Nr 71

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt, m. m.; given Stockholms slott den 6 mars 1970.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

1) förordning om ändring i förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt,

2) förordning om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag,

3) förordning om begränsning av skatt i vissa fall,

4) lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272),

5) förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt.

GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen innehåller förslag till de omläggningar av förmögenhetsbeskattningen samt av arvs- och gåvobeskattningen som förutskickats i finansplanen.

I fråga om förmögenhetsbeskattningen föreslås en lindring för mindre och medelstora förmögenheter och en skärpning för större förmögenheter. I förslaget ingår även en höjning av skattepliktsgränsen från f. n. 100 000 kr. till 150 000 kr. De nuvarande spärreglerna avses bli ersatta med en ny begränsningsregel, som skall tillämpas utan särskild ansökan av den skattskyldige. Vidare föreslås särskilda regler, innebärande att förmögenheter i mindre och medelstora s. k. familjeföretag som bedriver jordbruk, skogsbruk eller rörelse under vissa förutsättningar blir beskattade efter i stort sett oförändrad nivå. Den höjda skattepliktsgränsen avses gälla fr. o. m. 1971 års taxering. I övrigt föreslås de nya bestämmelserna beträffande förmögenhetsskatten skola tillämpas första gången vid 1972 års taxering.

Beträffande arvs- och gåvobeskattningen innebär förslaget att det nuvarande arvslottssystemet behålls och att antalet arvsskatteklasser minskas från fyra till tre genom att de nuvarande klasserna II och IV sammanförs till en ny klass II. Arvs- och gåvoskatten föreslås sänkt för mindre lotter och skärpt för mera betydande lotter. Vidare innebär förslaget, att den hittillsvarande skattefriheten för arv och gåvor som tillfaller allmännyttiga stiftelser och sammanslutningar behålls. De nuvarande gränsbeloppen för skattefrihet föreslås ändrade till fasta grundbelopp om 30 000 kr. för make, 15 000 kr. för barn samt 3 000 kr. i klasserna II och III. Om arvet avser ett mindre eller medelstort familjeföretag, ges enligt förslaget vissa möjligheter till nedsättning av arvsskatten. De nya bestämmelserna föreslås i princip träda i kraft den 1 januari 1971.

1) 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 9 och 10 §§, 11 § 1 mom. samt 12 § 1 mom. skall ha nedan angivna lydelse,

dels att anvisningarna till 9 §[1] skall upphöra att gälla.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
9 §.[2]	
Statlig förmögenhetsskatt — — — beskattningsbara förmögenheten.	
Såsom beskattningsbar — — — beskattningsårets utgång.	
Därest för fysisk person eller oskift dödsbo den skattepliktiga förmögenheten överstiger trettio gånger den sammanräknade nettoinkomsten enligt förordningen om statlig inkomstskatt, skall den beskattningsbara förmögenheten utgöra ett belopp, motsvarande trettio gånger den sammanräknade nettoinkomsten, dock minst femtio procent av den skattepliktiga förmögenheten.	*Om beskattningsbar förmögenhet i huvudsak är att hänföra till företag, tillämpas förordningen (1970: 000) om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag.*
Har vid uppskattning av förmögenhet den värdesättning av tillgångar i rörelse eller å jordbruksfastighet, som skett i skattskyldigs räkenskaper och som godkänts vid inkomstberäkningen, frångåtts, skall till grund för tillämpning av de i tredje stycket meddelade bestämmelserna läggas den sammanräknade nettoinkomst som skulle hava fastställts, om den vid förmögenhetsuppskattningen gjorda värdesättningen av tillgångarna tillämpats även vid inkomstberäkningen. Vid beräkning av den i föregående punkt avsedda inkomsten skall iakttagas, att värdesättning av tillgångarna vid utgången av närmast föregående beskatt-	

[1] Senaste lydelse av anvisningarna till 9 § 1958: 298.
[2] Senaste lydelse 1965: 73.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
ningsår skall ske enligt grunder motsvarande dem, vilka tillämpats vid förmögenhetsuppskattningen för det beskattningsår varom fråga är.	
Beskattningsbar förmögenhet — — — kronor, bortfaller. (*Se vidare anvisningarna.*)	

10 §.[1]

Fysisk person, oskift dödsbo, utländskt bolag eller i 10 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt omförmäld familjestiftelse skall icke utgöra statlig förmögenhetsskatt, därest den beskattningsbara förmögenheten icke överstiger *100 000* kronor.	Fysisk person, oskift dödsbo, utländskt bolag eller i 10 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt omförmäld familjestiftelse skall icke utgöra statlig förmögenhetsskatt, därest den beskattningsbara förmögenheten icke överstiger *150 000* kronor.
Ej heller — — — — — — — — — — — — 5 000 kronor.	

