övrigt må beträffande de olika lagrummen följande framhållas.

3 §

De ändringar som skett i lagrummet sammanhänger med våra förslag beträffande förmögenhetsbeskattningen av livräntor m. m. samt avkastningstagares beskattning. Härutöver har smärre ändringar vidtagits

rörande beskattningen av lösöre.

Beträffande avkastningstagares ställning har ändring skett i 1 mom. f) och 2 mom. c). Ändringen kommenteras under 7 §.

Vi har föreslagit att förmögenhetsbeskattningen av livräntor m. m. skall upphöra; frågorna har behandlats under avsnitt 6.2.3. Detta har föranlett ändringar i 2 mom., varav framgår att dylika förmåner icke skall redovisas såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen. I anslutning härtill har ett tillägg skett till 5 § av innebörd att avdrag icke medges för värdet av förpliktelse att utge dylika förmåner. Ett undantag har dock gjorts för pensionsutfästelser enligt den s. k. tryggandelagen samt för vissa utgående pensioner. I anvisningarna till 5 § har bestämmelser givits om värderingen av pensionsutfästelser. Som förebild för våra förslag har tjänat riksskattenämndens anvisningar beträffande motsvarande skuldposter vid värderingen av icke börsnoterade aktier.

Att äldre regler även framledes skall tillämpas i vissa fall har tidigare påpekats under 6.2.3. Det bör dock erinras om att de nya värderingsreglerna generellt skall användas även beträffande äldre fall. Pensionsutfästelser skall således genomgående värderas med tillämpning av 5 § och därtill hörande anvisningar. De särskilda kapitaliseringstabellerna skall således inte tillämpas beträffande pensioner. Dessa värderas enligt försäkringstekniska grunder.

Beträffande förmögenhetsbeskattningen av lösöre föreslås, som belysts under avsnitt 6.4.2, inga genomgripande ändringar. Beträffande de yttre inventarierna har redaktionella ändringar skett i 3 § 1 mom. e) samt 2 mom. g). I sak föreslås två smärre ändringar. Den nuvarande skatteplikten för smycken föreslås upphävd, då det knappast finns tillräckliga skäl att behandla smycken på annat sätt än andra alster av konsthantverk. I sin nuvarande utformning innebär bestämmelsen f. ö. den anomalin att en skattskyldig, om han har en någorlunda värdefull bil, skall redovisa värdet av smycken hur enkla de än är. I stort sett har bestämmelsen om skatteplikt för smycken blivit en död bokstav. Den bör därför utan olägenhet kunna utgå. Samtidigt föreslår vi att yttre inventarier skall redovisas om det sammanlagda värdet överstiger 5 000 kr. I samtaxeringsfall gäller denna gräns för envar skattskyldig individuellt.

4 §

De ändringar som skett i 4 § är, i vad de avser värderingen av periodiskt utgående förmåner, kommenterade under avsnitten 6.2.3 och 4, vartill kan hänvisas.

Vi har i redogörelsen för våra förslag beträffande den latent skatteskulden angivit en modell som bör kunna tillämpas beträffande börsnoterade värdepapper. Meningen är att medelvärdet av noteringarna under december månad närmast före taxeringsåret skall vara normerande, varvid värdet på sådana värdepapper, där den "eviga" realisationsvinstbeskattningen kan bli aktuell, skall minskas med omkring fem procent. Det får ankomma på riksskatteverket att närmare fastställa dessa värden. En bestämelse härom har intagits i 4 §.

När det gäller aktier eller andelar i icke börsnoterade företag föreslår vi däremot ingen ändring av gällande regler. Vi har funnit det praktiskt ogenomförbart att i lag närmare ange hur de icke börsnoterade aktierna skall värderas. Den lämpligaste metoden är därför att även för framtiden överlåta denna fråga på riksskatteverket,

som får fastställa anvisningar för värderingen.

I den allmänna debatten, liksom i skrivelser till beredningen, har skilda problem beträffande icke börsnoterade aktiers värdering behandlats. Diskussionen har främst gällt de olika metoderna för värderingen, substansvärde- eller avkastningsvärdemetod, eventuellt en kombination av båda metoderna. Det är emellertid icke möjligt att hävda att den ena eller andra metoden generellt ger de mest rättvisande resultaten. Företag kan värderas på skiftande sätt och ofta är det avgörande i vems intresse en värdering skall ske. Ett och samma företag kan ha olika värden för skilda köpare. Någon anledning att i större utsträckning frångå gällande värderingsprinciper föreligger icke heller enligt vår mening.

Berättigad kritik kan emellertid riktas mot gällande ordning på den grund att värderingen släpar efter. Går företaget framåt, hänger de äldre lägre värdena kvar och vice versa. Angivna olägenheter skulle delvis kunna bemästras genom tätare omvärderingar än med den nu i vissa län tillämpade femårsintervallen. I de små och medelstora länen har man också gjort tätare värderingar. I de större länen är däremot alltför täta omvärderingar praktiskt ogenomförbara; i Stockholms län finns enligt uppgift ca 35 000 icke börsnoterade bolag. Å andra sidan får man inte bortse från vikten av en viss stabilitet i värderingen. En lämplig utväg skulle måhända vara att verkställa tätare omvärderingar av de större företagen, exempelvis företag med ett aktiekapital överstigande 1 milj. kr.

Önskemål har uttalats om att större hänsyn skulle kunna tas till sådana omständigheter som vikande konjunktioner, ofördelaktig utveckling inom branschen, fallande börskurser osv. Man skulle då kunna tänka sig att inte göra en omvärdering i vanlig mening utan i stället mer eller mindre generellt nedräkna vissa företags värde. Enligt vår mening kan skäl anföras för en sådan nedsättningsmöjlighet vid sidan om och som komplement till den vanliga aktievärderingen. En konsekvens måste bli, att en motsva-

rande höjning görs, om konjunkturen går uppåt osv. Metoden bör dock under alla förhållanden tillämpas med försiktighet. Det är nämligen inte ovanligt att ett företag kan gå bra under lågkonjunktur och ett annat dåligt under högkonjunktur.

5 §

Förutom vissa redaktionella ändringar i lagrummet har, såsom påpekats under 3 §, en regel föreslagits om avdrag för pensionsutfästelser och vissa utgående pensioner.

Det generella avdragsförbudet för borgensförbindelser och andra suspensivt villkorade skulder har inte ändrats. Beträffande en del förpliktelser av i viss mån villkorad karaktär har vi dock funnit en avdragsrätt motiverad. Det förekommer ofta att leverantören av en produkt, i regel tillverkad av honom själv, lämnar köparen viss garanti för varan. Omfattningen av denna garanti varierar starkt mellan olika branscher och kan också förete olikheter mellan skilda företag i samma bransch.

Vid prissättningen måste säljaren ta hänsyn till de garantier han lämnar. Garantikostnaden kommer att ingå i försäljningspriset. Det pris som säljaren erhåller när han säljer varan skall naturligtvis redovisas som inkomst. Frågan gäller hur garantiåtagandet skall behandlas. Bokföringsmässigt och företagsekonomiskt sett är det fullt klart att kostnadsföring (avsättning) för påräkneliga garantikostnader måste ske redan det år, då den med garanti försedda varan levereras. Huruvida avdrag kan medges vid inkomsttaxeringen för dylika garantiavsättningar har prövats i åtskilliga rättsfall. Vidare har riksskattenämnden utfärdat anvisningar bl. a. angående värdesättningen vid inkomsttaxeringen av byggnadsföretagens lager och i samband därmed även avsättning för garantirisker.

För avdragsrätt vid inkomstbeskattningen fordras normalt bl. a. dels att faktiska garantiåtaganden av beaktansvärd storlek lämnats, dels att det kunnat visas att dessa åtaganden medfört kostnader, dels att avsättningarna hållits rörliga år från år. Likaså har det krävts att garantiåtagandet skett

redan under beskattningsåret, dvs. i samband med leveransen av varan eller vid tidpunkten för avsättningen i räkenskaperna för redan utförda arbeten. Det sistnämnda kravet medför att avdrag icke medges för vad som kan rubriceras som framtida kostnader. Dylika får avdragas när de aktualiseras. Avdrag medges i allmänhet inte, när avsättningen avser garantikostnader som utgår regelbundet och med ungefär samma belopp i förhållande till omsättningen år från år. Det skall röra sig om kostnader som är mycket stora i förhållande till omsättningen. Så kan t. ex. bli fallet inom byggnadsbranschen.

I allmänhet har frågan om garantiriskerna störst intresse för inkomstbeskattningen, och det är för övrigt i allmänhet fråga om aktiebolag, som ju ej har att erlagga förmögenhetsskatt. Vid värderingen av icke börsnoterade aktier beaktas för övrigt ifrågavarande avsättningar. Eljest brukar inte avdrag medges för reserveringar av förevarande slag vid förmögenhetsberäkningen (RÅ 1968: 1909). Vid arvsbeskattningen har frågan ännu icke prövats, men något hinder mot avdrag föreligger inte enligt arvsstatteförförordningen.

Även om de avsättningar som här har diskuterats företer drag av villkorlighet, är det dock mer fråga om förpliktelser som kan sägas ha ekonomisk betydelse redan vid tiden för försäljningen eller leveransen av en vara eller när ett arbete utförs. Den villkorliga karaktären av dessa åtaganden skjuts också i bakgrunden, eftersom det här är fråga om förpliktelser som normalt uppkommer för vissa kategorier.

En nöjaktig begränsning av avdragsrätten synes kunna åstadkommas om man anknyter till förhållandena vid inkomsttaxeringen. Har avdrag medgivits vid denna taxering, bör motsvarande bedömning kunna ske när det gäller förmögenhetsbeskattningen.

Vårt förslag på denna punkt får ses som ett provisorium eftersom företagsskatteutredningen enligt sina direktiv har att ta upp frågan om avdragsrätt för avsättningar för täckande av garantirisker. En samordning

framstår enligt vår mening såsom önskvärd.

7 §

Våra förslag rörande förmögenhetsbeskattningen av avkastningstagare har presenterats under avsnitt 6.3.3. De grundläggande reglerna återfinns liksom tidigare i 7 §. Härutöver har en del ändringar fått ske även i andra lagrum.

Således återfinns den grundläggande regeln om skatteplikt för rättighet att nyttja eller eljest njuta avkastning av viss egendom intagen i 3 § 1 mom. f). Från huvudregeln har undantag gjorts för egendom som tillhör familjestiftelse samt för sådana fall där givare behållit äganderätten till egendomen. I båda dessa fall kommer således avkastningstagaren att gå fri från förmögenhetsskatt, vilken i stället får uttas hos ägaren. För att rättigheter av ifrågavarande slag skall utgöra skattepliktig tillgång krävs att vissa närmare angivna rekvisit är uppfyllda; dessa har intagits i nyssnämnda lagrum. I punkten 5 av anvisningarna till 3 och 4 §§ har den tidigare kompletterande tidsregeln behållits, men med viss ändring. Rättighet skall således anses upplåten för tid av minst fem år, även om viss tid ej avtalats men anledning saknas till antagande att rättigheten skall upphöra inom fem år från upplåtelsen. Detta innebär således en presumption för att rättigheten har angiven tidslängd.

I 3 § 2 mom. c) har angivits att, om avkastningsrätten är skattepliktig tillgång för avkastningstagaren, skall den formelle ägaren inte redovisa värdet av den avkastningsgivande egendomen. Är en tid av fyra år bestämd, kommer emellertid den formelle ägaren att få betala full förmögenhetsskatt, trots att han icke äger uppbära någon avkastning.

Värderingen av hithörande rättigheter skall ske enligt reglerna i 4 §. Där vidtagna ändringar är i det närmaste av redaktionell art; dock är kapitaliseringstabellerna helt nya. Om rättighet upplåtits så länge rättighetens innehavare lever ogift, bör den framdeles vid all kapitalbeskattning värderas

med tillämpning av den kompletterande 10-gånge-regeln i 4 § nionde (hittillsvarande tionde) stycket.

De fall där avkastningstagare skall likställas med ägare är liksom hittills intagna i 7 §. De olika fallen har ingående belysts under avsnitt 6.3.3. Här kan dock nämnas att det liksom tidigare kan förekomma att avkastningen skall tillfalla flera personer på en gång; i sådana fall får en däremot svarande uppdelning ske vid förmögenhetsbeskattningen. Likaså kan det tänkas att i fall som avses under den av oss föreslagna punkten c) äganderätten tillkommer annan juridisk person än familjestiftelse; t. ex. ett fåmansaktiebolag. Punkten c) kan tillämpas även i dylika fall av indirekt ägande. Så kan exempelvis aktieägarna vara arvsberättigade efter avkastningstagaren eller dennes make. Vidare kan fall av s. k. svävande äganjuridisk person än familjestiftelse, t. ex. ett föreskrivit att hans son skall ha livstids avkastning av ett kapital, medan äganderätten tillagts de sonens syskonbarn som kan finnas i livet vid sonens död eller, om sådana saknas, en ideell stiftelse. I detta fall får avkastningstagaren förmögenhetsbeskattas så länge syskonbarn finns.

10—12 §§

När det gäller familjestiftelserna har, som redovisats under avsnitt 6.3.3, en överflyttning av förmögenhetsbeskattningen skett från avkastningstagarna till själva stiftelsen. I anslutning härtill har skatteskalen för dylika stiftelser, för att inte lämna utrymme för opåkallade skattelättnader, fått skärpas, och vidare har en form av sambeskattningsform fått införas för vissa familjestiftelser. Reglerna härom har intagits i 10—12 §§, varjämte en ändring skett i 25 § taxeringsförordningen. För familjestiftelserna har, som tidigare påpekats, en längre övergångstid föreslagits. Den längre övergångstiden avser jämväl avkastningstagarnas förmögenhetsbeskattningsform. Under denna längre övergångstid hinner stiftelserna anpassas till de nya reglerna, och vi förutsätter, att de också kommer att erhålla tillstånd därtill av Kungl. Maj:t.

7.2 Arvsskatteförordningen

På samma sätt som vid förmögenhetsbeskattningen har flertalet av våra förslag på arvsbeskattningens område behandlats i tidigare avsnitt.

De mest omfattande ändringarna på arvs- och gåvoskattens område sammanhänger med den av oss föreslagna överflyttningen av arvsskattebestyren från de allmänna underrätterna till länsstyrelserna. I anslutning härtill har nya förfarande- och besvärregler föreslagits. Våra överväganden och förslag i dessa delar är behandlade i kapitel 5. Det bör vidare nämnas att åtskilliga ändringar är av mer eller mindre formell natur; benämningen underrätt har fått bytas mot länsstyrelse, granskningsmyndigheten mot riksskatteverket osv. En del av de gällande förfarandereglerna har också utmönstrats i den mån motsvarande frågor är reglerade i de föreslagna förvaltnings- och förvaltningsprocesslagarna (prop. nr 30/1971).

Likaså har våra förslag beträffande den latent skatteskulden redovisats i det föregående. Våra förslag i denna del för arvs- och gåvoskattens vidkommande har intagits i 23 och 24 §§. Förslagen överensstämmer med vad vi förordat beträffande förmögenhetsbeskattningen.

Våra förslag beträffande arvsavstående och framskjutna förvärv är redovisade under avsnitt 6.6.2. Beträffande arvsavståendena har en ny bestämmelse intagits i 11 §. Regeln är generell och avser således även sådana avstående som framgår av verkligt skifte som enligt 16 § skall läggas till grund för beskattningen. Framgår avståendet av skiftet, är givetvis de i 11 § uppställda kraven uppfyllda. De avståendefall som sammanhänger med vissa framskjutna förvärv är reglerade i 6 och 32 §§.

De internationella beskattningsfrågorna har behandlats under avsnitt 6.5, och våra förslag i denna del återfinns i 4 och 35 §§.

Däremot behandlas frågan om vidgade möjligheter till anstånd med skattens betalning och vissa därmed sammanhängande spörsmål i det följande. Vissa allmänna synpunkter i detta ämne redovisas vid 27 §. Se vidare motiveringen till 53 och 55 §§.

Till slut kan nämnas att en del omdisponeringar har fått ske bland gällande lagrum för att åstadkomma en mer ändamålsenlig ordning beträffande förfarandereglerna.

12 §

Det har i hovrättspraxis ansetts att en utländsk försäkring icke skulle kunna träffas av arvsskatt om förmånstagare är insatt. Grunden till denna uppfattning synes vara att, om förmånstagare insatts, ingår försäkringen enligt allmänna civilrättsliga regler inte i kvarlåtenskapen, och eftersom det icke heller är fråga om förmånstagarförvärv enligt lagen om försäkringsavtal, skulle 12 § AGF icke kunna tillämpas på dessa försäkringar. Som vi framhöll i vårt första betänkande kan riktigheten av detta resonemang redan för gällande rätts vidkommande på goda grunder sättas i fråga. För framtiden bör enligt vår mening utländska försäkringar behandlas efter samma regler som inhemska. Vi har därför genomgående utmönstrat uttrycket "enligt lagen om försäkringsavtal" och talar i stället om förmånstagare eller förmånstagarförvärv. Ändringar av detta slag har skett i — förutom 12 § — 32 § a), 37 § 2 mom. första stycket och 49 §.

I anslutning till dessa ändringar har utmättningsfriheten fått anges på ett nytt sätt i 12 § andra stycket.

13 §

I 1 mom. 1) har ett tillägg gjorts för att fånga in s. k. "joint accounts". Enligt praxis träffas värdet av sådana tillgångar inte av svensk arvsskatt (NJA 1967 s. 175 I och II samt 1970 s. 420). En ändring på denna punkt framstår enligt vår mening som påkallad, inte minst med tanke på risken för skatteflykt.

Ett förslag, som fanns med redan i vårt första betänkande, är föreskriften under 4) att gäld under vissa omständigheter skall kunna avräknas mot förmånstagarförvärv. En förmånstagare har ett anspråk riktat direkt mot försäkringsgivaren, och utfallande

belopp är normalt icke åtkomligt för den avlidne försäkringstagarens borgenärer. Detta bör alltså beaktas vid skattläggningen. Enligt vår mening bör ett visst avsteg dock kunna ske från denna princip. Detta kan beläggas med ett exempel. En ogift son utan egna tillgångar omkommer i trafikolycka och hans föräldrar erhåller såsom förmånstagare belopp som utfaller på förarplatsförsäkringen. Om föräldrarna betalar hans skulder, kan det synas obilligt att beskatta dem fullt ut för de utfallande försäkringsbeloppen. Med vårt förslag kan förmånstagarförvärven reduceras med gäldens belopp, varefter förmånstagaravdrag sker från återstoden. För att förhindra missbruk bör dock krävas, att förmånstagaranten redan betalt skulden eller på ett bindande sätt utfäst sig att göra detta.

När det gäller villkorade skulders behandling vid arvsbeskattningen föreligger för närvarande vissa praktiska värderingsproblem. Som exempel kan nämnas en avlidne persons borgensåtaganden. Avdragsrätt för sådana åtaganden föreligger för närvarande, varvid en bedömning får ske av hur stor risken är att åtagandet kan komma att infrias. Det säger sig självt att man här får göra ganska grova uppskattningar. Dessa tillämpas inte sällan beträffande tvistiga skulder. För att få mer rättvisande resultat föreslår vi att skulder av detta slag inte skall beaktas vid skattläggningen av bouppteckningen. Visar det sig sedan att borgensåtagandet fått infrias eller att den tvistiga skulden fått betalas, skall med vårt förslag återvinning kunna begäras. Regler härom har intagits i 32 § 2 mom.

I sammanhanget kan nämnas att osäker eller tvistig fordran med vårt förslag skall upptas till sitt fulla värde. Reglerna härom återfinns i 23 § C. Även i dessa fall får återvinning sökas om exempelvis en fordring sedermera visar sig vara värdelös.

19 §

Arvs- och gåvoskatten utgår efter progressiva skalor. För att hindra att progressiviteten kringgås genom att egendom överföres i flera poster finns särskilda samman-

läggningsregler. Dessa innebär att förvärv inom en period av tio år vid beskattningen lägges ihop. Det senaste förvärvet beskattas som om det legat "i toppen". För att myndigheterna skall få kännedom om tidigare förvärv har en särskild uppgiftsplikt föreskrivits.

Enligt 19 § 4 mom. AGF skall bouppteckning sålunda vid ingivandet vara åtföljd av skriftlig uppgift angående angivna tidigare förvärv eller försäkran att sådant förvärv inte förekommit. Motsvarande gäller vid arvs- eller gåvodeklarationer. I deklara-tionsfallen är det klart att uppgiften lämnas av den som avger deklarationen. Kontrollen blir i dessa fall meningsfull, eftersom det är den skattskyldige själv som skall uttala sig om sina egna tidigare förvärv. Vid bouppteckning är läget ett annat. Det framgår ej av AGF vem eller vilka som skall avge förklaringen. I praktiken blir det bouppgivaren som avger försäkran. Det säger sig självt att man härigenom inte erhåller någon särskilt tillfredsställande kontroll. Den som uppger boet har inte alltid kännedom om och i vad mån den avlidne tidigare givit bort egendom. Till bilden hör emellertid att arvingarna vakar över varandra, och eftersom tidigare gåvor kan föranleda att gåvotagarens arvslott blir i motsvarande mån mindre, har medarvingarna intresse av att tidigare gåvor blir redovisade. Delägarna kan dock komma överens om att redovisa gåvorna på annat sätt än i bouppteckningen.

Uppgiftsplikten enligt AGF är sanktionerad på skilda sätt. I deklara-tionsfallen kan underlåtenhet att ange tidigare förvärv leda till åtal enligt skattebrottslagen. Så kan även bli fallet om en bouppgivare ej medtager av honom tidigare mottagna gåvor. Där- emot är det inte möjligt att döma en arvinge som ej uppgivit boet och som erhållit tidigare gåva. Beskattningsmyndigheten äger vid vite tillhålla skattskyldig eller annan att fullgöra vad som åligger honom enligt AGF. Det är emellertid tveksamt, huruvida exempelvis en legatarie är skyldig att avge försäkran enligt 19 §. Vidare kan visserligen den som uppgivit boet, delägare eller efter-

levande make, ävensom annan som tagit befattning med boet åläggas att med ed fästa riktigheten av lämnade uppgifter, men då föreskriften blott avser lämnade uppgifter, är regeln inte effektiv.

De gällande reglerna har kritiserats. Det är också uppenbart, att den ordning som föreskrivits beträffande bouppteckningar inte är helt tillfredsställande ur kontrollsynpunkt. Vi har därför funnit det angeläget att söka åstadkomma bättre kontroll av dessa sammanläggningsfall. Det skulle dock föra för långt att kräva att alla arvingar, testamentstagare eller förmånstagare ovillkorligen skulle ha att underteckna en försäkran angående eventuellt tidigare förvärv. Ur kontrollsynpunkt har vi funnit det tillfyllest, om sådan försäkran avlämnas av den som uppgivit boet samt, om boets behållning överstiger 20 000 kr., av delägarna. Dessa skall dock inte behöva avge försäkran, om de på grund av testamente har uteslutits från arv eller om de helt avstått från sin rätt i boet. Ett testamente behöver inte i dessa fall ha vunnit laga kraft; något sådant krav är för övrigt inte uppställt när det gäller skattläggning på grund av ett testamente. Om bouppteckningsförrättare inte kan få fram underskrift från samtliga berörda delägare, får han som sista utväg anmäla detta i samband med att bouppteckningen inges för registrering och skattläggning. Beskattningsmyndigheten kan då vid vite tillhålla vederbörande att inkomma med försäkran.