11 §.

(*Nuvarande lydelse*)

1 mom.[1] Statlig förmögenhetsskatt — — — familjestiftelse utgöra:

när den beskattningsbara förmögenheten icke överstiger *150 000* kronor: *åtta tiondedels* procent av den del av den beskattningsbara förmögenheten, som överstiger *100 000* kronor;

när den beskattningsbara förmögenheten överstiger

150 000	men	icke	*200 000*	kr.:	*400*	kr.	för	*150 000*	kr.	och	*1* %	av återstoden;
200 000	”	”	400 000	”:	*900*	”	”	*200 000*	”	”	*1,3* %	” ” ;
400 000	”	”	1 000 000	”:	*3 500*	”	”	400 000	”	”	*1,6* %	” ” ;
1 000 000	kr.			:	*13 100*	”	”	1 000 000	”	”	*1,8* %	” ” .

(*Föreslagen lydelse*)

1 mom. Statlig förmögenhetsskatt — — — 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	”	”	1 000 000	”:	*3 250*	”	”	400 000	”	”	*2* %	” ” ;
1 000 000	kr.			:	*15 250*	”	”	1 000 000	”	”	*2,5* %	” ” .

[1] Senaste lydelse 1965: 73.

(*Nuvarande lydelse*)	(*Föreslagen lydelse*)
12 §.	
1 m o m.[1] För äkta — — — — — — — — makens förmögenhet. Har skattskyldig — — — — — — — — för sig. Den beskattningsbara förmögenheten beräknas i fall som avses i första stycket gemensamt för makarna och i fall som avses i andra stycket gemensamt för föräldrar och barn. *Härvid skall, vid tillämpning av 9 § tredje och fjärde styckena, hänsyn tagas till den sammanlagda nettoinkomsten hos dem för vilka gemensam beräkning av förmögenheten sker.* Frågan om skatteplikt enligt 10 § bedömes med hänsyn till den sålunda gemensamt bestämda beskattningsbara förmögenheten. Skatt beräknas likaledes efter nämnda förmögenhet och fördelas på envar efter hans skattepliktiga förmögenhet. Vad i 11 § 3 mom. sägs skall därvid iakttagas.	Den beskattningsbara förmögenheten beräknas i fall som avses i första stycket gemensamt för makarna och i fall som avses i andra stycket gemensamt för föräldrar och barn. Frågan om skatteplikt enligt 10 § bedömes med hänsyn till den sålunda gemensamt bestämda beskattningsbara förmögenheten. Skatt beräknas likaledes efter nämnda förmögenhet och fördelas på envar efter hans skattepliktiga förmögenhet. Vad i 11 § 3 mom. sägs skall därvid iakttagas.

---

1. Denna förordning träder i kraft, såvitt avser 10 §, dagen efter den då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling och i övrigt den 1 januari 1971.

2. Äldre lydelsen av 10 § tillämpas vid 1970 års taxering och vid eftertaxering för år 1970 eller tidigare år. I övrigt gäller äldre bestämmelser vid 1971 års taxering och vid eftertaxering för år 1971 eller tidigare år.

3. Vid 1971 års taxering iakttages vidare följande. Om förmögenhetsskatt uppgår till mer än en tiondedel av det belopp som utgör skillnaden mellan den beskattningsbara förmögenheten och 150 000 kronor, nedsättes förmögenhetsskatten med överskjutande belopp.

2) Förslag

till

Förordning

om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag

Härigenom förordnas som följer.

1 §

Fysisk person, som var bosatt här i riket vid beskattningsårets utgång, åtnjuter vid beräkning av beskattningsbar förmögenhet enligt 9 § förord-

[1] Senaste lydelse 1969: 236.

ningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt avdrag enligt denna förordning för förmögenhet som är att hänföra till företag.

Med företag förstås i denna förordning sådan verksamhet avseende jordbruk, skogsbruk eller rörelse som bedrives här i riket av den skattskyldige ensam eller tillsammans med andra fysiska personer eller av aktiebolag, handelsbolag eller kommanditbolag, i vilket den skattskyldige — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äger aktier eller andelar.

Bestämmelserna i denna förordning om fysisk person äger motsvarande tillämpning på oskiftat dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här i riket, utom då dödsboet vid taxering till statlig inkomstskatt behandlas som handelsbolag.

2 §

Avdrag enligt 1 § kommer i fråga endast beträffande förmögenhet i sådant företag som avses i 1 § andra stycket, vars förmögenhetsvärde ej överstiger två miljoner kronor. Avdrag medgives dock ej om företaget bedriver verksamhet, som i mer än obetydlig omfattning består i förvaltning av annan fastighet än jordbruksfastighet eller av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom.

Med företags förmögenhetsvärde förstås det värde som skall upptagas vid den skattemässiga förmögenhetsberäkningen för beskattningsåret. Detta värde är, i fråga om aktiebolag, värdet av samtliga aktier i bolaget samt, i fråga om företag i annan form, i regel det värde som motsvarar skillnaden mellan tillgångar och skulder hänförliga till företaget.

3 §

Rätt till avdrag föreligger när följande förutsättningar är för handen

1. minst 75 procent av företagets förmögenhetsvärde skall vid beskattningsårets utgång — direkt eller genom förmedling av juridisk person — ha ägts av den skattskyldige eller av honom tillsammans med högst nio fysiska personer,
2. minst 75 procent av den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet vid beskattningsårets utgång skall vara att hänföra till företaget,
3. den skattskyldige skall under beskattningsåret ha haft sin väsentliga försörjning av företaget.

4 §

För skattskyldig fysisk person som vid beskattningsårets utgång var ägare helt eller delvis av mer än ett företag kan, om det är till hans förmån, vid prövning av rätten till avdrag hänsyn tagas även till det eller de andra företagen. Därvid gäller följande förutsättningar

1. företagens sammanlagda förmögenhetsvärde får ej överstiga två miljoner kronor,
2. mellan företagen skall föreligga ett inre sammanhang, innebärande att verksamhet som bedrives av ett företag i större grad är beroende av eller understöder det eller de andra företagen,
3. minst 75 procent av företagens sammanlagda förmögenhetsvärden skall vid beskattningsårets utgång — direkt eller genom förmedling av juridisk person — ha ägts av den skattskyldige eller av honom tillsammans med högst nio fysiska personer,
4. minst 75 procent av den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet vid beskattningsårets utgång skall vara att hänföra till företagen i fråga,

5. den skattskyldige skall under beskattningsåret ha haft sin väsentliga försörjning av företagen.

5 §

I fråga om gift skattskyldig skall vid tillämpning av 3 § 2 och 4 § 4 hänsyn tagas även till sådan skattepliktig förmögenhet som tillhör andra maken eller hemmavarande barn och som vid taxering till statlig förmögenhetsskatt skall sammanläggas med den skattskyldiges förmögenhet enligt 12 § 1 mom. förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt.

6 §

Avdrag medges med 25 procent av den del av den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet som överstiger 500 000 kronor. Den skattepliktiga förmögenheten vid beskattningsårets utgång minskad med avdraget utgör den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet enligt 9 § förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt.

Om beskattningsbar förmögenhet beräknas gemensamt för makar eller för föräldrar och barn enligt 12 § 1 mom. förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt, skall avdrag enligt första stycket beräknas på grundval av den sammanlagda skattepliktiga förmögenheten och avräknas från denna.

7 §

Den skattskyldige skall till styrkande av de förhållanden som avses i 2—5 §§ vid sin självdeklaration foga utredning enligt formulär som riksskatteverket fastställer.

8 §

Har genom lagakraftvunnet beslut eller utslag ändring skett i beräkningen av skattepliktig förmögenhet så att grunderna för beräkningen av avdraget eller förutsättningarna för rätten att erhålla avdrag ändrats, får den skattskyldige och taxeringsintendenten genom besvär, som anföres i särskild ordning hos prövningsnämnd, framställa det yrkande i fråga om avdraget som föranledes av beslutet eller utslaget. Sådana besvär skall anföras inom ett år efter det beslutet eller utslaget meddelades.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971 och tillämpas första gången vid 1972 års taxering.

3) Förslag
till
Förordning
om begränsning av skatt i vissa fall

Härigenom förordnas som följer.

1 §

Vid debitering av slutlig och tillkommande skatt skall statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt begränsas enligt bestämmelserna i denna förordning.