Efter anmaning bör envar vara skyldig att avge försäkran. Det kan anmärkas att försäkran enligt 19 § 4 mom. AGF inte behöver ges i själva bouppteckningen. Dylik försäkran kan lämnas på ett särskilt papper. Detta betyder att, om en delägare inte varit personligen närvarande vid själva förrättningen eller inte vill underteckna bouppteckningen, kan han på ett enkelt sätt avge försäkran särskilt. Speciella formulär bör framdeles finnas härför. Oriktig försäkran kan bestraffas enligt skattebrottslagen.

23 §

Beträffande våra förslag rörande beräkning

av kapitalvärdet av periodiskt utgående förmåner och de nya kapitaliseringstabellerna kan hänvisas till avsnitt 6.2.4.

25 §

Vid förmögenhetsbeskattningen har vi föreslagit, att avdragsrätten för skyldighet att utge livräntor och andra periodiskt utgående förmåner än pensioner skall upphöra. På arvs- och gåvoskattens område föreslår vi däremot ingen sådan omläggning. Värdet av den avlidnes utfästelser skall således även framdeles få avräknas som skuld vid skattläggningen. Pensionsutfästelser kan vid arvsbeskattningen vara avdragsgilla i större utsträckning än vid den årliga förmögenhetsbeskattningen, där endast utfästelser enligt den s. k. tryggandelagen samt pensioner som enligt utfästelse utgår i jordbruk eller rörelse föreslås avdragsgilla. Vid arvsbeskattningen kan även andra former av pensioner avdragas, exempelvis en privat pension till en trotjänare. För att uppnå största möjliga överensstämmelse med förmögenhetsbeskattningen föreslår vi dock, att för pensionsutfästelser enligt tryggandelagen skall tillämpas samma regler som vid förmögenhetsbeskattningen. Däremot bör andra utgående pensioner få avdragas till sitt fulla försäkringstekniska värde. Vid förmögenhetsbeskattningen åtnjuts endast halvt avdrag eftersom den som utger pensionsbeloppen är berättigad till avdrag härför vid sin inkomsttaxering. Vid arvsbeskattningen skulle emellertid en motsvarande bestämmelse komplicera systemet och inte heller ge fullt rättvisande resultat.

I sammanhanget kan erinras om att alla andra periodiska utgående förmåner än pensioner skall värderas med ledning av kapitaliseringstabellerna.

27 §

För att underlätta skattskyldighetens fullgörande har vi föreslagit olika åtgärder. Betalningsfristerna har förlängts och anståndsreglerna givits en mer liberal utformning. Arvs- och gåvoskatten skall vidare kunna efterges i större utsträckning än för närvarande vid täta dödsfall. Dessa förslag kom-

menteras i det följande. Vi har härutöver även föreslagit en särskild möjlighet att nedsätta arvsskatten i vissa mer trängande fall och i den delen byggt ut reglerna i 27 §.

För närvarande medges nedsättning enligt 27 § mycket sällan. Kungl. Maj:t gör en diskretionär prövning, och hänsyn tas till olika faktorer, bl. a. den skattskyldiges ekonomiska förhållanden.

En av de ursprungliga tankarna bakom stadgandet var att anpassa arvsskatten efter värdet av vad en arvinge verkligen förvärvade. Värdenedgångar under tiden mellan dödsfallet och arvskiftet skulle således kunna beaktas. Vi har också funnit det angeläget att man inte uttar arvsskatt på fiktiva värden. En möjlighet att anpassa skattläggningen med hänsyn till efterföljande värdeändringar är därför väl motiverad. Å andra sidan är det inte praktiskt genomförbart att beakta alla tänkbara fall av värdeändringar. Först när det är fråga om tillgångar som har ett visst värde och där påtaglig värdesänkning verkligen föreligger kan det vara skäl att jämka arvsskatten. Vi har mot denna bakgrund sökt ge reglerna ett mer objektivt innehåll och inte lämna större utrymme för skälighetsprövningar än som är påkallat. I konsekvens härmed bör man framdeles anförtro beskattningsmyndigheterna prövningen av dessa fall. Behovet av lättnader är störst i samband med arv. Vi föreslår därför att nedsättning inte skall få ske av annat än arvsskatt. Med tanke på den speciella arten av nedsättningen bör ränta inte utgå.

Beträffande fast egendom föreslår vi att nedsättning av skatten skall ske, om egendomen sålts inom ett år till ett pris som med minst en fjärdedel understiger det värde som lagts till grund för beskattningen, dvs. taxeringsvärdet året före dödsfallet. För att hindra missbruk har vi uppställt ett krav på att försäljningen skall vara representativ; försäljningar mellan närstående bör föranleda en ingående granskning innan beslut om nedsättning meddelas. Det kan dock tänkas fall där ett krav på försäljning för att nedsättning skall ske kan vara obilligt; vid ett skifte har t. ex. en arvinge tillagts

en jordbruksfastighet, vilken har ett mycket lägre värde än beskattningsvärdet. Är det uppenbart att fastighetens värde nedgått, bör nedsättning kunna ske.

När det gäller börspapper har vi anknytning värdenedgången till differensen mellan de decembervärden, som lagts till grund för arvbeskattningen, och de närmast följande decembervärdena.

Vissa beloppsspärrar förordas för att inte ekonomiskt mindre betydelsefulla fall skall inbegripas. Vid bedömningen av den värdenedgång som skall ha skett för att nedsättning skall ske får en jämförelse göras mellan de olika värdena på boets hela värdepappersportfölj. Sålda värdepapper anses därvid motsvara försäljningssumman under förutsättning att denna är representativ.

32 §

Efterbeskattnings- och återvinningsreglerna har sammanförts i 32 §. Flertalet ändringar på området har tidigare belysts under avsnitt 6.6.2 och i kommentaren till 13 §.

I övrigt kan nämnas att vi föreslår en föreskrift om att framställning om efterbeskattnings- eller återvinning skall ske inom tio år efter skattskyldighetens inträde, med visst undantag för efterbeskattnings- i samband med avståenden, se här avsnitt 6.6.2. Vi föreslår även att ärenden om återvinning skall kunna tas upp till prövning utan ansökan, något som innebär en praktisk förenkling. Det kan nämnas att tioårsfristen är av materiell och inte formell natur, varför den måste beaktas även om återvinningsfrågan skall prövas utan särskild ansökan.

I 1 mom. b) återfinns den av oss tidigare i vårt första betänkande föreslagna möjligheten till efterbeskattnings- om testamente till förmån för skattefria mottagare inte verkställt inom viss tid. Stadgandet utgör ett komplement till punkten a). I sammanhanget kan också nämnas att laglottsjämknings- kan komma att föranleda efterbeskattnings-, nämligen om återvinning begärts av annan. Däremot har den omständigheten att kännedom erhålls om förut inte känt testamente inte längre självständig betydelse-

se. I dessa fall skall nämligen s. k. tilläggsbouppteckning upprättas och i förekommande fall efterbeskattning eller återvinning äga rum.

49 §

I andra stycket har föreslagits en särskild uppgiftsplikt för försäkringsbolagen. Syftet med den föreslagna regeln är att fånga in de fall där premier med höga belopp erläggs för en försäkring som ett barn äger och som gäller exempelvis någon av föräldrarna. Dylika premier skall, om annan än barnet betalat dem och om övriga förutsättningar är uppfyllda, träffas av gåvoskatt.

Vi vill i anslutning till reglerna i 49 § om försäkringsbolagens uppgiftsplikt framhålla följande. För närvarande skall bolagen i angiven omfattning lämna uppgifter av betydelse för arvs- och gåvobeskattningen. Uppgifterna lämnas på särskilda formulär enligt närmare regler i den till AGF hörande tillämpningskungörelsen. Härutöver lämnar försäkringsbolagen s. k. bouppteckningsintyg till dödsboet såsom en serviceåtgärd. Dessa olika intyg skiljer sig från varandra, trots att de i allt väsentligt har samma syfte. Inte sällan är bouppteckningsintygen mer lättillgängliga än intygen enligt 49 §. De sistnämnda är inte heller helt tillfredsställande utformade.

Mot de nuvarande intygen enligt 49 § kan således viss kritik riktas från tekniska utgångspunkter. Ur kontrollsynpunkt är det angeläget att den nuvarande uppgiftsplikten består. Vid kontakter med företrädare från försäkringsvärlden har vi emellertid erfarit att långtgående och betydelsefulla förbättringar och förenklingar kan göras på detta område. Vi framlägger inga förslag i detta sammanhang men förutsätter att framtida intyg enligt 49 § kommer att utarbetas i samråd med företrädare för försäkringsbranschen. Med vår uppläggning blir detta en uppgift för riksskatteverket.

52 §

Våra förslag i denna del har redovisats tidigare under avsnitt 5.6.

53 och 55 §§

Såsom påpekats i kommentaren till 27 § har vi föreslagit nya bestämmelser i avsikt att underlätta skattskyldighetens fullgörande. Hit hör bl. a. förlängda betalningsfrister och mer liberalt utformade anståndsregler. Med en sådan uppläggning kan det ifrågasättas om man inte bör upphäva den nuvarande, sällan tillämpade rätten att betala skatt med annat än kontanter. Det kan nämnas att det hittills förekommit sammanlagt 157 ärenden av detta slag och att riksbankens utestående fordran ligger vid ca 7 milj. kr.

För närvarande kan, efter tillstånd av beskattningsmyndighet beträffande sådan arvs-skatt som skall förskjutras av dödsbo, såsom betalningsmedel godtas skuldebrev med säkerhet av inteckning, eller skuldförbindelse med säkerhet av sådant skuldebrev. Högst hälften av skatten får erläggas på detta sätt. Om den arvsskatt dödsboet skall förskjuta överstiger 20 000 kr., kan dessutom intill halva skattens belopp boets inländska börsnoterade aktier godtas som betalningsmedel, eller skuldebrev med säkerhet av börsaktier eller andra aktier. Att aktier lämnas som betalningsmedel är dock mycket ovanligt. Vanligare är att aktierna lämnas såsom säkerhet för skuldebrev. Reglerna gäller ej gåvoskatt.

Möjligheterna att betala annorledes än med kontanter infördes i AGF genom 1958 års lagstiftning. Sådant möjlighet förelåg således inte tidigare vid den vanliga arvsbeskattningen. Däremot fanns regler här om i kvarlåtenskapsskatteförordningen 32 §. Arvsskattesakkunniga tog upp frågan (SOU 1957: 48 s. 159 ff) och nämnde att i det alldeles övervägande antalet fall hade likvid skett medelst skuldebrev med säkerhet. Icke börsnoterade aktier hade inte i något fall använts som betalningsmedel och allenast i två fall godtagits som säkerhet för skuldebrev. Ansökan om att få använda sådana aktier såsom betalningsmedel hade emellertid gjorts i sju fall — samtliga avstyrkta av riksbanken.

Enligt arvsskattesakkunnigas mening borde de dåvarande bestämmelserna i princip överflyttas till AGF. Av praktiska skäl förordades dock den begränsningen att betal-

ning i annat än kontanter enbart skulle ifrågakomma beträffande skatt som dödsboet hade att förskjuta.

Arvsskattesakkunniga tog upp frågan om de icke börsnoterade aktiernas ställning. Vissa tillämpningsföreskrifter fanns rörande dessa i 32 § KvF. Efter en genomgång av några fall där frågan varit uppe om rätt att använda icke börsnoterade aktier som betalningsmedel framhöll arvsskattesakkunniga, att det var tveksamt om man skulle behålla möjligheterna att använda dessa aktier som betalningsmedel eller säkerhet. Denna möjlighet hade för övrigt i praktiken inte haft nämnvärd betydelse. Arvsskattesakkunniga föreslog dock att icke börsnoterade aktier även i framtiden skulle få användas som säkerhet.

Däremot fann de sakkunniga inte skäl att behålla rätten att betala arvsskatten med icke börsnoterade aktier. Som skäl anfördes främst att dylika aktier i allmänhet representerade ett högst diskutabelt värde för det allmänna och att det i praktiken ofta skulle röra sig om minoritetsposter i familjeföretag. De sakkunnigas förslag godtogs.

Vi har funnit det tveksamt om det finns något verkligt behov att få betala arvsskatt med annat än kontanter. Vi har också funnit att frågan kan lösas på ett bättre och enklare sätt.

Ser man nämligen enbart till AGF:s regler, kan man lätt få den uppfattningen att det föreligger en betydelsefull skillnad mellan rätten att betala med aktier, inteckningar osv., å ena, samt möjligheterna att erhålla anstånd, å andra sidan. Så är inte fallet. Rätten att betala med annat än kontanter innebär i praktiken endast ett modifierat anståndsinstitut. Dödsboet eller delägare får liksom vid anstånd lämna ett skuldebrev, och som säkerhet lämnas börsaktier eller inteckningar. Härefter skall amorteringar ske, och riksbanken har anpassat dessa efter vad som gäller i anståndsfallen. Skulden skall vara betald på tio år. Anståndsreglerna åter innebär, att boet eller lottagare erhåller anstånd; skatten skall alltså betalas i rater under viss tid. Skuldförbindelse lämnas, och nöjaktig säkerhet

skall ställas. En praktisk betydelsefull skillnad ligger emellertid däri, att riksbanken vid "betalning" med reallgångar brukar medge vissa lättnader i amorteringsplikten de första fem åren — i anståndsfallen skall i allmänhet tio lika stora inbetalningar äga rum. Vidare kan "betalning" ske enbart med börsaktier eller inteckningar, under det att länsstyrelsen i anståndsfallen kan godta även annan säkerhet, om den är nöjaktig. Den säkerhet som ställs är emellertid i praktiken ofta densamma, dvs. börsaktier eller inteckningar. I praktiken har ingen ansökan gjorts om att få lämna inteckning som direkt likvid; de fall där någon begärt att få lämna börsaktier som likvid är ytterligt sällsynta. Där så sker, förbehåller sig vederbörande i allmänhet rätt att lösa tillbaka aktierna, vilket också brukar ske. I sistnämnda fall innebär "betalningssystemet" helt enkelt att aktierna pantsättes eller deponeras hos riksbanken. Ytterligare må nämnas att riksbanken kan återlämna ställd säkerhet allteftersom amortering sker av skulden. Gränsen mellan de olika instituten är således i praktiken inte klar, och ofta är det tämligen likgiltigt om den ena eller andra metoden används i det enskilda fallet.

Vi har därför funnit det mer ändamålsenligt att förlänga betalningstiden och vidga anstånds möjligheterna. Den gällande sexveckorsfristen föreslås förlängd till tre månader, 53 § 1 mom. första stycket.

I 55 § 1 mom. föreslås sedan en allmän anstånds rätt. Dödsbo eller skattskyldig skall således alltid äga rätt till minst ett års anstånd. Det preliminära beslutet skall innehålla en erinran om anstånds möjligheterna. För de fall där den ettåriga anståndstiden inte är tillräcklig har vi byggt vidare på de gällande anståndsreglerna i 55 §. Beskattningsmyndighet skall äga medge anstånd upp till tio år. För mer speciella fall skall riksskatteverket kunna medge skattskyldig anstånd under 20 år. Anståndsbeloppet skall amorteras på lämpligt sätt. Vi föreslår också regler som gör det möjligt att anpassa storleken av de årliga beloppen efter omständigheterna i det enskilda fallet; årsbeloppen behöver inte längre vara lika stora.

När anstånd medgivits skall ränta utgå, och vidare skall, med ett undantag, säkerhet ställas. Säkerheten skall vara nöjaktig, och härvidlag har närmare föreskrifter intagits i den särskilda tillämpningskungörelsen 11—14 §§. Reglerna innebär en uppmjukning av de gällande kraven. Såsom säkerhet får enligt vårt förslag godkännas så gott som varje tillgång som har ett ekonomiskt värde. Den viktigaste nyheten i förslaget är emellertid, att AGF:s värderingsregler skall slå igenom när säkerhetens nöjaktighet skall prövas i anståndsärendet. De värden som åsatts vid tillgångarnas värdering för skattens beräkning skall utan vidare prövning godtas i anståndsärendet. Liksom nu skall skuldebrev utställas i anståndsfallen. Detta kan vara utställt av dödsbo eller skattskyldig, eller beträffande arvsskatt, även av efterlevande make.

Ställd säkerhet skall på parts begäran kunna bytas ut mot annan nöjaktig sådan, 14 § tillämpningskungörelsen. I dessa fall får givetvis part anföra skäl för sin begäran, och den erbjudna nya säkerhetens värde skall prövas. Därvid skall emellertid inte AGF:s värderingsregler tillämpas, utan säkerhetsprövningen skall vara densamma som vid annan kreditgivning. En annan nyhet är att principen om pants odelbarhet inte obetingat skall uppehållas. Vi föreslår i 55 § 4 mom. tredje stycket att säkerhet får återlämnas i den mån den inte är nödvändig för säkerställande av återstående skatteskuld. Sistnämnda bestämmelse får självfallet tillämpas med viss försiktighet. Är exempelvis börspapper lämnade som säkerhet, föranleder inte varje kursändring att en del av panten friställs. Det fordras att skulden nedbringas på sådant sätt att aktieposten är klart för stor som säkerhet. Det må också tilläggas att beskattningsmyndigheten enligt vår mening bör få anförtro förvaltningen av värdehandlingar m. m. åt bank; särskilt när det gäller aktier torde detta ofta vara den mest praktiska lösningen (13 § andra stycket tillämpningskungörelsen).

56 §

I linje med våra förslag att underlätta skattskyldighetens fullgörande ligger även den föreslagna ändringen i 56 §. För närvarande efterges arvs- eller gåvoskatt om förvärvaren avlider inom ett år från skattskyldighetens inträde. I övrigt finns särskilda regler vid förvärv av mer begränsade rättigheter; i dessa fall är f. n. skattelättnaderna utformade efter en fallande femårsskala.

Vi har funnit det angeläget att mjuka upp de gällande något stelbenta bestämmelserna. Arvsskatten kan vid täta dödsfall tära hårt på ett ärvt kapital, något som naturligtvis i all synnerhet märks när det gäller kapital som är nedlagt i rörelse eller jordbruk. Behovet av lättnader kan också sägas ha blivit mer påtagligt genom den skärpning som skett av arvsbeskattningen genom 1970 års reform. Det synes rimligt, att den som ärvt ett kapital skall ha möjligheter att amortera arvsskatten; en mycket kort tids innehav av ett arv innebär ingen egentlig ökning av skatteförmågan.

Vårt förslag innebär att arvs- eller gåvoskatt kan efterges inom en femårsperiod enligt en fallande skala. Avlider exempelvis en arvinge sedan tre, men ej fyra, år förflutit från det han erhöll sitt arv, skall 40 % av arvsskatten restitueras. Det restituerade beloppet skall redovisas som tillgång i den sist avlidnes bouppteckning; eventuellt få tilläggsbouppteckning förrättas.

59 §

Våra förslag beträffande besvär har behandlats i avsnitt 5.5, vartill kan hänvisas.

Den i lagrummets tredje stycke intagna bestämmelsen har hämtats från 108 § taxeringsförordningen.

60 §

Såsom framhållits i kapitel 5 rörande de organisatoriska frågorna, har vi sökt utforma nya förfaranderegler efter förebild av vad som gäller på andra skatteområden. Ett led i våra förslag är att söka åstadkomma ett smidigt rättelseförfarande och över huvud taget göra reglerna sådana, att riktiga avgöranden kommer att träffas i största

möjliga antal fall. I arvs- eller gåvoskatteärenden finns redan de speciella rättelse-möjligheterna efterbeskattning resp. återvinning. Dessa är utformade med hänsyn till arvs- och gåvoskattens speciella natur. Vi har som tidigare påpekats byggt ut möjligheterna till efterbeskattning och återvinning. Ett annat medel för att nedbringa felfrekvensen anser vi oss ha funnit i systemet med preliminära beslut. Enligt vår mening finns det skäl att införa ytterligare en speciell möjlighet att rätta felaktiga avgöranden.

Det kan nämligen tänkas, att vissa grova fel begåtts i samband med bouppteckningsförrättningen utan att de likväl är av den art att tilläggsbouppteckning skall förrättas eller rättelse kan ske genom efterbeskattning, återvinning eller vanliga besvär. Efter förebild från taxeringsförordningen föreslår vi en möjlighet att åstadkomma rättelse genom besvär i särskild ordning. Sådana besvär skall få anföras både av enskild part och det allmänna ombudet. Det skall givetvis röra sig om grova felaktigheter, och vi har bl. a. tänkt på sådana fall där exempelvis en tavla, trots noggrann undersökning vid bouppteckningsförrättningen, sedermera visar sig vara falsk och av ringa värde. Ett annat exempel är att vilseledande, eventuellt falska, räkenskapshandlingar lagts till grund för beskattningen.

61 §

Restitution av arvs- eller gåvoskatt föreslås skola ske utan ansökan och i den ordning som föreskrives i uppbördsförordningen. Beslutet behöver således inte ha vunnit laga kraft för att återbetalning skall kunna ske.

För närvarande råder oklarhet om hur man skall förfara med tidigare erlagd ränta, som utgått på grund av ett beslut som sedan ändrats av högre instans. I vilken form den tidigare erlagda räntan skall återbetalas är inte löst. För dessa fall föreslås en uttrycklig regel i fjärde stycket, enligt vilken för mycket erlagd ränta skall kunna återbetalas.

63—66 §§

Hithörande frågor är behandlade under av-

snitten 5.5 och 5.6, vartill hänvisas.

68—69 §§

Beträffande vitena har en anpassning skett till taxeringsförordningens regler.

Den gällande bestämmelsen i 67 § andra stycket om edgång m. m. har överflyttats till 20 kap. 6 § ärvdabalken. Edgångsyrkande kan framställas av det allmänna ombudet. Ärenden om edgång skall alltjämt handläggas vid de allmänna underrätterna.

Övergångsbestämmelserna

Våra förslag föreslås träda i kraft den 1 januari 1973. Betydelsefulla ändringar föreslås i såväl materiellt som formellt hänseende. Vi har funnit det angeläget att utforma övergångsbestämmelserna på sådant sätt att den av oss tilltänkta organisatoriska omläggningen underlättas. Av den anledningen föreslås att de myndigheter som för närvarande administrerar arvs- och gåvoskattena inte skall behöva tillämpa de nya reglerna; på motsvarande sätt skall i görlig mån de myndigheter som får nya uppgifter endast tillämpa de nya reglerna. För att inte de allmänna överrätterna skall behöva pröva arvs- och gåvoskatteärenden under en onödigt lång övergångstid, föreslås att endast beslut, som meddelats av underrätt eller länsstyrelse före den 1 januari 1973, skall följa det äldre besvär förfarandet. Senare beslut av dessa instanser får överklagas till länskatte rätt, även om äldre bestämmelser i övrigt är att tillämpa.

Likaså har en uppdelning av ärendena i första instans fått ske. Huvudregeln är att, om skattskyldighet inträtt före den 1 januari 1973, är allmän underrätt behörig att handlägga ärenden rörande registrering och skattläggning av bouppteckningar m. m. I dessa fall kan ärenden rörande exempelvis anstånd komma att anhängiggöras först efter den 1 januari 1973. Av rent praktiska skäl bör sådana ärenden som sammanhänger med registrering eller skattläggning prövas av samma instans. I övrigt skall nytillkommande ärenden upptas av länsstyrelsen, exempelvis ansökan om återvinning som har samband med ett äldre skatteärende. I dyl-

ka fall skall som nyss nämnts de äldre reglerna tillämpas.

I sammanhanget må anmärkas att övergångsbestämmelserna till den långa rad följd författningar, som samtidigt fått ändras, utformats efter ovan angivna principer.

7.3 Övriga författningar

7.3.1 Förordningen om beräkning av beskattningsbar förmögenhet i familjeföretag
Våra överväganden beträffande familjeföretagens skattelättnader har utförligt redovisats i kapitel 4. Såsom där påpekats bygger den av oss föreslagna förordningen i stor utsträckning på den nuvarande provisoriska lagstiftningen. Beträffande de olika lagrummen må följande framhållas.

1 §

Lagrummets första stycke överensstämmer i allt väsentligt med motsvarande regler i nuvarande 1 §.

I andra stycket har begreppet företagsförmögenhet angivits på ungefär samma sätt som i gällande förordning 2 § andra stycket. Såsom vi utformat skattelättnaderna, nämligen i form av ett avdrag från den skattepliktiga förmögenheten med viss del av företagsförmögenheten, har en kompletterande regel givits. Företagsförmögenheten får inte upptagas till högre belopp än den skattepliktiga förmögenheten. Det kan nämligen tänkas att företagsförmögenheten är större än den skattepliktiga, nämligen om stora privata skulder förekommer.

2 §

Såsom framhållits under avsnitt 4.3.3 har vi föreslagit en ny metod för att lösa de frågor som uppkommer för företag med blandad verksamhet. Skattelättnaderna skall i princip endast medges företag som driver rörelse eller jordbruk i egentlig mening. För de blandade fallen skall en viss nedsättning ske av företagsförmögenheten när det gäller att beräkna avdraget. Ett enkelt exempel får belysa vårt förslag.

Ett enmansbolag har inventarier och lager ett värde av 2 milj. kr. I företagsförmögenheten ingår även en hyresfastighet som hyres ut

på vanligt sätt. Fastigheten är taxerad till 500 000 kr. Samtliga skulder i rörelsen, inkl. in-teckningsskulder, uppgår till 1 milj. kr. Företagsförmögenheten är då 1,5 milj. kr. Denna skall nedsättas efter förhållandet mellan rörelsetillgångarna och förvaltningstillgången — hyresfastigheten. Den justerade företagsförmögenheten blir då 1,2 milj. kr. Skattelättnaden, som utgör 25 % av den del av företagsförmögenheten som överstiger 400 000 kr., blir således till 200 000 kr., och avräknas från ägarens skattepliktiga förmögenhet.

I lagtexten har uppräknats olika slag av förvaltningstillgångar. Som reglerna utformats torde det normalt inte ställa sig alltför svårt att avgöra om en tillgång skall anses utgöra förvaltningstillgång eller ej. Beträffande fastigheter är det i allmänhet avgörande om fastigheten ingår i verksamheten. Därvid får den skattskyldiges eller av honom direkt eller indirekt ägda företags verksamhet ses som en enhet. Särskilda schablonregler har upptagits för tomt- och byggnadsrörelser.

Fall kan tänkas där tillgångar eller del av företag utarrenderats. I sådana fall blir tillgångarna alltid att räkna som förvaltnings-tillgångar. Vad nu sagts avser givetvis inte sådana fall där uthyrning eller utarrendering ingår som ett led i själva verksamheten; exempelvis ett företag som sysslar med uthyrning av maskiner. Vad som avses är sådana fall där själva uthyrningen eller utarrenderingen är ett tecken på att verksamheten i realiteten innebär förvaltning.

3 §

När det gäller högsta tillåtna delägarantal har vi behållit de provisoriska reglerna. Kravet innebär enkelt uttryckt att 75 procent av företaget skall kunna föras tillbaka på högst tio fysiska personer.

För att skattelättnader skall medges krävs vidare att den skattskyldige skall ha sin väsentliga försörjning av företaget samt att han varit huvudsakligt verksam i det. Den väsentliga försörjningen innebär i första hand, att en beloppsmässig jämförelse får göras mellan de inkomster den skattskyldige har från företaget och vad han kan uppbära från annat håll. Företagsinkomsterna skall dominera, låt vara att resultaten kan

få variera något år från år. Företagsinkomsten skall typiskt sett framstå som den väsentliga inkomsten. Det andra kravet — huvudsakligt verksam — innebär att den skattskyldige faktiskt och i princip på heltid skall vara sysselsatt i företaget eller jordbruket. Så är givetvis inte fallet, om någon endast är styrelseledamot eller har tillfälliga uppdrag för företagets räkning.

Om verksamheten är blandad, så att även förvaltning i tidigare angiven bemärkelse förekommer, får bedömningen göras med utgångspunkt från sådan företagsförmögenhet som berättigar till avdrag. Dessa gränsdragningsproblem kan dock förmodas bli tämligen ovanliga.

För den händelse någon tidigare varit huvudsakligt verksam i företaget bör han inte gå miste om rätten till avdrag därför att han på grund av ålder eller sjukdom går i pension eller utarrenderar företaget. Givetvis måste han fortsättningsvis ha sin väsentliga försörjning av företaget.

4 §

I detta lagrum har närmare angivits hur avdraget skall beräknas. Om en person äger ett företag med ett värde av 1 milj. kr. och han därutöver har en privat förmögenhet på 200 000 kr., beräknas avdraget med utgångspunkt från den del av företagsförmögenheten som överstiger 400 000 kr. I exemplet blir den beskattningsbara förmögenheten 1 050 000 kr. (= 1 000 000 + 200 000 — 150 000). En spärr är satt så att avdrag inte får medges med högre belopp än 400 000 kr., vilket betyder att lättnader inte medges i den mån den skattskyldiges företagsförmögenhet överstiger 2 milj. kr. Skattelättnaden beräknas också för envar skattskyldig för sig. Om ett företag är värt 2 milj. kr. och ägs av två personer utan annan förmögenhet, blir avdraget 25 procent på 600 000 kr. för var och en. Ett avsteg från denna princip har gjorts för samtaxeringsfallen.

5 §

För att undvika ojämna resultat i de fall där ett företag ägs inom en samtaxeringskrets föreslår vi, att frågan om avdrag skall

bedömas med utgångspunkt från hela den samtaxerade kretsens förhållanden. Ett riktmarke har varit att söka uppnå samma resultat oavsett hur förmögenheten är fördelad mellan de olika familjemedlemmarna.

Om exempelvis två makar tillsammans äger ett företag, värt 800 000 kr., får skattelättnaden beräknas med utgångspunkt från nämnda belopp. En av makarna skall vara huvudsakligt verksam i företaget, och deras väsentliga försörjning skall också komma från företaget. Har exempelvis den ene maken inkomster från annat håll som normalt överstiger båda makarnas inkomster av familjeföretaget, utblir skattelättnaderna. Likaså kan det tänkas att en ensamstående förälder tillsammans med omyndiga barn äger ett företag. I detta fall skall någon inom kretsen, i normalfallet föräldern, ha sin huvudsakliga verksamhet i företaget. Företaget skall också svara för föräldrarnas och barnens väsentliga försörjning. I det inte ovanliga fallet att de omyndiga barnen har en reversfordran på en efterlevande förälder, bör man vid bedömning av frågan om väsentlig försörjning bortse från den ränta som kan ha utgått till barnen från föräldern. Värdet av sådan skuld till omyndiga hemmavarande barn bör inte heller reducera föräldrarnas företagsförmögenhet. Av principen att den samtaxerade familjen vid förordningens tillämpning skall behandlas som en enhet följer nämligen att sådan revers skall jämställas med delägarskap i familjeföretaget intill reversens belopp.

Såsom framgår av lagtexten kan i samtaxeringsfallen avdrag inte medges med mer än sammanlagt 400 000 kr. Vid skattens beräkning får avdraget fördelas mellan de olika skattskyldiga efter storleken av respektive företagsförmögenhetsandelar.

7.3.2 Återstående författningar

Såsom inledningsvis påpekats har den av oss föreslagna organisatoriska omläggningen medfört att ändringar fått göras i ett betydande antal författningar. Dessa ändringar sammanhänger genomgående med att länsstyrelsen för framtiden föreslås skola bli registrerings- och beskattningsmyndighet

även beträffande arvsbeskattningen. Dessa ändringsförslag kräver ingen ytterligare kommentar utöver vad som påpekats i kapitel 5.

Vi föreslår en ny tillämpningskungörelse till AGF. Den bygger i stor utsträckning på den tidigare. De föreslagna ändringarna sammanhänger med den nya organisationen samt med att rätten att betala med annat än kontanter skall bortfalla när skattskyldighet inträder efter den 31 december 1972. I övrigt har i den nya tillämpningskungörelsen intagits en del föreskrifter om uppgiftsskyldighet, som nu finns i annan speciallagstiftning. En detalj må påpekas i sammanhanget. Till den nya tillämpningskungörelsen 15 § har överförts den äldre bestämmelsen om disposition av restavgift i vissa fall. Vi föreslår ingen ändring av dessa regler, som är en relik från tidigare indrivningssystem. Skälet härför är att bestämmelsen fortfarande, efter vad vi inhämtat, har praktisk betydelse för några tjänstemän på exekutionssidan. Vi förutsätter att denna detaljfråga uppmärksammas i annat sammanhang.

Reservation

Av herr Alemyr

På två punkter kan jag inte ansluta mig till majoritetens uppfattning. Enligt min mening bör nämligen konungahusets medlemmar erlægga skatt enligt samma regler som gäller för andra medborgare. Vidare anser jag att värdefullt privat lösöre såsom konstverk, antikviteter osv. bör träffas av förmögenhetsskatt.

För närvarande erlägger konungahusets medlemmar ingen skatt för förmögenhet. Likaså går deras kapitalinkomster fria från inkomstskatt. Detsamma gäller de särskilda anslagen. I de mindre vanliga fall där medlem av konungahuset har andra inkomster utgår visserligen inkomstskatt enligt allmänna regler. För arv och gåva som tillfaller medlem av konungahuset från annan medlem därav beräknas arvs- eller gåvoskatten enligt 1941 års skatteskalor.

Frågan om beskattningen av konungahusets medlemmar är visserligen en detaljfråga, men enligt min mening bör man inte bortse från dess stora principiella betydelse. De nuvarande reglerna vilar uppenbart på värderingar som måste sägas tillhöra det förflutna. I modern tid har icke heller frågan särskilt utretts. Vid de tillfällen man ändrat kapitalbeskattningen har man antingen skjutit problemet åt sidan eller förbigått det med tystnad. Motionsvägen har, dock utan framgång, ändringsyrkanden framställts. Redan det anförda talar enligt min mening starkt för att hela frågan nu tas upp till prövning. Eftersom skatteförmånerna främst rör ka-

pitalbeskattningen har frågan sin naturliga anknytning till kapitalskatteberedningens uppdrag. Av dessa skäl delar jag icke majoritetens uppfattning att frågan hör hemma i andra och större sammanhang.

Eftersom jag inte kunnat finna några bärande skäl för att tillerkänna konungahusets medlemmar särskilda skattefavoer, anser jag att de skall erlægga kapitalskatt och skatt på avkastning av kapital enligt de regler som gäller för andra medborgare. Härav följer att ändringar får ske beträffande inkomstbeskattningen. I och för sig behöver icke den nuvarande skattefriheten för anslagen över statsbudgeten ändras. Huruvida storleken av anslagen till konungahusets medlemmar som följd av bifall till mitt förslag bör omprövas är däremot en fråga som hör hemma i annat sammanhang.

Det mer värdefulla privata inre lösörets förmögenhetsbeskattning är för mig en högst angelägen fråga såväl av principiella skäl som när det gäller att åstadkomma största möjliga skatterättvisa.

Således uttas förmögenhetsskatt för värdet av besparingar, egnahem, rörelseidkares och jordbrukares redskap. Redan detta visar klart hur orimlig skattefriheten för lyxbetonade föremål som konstverk och antikviteter är. Men det tyngst vägande skälet för att förmögenhetsbeskatta värdefulla konstföremål, konstsamlingar osv. är det notoriska förhållandet att dylika föremål är synnerligen populära och regelmässigt myc-

ket lämpliga investeringsobjekt. Det är således allmänt omvittnat att investeringar i t. ex. konst och frimärken många gånger visat sig ekonomiskt sett klart fördelaktigare än investeringar i mark eller aktier. En bidragande, men säkerligen inte avgörande, orsak ligger i realisationsvinstbeskattningens utformning. Genom den gällande förmögenhetsskattefriheten lämnas dessutom en bekväm väg till skatteflyktsbetonade åtgärder öppna.

Förvisso möter praktiska problem vid en förmögenhetsbeskattning av det inre lösöret. Praktiska svårigheter får dock inte lägga hinder i vägen för angelägna reformer. Det framstår som väsentligt att man fångar in de fall där det inte är fråga om sedvanligt konstsamlande, utan där innehavet klart pekar på konstinvesteringar. Meningen är således icke att lägga förmögenhetsskatt på vanliga hem, inte ens de välutrustade. En förmögenhetsbeskattning måste därför kompletteras med frikostigt tilltagna grundavdrag, förslagsvis 200 000 kr. Endast den som har konst, frimärken, antikviteter osv. med ett värde som överstiger nämnda belopp, bör förmögenhetsbeskattas för överskjutande värde. Vidare bör det finnas möjligheter för Kungl. Maj:t, eventuellt riksskatteverket, att fritaga kulturhistoriskt värdefulla samlingar eller andra fall där synnerliga skäl för skattefrihet kan föreligga.

De praktiska kontrollsvårigheterna skall givetvis inte förringas, men de får inte heller överdrivas. Man bör ej förbise det principiellt riktiga och värdefulla i en uttrycklig lagregel om skatteplikt. Den som ej uppger exempelvis ett betydande konstinnehav kan då komma att straffas enligt reglerna i skattebrottslagen. En någorlunda tillfredsställande kontroll kan även ske via försäkringsbolagen, vilka i lämplig omfattning kan åläggas uppgiftsplikt beträffande särskilda försäkringar för värdefullt lösöre. En tänkbar åtgärd är likaså att i begränsad omfattning föreskriva uppgiftsskyldighet vid försäljning av mycket värdefulla objekt. Även andra åtgärder kan tänkas.

Särskilda yttranden

1. Av herrar *Hermansson och Tistad*

Vid vårt första betänkande fogade vi en reservation, i vilken vi utvecklade vår allmänna syn på kapitalbeskattningen. I väsentliga delar har beskattningen därefter fastlagts genom beslut av 1970 års riksdag. I sitt fortsatta arbete har kapitalskatteberedningen haft att utgå från detta beslut. Våra nu framlagda förslag bör ses mot denna bakgrund.

2. Av herr *Ottosson*

Beredningens första betänkande som avlämnades i slutet av 1969 fick vid remissbehandlingen ett mindre lyckat mottagande. Betänkandet var dock ej enhälligt. Sålunda anmälde jag på en rad områden en från beredningens majoritet avvikande mening. Det förslag som regeringen sedan framlade våren 1970 och som i stort sett godtogs av riksdagen innebar en stark uppslutning kring den kritik som riktats mot majoritetsförslaget.

De uppgifter som beredningen nu haft att ta ställning till har huvudsakligen varit av teknisk natur. Det bör här understrykas att det denna gång rått stor enighet om hur de oss förelagda problemställningarna skulle lösas. De presenterade förslagen har också, med hänsyn till de ramar som givits beredningen, erhållit en ur rättvisesynpunkt godtagbar utformning. Detta gäller även förslaget till särskilda skattelättnader för familjeföretagare. Här gör sig dock andra synpunkter starkt gällande.

Genom regeringens förslag till och riksdagens beslut om särskilda skattelättnader för familjeföretagen har, såsom påpekats i detta betänkande, avsteg skett från principen om likhet inför skattelagstiftningen. Detta är enligt min mening mycket olyckligt. Inte på så sätt att familjeföretagen inte skulle behöva denna favör utan för att en särbehandling av en viss kategori skattskyldiga kommer att skapa svåra gränsdragnings- och tillämpningsproblem. Dessutom kommer åtskilliga familjeföretagare att diskvalificeras när det gäller att erhålla den av statsmakterna utlovade skattelättnaden. Överhuvudtaget är metoden med en uppdelning mellan arbetande och icke arbetande kapital något som inte borde vinna vidare insteg i svensk skattelagstiftning utan som snarast borde utmönstras därifrån. Det är därför beklagligt att beredningen genom statsmakternas beslut tvingats att acceptera denna lagstiftningsmetodik.

Beredningen har denna gång låtit verkställa statistiska undersökningar rörande familjeföretagens situation. Vi har även studerat förräntningskraven i vissa närmare angivna lägen. Däremot har direktiven till beredningen inte medgivit någon mer ingående undersökning rörande kapitalbeskattningens höjd överhuvudtaget. Sålunda hade det varit värdefullt om skattetryckets inverkan på det ökande antalet företagsnedläggelser hade kunnat kartläggas. Detsamma gäller frågan om hur beskattningen skall utformas för att

bildandet av nya företag och därmed nya arbetsplatser skall öka och utvecklingen av mindre företag till större uppmuntras och påskyndas. Detta anser jag vara så viktiga frågor att en ny utredning omgående bör tillsättas för att snabbt och effektivt behandla frågan om "lämpligt" skattetryck för ett väl fungerande enskilt näringsliv. Det är min förhoppning att denna uppfattning delas av statsmakterna.

Bilaga 1 Statistiska undersökningar av familjeföretag

Av Bertil Edlund och Ivar Stahl

Genom beslut av 1970 års vårriksdag skärptes beskattningen på större förmögenheter och arv. Samtidigt beslöts särskilda skattelättnader för familjeföretagen varigenom deras arvs- och förmögenhetsbeskattning i stort sett bibehölls på samma nivå som tidigare. Reglerna för de särskilda skattelättnaderna åt familjeföretagen har gjorts provisoriska och kapitalskatteberedningen har fått i uppdrag att närmare överväga den lämpliga utformningen av en mera definitiv särbehandling av familjeföretagen och de med dem jämförliga jordbruken.

För att det skall vara möjligt att bedöma verkningarna i skilda hänseenden av de av riksdagen beslutade eller av kapitalskatteberedningen övervägda särskilda skattelättnaderna för familjeföretagare har det visat sig erforderligt att utföra en viss kartläggning av familjeföretagen och deras ägare. På grundval av det material som erhållits genom kartläggningen möjliggörs i viss utsträckning jämförelser mellan det beskattningsresultat som uppnås genom de av riksdagen beslutade reglerna samt det resultat som kunde följa av ett slopande eller en ändring av de särskilda skattelättnaderna för familjeföretagare.

Kartläggningen av familjeföretagen har såvitt gäller företag som drivs i aktiebolagsform grundats på de uppgifter som länsstyrelserna insamlar för värderingen av aktier i fåmansbolag. För ett urval av aktiebolag har dessutom en bearbetning företagits av

de största aktieägarnas avgivna självdeklarationer. För jordbruk och företag som drivs som enskild firma har diverse uppgifter sammanställts från primärmaterialet till den specialundersökning av förmögenheterna och deras sammansättning år 1966 som utförts av kapitalskatteberedningen och redovisats i beredningens betänkande SOU 1969: 54. Slutligen har Lantbruksförbundet och Familjeföretagens Förening bidragit med visst material som ytterligare klargjort förhållandena för familjeföretagen. Materialet beträffande Familjeföretagens Förening redovisas i bilaga 2. Någon kartläggning av handels- eller kommanditbolag har ej skett utöver den redovisning som lämnats av Familjeföretagens Förening.

Företag som drivs i aktiebolagsform

Uppgifterna i detta avsnitt avser enbart aktiebolag och ej ekonomiska föreningar eller företag drivna i annan företagsform. Börsnoterade bolag samt bolag vars aktier upptas å Svenska Fondhandlarföreningens deklaraionslista ingår ej. Ej heller ingår förvaltningsbolag eller företag ägda enbart av juridiska personer eller utlänningar. Anledningen till att dessa bolag ej medtagits i undersökningen är att de särskilda skattelättnaderna ej berör dessa företag. Som tidigare sagts har de uppgifter som länsstyrelserna insamlar för värderingen av aktier i fåmansbolag utnyttjats i tabellmate-

riale till detta avsnitt. Till grund för värderingen har i regel lagts aktiernas substansvärde. Den senast tillgängliga balansräkningen för bolaget har vanligtvis legat till grund för substansvärderingen men denna värdering är ofta flera år gammal så att många av de bearbetade uppgifterna är inaktuella. Någon bot för detta förhållande har emellertid ej varit möjlig. Ett företags förmögenhetsvärde har här definierats som det sammanlagda fastställda värdet å företagets aktier, dvs. samma begrepp som använts i provisoriet. Vid bedömningen av om ett företag är förvaltningsbolag har likaledes reglerna i provisoriet tillämpats. Enligt dessa medges ej skattelättnad om företagets förmögenhet i mer än obetydlig omfattning nedlagts i verksamhet som består i förvaltning av annan fastighet än jordbruksfastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

I *tabell 1* har samtliga företag fördelats på länsgrupper samt efter förmögenhetsvärdets storlek. I Uppsala, Västmanlands och Västerbottens län har resp. 70, 66 och 60 procent av företagen ett förmögenhetsvärde som understiger 30 000 kr. medan i Jönköpings, Göteborgs- och Bohus och Östergötlands län motsvarande procentsiffror uppgår till endast 1, 4 och 4. Anledningen till dessa stora skillnader är att i de tre första länen aktievärdering har utförts för så gott som samtliga bolag utan någon inskränkning men i de tre sistnämnda länen en värdering har utförts endast för de bolag för vilka ett förmögenhetsvärde över 30 000 kr. synes sannolikt. Vid en jämförelse länen eller länsgrupperna emellan bör därför endast företag med ett förmögenhetsvärde överstigande 30 000 kr. beaktas. Antalet dylika företag i de olika länsgrupperna anges på en särskild rad nedtill i tabellen. Genom denna begränsning reduceras antalet bolag från 31 000 till 21 000 eller med 33 procent medan den sammanlagda förmögenhetssumman endast nedgår från 6 700 till 6 562 mkr. eller med 2 procent. Om antalet företag med ett värde överstigande 30 000 kr. sätts i relation till folkmängden den 1.1.1969 — den ungefärliga tidpunkt vid vilken aktievärde-

ringen har skett — visar det sig att det relativt största antalet företag — 364 per 100 000 inv. — finns i Kronobergs län och det lägsta — 107 per 100 000 inv. — finns i Norrbottens län. Motsvarande genomsnittliga antal är för storstadslänen 326, för skogslänen 175 och för övriga län 255. Av företagen har 83 procent ett förmögenhetsvärde mellan 30 000 och 300 000 kr., 16 procent ett förmögenhetsvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. och 1 procent ett förmögenhetsvärde överstigande 5 000 000 kr. Förmögenhetssumman fördelar sig på de tre grupperna med resp. 24, 45 och 31 procent. I det följande har intresset helt knutits till den mellersta av dessa grupper. Av företagen i denna grupp finns 46 procent i de tre storstadslänen.

För att skattelättnader enligt provisoriet skall komma ifråga krävs att företaget har en begränsad delägarkrets dvs. är ett s. k. fåmansbolag. Minst 75 procent av företaget skall ägas av högst tio personer — direkt eller genom förmedling av juridisk person. I *tabell 2* belyses i vad mån delägarkretsen är begränsad i företag med förmögenhetsvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. Vid länsstyrelsernas senaste aktievärdering saknas ofta uppgifter om aktieägarna. I viss utsträckning har härvid dylika uppgifter kunnat erhållas från tidigare värderingstillfälle. Detta har emellertid medfört att aktieägarnas aktieinnehav och adressuppgifter ofta bygger på 5—10 år gamla uppgifter och således är helt inaktuella. För fem procent av företagen är ägandeförhållandena ovissa eller okända. För dessa företag är det vanligt att en del av aktierna ägs av annan juridisk person eller att en nyemission nyligen har ägt rum. I företag med stort förmögenhetsvärde är det något vanligare med ovissa eller okända ägandeförhållanden än i företag med litet förmögenhetsvärde. Det i provisoriet uppställda kravet uppfylls av 91 procent av företagen och diskvalificerar 4 procent. För företag med ett värde på 300 000—1 000 000 kr. är motsvarande uppgifter 92,7 resp. 2,6 procent och för företag med ett värde på 1 000 000—5 000 000 kr. 86,0 resp. 7,0 procent. I stora företag är det

således vanligare att aktierna är spridda på flera händer.

Aven i *tabell 3* belyses aktiernas spridning. I denna tabell har emellertid företagen grupperats efter branschtillhörighet i stället för efter förmögenhetsvärdets storlek. Det i provisoriet uppställda kravet diskvalificerar fem procent av industriföretagen men endast två procent av företagen inom handel och samfärdsel. En utförligare branschindelning än den som redovisas i tabellen utvisar att företagen företer en stor spridning på olika branscher.

Av *tabellerna 4 och 5* framgår majoritetsförhållandena i fåmansbolagen dvs. de företag som har den begränsade delägarkrets som anges i provisoriet. Hos 874 företag eller 29 procent finns mer än 99 procent av aktieinnehavet hos en enda aktieägare. I 60 procent av företagen finns aktiemajoriteten hos *en* ägare, i 89 procent hos en eller två och i 96,4 procent hos högst tre ägare. Av företag med ett värde på 300 000—1 000 000, 1 000 000—2 000 000, 2 000 000—3 000 000 och 3 000 000—5 000 000 kr. har en ägare aktiemajoritet i

resp. 62, 57, 53 och 43 procent. Aktierna har sålunda en större spridning i företag med stort förmögenhetsvärde. I 55 procent av industriföretagen och i 66 procent av företagen inom handel och samfärdsel har en ägare aktiemajoritet.

I *tabellerna 6 och 7* redovisas förekomst och värde av fastigheter samt maskiner och inventarier i fåmansbolagen. Av bolagen har 63 procent redovisat ett fastighetsinnehav och 76 procent ett innehav av maskiner och inventarier. Av företag med ett värde understigande 1 mkr. redovisar endast 59 procent ett fastighetsinnehav medan motsvarande uppgift för de större företagen är 73 procent. Innehav av maskiner och inventarier är lika vanligt bland företag med lågt förmögenhetsvärde som bland företag med högt. Av industriföretagen redovisar 77 procent ett fastighetsinnehav, av företagen inom handel och samfärdsel 48 procent och av företagen som sysslar med serviceverksamhet 36 procent. Endast 125 bolag eller 4 procent har en dold reserv i maskiner och inventarier. Det sammanlagda värdet å den dolda reserven uppgår till

	Antal aktieägare för vilka självdeklarationer har infordrats	Antal aktieägare för vilka självdeklarationer ej har kunnat återfinnas	Antal aktieägare som avyttrat aktierna	Antal aktieägare som ingår i det bearbetade materialet
<i>Samtliga</i>	551	46	55	450
<i>Aktieägarens andel av företaget överstiger 50 %</i>	178	14	19	145
<i>uppgår till högst 50 %</i>	373	32	36	305
<i>Företagets förmögenhetsvärde, kr.</i>				
300 000—500 000	219	17	17	185
500 000—1 000 000	184	14	19	151
1 000 000—2 000 000	95	10	9	76
2 000 000—5 000 000	53	5	10	38
<i>Företagets näringsgren</i>				
Industriföretag	304	22	24	258
Företag inom handel och samfärdsel	211	19	27	165
Övriga företag	36	5	4	27

Anm. I familjer där båda makarna har aktier har vardera maken räknats som en aktieägare. I fem familjer ingår såväl mannen som hustrun i det bearbetade materialet. I tab. 8—14 har emellertid makar räknats som en enhet, varför totalantalet aktieägare i dessa tabeller endast uppgår till 445 mot 450 i denna tablå.

87 mkr. varav 62 mkr. finns i företag inom samfärdsel.

Det har som tidigare sagts visat sig erforderligt att även företa en viss kartläggning av de största aktieägarna i fåmansbolagen. För detta ändamål har en specialundersökning utförts. Denna bygger på ett 10-procentigt urval av fåmansbolagen med förmögenhetsvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. Inom varje företag har de tre största aktieägarna uttagits i den mån deras aktieinnehav överstiger 10 procent av det totala antalet aktier i företaget. Undersökningen har på detta sätt kommit att omfatta 551 personer såsom framgår av tablan å föregående sida. För de så uttagna aktieägarna samt för de samtaxerade makarna till dessa har självdeklarationerna avseende 1970 års taxering infordrats och bearbetats. I några fall då aktieägaren dött eller deklarationen för år 1970 ej varit tillgänglig har i stället deklarationen för ett tidigare år bearbetats. För 46 aktieägare dvs. 8 procent har de infordrade deklarationerna ej kunnat återfinnas. Detta beror på ofullständiga adressuppgifter i primärmaterialet eller att uppgifterna är så gamla att aktieägaren för länge sedan flyttat eller avlidit. För ytterligare 55 skattskyldiga eller 10 procent har det visat sig att aktierna avyttrats eller att någon förmögenhetsbilaga ej funnits i självdeklarationen varför även dessa uteslutits från bearbetning. I det bearbetade materialet ingår sålunda endast 450 av de 551 uttagna aktieägarna dvs. 82 procent.

För att skattenedsättning enligt provisoriet skall erhållas krävs att företaget dominerar i förmögenhetsavseende vid jämförelse med de övriga förmögenhetstillgångar som den skattskyldige kan ha. I vad mån detta är fallet framgår av *tabell 8*. Samtaxerade makar har härvid räknats som en enhet. I några fall har den skattskyldige haft aktier i mer än ett fåmansbolag. Det har härvid inte alltid med bestämdhet kunnat avgöras om delägarkretsen i företagen är så begränsad som erfordras enligt provisoriet för att skattelättnad skall utgå. Det förekommer även att den skattskyldige förutom

aktierna i fåmansbolaget haft ett jordbruk eller en rörelse som drivs som enskild firma. I två fall då nettotillgångarna i dessa företag legat mellan 100 000 och 5 000 000 kr. har denna företagsförmögenhet medräknats i den del av aktieägarens förmögenhet som är nedlagd i familjeföretag. För avgränsningen av nettotillgångar i enskild firma redogörs i avsnittet om dessa företag.

För nästan hälften av de i undersökningen medtagna aktieägarna har företagsförmögenheten dominerat så att det i provisoriet uppställda kravet uppfyllts. Ju större aktieägarnas totala förmögenhet är desto mindre andel av ägarna uppfyller 75-procentskravet. Sålunda uppfylls det av 84 procent med en totalförmögenhet understigande 100 000 kr., men endast av 25 procent med miljonförmögenheter.

Av *tabell 9* kan utläsas att av aktieägare med majoritetsposter i fåmansbolag så uppfyller 59 procent det uppställda 75-procentskravet medan av ägare med minoritetsposter gäller detta för endast 40 procent. Tabellen utvisar även att ägarna av majoritetsposter, som väntat, har en genomsnittligt större förmögenhet än minoritetsägarna.

Lika naturligt är — såsom framgår av *tabell 10* — att ju större fåmansbolagets värde är desto större är även den genomsnittliga förmögenheten för aktieägaren. Kravet på företagsförmögenhetens dominans uppfylls av 41 procent av aktieägarna i fåmansbolag med förmögenhetsvärde understigande 1 mkr. I större bolag uppfylls kravet av 63 procent av ägarna.

Som synes av *tabell 11* har av aktieägarna i specialundersökningen 14 procent en miljonförmögenhet i den mån de är ägare av industribolag. För ägare av bolag inom handel och samfärdsel är motsvarande uppgift 21 procent och för ägarna av övriga bolag 27 procent. Det uppställda 75-procentskravet uppfylls av 45 procent av — de i undersökningen medtagna — ägarna till industribolag, av 50 procent av ägarna till bolag inom handel och samfärdsel samt av 46 procent av ägarna till övriga bolag.

I *tabellerna 12—14* lämnas specificerade

uppgifter om tillgångar och skulder för de i specialundersökningen ingående aktieägarna. Av tabellerna kan bland annat utläsas att ju större förmögenheten är desto mindre är skulderna i förhållande till tillgångarna. Vidare framgår att de aktieägare som har mindre än 60 procent av förmögenheten nedlagd i familjeföretag har mycket betydande tillgångar i hyresfastigheter, börsnoterade aktier och utarrenderade jordbruksfastigheter. Så är inte fallet med ägare som har 60—75 procent av förmögenheten nedlagd i familjeföretag. Skillnaden mellan dessa ägare och de som uppfyller 75-procentskravet är framför allt att de förra har låga skulder och förhållandevis stora fordringar. I förhållande till tillgångarna uppgår sålunda skulderna till 29 resp. 60 procent och fordringarna till 10 resp. 5 procent. Dessa uppgifter synes tala för att det hårda 75-procentskravet — som så många stupar på — borde mildras.

Det har även varit av intresse att försöka belysa innebörden av det i provisoriet uppställda kravet att ägaren skall ha sin väsentliga försörjning av företaget. Av denna anledning har i *tabell 15* redovisats i vad mån inkomsten från företaget eller företagen kan anses utgöra den dominerande delen av ägarens inkomster. I samtaxeringsfallen har varje make behandlats för sig och inte som en enhet. Inkomstförhållandena har undersökts för endast ett år. Tillfälliga förhållanden har alltså kunnat inverka på de i tabellen redovisade uppgifterna. Av aktieägare med minst 75 procent, 60—75 procent och mindre än 60 procent av förmögenheten nedlagd i familjeföretag har resp. 76, 68 och 47 procent en företagsinkomst som överstiger 75 procent av den sammanräknade nettoinkomsten. Om kravet på företagsinkomsternas dominans sättes till 50 procent uppfylles detta krav av resp. 85, 73 och 64 procent.

Jordbruk och företag som drivs som enskild firma

Såsom inledningsvis anförts har primärmaterial till den specialundersökning som kapitalskatteberedningen utfört av förmögen-

heterna och deras sammansättning år 1966 legat till grund för redovisningen i detta avsnitt. Redovisningen har begränsats till att avse skattskyldiga med en förmögenhet överstigande 100 000 kr. Makar har härvid räknats som en enhet. Så har även skett med alla uppgifter i de upprättade tabellerna förutom vid fastställandet av företagsinkomstens andel av den sammanräknade nettoinkomsten i tabell 21. I den tabellen har enbart företagarens egna inkomster beaktats.

Specialundersökningen bygger på ett urval av självdeklarationer och för personer med förmögenhet större än 100 000 kr. har detta urval skett direkt i förmögenhetslängderna genom beredningens försorg. Härvid har urvalskvoten — som anger hur stor andel av totalantalet som ingår i urvalet — satts till 2 procent för förmögenheter i storleksklassen 100 000—300 000 kr., till 5 procent i storleksklassen 300 000—1 000 000 kr. och till 20 procent i storleksklassen 1 000 000—5 000 000 kr. Personer med förmögenhet större än 5 000 000 kr. har totalräknats.

Sammanlagt ingår 5 898 urvalspersoner med förmögenhet överstigande 100 000 kr. i urvalet. För urvalspersonerna och deras makar har vissa uppgifter från 1967 års självdeklarationer inhämtats genom de lokala skattemyndigheternas försorg på ett särskilt formulär. Efter särskild bearbetning av detta primärmaterial har uppgifterna i det följande redovisade tabellmaterialet erhållits. Samtliga uppgifter avser uppräknade tal.

Med ledning av de tillgängliga uppgifterna har de jordbrukare och rörelseidkare som synes ha varit verksamma i företaget utsorterats. Denna utsortering har på grund av de bristfälliga uppgifterna i materialet inte alltid kunnat ske helt korrekt. Har såväl inventarier som varuskulder saknats har innehavet av en jordbruks- eller rörelsefastighet ej inneburit att den skattskyldige utsorterats. Det har då ansetts att han ej varit verksam i företaget. Och så långt torde inget större fel ha begåtts. Däremot finns det naturligtvis skattskyldiga som haft såväl inven-

tarier som varuskulder och därför utsorters men som ändå inte varit verksamma i företaget i varje fall inte i större utsträckning.

När det gäller att bedöma företagsförmögenhetens storlek har denna bestämts till skillnaden mellan företagens tillgångar och skulder. På tillgångssidan har härvid inräknats innehav av eventuell företagsfastighet samt inventarier och varulager. Däremot har varufordringar samt andelar i vissa slag av ekonomiska föreningar lämnats utanför då de ej särredovisas i primärmaterialet. Ej heller har kontanter, bankfordringar eller yttre inventarier inräknats bland företagens tillgångar. Av primärmaterialet framgår aktieinnehavets storlek men inte dess fördelning på börsnoterade aktier eller aktier i fåmansbolag. Företag som drivs i aktiebolagsform har därför inte kunnat inräknas i företagsförmögenheten. På skuldsidan har skatteskulder ej inräknats bland företagens skulder. För skattskyldiga med innehav av såväl rörelse- som villafastighet har in-teckningsskulderna fått proportioneras då någon fördelning av dessa skulder inte finns i primärmaterialet. För det stora flertalet av de skattskyldiga har det emellertid inte inneburet några svårigheter att fastställa företagsförmögenhetens storlek.

Såsom framgår av *tabell 16* finns det 211 000 skattskyldiga med förmögenhet överstigande 100 000 kr. Av dessa var 53 000 jordbrukare och 12 000 rörelseidkare. I de fall då den skattskyldige synes ha varit verksam i såväl jordbruk som rörelse har den verksamhet som bedömts som den väsentligaste fått avgöra om den skattskyldige räknats som jordbrukare eller rörelseidkare. Endast för drygt 21 000 jordbrukare och 700 rörelseidkare uppgår företagsförmögenheten till minst 75 procent av den totala förmögenheten. Många blir alltså diskvalificerade av det uppställda kravet på företagsförmögenhetens dominans.

I *tabell 17* lämnas en procentuell fördelning av de skattskyldiga. Härav framgår att av förmögenhetsägare med förmögenhet på 100 000—300 000 kr. så är över 25 procent jordbrukare. Av miljonärerna är endast 11

procent jordbrukare. Vidare utvisar tabellen att av jordbrukarna uppfyller 40,5 procent 75-procentskravet på företagsförmögenhetens dominans men av rörelseidkarna endast 6,1 procent. Kravet uppfylls av en betydligt större andel jordbrukare med liten förmögenhet än av jordbrukare med stor förmögenhet. Av jordbrukare med 100 000—200 000 kr. i förmögenhet har sålunda 43,3 procent en företagsförmögenhet som överstiger 75 procent av den totala förmögenheten medan detta gäller för endast 15,6 procent av jordbrukarna med miljonförmögenhet.

I *tabellerna 18—20* lämnas specificerade uppgifter av inkomster, tillgångar och skulder för familjeföretagare med förmögenhet över 100 000 kr. Tabellmaterialet redovisas för fyra förmögenhetsklasser, nämligen 100 000—300 000, 300 000—1 000 000, 1 000 000—5 000 000 och förmögenhet överstigande 5 000 000 kr. Företagare med en stor andel av förmögenheten placerad i företaget har en genomsnittligt lägre inkomst än företagare med en liten andel av förmögenheten placerad i företaget men med en lika stor totalförmögenhet. För familjeföretagare med en företagsförmögenhet på minst 75 procent uppgår medelinkomsten i de fyra förmögenhetsklasserna till resp. 20 800, 46 600, 72 000 och 280 000 kr. För företagare med en företagsförmögenhet understigande 60 procent uppgår medelinkomsten till resp. 28 400, 58 500, 115 000 och 430 000 kr.

För företagare med blott 60—75 procent av förmögenheten placerad i företaget utgörs inte mindre än 60 procent av övrig förmögenhet av bankmedel. I stor utsträckning torde dessa medel vara att anse som rörelsekapital i företaget. Även då företagsförmögenheten understiger 60 procent utgörs övrig förmögenhet i stor utsträckning av bankmedel. Men då finns det även stora tillgångar i annan fastighet, aktier och fordringar.

Slutligen framgår företagsinkomsternas andel av den sammanräknade nettointkomsten av *tabell 21*. Företagsinkomsterna överstiger 75 procent för 84 procent av famil-

jeföretagarna med minst 75 procent av förmögenheten placerad i företaget och för 71 procent av familjeföretagarna med 60—75 procent av förmögenheten placerad i företaget. Företagsinkomster överstigande 50 procent har 92 resp. 84 procent av företagarna.

Sammanfattningsvis kan sägas att det som framför allt diskvalificerar företagare från att få nedsättning av förmögenhetsskatten är kravet på att företagsförmögenheten skall dominera vid jämförelse med övriga förmögenhetstillgångar. Och detta gäller såväl om företaget drivs i aktiebolagsform som enskild firma.

Tabell 1. Antal aktiebolag fördelade på förmögenhetsklasser och länsgrupper

Förmögenhetsvärde, kr.	Antal aktiebolag i				Förmögenhetssumma, mkr.
	Storstads-län	Skogslän	Övriga län	Summa	
1	2	3	4	5	6
— 10 000	279	705	2 568	3 552	19,1
10 000— 20 000	1 432	510	1 760	3 702	46,7
20 000— 30 000	1 318	439	1 314	3 071	72,1
30 000— 40 000	1 375	394	1 131	2 900	95,2
40 000— 50 000	839	290	742	1 871	80,9
50 000— 60 000	994	350	902	2 246	116,0
60 000— 70 000	617	262	642	1 521	95,1
70 000— 80 000	490	198	514	1 202	88,7
80 000— 90 000	337	140	338	815	67,5
90 000— 100 000	293	106	314	713	66,3
100 000— 125 000	894	315	804	2 013	216,6
125 000— 150 000	406	119	403	928	124,0
150 000— 175 000	397	153	422	972	152,2
175 000— 200 000	237	81	262	580	107,3
200 000— 250 000	473	156	413	1 042	225,7
250 000— 300 000	259	88	230	577	153,7
300 000— 350 000	225	69	209	503	157,4
350 000— 400 000	159	46	139	344	126,4
400 000— 500 000	215	58	216	489	214,0
500 000— 600 000	151	42	126	319	169,0
600 000— 800 000	198	62	221	481	324,5
800 000— 1 000 000	136	31	116	283	248,5
1 000 000— 1 500 000	199	43	175	417	492,6
1 500 000— 2 000 000	86	17	71	174	291,9
2 000 000— 3 000 000	86	27	75	188	442,1
3 000 000— 5 000 000	70	10	55	135	501,8
5 000 000— 10 000 000	52	16	30	98	650,5
10 000 000—	31	7	19	57	1 354,1
Summa	12 248	4 734	14 211	31 193	6 699,7
därav:					
30 000—	9 219	3 080	8 569	20 868	6 561,9
300 000— 5 000 000	1 525	405	1 403	3 333	2 968,1

Anm. Med storstads-län avses Stockholms, Göteborgs- och Bohus samt Malmöhus län. Skogslänet omfattar Värmlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län. Gruppen övriga län består av resterande län.

Företag som drivs i aktiebolagsform: huvudundersökningen

Tabell 2. Antal aktiebolag med förmögenhetsvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. fördelade på förmögenhetsklasser och efter aktiernas spridning

Förmögenhetsvärde, kr.	Antal aktiebolag				Summa
	Minst 75 %	60—75 %	Mindre än 60 %	Ägandeför- hållandena är ovissa eller okända	
	av företaget ägs av (högst) tio per- soner — direkt eller genom förmed- ling av juridisk person				
1	2	3	4	5	6
300 000— 350 000	472	2	7	22	503
350 000— 400 000	325	1	4	14	344
400 000— 500 000	447	3	15	24	489
500 000— 600 000	292	2	8	17	319
600 000— 800 000	450	4	5	22	481
800 000—1 000 000	257	1	11	14	283
1 000 000—1 500 000	368	6	19	24	417
1 500 000—2 000 000	150	4	10	10	174
2 000 000—3 000 000	156	7	8	17	188
3 000 000—5 000 000	112	3	7	13	135
Summa	3 029	33	94	177	3 333
Förmögenhetssumma, mkr.	2 610,3	50,9	114,0	192,8	2 968,1

Tabell 3. Antal aktiebolag med förmögenhetsvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. fördelade på branscher och efter aktiernas spridning

Bransch	Antal aktiebolag				Summa
	Minst 75 % av företaget ägs av personer — direkt eller förmedling av juridisk person	60—75 % än 60 %	Mindre än 60 % (högst tio genom eller juridisk person)	Ägande- förhåll- landena är ovissa eller okända	
1	2	3	4	5	6
Malmbrytning och metallindustri	429	6	10	26	471
Jord- och stenindustri	112	3	4	7	126
Träindustri	238	5	8	17	268
Massa- och pappersindustri	21	1	1	—	23
Grafisk industri och pappersförädling	83	1	7	3	94
Livsmedelsindustri	94	2	6	9	111
Textil- och sömnadsindustri	200	3	3	6	212
Läder-, hår- och gummivaruindustri	69	1	3	3	76
Kemisk och kemiskteknisk industri	65	2	5	8	80
Byggnadsindustri	190	—	3	5	198
Kraftverk	6	2	11	10	29
Samtliga industriföretag	1 507	26	61	94	1 688
Partihandel	682	3	9	24	718
Detaljhandel	533	—	8	16	557
Samfärdsel	78	—	8	9	95
Samtliga företag inom handel och samfärdsel	1 293	3	25	49	1 370
Serviceverksamhet	138	3	7	24	172
Jordbruk, skogsbruk m. m.	33	1	1	1	36
Kombinerade företag	58	—	—	3	61
Okänd verksamhet	—	—	—	6	6
Samtliga företag	3 029	33	94	177	3 333
Förmögenhetssumma, mkr.	2 610,3	50,9	114,0	192,8	2 968,1

Tabell 4. Antal fåmansbolag med förmögenhetsvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. fördelade på förmögenhetsklasser och efter aktiernas spridning

(Aktieinnehavet hos de tre största aktieägarna = resp. a, b och c).

Antal företag med nedanstående sammansättning av aktieinnehavet								
Förmögenhetsvärde, kr.	99 % < a	90 % < a	50 % < a	a ≤ 50 %	a + b	a + b + c	a + b + c	Summa
	≤ 100 %	≤ 99 %	≤ 90 %	a + b	a + b + c	a + b + c	≤ 50 %	
1	2	3	4	5	6	7	8	
300 000— 350 000	142	29	126	135	30	10	472	
350 000— 400 000	101	20	72	108	17	7	325	
400 000— 500 000	138	42	99	128	32	8	447	
500 000— 600 000	98	14	71	84	15	10	292	
600 000— 800 000	128	30	127	125	33	7	450	
800 000—1 000 000	72	23	64	73	16	9	257	
1 000 000—1 500 000	99	22	91	97	40	19	368	
1 500 000—2 000 000	39	11	35	37	13	15	150	
2 000 000—3 000 000	35	6	42	48	14	11	156	
3 000 000—5 000 000	22	3	23	37	14	13	112	
Summa	874	200	750	872	224	109	3 029	

Anm. Med fåmansbolag avses företag som till minst 75 % ägs av högst tio personer — direkt eller genom förmedling av juridisk person. Uppgifterna avser enbart aktiebolag. Ekonomiska föreningar eller företag drivna i annan företagsform ingår ej. Ej heller ingår börsnoterade bolag, bolag vars aktier upptas å Svenska fondhandlareföreningens deklarationslista, förvaltningsbolag eller företag ägda enbart av juridiska personer eller utlänningar.

Företag som drivs i aktiebolagsform: huvudundersökningen

Tabell 5. Antal fåmansbolag med förmögenhetsvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. fördelade på branscher och efter aktiernas spridning

(Aktieinnehavet hos de tre största aktieägarna = resp. a, b och c).

Bransch	Antal företag med nedanstående sammansättning av aktieinnehavet							Summa
	99 %	90 %	50 %	a+b		a+b+c		
	<a	<a	<a	a<50%	<50%			
	<100%	<99%	<90%	a+b	a+b+c	<50%		
1	2	3	4	5	6	7	8	
Malmbrytning och metallindustri	88	29	117	133	41	21	429	
Jord- och stenindustri	25	4	24	35	17	7	112	
Träindustri	49	11	63	87	19	9	238	
Massa- och pappersindustri	7	—	4	6	2	2	21	
Grafisk industri och pappersförädling	18	6	17	31	6	5	83	
Livsmedelsindustri	26	6	22	29	9	2	94	
Textil- och sömnadsindustri	63	17	51	52	9	8	200	
Läder-, hår- och gummivaruindustri	15	6	14	22	10	2	69	
Kemisk och kemiskteknisk industri	21	3	15	20	2	4	65	
Byggnadsindustri	59	13	34	67	8	9	190	
Kraftverk	1	—	1	3	—	1	6	
Samtliga industriföretag	372	95	362	485	123	70	1 507	
Partihandel	232	42	166	175	46	21	682	
Detaljhandel	188	35	152	130	20	8	533	
Samfärdsel	13	4	25	23	9	4	78	
Samtliga företag inom handel och samfärdsel	433	81	343	328	75	33	1 293	
Serviceverksamhet	44	16	24	39	11	4	138	
Jordbruk, skogsbruk m. m.	11	4	6	6	6	—	33	
Kombinerade företag	14	4	15	14	9	2	58	
Samtliga företag	874	200	750	872	224	109	3 029	

Se anm. tab. 4.

Företag som drivs i aktieföretagsform: huvudundersökningen

Tabell 6. Antal fåmansbolag med förmögenhetsvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. fördelade på förmögenhetsklasser samt efter innehav av fastighet eller maskiner och inventarier

Förmögenhetsvärde, kr.	Samtliga fåmansbolag		Fåmansbolag med fastighetsinnehav			Fåmansbolag med innehav av maskiner och inventarier					
	An- tal	Förmö- genhets- värde, mkr.	An- tal	För- mög- enhets- värde, mkr.	Tax- värde å fastig- het, mkr.	Förmö- genhets- värde, mkr.	Verk- ligt värde	Bok- fört värde	Värde å maskiner och inventarier, mkr.	Dold reserv	An- tal före- tag
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
300 000— 350 000	472	147,7	256	80,0	145,9	358	112,2	86,1	80,8	25	5,3
350 000— 400 000	325	119,3	187	68,7	125,3	247	90,7	51,9	50,5	14	1,7
400 000— 500 000	447	195,6	255	111,6	205,2	345	151,1	75,5	71,5	19	4,0
500 000— 600 000	292	154,9	163	87,0	161,0	223	118,4	56,7	55,7	10	1,0
600 000— 800 000	450	304,0	288	195,2	288,1	342	231,0	87,2	83,1	19	4,4
800 000—1 000 000	257	225,6	180	157,7	203,5	195	171,1	56,1	55,5	6	0,7
1 000 000—1 500 000	368	433,6	256	303,7	367,2	280	328,2	134,6	127,2	14	7,6
1 500 000—2 000 000	150	252,0	111	186,8	263,7	106	177,4	61,8	60,7	6	1,2
2 000 000—3 000 000	156	366,9	120	279,7	343,2	119	278,8	79,2	78,7	3	0,5
3 000 000—5 000 000	112	410,7	89	325,8	291,1	88	324,1	179,1	118,0	9	61,1
Summa	3 029	2 610,3	1 905	1 796,1	2 394,4	2 303	1 982,8	868,2	781,8	125	87,2

Se anm. tab. 4.

Företag som drivs i aktieföretagsform: huvudundersökningen

Tabell 7. Antal fåmansbolag med förmögensvärde mellan 300 000 och 5 000 000 kr. fördelade på branscher samt efter innehav av fastighet eller maskiner och inventarier

Bransch	Samtliga fåmansbolag		Fåmansbolag med fastighetsinnehav			Fåmansbolag med innehav av maskiner och inventarier					
	Antal	Förmögensvärde, mkr.	Antal	Förmögensvärde, mkr.	Tax. värde å fastighet, mkr.	Antal	Värde å maskiner och inventarier, mkr.				Dold reserv
							Förmögensvärde, mkr.	Verkligt värde	Bokfört värde	Antal företag	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Malmbrytning och metallindustri	429	380,6	341	309,1	359,5	336	294,2	112,0	111,2	10	1,0
Jord- och stenindustri	112	83,8	97	72,6	95,5	91	63,8	55,8	54,0	9	2,0
Träindustri	238	213,6	220	202,3	229,6	194	173,0	92,7	91,0	9	1,7
Massa- och pappersindustri	21	19,0	15	13,6	22,5	17	12,4	7,8	7,7	2	0,1
Grafisk industri och pappersförädling	83	69,9	54	49,0	90,6	61	49,4	33,7	32,0	5	1,7
Livsmedelsindustri	94	83,0	77	67,3	103,6	75	59,8	42,4	40,7	4	1,7
Textil- och sömnadsindustri	200	186,5	138	148,2	147,5	162	151,8	52,5	51,8	5	0,8
Läder-, hår- och gummivaruindustri	69	61,8	52	52,0	53,6	52	45,5	16,8	14,9	4	1,9
Kemisk och kemisk-teknisk industri	65	65,9	48	55,4	46,4	45	45,8	13,6	13,4	2	0,2
Byggnadsindustri	190	156,4	115	108,2	434,3	141	119,9	71,7	71,5	6	0,2
Kraftverk	6	8,1	6	8,1	13,4	3	5,8	4,6	4,5	1	0,0
Samtliga industri-företag	1 507	1 328,6	1 163	1 085,8	1 596,6	1 177	1 021,5	503,4	492,7	57	11,3
Partihandel	682	591,5	342	331,9	294,6	500	440,2	85,3	79,6	24	5,9
Detaljhandel	533	418,0	247	224,2	256,1	404	318,6	55,8	49,0	13	6,8
Samfärdsel	78	75,3	36	32,4	34,1	61	59,9	163,0	101,1	23	61,9
Samtliga företag inom handel och samfärdsel	1 293	1 084,8	625	588,5	584,7	965	818,6	304,1	229,7	60	74,6
Serviceverksamhet	138	96,5	50	37,5	86,9	85	59,3	24,7	23,9	4	0,8
Jordbruk, skogsbruk m. m.	33	29,2	23	23,7	33,6	26	21,0	6,0	6,0	1	0,0
Kombinerade företag	58	71,2	44	60,6	92,6	50	62,4	30,0	29,6	3	0,4
Samtliga företag	3 029	2 610,3	1 905	1 796,1	2 394,4	2 303	1 982,8	868,2	781,8	125	87,2

Se anm. tab. 4.

Företag som drivs i aktiebolagsform: specialundersökningen

Tabell 8. Antal aktieägare i specialundersökningen fördelade efter den egna förmögenhetens storlek och i vilken utsträckning denna förmögenhet är nedlagd i familjeföretag

Aktieägarens förmögenhet, kr.	Andelen av aktieägarens förmögenhet som är nedlagd i familjeföretag			
	75—%	60—75 %	—60 %	Samtliga
1	2	3	4	5
— 100 000	42	1	7	50
100 000— 200 000	41	12	24	77
200 000— 300 000	28	11	28	67
300 000— 400 000	26	14	16	56
400 000— 500 000	15	3	16	34
500 000— 600 000	12	4	13	29
600 000— 800 000	18	8	17	43
800 000—1 000 000	6	1	6	13
1 000 000—1 500 000	12	6	20	38
1 500 000—2 000 000	4	1	13	18
2 000 000—3 000 000	2	—	5	7
3 000 000—5 000 000	1	1	5	7
5 000 000—	—	—	6	6
Summa	207	62	176	445

Anm. Makar har här räknats som en enhet.

Företag som drivs i aktiebolagsform: specialundersökningen

Tabell 9. Antal aktieägare i specialundersökningen fördelade efter den egna förmögenhetens storlek, ägarens andel i fåmansbolaget och i vilken utsträckning ägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag

Aktieägarens förmögenhet, kr.	Aktieägarens andel i fåmansbolaget					
	överstiger 50 %			uppgår till högst 50 %		
	Andelen av aktieägarens förmögenhet som är nedlagd i familjeföretag					
	75—%	60—75 %	—60 %	75—%	60—75 %	—60 %
1	2	3	4	5	6	7
— 100 000	12	—	2	30	1	5
100 000— 300 000	13	1	2	56	22	50
300 000— 500 000	24	5	2	17	12	30
500 000—1 000 000	23	7	10	13	6	26
1 000 000—2 000 000	10	2	17	6	5	16
2 000 000—3 000 000	2	—	4	—	—	1
3 000 000—5 000 000	1	1	2	—	—	3
5 000 000—	—	—	3	—	—	3
Summa	85	16	42	122	46	134

Anm. Makar har här räknats som en enhet.

Företag som drivs i aktiebolagsform: specialundersökningen
 Tabell 10. Antal aktieägare i specialundersökningen fördelade efter den egna förmögenhetens storlek, storleken på fåmansbolagets förmögenhetsvärde och i vilken utsträckning ägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag

Aktieägarens förmögenhet, kr.	Fåmansbolagets förmögenhetsvärde, kr.									
	300 000—500 000		500 000—1 000 000				1 000 000—5 000 000			
	Andelen av aktieägarens förmögenhet som är nedlagd i familjeföretag									
	60—75		60—75		60—75		60—75			
	75—%	%	—60 %	75—%	%	—60 %	75—%	%	—60 %	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
— 100 000	26	1	6	14	—	1	2	—	—	
100 000— 300 000	28	11	36	22	10	15	19	2	1	
300 000— 500 000	16	7	17	13	5	14	12	5	1	
500 000—1 000 000	5	4	16	10	5	16	21	4	4	
1 000 000—2 000 000	—	—	4	1	3	20	15	4	9	
2 000 000—3 000 000	2	—	1	—	—	—	—	—	4	
3 000 000—5 000 000	—	—	1	—	—	—	1	1	4	
5 000 000—	—	—	1	—	—	2	—	—	3	
Summa	77	23	82	60	23	68	70	16	26	

Anm. Makar har här räknats som en enhet.

Företag som drivs i aktiebolagsform: specialundersökningen
 Tabell 11. Antal aktieägare i specialundersökningen fördelade efter den egna förmögenhetens storlek, fåmansbolagets näringsgren och i vilken utsträckning ägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag

Aktieägarens förmögenhet, kr.	Industribolag					Bolag inom handel och samfärdsel		Övriga bolag		
	Andelen av aktieägarens förmögenhet som är nedlagd i familjeföretag									
		60—75		60—75		60—75		60—75		
	75—%	%	—60 %	75—%	%	—60 %	75—%	%	—60 %	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
— 100 000	19	—	2	21	1	5	2	—	—	
100 000— 300 000	44	18	32	17	5	19	8	—	1	
300 000— 500 000	22	11	19	18	3	10	1	3	3	
500 000—1 000 000	20	9	25	16	4	10	—	—	1	
1 000 000—2 000 000	9	1	18	7	5	12	—	1	3	
2 000 000—3 000 000	—	—	2	1	—	2	1	—	1	
3 000 000—5 000 000	—	—	1	1	1	3	—	—	1	
5 000 000—	—	—	4	—	—	2	—	—	—	
Summa	114	39	103	81	19	63	12	4	10	

Anm. Makar har här räknats som en enhet.

Företag som drivs i aktiebolagsform: specialundersökningen

Tabell 12. Specificerade beloppsuppgifter, i 1 000 kr., av tillgångar och skulder för aktieägarna i specialundersökningen fördelade efter den egna förmögenhetens storlek
Minst 75 % av aktieägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag.

	Förmögenhetsklasser, kr.				Samtliga
	—300 000	300 000— 1 000 000	1 000 000— 5 000 000	5 000 000—	
<i>Antal aktieägare</i>	111	77	19	—	207
Tillgångar					
Jordbruksfastighet m. m.	926,5	1 349,8	2 658,8	—	4 935,1
Jordbruksfastighet	846,4	1 099,7	1 773,0	—	3 719,1
Inventarier och varulager i jordbruk	80,1	250,1	885,8	—	1 216,0
Rörelse m. m.	4,8	33,2	3 446,4	—	3 484,3
Rörelsefastighet	—	—	—	—	—
Inventarier och varulager i rörelse	4,8	33,2	13 446,4	—	3 484,3
Annan fastighet	28 750,6	14 534,2	8 072,2	—	51 357,0
Villafastighet	9 041,1	7 971,8	2 250,2	—	19 263,0
Övriga fastigheter	19 709,5	6 562,4	5 822,0	—	32 094,0
Bankmedel m. m.	2 629,8	2 909,7	774,8	—	6 314,3
Bankfordringar	2 585,2	2 739,5	766,5	—	6 091,3
Kontanter	44,6	170,2	8,3	—	223,0
Obligationer, förlagsbevis o. d.	761,5	338,5	159,5	—	1 259,5
Aktier i fåmansbolag	26 443,6	44 817,8	29 542,6	—	100 804,0
Övriga aktier m. m.	4 113,1	4 380,3	1 754,9	—	10 248,4
Fordringar	5 322,9	2 946,1	1 412,0	—	9 681,1
Mot säkerhet i inteckning	50,0	53,0	40,0	—	143,0
Övriga	5 272,9	2 893,1	1 372,0	—	9 538,1
Ej taxerade barns förmögenhet	723,9	735,8	292,6	—	1 752,3
Övriga tillgångar	1 500,1	1 427,7	875,8	—	3 803,6
Yttre inventarier för pers. bruk samt smycken	656,6	352,9	246,1	—	1 255,6
Livräntor m. m.	4,5	122,4	467,0	—	593,9
Andra tillgångar	839,0	952,4	162,7	—	1 954,1
Summa tillgångar	71 176,8	73 473,2	48 989,7	—	193 639,6
Skulder					
Inteckningsskulder	31 637,6	7 448,2	8 609,8	—	47 695,5
Andra låneskulder	20 238,5	21 335,6	7 650,2	—	49 224,3
Varuskulder	0,2	34,6	1 540,3	—	1 575,1
Skatteskulder	795,5	956,3	310,7	—	2 062,5
Andra skulder	10 043,5	3 865,4	1 420,0	—	15 329,0
Summa skulder	62 715,2	33 640,1	19 531,0	—	115 886,4
<i>Behållen förmögenhet</i>	8 14 985,5	39 833,0	29 458,6	—	84 277,2

¹ Därav 3,1 mkr. i ett familjeföretag som drivs som enskild firma. Företagets nettovärde uppgår till 1,2 mkr.

² I många fall har skulderna överstigit tillgångarna. Sammanlagt har skulderna för dessa överstigit tillgångarna med 6 523,9 tkr. Den behållna förmögenheten har i dessa fall satts till 0.

Företag som drivs i aktiebolagsform: specialundersökningen
 Tabell 13. Specificerade beloppsuppgifter, i 1 000 kr., av tillgångar och skulder för aktieägarna
 i specialundersökningen fördelade efter den egna förmögenhetens storlek
 60—75 % av aktieägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag.

	Förmögenhetsklasser, kr.				Samt- liga
	—300 000	300 000— 1 000 000	1 000 000— 5 000 000	5 000 000—	
<i>Antal aktieägare</i>	24	30	8	—	62
Tillgångar					
Jordbruksfastighet m. m.	202,1	284,0	118,9	—	605,0
Jordbruksfastighet	37,3	227,0	118,9	—	383,2
Inventarier och varulager i jordbruk	164,8	57,0	—	—	221,8
Rörelse m. m.	—	—	—	—	—
Rörelsefastighet	—	—	—	—	—
Inventarier och varulager i rörelse	—	—	—	—	—
Annan fastighet	1 911,2	5 493,9	2 193,3	—	9 598,3
Villafastighet	1 246,9	2 316,9	1 163,5	—	4 727,2
Övriga fastigheter	664,3	3 177,0	1 029,8	—	4 871,1
Bankmedel m. m.	400,8	1 144,1	1 094,9	—	2 639,8
Bankfordringar	390,0	1 140,6	1 079,9	—	2 610,5
Kontanter	10,8	3,5	15,0	—	29,3
Obligationer, förlagsbevis o. d.	38,5	518,6	85,4	—	642,4
Aktier i fåmansbolag	3 358,1	9 997,6	7 806,9	—	21 162,6
Övriga aktier m. m.	1 281,2	1 791,3	434,7	—	3 507,3
Fordringar	1 165,8	1 842,2	1 565,5	—	4 573,5
Mot säkerhet i inteckning	20,0	100,0	118,5	—	238,5
Övriga	1 145,8	1 742,2	1 447,0	—	4 335,0
Ej taxerade barns förmögenhet	54,2	286,6	125,3	—	466,1
Övriga tillgångar	224,2	361,2	39,8	—	625,2
Yttre inventarier för pers. bruk samt smycken	70,3	256,4	39,8	—	366,5
Livräntor m. m.	—	—	—	—	—
Andra tillgångar	153,9	104,7	—	—	258,6
Summa tillgångar	8 636,1	21 719,3	13 464,7	—	43 820,2
Skulder					
Inteckningsskulder	1 453,0	3 572,1	1 209,5	—	6 234,5
Andra låneskulder	2 019,7	1 888,5	715,6	—	4 623,8
Varuskulder	188,6	105,3	—	—	293,9
Skatteskulder	142,3	281,1	95,5	—	519,0
Andra skulder	202,0	858,4	3,0	—	1 063,3
Summa skulder	4 005,6	6 705,4	2 023,6	—	12 734,5
<i>Behållen förmögenhet</i>	4 630,6	15 013,9	11 441,1	—	31 085,6

Företag som drivs i aktiebolagsform: specialundersökningen
 Tabell 14. Specificerade beloppsuppgifter, i 1 000 kr., av tillgångar och skulder för aktieägarna
 i specialundersökningen fördelade efter den egna förmögenhetens storlek
 Mindre än 60 % av aktieägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag.

	Förmögenhetsklasser, kr.				
	—300 000	300 000— 1 000 000	1 000 000— 5 000 000	5000 000—	Samtliga
<i>Antal aktieägare</i>	59	68	43	6	176
Tillgångar					
Jordbruksfastighet m. m.	1 565,8	2 353,8	4 387,3	17 341,4	25 648,4
Jordbruksfastighet	1 296,5	2 342,8	4 313,2	16 106,5	24 059,0
Inventarier och varulager i jordbruk	269,4	11,0	74,1	1 234,9	1 589,4
Rörelse m. m.	5,0	1 857,8	1 099,6	—	2 962,4
Rörelsefastighet	—	—	1 025,5	—	1 025,5
Inventarier och varulager i rörelse	5,0	1 857,8	74,1	—	1 936,8
Annan fastighet	7 360,5	27 005,0	67 658,8	3 673,4	105 697,7
Villafastighet	3 446,9	6 089,5	3 930,8	559,4	14 026,6
Övriga fastigheter	3 913,6	20 915,5	63 728,0	3 114,0	91 671,2
Bankmedel m. m.	1 821,2	5 135,1	8 263,1	1 717,5	16 936,8
Bankfordringar	1 786,6	5 063,9	7 944,7	1 679,3	16 474,5
Kontanter	34,6	71,2	318,4	38,2	462,4
Obligationer, förlagsbevis o. d.	254,6	488,7	1 672,6	525,2	2 941,1
Aktier i fåmansbolag	4 898,5	13 142,8	25 009,7	5 285,9	48 336,8
Övriga aktier m. m.	2 529,7	5 024,2	28 375,0	26 857,7	62 786,6
Fordringar	2 273,0	4 942,0	15 170,4	20 776,0	43 161,4
Mot säkerhet i inteckning	120,0	378,4	506,9	40,0	1 045,3
Övriga	2 153,0	4 563,6	14 663,5	20 736,0	42 116,1
Ej taxerade barns förmögenhet	328,6	998,3	829,8	—	2 156,6
Övriga tillgångar	577,6	534,3	6 633,1	461,0	8 205,9
Yttre inventarier för pers. bruk samt smycken	371,4	306,7	478,1	456,0	1 612,1
Livräntor m. m.	—	—	—	—	—
Andra tillgångar	206,2	227,6	6 155,0	5,0	6 593,8
Summa tillgångar	21 614,3	61 481,9	159 099,4	76 638,1	318 833,8
Skulder					
Inteckningsskulder	5 383,2	18 053,3	54 023,5	2 236,6	79 696,5
Andra låneskulder	5 181,5	4 967,5	19 433,8	14 631,0	44 213,8
Varuskulder	168,9	9,9	234,2	957,5	1 370,4
Skatteskulder	475,4	611,7	2 219,5	150,2	3 456,8
Andra skulder	462,6	831,4	2 751,8	56,0	4 101,8
Summa skulder	11 671,5	24 473,8	78 662,8	18 031,2	132 839,3
Behållen förmögenhet	² 11 071,0	37 008,1	80 436,7	58 606,8	² 187 122,6

¹ Därav 1,7 mkr. i ett familjeföretag som drivs som enskild firma. Företagets nettovärde uppgår till 0,3 mkr.

² I många fall har skulderna överstigit tillgångarna. Sammanlagt har skulderna för dessa överstigit tillgångarna med 1 128,1 tkr. Den behållna förmögenheten har i dessa fall satts till 0.

Företag som drivs i aktiefbolagsform: specialundersökningen
 Tabell 15. Antal aktieägare i specialundersökningen fördelade efter den egna förmögenhetens storlek, företagsinkomstens andel av den sammanräknade nettointkomsten och i vilken utsträckning ägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag

Företags- inkomst i % av samman- räknad netto- inkomst	Aktieägarens förmögenhet, kr.					
	—100 000	100 000— 300 000	300 000— 1 000 000	1 000 000— 5 000 000	5 000 000—	Samtliga
1	2	3	4	5	6	7
Minst 75 % av aktieägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag						
75—	32	52	60	16	—	160
50—75	4	6	7	2	—	19
25—50	—	3	5	1	—	9
—25	7	8	7	—	—	22
60—75 % av aktieägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag						
75—	—	15	23	4	—	42
50—75	—	2	—	1	—	3
25—50	—	1	2	1	—	4
—25	1	5	5	2	—	13
Mindre än 60 % av aktieägarens förmögenhet är nedlagd i familjeföretag						
75—	6	26	38	13	—	83
50—75	—	7	14	8	1	30
25—50	—	5	9	5	1	20
—25	1	15	8	17	4	45

Anm. Med företagsinkomst avses lön, arvode, aktieutdelning och övriga vinstmedel som har erhållits från familjeföretag.

Jordbruk och företag som drivs som enskild firma

Tabell 16. Antal skattskyldiga med förmögenhet över 100 000 kr. fördelade på familjeföretagare och övriga skattskyldiga samt efter förmögenhetens storlek och företagsförmögenhetens andel av den totala förmögenheten

Företagsförmögenhet i % av total förmögenhet	Förmögenhetsklasser, kr.								Förmögenhetssumma, mkr.
	100 000 200 000	200 000 300 000	300 000 500 000	500 000 1 000 000	1 000 000 2 000 000	2 000 000 5 000 000	5 000 000	Samtliga	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Jordbrukare									
75—	16 950	2 950	1 180	260	25	20	17	21 402	3 958,7
60—75	9 600	2 250	680	160	25	5	4	12 724	2 263,4
—60	12 600	3 600	1 240	960	180	80	40	18 700	4 784,0
Summa	39 150	8 800	3 100	1 380	230	105	61	52 826	
Förmögenhetssumma, mkr.	5 350,7	2 109,4	1 178,6	917,7	300,0	333,8	816,1		11 006,1
Rörelseidkare									
75—	500	100	80	40	5	—	1	726	173,9
60—75	700	50	—	40	10	—	—	800	143,3
—60	7 200	1 450	1 160	340	95	15	11	10 271	2 354,0
Summa	8 400	1 600	1 240	420	110	15	12	11 797	
Förmögenhetssumma, mkr.	1 175,0	388,4	449,3	287,1	150,1	41,8	179,7		2 671,3
Samtliga familjeföretagare									
75—	17 450	3 050	1 260	300	30	20	18	22 128	4 132,7
60—75	10 300	2 300	680	200	35	5	4	13 524	2 406,7
—60	19 800	5 050	2 400	1 300	275	95	51	28 971	7 138,1
Summa	47 550	10 400	4 340	1 800	340	120	73	64 623	
Förmögenhetssumma, mkr.	6 525,6	2 497,8	1 627,9	1 204,8	450,0	375,6	995,8		13 677,4
Övriga skattskyldiga									
..	98 700	24 000	13 980	7 000	2 055	705	212	146 652	36 002,1
Samtliga skattskyldiga									
..	146 250	34 400	18 320	8 800	2 395	825	285	211 275	49 679,5

Anm. Med företagsförmögenhet avses jordbruks- och rörelsefastigheter samt inventarier och varulager i jordbruk eller rörelse med avdrag för skulder som är hänförliga till företaget.

Tabell 17. Antalet skattskyldiga i olika förmögenhetsklasser procentuellt fördelade på familjeföretagare och övriga skattskyldiga samt efter företagsförmögenhetens andel av den totala förmögenheten

Företagsförmögenhet i % av total förmögenhet	Förmögenhetsklasser, kr.					
	100 000— 200 000	200 000— 300 000	300 000— 500 000	500 000— 1 000 000	1 000 000—	Samtliga
1	2	3	4	5	6	7
Jordbrukare						
75—	43,3	33,5	38,1	18,8	15,6	40,5
60—75	24,5	25,6	21,9	11,6	8,6	24,1
—60	32,2	40,9	40,0	69,6	75,8	35,4
Summa	100	100	100	100	100	100
Rörelseidkare						
75—	6,0	6,3	6,5	9,5	4,4	6,1
60—75	8,3	3,1	—	9,5	7,3	6,8
—60	85,7	90,6	93,5	81,0	88,3	87,1
Summa	100	100	100	100	100	100
Samtliga fömiljeföretagare						
75—	36,7	29,3	29,0	16,7	12,8	34,3
60—75	21,7	22,1	15,7	11,1	8,2	20,9
—60	41,6	48,6	55,3	72,2	79,0	44,8
Summa	100	100	100	100	100	100
Samtliga skattskyldiga						
Jordbrukare	26,8	25,6	16,9	15,7	11,3	25,0
Rörelseidkare	5,7	4,6	6,8	4,8	3,9	5,6
Övriga	67,5	69,8	76,3	79,5	84,8	69,4
Summa	100	100	100	100	100	100

Se anm. tab. 16.

Jordbruk och företag som drivs som enskild firma
 Tabell 18. Specificerade beloppsuppgifter, i mkr., av inkomster, tillgångar och skulder för familjeföretagare med förmögenhet över 100 000 fördelade efter förmögenhetens storlek. Minst 75 % av familjeföretagarens förmögenhet är nedlagd i företaget.

	Förmögenhetsklasser, kr.				
	100 000— 300 000	300 000— 1 000 000	1 000 000— 5 000 000	5 000 000— Samtliga	
<i>Antal skattskyldiga</i>	20 500	1 560	50	18	22 128
Inkomstuppgifter					
1. Sammanräknad nettoinkomst	427,3	72,7	3,6	5,1	508,8
2. Inkomst av jordbruksfastighet	334,7	44,5	1,3	3,2	383,7
3. Inkomst av annan fastighet	2,2	4,0	0,2	1,9	8,3
4. Inkomst av rörelse	27,2	16,6	—	0,2	44,0
5. Inkomst av kapital	5,2	2,2	0,4	1,0	8,8
Tillgångar					
6. Jordbruksfastighet m. m.	3 692,3	748,1	109,0	282,4	4 831,7
7. Jordbruksfastighet	2 653,4	556,6	93,9	263,2	3 567,3
8. Inventarier och varulager i jordbruk	1 038,8	191,5	15,1	19,1	1 264,5
9. Rörelse m. m.	209,9	107,9	7,3	78,2	403,2
10. Rörelsefastighet	34,0	19,2	—	72,9	126,1
11. Inventarier och varulager i rörelse	175,9	88,7	7,3	5,3	277,1
12. Annan fastighet	43,3	14,5	5,0	7,4	70,3
13. Villafastighet	30,2	8,3	1,1	0,3	40,0
14. Övriga fastigheter	13,1	6,2	3,9	7,1	30,3
15. Bankmedel m. m.	227,4	63,3	3,8	7,6	302,0
16. Bankfordringar	206,5	55,8	3,7	7,4	273,4
17. Kontanter	20,9	7,4	0,1	0,2	28,6
18. Obligationer, förlagsbevis o. d.	23,4	10,6	0,1	1,2	35,2
19. Aktier m. m.	123,4	21,3	6,9	22,7	174,2
20. Fordringar	50,8	37,6	3,7	13,5	105,6
21. Mot säkerhet i inteckning	3,7	0,1	—	1,6	5,3
22. Övriga	47,1	37,6	3,7	11,9	100,3
23. Ej taxerade barns förmögenhet	27,1	4,7	0,0	0,1	32,1
24. Övriga tillgångar	73,2	10,2	1,9	0,4	85,7
25. Yttre inventarier för pers. bruk samt smycken	65,8	7,7	0,3	0,2	73,9
26. Livräntor m. m.	—	—	—	0,0	0,0
27. Andra tillgångar	7,4	2,5	1,6	0,2	11,7
28. Summa tillgångar	4 470,7	1 018,2	137,7	413,5	6 040,0
Skulder					
29. Inteckningsskulder	856,9	202,8	39,0	114,1	1 212,9
30. Andra låneskulder	183,0	50,4	5,7	14,5	253,6
31. Varuskulder	148,8	32,1	2,7	8,5	192,2
32. Skatteskulder	51,8	15,7	0,9	2,2	70,6
33. Andra skulder	97,6	58,1	3,0	19,5	178,1
34. Summa skulder	1 338,2	359,1	51,3	158,8	1 907,4
Företagsförmögenhet	2 732,6	564,5	72,4	216,9	3 586,5
Annan förmögenhet	399,9	94,6	14,0	37,8	546,2
Total förmögenhet	3 132,5	659,1	86,4	254,7	4 132,7

Se anm. tab. 16.

Tabell 19. Specificerade beloppsuppgifter, i mkr., av inkomster, tillgångar och skulder för familjeföretagare med förmögenhet över 100 000 kr. fördelade efter förmögenhetens storlek 60—75 % av familjeföretagarens förmögenhet är nedlagd i företaget.

	Förmögenhetsklasser, kr.				
	100 000— 300 000	300 000— 1 000 000	1 000 000— 5 000 000	5 000 000— Samtliga	
<i>Antal skattskyldiga</i>	12 600	880	40	4	13 524
Inkomstuppgifter					
1. Sammanräknad nettoinkomst	266,9	31,1	3,1	1,0	302,2
2. Inkomst av jordbruksfastighet	176,5	21,3	2,0	0,7	200,6
3. Inkomst av annan fastighet	1,7	0,2	0,2	0,0	2,1
4. Inkomst av rörelse	16,6	1,2	—	0,0	17,8
5. Inkomst av kapital	11,6	3,9	0,4	0,2	16,1
Tillgångar					
6. Jordbruksfastighet m. m.	1 568,7	377,8	70,9	50,2	2 067,6
7. Jordbruksfastighet	1 131,9	309,8	59,2	47,3	1 548,1
8. Inventarier och varulager i jordbruk	436,9	68,0	11,7	2,9	519,5
9. Rörelse m. m.	148,3	45,6	42,0	0,3	236,2
10. Rörelsefastighet	46,9	29,4	10,3	—	86,6
11. Inventarier och varulager i rörelse	101,3	16,2	31,7	0,3	149,6
12. Annan fastighet	61,6	14,7	16,2	0,7	93,2
13. Villafastighet	42,4	13,8	0,5	0,2	56,9
14. Övriga fastigheter	19,2	0,8	15,8	0,5	36,3
15. Bankmedel m. m.	389,4	63,6	10,1	1,8	465,0
16. Bankfordringar	370,7	59,4	9,2	1,8	441,2
17. Kontanter	18,7	4,2	0,9	0,0	23,8
18. Obligationer, förlagsbevis o. d.	19,9	2,0	1,0	0,0	22,8
19. Aktier m. m.	81,8	22,3	8,8	13,6	126,6
20. Fordringar	53,3	26,2	4,1	2,8	86,4
21. Mot säkerhet i in-teckning	6,4	1,8	0,5	0,5	9,2
22. Övriga	46,9	24,4	3,6	2,3	77,2
23. Ej taxerade barns förmögenhet	19,2	3,8	0,0	0,0	23,0
24. Övriga tillgångar	53,6	9,7	0,4	0,4	64,1
25. Yttre inventarier för pers. bruk samt smycken	44,1	6,8	0,2	0,0	51,1
26. Livräntor m. m.	—	2,3	0,2	—	2,4
27. Andra tillgångar	9,5	0,7	—	0,4	10,6
28. Summa tillgångar	2 395,8	565,7	153,5	69,9	3 184,9
Skulder					
29. In-teckningsskulder	278,6	118,3	34,7	7,2	438,8
30. Andra låneskulder	93,0	31,3	16,6	6,3	147,2
31. Varuskulder	75,6	13,1	2,2	0,9	91,8
32. Skatteskulder	27,2	6,3	1,2	0,4	35,1
33. Andra skulder	15,9	10,7	35,5	3,2	65,3
34. Summa skulder	490,3	179,7	90,2	18,0	778,2
Företagsförmögenhet	1 293,6	262,8	42,0	36,6	1 635,0
Annan förmögenhet	611,9	123,2	21,3	15,2	771,6
Total förmögenhet	1 905,5	386,0	63,3	51,9	2 406,7

Se anm. tab. 16.

Jordbruk och företag som drivs som enskild firma
 Tabell 20. Specificerade beloppsuppgifter, i mkr., av inkomster, tillgångar och skulder för familjeföretagare med förmögenhet över 100 000 kr. fördelade efter förmögenhetens storlek. Mindre än 60 % av familjeföretagarens förmögenhet är nedlagd i företaget.

	Förmögenhetsklasser, kr.				
	100 000— 300 000	300 000— 1 000 000	1 000 000— 5 000 000	5 000 000—	Samtliga
<i>Antal skattskyldiga</i>	24 850	3 700	370	51	28 971
Inkomstuppgifter					
1. Sammanräknad nettoinkomst	705,0	236,7	42,4	22,0	1 006,2
2. Inkomst av jordbruksfastighet	177,3	40,3	4,3	1,0	223,0
3. Inkomst av annan fastighet	12,6	17,6	8,0	7,4	45,6
4. Inkomst av rörelse	207,2	65,9	3,8	1,6	278,5
5. Inkomst av kapital	67,9	29,9	12,6	12,6	122,9
Tillgångar					
6. Jordbruksfastighet m. m.	1 490,2	567,6	194,7	110,4	2 362,9
7. Jordbruksfastighet	1 106,6	445,9	160,2	93,5	1 806,3
8. Inventarier och varulager i jordbruk	383,6	121,7	34,4	16,9	556,7
9. Rörelse m. m.	577,1	321,4	43,8	138,0	1 080,3
10. Rörelsefastighet	142,6	117,5	16,4	120,8	397,4
11. Inventarier och varulager i rörelse	434,5	203,9	27,4	17,1	683,0
12. Annan fastighet	928,2	858,5	446,6	154,8	2 388,1
13. Villafastighet	530,4	136,0	36,9	9,0	712,3
14. Övriga fastigheter	397,8	722,5	409,7	145,8	1 675,8
15. Bankmedel m. m.	1 477,2	426,5	67,2	36,7	2 007,6
16. Bankfordringar	1 413,0	398,9	63,4	36,2	1 911,4
17. Kontanter	64,2	27,6	3,9	0,5	96,3
18. Obligationer, förlagsbevis o. d.	63,1	43,0	12,2	19,8	138,1
19. Aktier m. m.	307,3	296,3	398,5	498,1	1 500,2
20. Fordringar	280,8	278,6	168,0	150,7	878,1
21. Mot säkerhet i inteckning	22,3	80,1	36,4	11,5	150,3
22. Övriga	258,5	198,5	131,6	139,2	727,8
23. Ej taxerade barns förmögenhet	53,3	17,0	1,8	3,3	75,3
24. Övriga tillgångar	143,5	89,2	7,2	34,6	274,6
25. Yttre inventarier för pers. bruk samt smycken	79,9	18,7	3,4	1,8	103,7
26. Livräntor m. m.	5,2	22,7	—	27,7	55,6
27. Andra tillgångar	58,5	47,9	3,8	5,1	115,3
28. Summa tillgångar	5 320,7	2 898,3	1 340,0	1 146,5	10 705,4
Skulder					
29. Inteckningsskulder	740,1	717,7	403,3	302,1	2 163,3
30. Andra låneskulder	292,4	178,9	154,6	93,1	719,1
31. Varuskulder	159,0	69,5	18,5	15,1	262,1
32. Skatteskulder	73,5	40,7	8,0	6,6	128,8
33. Andra skulder	70,1	103,9	79,7	40,3	294,0
34. Summa skulder	1 335,2	1 110,7	664,2	457,2	3 567,4
Företagsförmögenhet	1 396,4	470,8	112,7	84,6	2 064,4
Annan förmögenhet	2 589,0	1 316,8	563,1	604,6	5 073,6
Total förmögenhet	3 985,4	1 787,6	675,8	689,2	7 138,0

Se anm. tab. 16.

Tabell 21. Antal familjeföretagare med förmögenhet över 100 000 kr. fördelade efter förmögenhetens storlek, företagsinkomsternas andel av den sammanräknade nettoinkomsten och i vilken utsträckning ägarens förmögenhet är nedlagd i företaget

Företagsinkomster i % av sammanräknad nettoinkomst	Förmögenhetsklasser, kr.					Förmögen- hetssumma, kr.
	100 000— 300 000	300 000— 1 000 000	1 000 000— 5 000 000	5 000 000—	Samtliga	
1	2	3	4	5	6	7
Familjeföretagare med minst 75 % av förmögenheten nedlagd i företaget						
75—	17 350	1 220	25	12	18 607	3 331,6
50—75	1 550	160	10	2	1 722	373,5
25—50	850	160	5	2	1 017	232,5
—25	750	20	10	2	782	195,1
Summa	20 500	1 560	50	18	22 128	
Förmögenhetssumma, mkr.	3 132,5	659,1	86,4	254,7		4 132,7
Familjeföretagare med 60—75 % av förmögenheten nedlagd i företaget						
75—	9 000	520	25	3	9 548	1 670,8
50—75	1 650	140	5	1	1 796	332,2
25—50	1 200	100	—	—	1 300	211,3
—25	750	120	10	—	880	192,4
Summa	12 600	880	40	4	13 524	
Förmögenhetssumma, mkr.	1 905,5	386,0	63,3	51,9		2 406,7

Anm. Med företagsinkomster avses summan av inkomst av jordbruksfastighet och inkomst av rörelse. Med företagsförmögenhet avses jordbruks- och rörelsefastigheter samt inventarier och varulager i jordbruk eller rörelse med avdrag för skulder som är hänförliga till företaget.

Bilaga 2 Undersökningar bland vissa företag

Av Per Anclow och Jan Werding

För att kunna säkrare bedöma de provisoriska reglernas räckvidd och olika alternativ för permanenta regler har olika undersökningar utförts. En kartläggning av familjeföretag drivna i aktiebolagsform har skett på grundval av de uppgifter som länsstyrelserna insamlar för värderingen av aktier i fåmansbolag. I anslutning härtill har en bearbetning skett av vissa hithörande aktieägares självdeklarationer. För jordbruk och företag som drivs som enskild firma har diverse uppgifter sammanställts från den specialundersökning av förmögenheterna och deras sammansättning som redovisas i vårt första betänkande. Resultatet av dessa undersökningar har redovisats i bilaga 1 till vilken här får hänvisas.

En särskild undersökning har vidare gjorts bland medlemmarna i Familjeföretagens Förening. Ett frågeformulär utgick till föreningens ca 1 050 medlemmar. Formuläret innehöll 17 huvudfrågor, vartill hörde flera delfrågor. Förutom några inledande frågor beträffande bransch, omsättning, förmögenhetsvärde, ålder, ägarskiftet m. m. gällde frågorna sådant som sammanhänge med de provisoriska reglernas utformning, dvs. antal ägare, deras andel i företaget, hur stor del av deras förmögenhet som var nedlagd i företag och deras inkomster från detsamma. För att få underlag för företagsekonomiska aspekter och räntabilitetskalkyler frågades även efter företagets olika tillgångar och skulder, verksamhetens

resultat, tillväxttakt m. m.

Värdet av denna undersökning förminskades starkt därigenom att endast ca 25 procent av de tillfrågade företagen besvarade formuläret. Några längre gående slutsatser av materialet kan därför inte dras. I en del fall har inte heller svaren varit fullständiga eller helt entydiga. I förening med beredningens övriga undersökningar ger emellertid undersökningen en bild av hithörande företags situation. Såväl industriföretag som handelsföretag var representerade, och svarsmaterialet avsåg både små, medelstora och större företag. Av de 279 svaren gällde 162 företag med ett förmögenhetsvärde under 1 milj. kr., 53 företag med ett värde mellan 1 och 2 milj. kr., 44 företag med ett värde mellan 2 och 5 milj. kr. samt 20 företag med ett värde överstigande 5 milj. kr. Ungefär hälften av företagen var grundade före 1920. Det rörde sig också genomgående om företag som hela tiden varit i en och samma familjs ägo sedan starten. Endast i något enstaka fall hade företaget tillförts kapital genom att utomstående ingått som minoritetsdelägare. Den helt dominerande företagsformen var aktiebolaget. Handels- eller kommanditbolag förekom i viss utsträckning och då företrädesvis tillsammans med aktiebolag.

Det kan även nämnas att de rörelsedrivande företagen dominerade bilden. Endast några få fall av renodlad förvaltningsverksamhet ingick i materialet. Däremot före-

kom det i några fall, att rörelsedrivande företag även drev viss förvaltningsverksamhet. På denna punkt var dock svaren ofta mindre vägledande eftersom olika meningar yppats beträffande vad som skall anses som förvaltningsverksamhet.

Som inledningsvis påpekades ställde vi några frågor som direkt anknöt till de rekvisit som är uppställda i de provisoriska reglerna. En viss uppdelning skedde dock på så sätt att de minsta företagen, dvs. de med ett förmögenhetsvärde under 300 000 kr., inte skulle besvara dessa mer detaljerade frågor. Om dessa företag frånräknas jämte en del mer speciella fall återstod av undersökningsmaterialet 193 företag.

Enligt provisoriet fordras att minst 75 procent av bolaget ägs av högst tio personer. Detta krav uppfyllde samtliga företag utom 8. Ägarantalet var över huvud taget genomgående mycket begränsat. Av de nämnda 193 företagen fanns mer än 10 ägarer endast i 34 fall. Det kan likaså noteras, att utomstående bolag eller stiftelse endast i 7 fall ägde mer än 25 procent av företaget. I stort sett lika ovanligt var det att dödsbo var delägare. Beträffande den närmare fördelningen mellan huvuddelägare och andra delägare framgick av materialet, att i 52 fall ägde huvudaktieägaren mer än 75 procent av företaget. Av dessa utgjordes dock 32 fall av enmansföretag. I 48 fall innehade huvudaktieägaren mellan 50 och 74 procent av företaget.

Enligt de provisoriska reglerna skall skattskyldig även ha sin väsentliga försörjning av företaget. Detta rekvisit uppfyllde samtliga 32 enmansföretagare utom en. I 23 fall hade samtliga ägare sin väsentliga försörjning av företaget och i 62 fall gällde detta huvuddelägaren och någon eller några delägare. I 36 respektive 31 fall hade enbart huvuddelägare respektive delägare sin väsentliga försörjning av företaget. Endast i 10 fall fanns det inte någon delägare som hade sin väsentliga försörjning av företagen; i 7 av dessa gällde det företag med ett värde över 2 milj. kr.

En delvis liknande spridning kan noteras beträffande kravet på att 75 procent av

den skattskyldiges förmögenhet skall vara nedlagd i företaget. Antalet företag där detta krav inte var uppfyllt av någon delägare uppgick till inte mindre än 48.

Av de 183 företag, där någon delägare haft sin väsentliga försörjning av företaget, var det 45 fall där ingen av dem hade 75 procent av sin förmögenhet nedlagd i företaget.

För att söka belysa sambandet mellan rörelseförmögenhet och privat förmögenhet, frågade vi även efter borgensåtagandenas omfattning, dvs. i vad mån privat förmögenhet ställts som säkerhet för företagets skulder. Av de 31 enmansföretag, där ägaren haft sin väsentliga försörjning, förekom sådant borgensåtagande i 21 fall. Om enmansföretagen avräknas från de tidigare nämnda 193 företagen, som ingick i den mer fullständiga undersökningen, liksom de fall där ingen delägare var verksam i rörelsen, återstår efter viss justering 144 företag. I 70 av dessa företag redovisades 127 borgensåtaganden av aktieägare, som var huvudsakligt verksamma i företaget. I 89 av dessa fall var det sådana delägare som dessutom hade minst 75 procent av sin förmögenhet nedlagd i företaget. Av de 127 fallen avsåg 13 generell borgen och 59 borgensåtaganden som till beloppet översteg 75 procent av borgensmannens totala förmögenhet.

Sammanställs de olika krav som provisoriet uppställer för skattelättnad, visar det sig att förhållandevis få företag kan komma i åtnjutande därav. I följande tabell upptages 218 företag, från vilka mera fullständiga uppgifter lämnats. Tabellen visar i vilken utsträckning de olika kraven inte uppfylls.

Antal företag	218
Skattelättnad kan ej medges enär	
a) förmögenhetsvärdet överstiger 2 milj. kr.	64
b) förvaltningsverksamhet bedrivits i mer än obetydlig omfattning	13
c) 75 procent av företaget ej ägs av högst tio personer	4
d) ingen delägare har sin väsentliga försörjning av företaget	7
e) ingen delägare med väsentlig försörj-	

ning av företaget har 75 procent av sin förmögenhet nedlagd i företaget	37
f) alla delägare med väsentlig försörjning av företaget och 75 procent av sin förmögenhet i företaget har en förmögenhet understigande 500 000 kr. eller över 2,6 milj. kr.	57 1
	183
<u>Antal företag som får skattelättnad</u>	<u>35</u>

Av dessa 35 företag hade 20 ett förmögenhetsvärde mellan 1 och 2 milj. kr. under det att återstoden hörde hemma i skikten mellan 300 000 kr. och 1 milj. kr. De delägare som hade sin väsentliga försörjning av företaget i de nu aktuella 35 fallen, hade också med 6 undantag 75 procent av sin förmögenhet nedlagd i företaget. Det kan nämnas att i slutposten ingick 9 enmansföretag.

I anslutning till den nu redovisade undersökningen genomförde beredningens expert Jan Werding en företagsekonomisk studie av de aktiebolag som besvarade enkäten. Resultaten av denna studie kan sammanfattas på följande sätt.

Bakgrunden till studien var den offentliga debatten kring kapitalsskatter, tillväxt och räntabilitet i fåmansägda företag.

De argument som framförts i debatten innehåller i huvudsak följande.

Den del av de egna företagarnas förmögenhet, som är bunden i företaget i form av verksamheten nödvändiga tillgångar (företagsförmögenheten), är i allmänhet inte lätt tillgänglig för uttag. En avtappning av företagsförmögenheten får ofta negativa återverkningar på företagets möjligheter att överleva. De medel som krävs för ägarens/ägarnas kapitalsskatter (förmögenhetsskatt och ev. avsättningar för framtida betalning av arvsskatt) måste därför kunna tas av förmögenhetens dvs. företagets löpande avkastning. Viss avkastning krävs dessutom för företagets utveckling och tillväxt i syfte att säkra dess fortlevnad i konkurrensen med andra företag.

Kapitalsskatterna innebär ett problem för familjeföretagen i första hand därför att det i ekonomin finns företag med andra typer av kapitalsskattesituationer såsom utländska företag, börsnoterade och andra större företag med spridd ägarstruktur och en fungerande marknad för äganderätterna, kooperativa, kommunala och statliga företag.

Problemet förstärks för det första genom att kapitalsskatterna skall betalas av ägaren och

inte av företaget. Det innebär att de erforderliga medlen först måste tas ut och beskattas som inkomst och därefter erläggas som kapitalsskatt. Den verkliga kapitalsskatten blir härigenom högre än den nominella.

Problemet förstärks för det andra genom att familjeföretagen oftast har ett litet antal delägare. För att företagsformens fördelar skall komma till sin rätt måste företaget kontrolleras och kanske även ägas av en begränsad krets. Dessa får då en stor privat förmögenhet med åtföljande kapitalsskatter, som i många fall sannolikt är högre än vad som i genomsnitt åvilar exempelvis ett börsnoterat företags aktier.

Problemet är samhällsekonomiskt relevant därför att de självständiga mindre och medelstora företagen utgör en viktig drivkraft för den ekonomiska utvecklingen genom sin idérikedom och flexibilitet. De mindre företagen kan utveckla idéer och producera inom områden där de störres fördelar inte kommer till sin rätt. De mindre företagen är ofta en nödvändig förutsättning för ett differentierat näringsliv och därmed för stabil ekonomisk utveckling på orter utanför storstadsregionerna.

Problemet är allvarligt därför att kapitalsskatterna tar i anspråk så stor del av ett stort antal familjeföretags löpande avkastning att mycket litet eller inget alls blir kvar för utveckling och tillväxt.

Dessa argument baserar sig dock inte på direkta empiriska undersökningar utan på undersökningar inom andra kategorier av företag och på uttalanden av personer som är insatta i de mindre företagens problem.

De börsnoterade företagen uppnådde under 1966—68 en räntabilitet på det egna kapitalet om 11,5 % till 13,5 % före skatt enligt undersökningar utförda av Skandinaviska Bankens ekonomiska sekretariat. Det motsvarar ungefär 6 till 7 % efter skatt. Undersökningar av Sveriges Verkstadsförening bland medlemmarna indikerar en genomsnittlig räntabilitet på eget kapital om 8 % till 14 % före skatt under perioden 1964 till 1968. Betecknande för den senare undersökningen är den stora spridningen i resultaten.

Ingen av dessa undersökningar kan direkt användas för att dra slutsatser om grupper mindre och medelstora familjeföretag. För att kunna bilda sig en uppfattning om kapitalsskatternas effekter på dessa företag, är

det därför av stort intresse att undersöka dem direkt.

Syftet med studien var att kartlägga några omständigheter av betydelse för kapital-skatternas effekter på familjeföretag. Uppmärksamheten koncentrerades på att få en uppfattning om det egna kapitalets räntabilitet.

På grund av den låga svarsfrekvensen har några signifikanta generella slutsatser inte kunnat dras. För den studerade gruppen ligger räntabiliteten på eget kapital efter skatt högre än i de båda ovan nämnda undersökningarna. Vidare uppvisar materialet en tendens till att räntabiliteten och spridningen i räntabilitet minskar med ökad företagsstorlek (eget kapital).

För att komma till rätta med det föreliggande problemet, inriktades undersökningen i stället på att studera räntabilitets-skraven mot bakgrunden av ovanstående tendens och beredningens undersökning av ägarstrukturen bland fåmansägda aktiebolag. Antag att den ovan nämnda tendensen till minskande genomsnittlig räntabilitet och spridning är generellt giltig för populationens fåmansägda företag med en i företaget nedlagd taxerad förmögenhet om 300 000 kr. eller mer. Tidigare undersökningar i andra sammanhang talar för att detta antagande är troligt. Med utgångspunkt från beredningens undersökningar av ägarstrukturen kan genomsnittliga räntabilitetskrav för förmögenhetsskatt beräknas för olika storleksgrupper i populationen. Med räntabilitetskrav menas här den räntabilitet som ett företag måste uppnå för att ägarna skall kunna betala förmögenhetsskatt utan att tära på förmögenheten i företaget. Dessa räntabilitetskrav kan sedan jämföras med olika kvantitativa preciseringar av det ovan nämnda antagandet. Resultatet av sådana jämförelser har blivit att företag med ett förmögenhetsvärde mellan en och fem milj. kr. har den högsta förmögenhetsskattebelastningen. Därmed menas den andel av det totala antalet företag i respektive storleksgrupp, vars räntabilitet efter avdrag av räntabilitetskravet för förmögenhetsskatt, understiger en viss nivå (jfr bil. 3). Den totala

effekten av en beloppsmässigt given lättnad i förmögenhetsbeskattningen för företagare kan således bli större om en stor andel av lättnaden koncentreras till dessa företag. Ägarstrukturens utseende är dock sådan att det är omöjligt att precisera motsvarande målgrupp beträffande de enskilda förmögenheterna.

Bilaga 3 Fåmansföretag och kapitalskatter

Av Jan Werding

Syftet med denna uppsats är att diskutera några problem i anslutning till kapitalskatternas effekter på fåmansföretag. Frågeställningen har många olikartade aspekter, som på inget sätt kan ges en fullständig täckning inom denna begränsade ram. Framställningen har därför begränsats till ett försök att sammanställa resultaten av de studier, som utförts inom Kapitalkatteberedningen, med några allmänna erfarenheter beträffande fåmansföretagens särdrag och ett ekonomiskt betraktelsesätt, för att belysa några av kapitalskatternas verkningar på dessa företag.

Generella slutsatser om dessa effekter måste baseras på information om fåmansföretagens verksamhetsförutsättningar och beteende. Sådan information finns inte tillgänglig. Det har heller inte varit möjligt för kapitalkatteberedningen att genomföra ett så pass omfattande projekt. För att åtminstone ge en utgångspunkt för en bedömning av kapitalskatternas effekter, har jag valt att presentera en diskussion grundad på ett antal hypoteser om fåmansföretagens verksamhetsförutsättningar och beteende. Hypoteserna redovisas explicit i avsnitt 2. De är hämtade från närliggande problemområden men har inte verifierats empiriskt för svenska fåmansföretag. Avsikten är att utifrån dessa hypoteser härleda ett antal slutsatser beträffande kapitalskatternas effekter på fåmansföretagen.

1 Bakgrund

Kapitalskatterna behandlas i den ekonomiska teorin som en skatt på produktionsfaktorn kapital. Med denna utgångspunkt härleds sedan renodlade effekter på inkomstbildning, sparande, resursallokering, tillväxt m. m. Den metod som ofta används i detta och liknande sammanhang är jämförelser mellan statiska jämviktslägen.

Empiriska studier och intresset över huvud taget för kapitalskatternas effekter, är mycket sparsamt inom den ekonomiska litteraturen. Det beror möjligen på att dessa skatter är låga i flertalet länder, och att de anses utgöra ett mindre betydelsefullt studieobjekt jämfört med många andra mer överhängande problem. Som kommer att framgå av det följande, finns det dock flera skäl som talar för att kapitalskatterna ingår som en faktor i fåmansägda företags kalkyler eller överväganden och påverkar deras beslutsfattande, på sätt som har viktiga långsiktiga implikationer för företagsstruktur och koncentration, tillväxt och ekonomisk utveckling. Det är fråga om effekter, som har ett långsamt tidsförlopp, men vars konsekvenser så småningom påverkar de mer överhängande problemen.

Det är huvudsakligen två aspekter som skall tas upp till behandling. Den första gäller effekternas karaktär. Diskussionen kommer att inriktas på ett försök att visa att de beslut inom företagen, som i första hand påverkas av kapitalskatterna, gäller

långsiktiga avgöranden beträffande företags framtida ställning och verksamhet. Dessa beslut går i vitt skilda riktningar beroende på beslutsfattarnas bedömningar av ett antal faktorer i en osäker framtid. Kapitalskatterna är en av de få faktorer som är säkra, vilket påverkar deras relativa betydelse i beslutssituationen. Den andra aspekten skall jag försöka visa på gäller effekternas fördelning mellan olika företag. Skillnader mellan fåmansföretag och andra företag samt progressivitetens verkningar har behandlats tidigare i debatten. Jag skall här närmare diskutera skillnaderna inom gruppen fåmansföretag och visa att de avviker från de skillnader som kan förväntas med utgångspunkt från progressiviteten.

Vid ett studium av dessa problemområden krävs dock ett mer nyanserat instrument på micronivå än den komparativt statistiska jämviktsanalysen.

När man i denna situation vänder sig till den företagsekonomiska teorin, skall man finna att den är mer eller mindre implicit inriktad på de större företagen och deras problem. En stor del av de normativa teorierna är naturligtvis tillämpbara även på de mindre företagen i och med att många problem är gemensamma. Det finns dock ett antal problemområden, som har stor betydelse för de mindre och medelstora fåmansföretagen, och som bara behandlas fragmentariskt i den företagsekonomiska litteraturen. Ett sådant område är kapitalskatternas effekter på företaget och dess verksamhet. Ett annat i detta sammanhang betydelsefullt område är det mindre företags "strategiska situation" dvs. verksamhetens förutsättningar, möjligheter och begränsningar.

Inga generella empiriska studier har utförts på svenska företag inom dessa båda problemområden. Beträffande kapitalskatternas effekter har en metod utvecklats för att bl. a. ge underlag för ett studium av verkningarna på företags räntabilitet och finansiering. Metoden består i att analytiskt härleda de skatteutbetalningar, som innehavet av företagskapital medför för ägare av mindre och medelstora fåmansföretag.

Dessa utbetalningskrav kan sedan jämföras med uppgifter om dessa företags verkliga nettovinst, för att undersöka om företagen i någon bemärkelse kan "bära" kapitalskatterna. För att underlätta en jämförelse mellan olika företag och kapitalplaceringsformer har utbetalningskrav och motsvarande nettovinst satts i relation till ägarnas i företaget nedlagda kapital. Analysen har då kommit att avse en jämförelse mellan räntabilitetskrav på eget kapital för kapitalskatter och den verkliga räntabiliteten på eget kapital (före kapitalskatter).

De mindre och medelstora fåmansföretagens strategiska situation och verkliga beteende har hittills inte fått en sammanhängande behandling. Stora delar av en sådan beskrivning kan dock hämtas från närliggande problemområden. Det finns en relativt omfattande debatt kring de mindre företagens kapitalförsörjning, marknadsföring och andra delproblem. Den rikliga normativa "strategilitteraturen" avser visserligen främst de större företagen men kan i begränsad utsträckning tillämpas även på de mindre. Strukturomvandlingsproblem har initierat branschutredningar och debatter kring strukturförändringar i olika branscher. Vidare erbjuder, de under senare tid alltmer uppmärksammade, dynamiskt inriktade teorierna om företagets tillväxt, en god plattform för ett fortsatt teoribyggnade beträffande de mindre företagens situation.

Ur detta material har jag gjort ett urval och en sammanställning, som grund för den fortsatta diskussionen. Den är uppställd som en modell för fåmansföretag i form av ett antal antaganden och arbetshypoteser beträffande dessa företags strategiska situation och beteenden. Hypoteserna är av språkliga skäl utformade som kategoriska påståenden.

Många inlägg i debatten kring fåmansföretag och kapitalskatter tycks utgå från det implicita antagandet att alla dessa företag har likartade förutsättningar. Avsikten är att här försöka åstadkomma en för analysen av kapitalskatternas effekter bättre lämpad förenkling av den bakomliggande verkligheten.

2 Modell för fåmansföretag

Fortsättningsvis antas att fåmansföretagen kan delas in i tre grupper med följande karaktäristiska drag.

Den första gruppen utgörs av de minsta företagen. De är baserade på en eller några få men oftast en persons företagarbegåvning. Företagandet i sig kan här betraktas som en direkt förlängning av ägarens privata ekonomi i betydligt större utsträckning än för andra företagstyper. Ägaren har oftast större delen av sin förmögenhet placerad i företaget och uppbär hela sin inkomst därifrån. Företaget är helägt av ledaren och hans närmaste anhöriga. Dessa företag gör, mer än andra, skäl för beteckningen familjeföretag i intuitiv bemärkelse. Jag kommer därför att reservera termen familjeföretag för denna grupp.

Familjeföretaget är ingen formell organisation. Företagaren har samlat ett antal människor kring sig. Han leder och kontrollerar själv hela verksamheten och deltar även i det direkta arbetet. Företagets totalkapital är litet och därför sällan placerat i tillgångar med extremt specialiserade användningsmöjligheter eller på annat sätt uppbundet till en verksamhetsinriktning. Dessa faktorer bidrar till att göra företaget mycket flexibelt inom den givna resursramen.

Familjeföretaget är litet i sin bransch, men storleken är inte avgörande för framgång. Företaget konkurrerar inte med de större utan utnyttjar de s. k. marknadsfickor, som kontinuerligt uppkommer i en växande ekonomi. Dessa marknader är för små eller av andra anledningar ointressanta för de stora företagen. Marknadsfickorna växer emellertid med tiden eller fylls av många familjeföretag. Flexibilitet och därmed företagarens skicklighet blir därför avgörande för företagets lönsamhet och utveckling. Andra faktorer, och då främst tillgången på kapital, är naturligtvis viktiga men inte på samma sätt begränsade. Familjeföretaget finansierar sig huvudsakligen med leverantörskrediter, både på anläggnings- och omsättningssidan, s. k. skattekrediter och andra betalningsförskjutningar

som normalt förekommer i en rörelse. Ett visst eget kapital och därmed en viss lönsamhet krävs dock för att initiera och vidmakthålla ett utvecklingsförlopp. De familjeföretag som inte förnyar sig inför tilltagande konkurrens eller på annat sätt befäster sin ställning och upprätthåller en hög lönsamhet, förlorar den ekonomiska grunden för vidareutveckling och stagnerar så småningom.

Omsättningen på familjeföretag är mycket högre än bland andra företagstyper. Den helt dominerande delen av antalet nyetableringar tillförs denna grupp. Den största delen av antalet nedläggningar gäller familjeföretag.

Familjeföretaget har ett begränsat geografiskt verksamhetsområde. De är som regel inte interregionala eller internationella exportörer.

Olika familjeföretag har en mycket varierande ekonomisk situation. Den genomsnittliga räntabiliteten på eget kapital inom gruppen är hög. Spridningen i räntabilitet mellan olika företag är samtidigt mycket hög. Familjeföretagen är försörjningskällor och läggs inte ned annat än under speciella omständigheter även om räntabiliteten är låg eller till och med negativ och kapitalet förbrukas.

Familjeföretag är ofta osäljbara som bestående enheter. Företagets viktigaste tillgång är ägarens skicklighet och övriga tillgångar är anpassade efter denna. Ett undantag är om köparen är en annan företagare av motsvarande kaliber.

Det egna kapital som finns nedlagt i ett familjeföretag varierar naturligtvis mycket mellan olika branscher och verksamhetstyper. Jag antar dock här att familjeföretagen dominerar bland företag med ett taxerat förmögenhetsvärde under en miljon kronor.

Den andra gruppen utgörs av de medelstora fåmansföretagen. De är som regel familjeföretag som haft framgång och vuxit inom något verksamhetsområde. Med tillväxten börjar dessa företag uppvisa tendenser till att leva sitt eget liv. En viss stabilitet utvecklas så småningom. I företagets

ledning sitter ofta den andra eller tredje generationen ägare. Genom arvskiften m. m. har ägandet fördelats på flera händer.

Bara en eller några få av ägarna har sin huvudsakliga inkomst från företaget. Sambandet mellan företagens och ägarnas privata ekonomi är delvis upplöst. Dessa företag kommer här att kallas fåmansägda företag.

De fåmansägda företagen har genom tillväxt utvecklats till formella organisationer med delegering av arbetsuppgifter och beslutsfattande, ansvarsfördelning m. m. Tillväxten har ofta skett genom specialisering till något område där företaget genom innovationer eller på annat sätt skaffat sig en säker ställning, som kunnat exploateras under en längre tid. Företagets fysiska och andra tillgångar, som exempelvis försäljningskanaler, är anpassade till ett smalt verksamhetsområde. Större och snabba omställningar är svåra att genomföra och även mindre förändringar tar tid.

Det fåmansägda företaget är absolut sett litet, men stort inom sitt speciella område. Företaget är fortfarande mycket beroende av en skicklig ledning, men kraven på denna har skiftat karaktär och nya restriktioner uppenbarar sig.

Det avgränsade verksamhetsfältet är för litet för att ge företaget en stabil framtid. Den eller de marknadsfickor som företaget dominerar är så gott som fyllda samtidigt som de har en begränsad varaktighet. Företaget blir beroende av en marknadsutveckling, som förr eller senare börjar stagnera genom konkurrens från nya produkter, med vikande tillväxt och lönsamhet som följd. Den minskade flexibiliteten gör att man tvingas avdela mer resurser för marknadsföring, utveckling och planering. För att utnyttja resultaten av utvecklingsarbete och nya idéer behöver de fåmansägda företagen genomföra stora engångsinvesteringar i en betydligt större utsträckning än familjeföretag. Ett i de flesta fall otillräckligt eget kapital och, kanske som en följd därav, det begränsade utbudet av krediter till dessa företag gör att finansieringen blir en verklig restriktion.

Följande översiktliga beteendeantagande kan ställas upp i detta sammanhang. Företagets räntabilitet beskriver en långsiktig vågrörelse. Goda år följs av en stagnation med sjunkande räntabilitet. Nedgången bryts av en uppryckning med stora investeringar, som om den lyckas medför en snabb tillväxt med hög räntabilitet. Så småningom minskar tillväxttakten, räntabilitetsökningen avtar och övergår i en minskning. För vissa företag är stagnationsperioden bara ett mellanspel, kanske i en lågkonjunktur, och för andra är det en under årtionden utdragen process. Skillnaden mellan de fåmansägda företagen och de verkligt stora är att de senare som regel lyckas med sina uppryckningar, medan dödligheten är större bland de förra.

De fåmansägda företagens marknader är som regel landsomfattande eller interregionala. Många företag är också exportörer.

De fåmansägda företagen har en lägre genomsnittlig räntabilitet än familjeföretagen. Spridningen i räntabilitet är mycket lägre.

Fåmansägda företag är som regel säljbara om de kan ge en köpare goda idéer, marknads-kunnande, attraktiva produkter o. dyl. Företagen är så pass stora att de enda köpare som kan komma i fråga är investmentbolag och andra stora företag. Det torde vara mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att sälja minoritetsposter i fåmansägda företag.

De fåmansägda företagen antas dominera bland fåmansföretag med ett taxerat för-mögenhetsvärde mellan en och fem miljoner kronor.

Återstoden av fåmansföretagen utgör den tredje gruppen. Det rör sig om ett begränsat antal stora eller mycket stora företag. Företagandet i sig är helt skilt från ägandet. Det är mer en tillfällighet att ett sådant företag fortfarande ägs av en eller några få personer, än att detta skulle utgöra ett kriterium på en särskild kategori. Dessa företag kan därför placeras in i en grupp tillsammans med andra stora företag med en mer spridd ägarfördelning, men som kontrolleras av en liten krets fysiska per-

soner. Denna grupp kallas i det följande fåmanskontrollerade företag.

Det fåmanskontrollerade företaget skiljer sig inte på något för företaget karaktäristiskt sätt från andra stora företag. I de fall där ägandet fortfarande är koncentrerat, kan företaget som regel nyemittera eller ägarna sälja minoritetsposter utan att kontrollen går förlorad.

De fåmanskontrollerade företagen har i likhet med andra stora företag en lägre genomsnittlig räntabilitet än de fåmansägda företagen. Spridningen i räntabilitet mellan företag är också lägre.

De fåmanskontrollerade företagen antas dominera bland fåmansföretag med ett taxerat förmögenhetsvärde över fem miljoner kronor.

Det förtjänar att upprepas att alla påståenden i detta avsnitt är antaganden, som inte har verifierats empiriskt beträffande svenska fåmansföretag. För att man skall kunna dra några generella slutsatser beträffande kapitalskatternas effekter på dessa företag, krävs dock någon form av sammanhängande förenklad bild av förutsättningarna för fåmansföretagens verksamhet. Varje företag är unikt. Verkligheten består av pågående processer och händelser som aldrig upprepas. För att kunna generalisera tvingas man till förenklingar. Det hindrar dock inte att vissa antaganden och modeller är mer realistiska än andra. Det är min förhoppning att denna explicita redovisning av bakomliggande antaganden, skall underlätta en värdering av de framlagda slutsatserna.

3 *Fördelningen av kapitalskatternas direkta verkningar*

Syftet med detta avsnitt är att undersöka vilka effekter progressiviteten i kapitalbeskattningen får på de tre grupperna av fåmansföretag. De metoder som används är dels studier av räntabilitetskrav och dels härledning från den ovan beskrivna modellen av fåmansföretag.

Beräkning av räntabilitetskrav tillgår i korthet på följande sätt.

På det för ett företag åsatta taxerade för-

mögenhetsvärdet beräknas utgående förmögenhetsskatt och arvsskatt på basis av uppgifter om antal ägare, arvsförhållanden m. m. Detta förfaringsätt innebär att man automatiskt bortser från ägarnas förmögenhet utanför företaget. Därigenom kommer det verkliga räntabilitetskravet att underskattas i viss mån.

Arvsskatten räknas därefter om till årliga utbetalningar. Man kan då exempelvis anta att den skattskyldige tar en livförsäkring till ett belopp som täcker arvsskatten. Utbetalningskravet för arvsskatt blir de årliga premiebetalningarna.

De direkta arvs- och förmögenhetsskattbetalningarna för den skattskyldige ägaren används sedan för att beräkna motsvarande utbetalningskrav för företaget. Därvid antas att ägaren tar ut erforderligt belopp från företaget i form av lön. På detta uttag utgår inkomstskatt. Uttagets storlek bestäms så att ägaren efter inkomstskatt skall kunna fullgöra sina kapitalskattbetalningar. De sålunda beräknade erforderliga uttagen utgör företagets utbetalningskrav för kapitalskatter. De sätts sedan i relation till ett mått på företagets egna kapital för att bestämma räntabilitetskravet.

Beräkningarna syftar till att bestämma de verkliga genomsnittliga räntabilitetskrav för kapitalskatter som vilar på svenska fåmansföretag. Underlag för en sådan beräkning beträffande förmögenhetsskatten har tagits fram inom kapitalskatteberedningen. Detta material avser rörelsedrivande aktieföretag med ett taxerat förmögenhetsvärde överstigande 300 000 kronor, som är ägda till minst 75 % av högst 10 fysiska personer och inte noterade på Svenska Fondhandlareföreningens deklarationslista eller Stockholms Fondbörs. Uppgifterna omfattar storleksfördelningen av företag med avseende på taxerat förmögenhetsvärde och ägarstrukturen inom olika storleksklasser.

Utifrån uppgifterna om storleksfördelningen beräknades först den genomsnittliga taxerade förmögenheten i fyra storleksklasser. Dessa genomsnittliga förmögenhetsvärden delades sedan upp i enlighet med de verkliga ägarstrukturerna i respektive

klass. Ägarförhållandena schabloniserades enligt tabell 1 för att underlätta beräkningarna.

Tabell 1. Schabloner beträffande den verkliga ägarstrukturen i undersökningen av rörelse-drivande fåmansaktiebolag

Ägande- kategori	Klassificerings- grund	Schablon
1	99 % < a ≤ 100 %	a — 100 %
2	90 % < a ≤ 99 %	a — 95 % b — 5 %
3	50 % < a ≤ 90 %	a — 75 % b — 25 %
4	a ≤ 50 % a + b > 50 %	a — 40 % b — 40 % c — 20 %
5	a + b ≤ 50 % a + b + c > 50 %	a, b och c vardera 20 % d, e, f och g vardera 10 %
6	a + b + c ≤ 50 %	a, b och c vardera 15 % d—n vardera 5 %

för ägarna a, b, c osv.

För varje ägandekategori beräknades en genomsnittlig förmögenhetsskatt på det genomsnittliga förmögenhetsvärdet i varje storleksklass. För företag med ett taxerat förmögenhetsvärde över fem miljoner kronor förutsattes samma ägarstruktur som inom gruppen två till fem miljoner kronor. Dessa skattesatser vägdes sedan ihop efter andelarna i tabell 2 till en genomsnittlig förmögenhetsskattesats för varje storleksklass. Utifrån dessa genomsnitt beräknades sedan de räntabilitetskrav som framgår av tabell 3.

Tabell 2. Rörelsedrivande fåmansaktiebolag fördelade på ägandekategorier (sammandrag av tabell 4 i bilaga 1)

Taxerat förmögen- hetsvärde (tkr)	Ägandekategori (jfr tabell 1)						Summa Antal
	1 %	2 %	3 %	4 %	5 %	6 %	
300–1 000	30,3	7,0	24,9	29,1	6,4	2,3	2 243
1 000–2 000	26,6	6,4	24,3	25,9	10,2	6,6	518
2 000–5 000	21,3	3,4	24,3	31,7	10,4	8,9	268

Utbetalningskraven har här satts i relation till ett "verkligt" eget kapital som uppskattats till taxerat förmögenhetsvärde uppjusterat med 50 %.

Tabell 3. Räntabilitetskrav på eget kapital för förmögenhetsskatt (enl. gällande regler, utan reduktion)

Taxerat förmö- genhetsvärde (tkr)	300– 1 000	1 000– 2 000	2 000– 5 900	5 000–
Räntabilitets- krav	1,2 %	2,5 %	4,3 %	0,9 %

Räntabilitetskravens koncentration på mellangrupperna framgår tydligt av tabell 3. Det låga värdet för den största klassen beror på att den genomsnittliga storleken där är så pass hög att 80/85 % spärren blir tillämplig även för mindre andelar.

Beträffande arvsskatten är det helt ogörligt att ta fram ett empiriskt underlag ens för en översiktlig studie av de verkliga räntabilitetskraven. Jag skall i stället försöka visa vilka slutsatser som kan dras ur fåmansföretagsmodellen om arvsskattens relativa betydelse för de tre företagsgrupperna.

För familjeföretaget blir ledarfrågan det allt överskuggande problemet vid ett generationsskifte. Företagets fortsatta existens är enligt modellen helt beroende av en ny ledning, som kan utnyttja och vidareutveckla de positioner som den tidigare ledaren/ägaren byggt upp. Arvsskatten är då ett mindre problem. För de framgångsrika familjeföretagen tar t. ex. en tillräcklig försäkring endast en måttlig del av vinsten i anspråk. Av dessa företags marknadssituation följer dessutom att de framgångsrika har goda möjligheter att via prissättningen avlasta arvsskatternas effekter på kunderna. Det egna kapitalet är litet och räntabiliteten på detta ofta hög. Den genomsnittliga räntabiliteten bland familjeföretag är kanske av storleksordningen 15 % efter företagets eventuella inkomstskatt. Räntabilitetskravet för arvsskatt via försäkring ligger i storleksordningen 4 % för två arvingar till ett kapi-

tal på 500 000 kronor, som är enskild egendom. Av modellen framgår vidare att fortsatt drift efter ett generationsskifte sällan blir aktuell för ett mindre framgångsrikt familjeföretag. Företaget har givit en låg räntabilitet på eget kapital och bara tjänat som ägarens inkomstkälla. Har inte den tilltänkta företagsledaren och arvingen kunnat göra något åt företaget före generationsskiftet, så är sannolikheten liten för att han skall kunna göra något efter.

Ett liknande resonemang kan appliceras på den situation som uppstår när en lämplig företagsledare saknas inom familjen och företaget således måste säljas. Även om det saknas en fungerande marknad på småföretag, torde det vara möjligt att hitta en lämplig köpare till ett redan framgångsrikt sådant. Företaget har enligt modellen ett gott utgångsläge för en fortsatt utveckling med hög lönsamhet. Mindre framgångsrika familjeföretag är svårsålda annat än till ett mycket lågt pris. Av modellen framgår att dessa företags framtida utvecklingsmöjligheter är dåliga om de inte tillförs nya goda idéer och nytt eget kapital. Den typiska situationen är dock att säljaren vill ha konstanter, något som köparen inte har i någon större utsträckning, varför det sällan blir något över att tillföra företaget. Flertalet potentiella köpare är således tvingade att erlagga större delen av köpeskillingen med revers och tar därför dessutom på sig en stor personlig risk jämfört med alternativet att starta eget från början.

Arvskatten är ett större problem för de fåmansägda företagen än för familjeföretagen. Av tabell 3 framgår hur starkt progressiviteten i förmögenhetsskatten påverkar räntabilitetskravet för denna skatt, trots den mer spridda ägarstrukturen. Den genomsnittliga räntabiliteten på eget kapital är lägre än för familjeföretagen, kanske i storleksordningen 12 % efter skatt. Spridningen i räntabilitet inom gruppen är samtidigt mycket lägre. Räntabilitetskravet för arvsskatt ligger i storleksordningen 7 % för två arvingar till ett kapital på två miljoner kronor, som är enskild egendom. Därtill kommer sedan kravet för förmögenhetsskatt.

Enligt modellen är finansieringen ett kritiskt problem för de fåmansägda företagen. En årlig likviditetsavtappning för kapital-skatte av den storleksordning det här blir fråga om, eliminerar inte bara större delen av företagets självfinansieringsmöjligheter utan försvårar också avsevärt möjligheterna till extern finansiering. Kreditgivaren har att beakta de risker som är förenade med en tilltänkt expansion efter en större engångsinvestering. Om andelen eget kapital i företaget är mycket låg blir kreditriskerna stora. De fåmansägda företagens finansieringssituation är besvärlig i och med att kreditinstitutens vilja till risktagande är låg. Det är därför sannolikt att ägarna till fåmansägda företag låter arvsskatteavsättningarna komma i andra hand. För flertalet företag torde det inte finnas annat än mycket begränsat utrymme för sådana avsättningar om företagets utvecklingsmöjligheter skall kunna upprätthållas.

Ledarfrågan vid generationsskiften är mycket viktig även för de fåmansägda företagen. Även om detta problem är löst, är det således inte säkert att en arvinge kan fortsätta att driva ens ett framgångsrikt företag som en självständig enhet. Som framgår av diskussionen blir möjligheterna att klara arvsskatten i flertalet fall beroende av andra faktorer än de som har samband med företagets framtida utvecklingsmöjligheter. Bland sådana faktorer kan nämnas arvssituationen, antal arvingar m. m., möjligheterna till kredit för skattebetalningen och därmed den utvecklingsfas företaget råkar befinna sig i samt möjligheterna till olika s. k. avancerade skattekonstruktioner.

Kapitalskatterna har således större effekter på de fåmansägda företagen än på familjeföretagen. De fåmansägda företagens finansiering påverkas på sätt som hämmar deras utveckling och/eller framtvingar försäljning i en utsträckning som sannolikt är betydligt större än beträffande familjeföretagen.

Det kan också vara möjligt att ett antal företag säljs i god tid före ett arvsfall t. ex. för att utnyttja en lönsam utvecklingsfas till att ta ut ett högt pris när man vet att före-

taget ändå inte kan klaras över arvsskatten.

De fåmanskontrollerade företag, som fortfarande ägs av en liten krets, kommer enligt modellen som regel inte att påverkas i någon större utsträckning av kapitalskattorna. Arvsskatten blir visserligen mycket hög för ägarna, men enligt modellen finns det goda möjligheter att finansiera den med bibehållen kontroll över företaget.

Sammanfattningsvis kan sägas att kapitalskattorna har mycket ojämna verkningar inom gruppen fåmansföretag. Effekterna på de fåmansägda företagen är stora både relativt och absolut sett. Sifferuppgifterna om räntabilitet är hämtade från Kapitalskattberedningens undersökning av medlemmar i Familjeföretagens Förening. För 120 företag av varierande storlek beräknades räntabilitet på eget kapital över en treårsperiod. Bortfallet i undersökningen var dock så stort att resultatet inte kan användas för statistiskt säkerställda slutsatser utan bara som grund för s. k. kvalificerade gissningar.

4 Kapitalskatter och risk

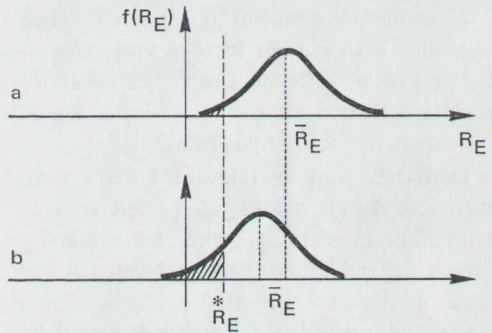
Resultatet av ett företags framtida verksamhet är alltid förenad med en viss osäkerhet. Företagsledningen måste fatta beslut trots att utfallet för alla de faktorer, som påverkar beslutets resultat, aldrig kan förutses exakt. Det kan gå mycket bättre än förväntat men också mycket sämre. Företagets flexibilitet kan inte fånga upp alla negativa avvikelser från de prognoser ett beslut är grundat på.

När det gäller resultatet är det i första hand utfallet på lång sikt som är av intresse. De variabler som brukar studeras i den företagsekonomiska litteraturen är osäkerheten eller risken i samband med nettovinsten eller räntabiliteten på eget kapital över en lång tidsperiod. För att ge en anknytning till den tidigare diskussionen kommer jag att använda räntabiliteten som resultatbegrepp.

Begreppet risk brukar reserveras för en på något sätt preciserad osäkerhet. En precisering kan göras genom att sannolikheter åsätts olika alternativa räntabilitetsutfall. Eftersom räntabilitet är en kontinuerlig va-

riabel kan en meningsfull precisering bara uttryckas som sannolikheten för att räntabiliteten R_E skall överstiga eller understiga ett visst värde samt sannolikheten för att R_E skall hamna i intervallet mellan två angivna värden. Figur 1 a) visar ett vanligt sätt att illustrera dessa sannolikheter. Sannolikheten för att räntabiliteten R_E skall överstiga värdet \bar{R}_E illustreras som ytan under kurvan till höger om \bar{R}_E i relation till hela ytan under kurvan. Sannolikheten blir då ett värde mellan 0 och 1 som tillordnas händelsen: R_E större än \bar{R}_E . Kurvan i figuren kallas sannolikhetsfördelningen för R_E .

Fig. 1.



R_E — räntabilitet på eget kapital
 R_E^* — minimiräntabilitet på eget kapital
 \bar{R}_E — förväntad räntabilitet på eget kapital

Risk definieras här som sannolikheten för att räntabiliteten på eget kapital (R_E) skall understiga ett visst av företagaren preciserat minimivärde (R_E^*). Osäkerheten i företagets resultat är sådan att räntabiliteten kan bli lägre än avkastningen i en alternativ placering av ägarens förmögenhet med säker räntabilitet t. ex. bankinsättning eller obligationsinnehav.

De sannolikhetsfördelningar som ligger till grund för riskanalys utgör subjektiva uppskattningar av resultatutfall i en osäker framtid. Det påverkar dock inte metodens relevans. Riskanalysen är bara ett sätt att formalisera ett element i företagarens be-

slutsfattande, som under alla omständigheter är en verklighet vare sig det sker helt intuitivt eller med hjälp av de här presenterade begreppen. Metoden ger en utomstående möjlighet att dra slutsatser om hur förändringar i förutsättningar för beslut, påverkar dessa beslut via förändringar i risk.

Fasta utbetalningar i form av räntor, amorteringar, uttag för kapitalsskattebetalning o. dyl. har i detta sammanhang en speciell egenskap i och med att de är säkra. En förändring i dessa utbetalningar kommer inte att påverka sannolikhetsfördelningens utseende utan i stället förskjuta den åt vänster. Jämför figur 1a och 1b. Förutom att den förväntade räntabiliteten minskar, så ökar risken vid en förändring i fasta utbetalningar.

Med utgångspunkt från fåmansföretagsmodellen skall jag här försöka visa vilka effekter kapitalsskatterna kan få på dessa företag i och med att risken i samband med företagets räntabilitet påverkas.

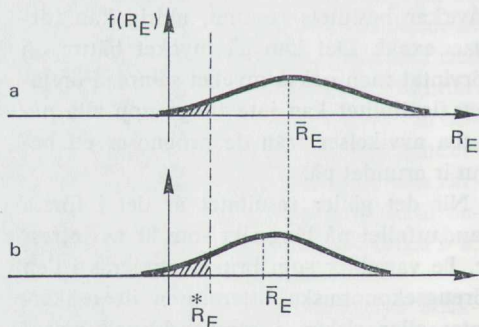
Den risk, som är relevant i detta sammanhang, är ett riskuttryck härlett från en sannolikhetsfördelning, som är tillämplig för en hel grupp av företag. Modellen ger vissa möjligheter till att kartlägga denna fördelning utseende för var och en av de tre grupperna av fåmansföretag. Vi kan dels utgå från uppgifterna om det verkliga utfallet, den verkliga fördelningen av räntabilitet, och dels från företagets marknadssituation. De beslut som är aktuella i ett långsiktigt perspektiv på företagets resultat, är i första hand avgörande om företagets existens och verksamhetsinriktning. I den situationen är det viktigaste osäkerhetsmomentet marknadsutvecklingen för företagets nuvarande och tilltänkta produkter.

Spridningen i räntabilitet är mycket hög och räntabilitetsfördelningen således mycket flack inom gruppen familjeföretag. Denna fördelning är samtidigt en genomsnittlig objektiv sannolikhetsfördelning för räntabilitet i familjeföretag i och med att modellen förutsätter stabilitet i räntabilitetens spridning. Om vi antar att företagare i genomsnitt har en realistisk uppfattning om san-

nohiketsfördelningen för det egna företagets resultat, kan även den subjektiva fördelningen bedömas vara mycket flack. Detta antagande bestyrks om vi beaktar vad modellen säger om familjeföretagens marknadssituation. Företagen är små och kan inte diversifiera i någon större utsträckning vilket medför att de tvingas ta de risker och möjligheter som är förenade med ett smalt produktsortiment. Företaget är visserligen flexibelt men det överlever ställan en sörre felsatsning. Företaget kan inte påverka sin marknadssituation i större utsträckning. Företaget dominerar inte sin marknad och kan snabbt utsättas för en kraftig konkurrens. Det totala beroendet av en människas egenskaper är ytterligare ett osäkerhetsmoment.

Diskussionen leder alltså den slutsatsen att familjeföretag i genomsnitt står inför en relativt flack sannolikhetsfördelning för räntabilitet jämfört med de andra två grupperna. Fördelningen kanske ser ut som framgår av figur 2 a. Detta i kombination med förhållandevis låga reella räntabilitetskrav för kapitalsskatter gör att familjeföretagens risksituation påverkas mycket lite av dessa skatter.

Fig. 2.



Av figur 2 framgår tydligt att relationen mellan den streckade ytan och hela ytan under kurvan, inte påverkas mycket av förskjutningen till vänster (figur 2 b) jämfört med situationen i figur 1.

De fåmansägda företagen har enligt modellen en betydligt mindre spridning i räntabilitet och således en mer samlad verklig räntabilitetsfördelning. De fåmansägda fö-

retagen är större än familjeföretagen och har även andra bättre möjligheter att upprätthålla en diversifiering. Dessa företag har också bättre möjligheter att undvika felsatningar. De kan i viss mån kontrollera sin marknad, de har större utvecklings- och informationsresurser och de har fler människor inblandade i beslutsprocessen. Det fåmansägda företaget dominerar sin marknad och drabbas därför inte i samma utsträckning som familjeföretagen av snabba förändringar.

Detta leder till slutsatsen att fåmansägda företag i genomsnitt står inför en mer samlad och toppig sannolikhetsfördelning för räntabilitet än familjeföretag. Den kan kanske se ut som figur 1 a. Samtidigt är räntabilitetskraven för kapitalskatter relativt höga. Denna kombination gör att de fåmansägda företagens risksituation påverkas avsevärt mer av kapitalskatterna än familjeföretagens. Jämför figur 1 med figur 2.

De fåmanskontrollerade företagen har även de en liten spridning i räntabilitet inom gruppen och en stabil marknadssituation. I enlighet med ovanstående slutsatser är då spridningen i sannolikhetsfördelningen för räntabilitet mycket liten. Samtidigt är dock räntabilitetskravet för kapitalskatter relativt lågt. Modellen implicerar att det torde vara relativt ovanligt att ägarna till dessa företag gör avsättningar för framtida betalning av arvsskatt. Det kan finansieras på annat sätt med bibehållen kontroll över företaget. Det reella räntabilitetskravet är då bara det för förmögenhetsskatt, vilket i genomsnitt är mycket lågt (jfr tabell 3). De fåmanskontrollerade företagens risksituation torde därför påverkas i betydligt mindre grad av kapitalskatterna än de fåmansägda företagens och även absolut sett lite.

Jag har i detta avsnitt försökt visa att kapitalskatterna har betydelse för fåmansföretagens risksituation med avseende på räntabiliteten på eget kapital och att denna effekt är starkt koncentrerad till mellangruppen, de fåmansägda företagen. Den risksituation vi har behandlat, har stor betydelse för beslut av typen: behålla eller

sälja företaget. Man kan därför förvänta sig att ägare till fåmansägda företag har en högre benägenhet att sälja än vad som gäller för de övriga företagstyperna.

5 Avslutande synpunkter

Den fåmansföretagsmodell som ligger till grund för diskussionen ger en starkt förklarad bild av verkligheten. Fåmansföretagen är en mycket heterogen grupp och en fullständig behandling av kapitalskatternas effekter skulle inrymma många komplexa och svårlösta problem. De huvudsakliga slutsatserna i diskussionen står dock fast, under förutsättning att modellen är realistisk. Kapitalskatterna har starkt systematiska effekter inom gruppen fåmansföretag. De är troligen inte någon avgörande begränsning ens för de företag som påverkas mest. Men de förstör en rad svårigheter i samband med vidareutveckling av enheter inom gruppen fåmansägda företag till ett ofta allvarligt problem.

Om modellen i väsentliga delar inte är realistisk, så måste dessa slutsatser omprövas. Det enda sättet att säkert avgöra detta är att testa modellen empiriskt. Det är därför en angelägen forskningsuppgift för denna och andra aktuella problemområden att närmare studera fåmansföretagens verksamhetsförutsättningar och beteende.

När det gäller dessa effekters vidare samhällsekonomiska konsekvenser är det främst tre problemområden som är av stort intresse. Det första är kapitalskatternas effekter på kapitalbildning och på utnyttjande av befintligt kapital genom förändringar i företagsstrukturen. Dessa effekter har stor betydelse för tillväxt och ekonomisk utveckling. Det har hävdats att kapitalskatterna har starkt negativa verkningar på både kapitalbildning och kapitalutnyttjande genom att de motverkar sparande i fåmansföretag med en stark utvecklingspotential. Det andra är kapitalskatternas effekter på den regionala fördelningen av företag. I detta sammanhang har den åsikten förts fram att kapitalskatterna missgynnar tätorter utanför storstadsregionerna, i och med att dessa skatter i första hand påverkar de

mindre och medelstora företagen. Det tredje området är övervälringsproblemet. Här kan man tänka sig olika kombinationer av tre alternativ. Kapitalskatterna kan bäras av företagaren direkt genom minskad disponibel inkomst, av företaget genom minskad räntabilitet och därmed av företagaren indirekt genom minskad förmögenhetstillväxt eller av företagets kunder, leverantörer m. fl. genom prisförändringar. Det finns således ett flertal väsentliga samhällsekonomiska problem där kapitalskatterna har betydelse och som kan studeras med utgångspunkt från dessa skatters direkta effekter på fåmansföretagen.



Statens offentliga utredningar 1971

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Post- och Inrikes Tidningar. [2]
Snatteri. [10]
Förslag till aktiebolagslag m.m. [15]
Ny domstolsadministration. [41]
Utsökningsrätt XI. [45]

Socialdepartementet

Familjepensionsfrågor m.m. [19]
Särskilda tandvårdsanordningar för vissa patientgrupper. [38]

Kommunikationsdepartementet

Ny sjömanslag. [6]
Ett nytt bilregister. [11]
Utredningen angående befordran av farligt gods på väg m.m.
1. Europeisk överenskommelse om internationell transport av farligt gods på väg. (ADR) Betänkande I. [20] 2. Europeisk överenskommelse om internationell transport av farligt gods på väg. (ADR) Bilaga A. [21] 3. Europeisk överenskommelse om internationell transport av farligt gods på väg. (ADR) Bilaga B. [22] 4. Europeisk överenskommelse om internationell transport av farligt gods på väg. (ADR) Register m.m. [23]
Sjömanspension. [30]
Lastbil och Taxi. [34]

Finansdepartementet

SOU 71. Handbok för det officiella utredningstrycket. [1]
1970 års långtidsutredning. 1. Svensk industri under 70-talet med utblick mot 80-talet. Bilaga 2. [5] 2. Finansiella tillväxtaspekter 1960-1975. Bilaga 4. [7] 3. Arbetskraftsresurserna 1965-1990. Bilaga 1. [8] 4. Miljövärden i Sverige under 70-talet. Bilaga 8. [12] 5. Utvecklingstendenser inom offentlig sektor. Bilaga 6. [13] 6. Varuhandeln fram till 1975. Bilaga 3. [14] 7. Regional utveckling och planering. Bilaga 7. [16] 8. Export och import 1971-1975. Bilaga 5. [40]
Större företags offentliga redovisning. [9]
Mått och vikt. [18]
Betalningsbalansutredningen. 1. Den svenska betalningsbalansstatistiken. [31] 2. Valutareservern och utrikeshandelns finansiella struktur. Bilaga. [32]
Teknisk översyn av kapitalbeskattningen. [46]

Utbildningsdepartementet

Vuxenpedagogisk forskning och utbildning. [24]
Kyrkan kostar. [29]
Produktionsresurser för tv och radio i utbildningen. [36]

Jordbruksdepartementet

Veterinärdistriktindelningen, m.m. [3]

Handelsdepartementet

Fri affärstid. [33]
Konsumentpolitik - riktlinjer och organisation. [37]

Inrikesdepartementet

Servicekommittén. 1. Boendeservice 3. Kommunstudien. [25] 2. Boendeservice 4. Projektstudien. [26] 3. Boendeservice 5. Totalkostnadsstudien. [27] 4. Boendeservice 6. Strukturstudier. [28]
Den fria rörligheten för personer inom EEC. [35]
Den svenska köpkraftsfördelningen 1967. [39]
KSA-utredningen. 1. Försäkring och annat kontant stöd vid arbetslöshet. [42] 2. Arbetskraftens struktur och dimensioner. [43] 3. Bilagor till KSA-utredningens betänkande. [44]

Civildepartementet

Kommunala val. [4]

Industridepartementet

Malm - Jord - Vatten. [17]