2 §

Begränsning av skatt får ske endast för fysisk person, som varit här i riket bosatt under hela eller någon del av beskattningsåret, eller för oskiftat dödsbo efter den som vid sitt frånfälle var bosatt här.

Frågan huruvida någon är att anse som bosatt här i riket prövas enligt bestämmelser därom i kommunalskattelagen (1928: 370).

3 §

Vid prövning av skattebegränsningen fastställes ett spärrbelopp med hänsyn till den beskattningsbara inkomst som beräknats för den skattskyldige enligt förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt för det år vartill skatten hänför sig. Om den skattskyldige erlagt sjömansskatt under beskattningsåret, skall den beskattningsbara inkomsten ökas med den till sjömansskatt beskattningsbara inkomsten.

Spärrbeloppet utgör 80 procent av den del av den skattskyldiges enligt första stycket beskattningsbara inkomst som ej överstiger 200 000 kronor och 85 procent av överskjutande belopp.

4 §

Spärrbelopp enligt 3 § jämföres med sammanlagda beloppet av statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt, allmän kommunalskatt, landstingsmedel och tingshusmedel som beräknats för den skattskyldige på grund av taxeringen. I skattebeloppet inräknas även sjömansskatt, om den skattskyldige erlagt sådan skatt under beskattningsåret.

Är den skattskyldige berättigad till nedsättning av statlig inkomstskatt eller förmögenhetsskatt genom skattereduktion som avses i 2 § 4 mom. uppbördsförordningen (1953: 272) eller genom avräkning av utländsk skatt enligt särskilda föreskrifter, skall skattebelopp enligt första stycket beräknas som om skattereduktion eller avräkning av skatt icke skett.

5 §

Om skattebeloppet enligt 4 § är högre än spärrbeloppet, nedsättes den statliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten med överskjutande belopp. Den statliga förmögenhetsskatten får dock med tillämpning av denna förordning ej bli lägre än skatten på 50 procent av den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet.

Nedsättning sker av den statliga förmögenhetsskatten, om ej en annan

ordning kan antagas vara förmånligare för den skattskyldige. Skattenedsättning som avses i 4 § andra stycket verkställes sedan nedsättning har skett enligt första stycket i denna paragraf.

6 §

För makar som levt tillsammans under beskattningsåret skall, såvitt angår senare beskattningsår än det under vilket äktenskapet ingåtts, skattebegränsningen ske med hänsyn till makarnas sammanlagda beskattningsbara inkomst och deras sammanlagda skattebelopp enligt 4 §.

Om beskattningsbar förmögenhet fastställes gemensamt för makar eller för föräldrar och barn enligt 12 § 1 mom. förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt, skall beräkning enligt 5 § första stycket av den statliga förmögenhetsskatten ske på 50 procent av den gemensamt bestämda beskattningsbara förmögenheten.

I fall som avses i andra stycket fördelas det belopp, varmed nedsättning av skatt högst får medgivas, på makar och barn efter förhållandet mellan deras skattepliktiga förmögenheter.

Bestämmelserna i första, andra och tredje styckena om makar äger motsvarande tillämpning på skattskyldiga som avses i 65 § sista stycket kommunalskattelagen (1928: 370).

7 §

Bestämmelserna i uppbördsförordningen (1953: 272) om beslut och talan mot beslut äger motsvarande tillämpning på beslut och talan mot beslut enligt denna förordning.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971 och tillämpas första gången i fråga om skatt som påföres på grund av taxering år 1972.

Genom förordningen upphäves förordningen (1952: 410) med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall och förordningen (1952: 411) med bestämmelser om begränsning i vissa fall av preliminär skatt. Den förstnämnda förordningen gäller dock fortfarande i fråga om skatt, som påförts på grund av 1971 eller tidigare års taxering eller på grund av eftertaxering för nämnda år.

4) Förslag

till

Lag

om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272)

Härigenom förordnas, att 49 § 2 mom. uppbördsförordningen (1953: 272) skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
49 §.	
2 mom.[1] Skattskyldig må — — — — — — —	eller besvären,
3) om ansökan gjorts *angående avkortning enligt förordningen den*	3) om ansökan gjorts angående befrielse enligt 85 § 2 mom. från

[1] Senaste lydelse 1967: 625.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
6 juni 1952 (nr 410) med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall eller angående befrielse enligt 85 § 2 mom. från erläggande av ränta å kvarstående skatt eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären.	erläggande av ränta å kvarstående skatt eller om besvär anförts över beslut i anledning av sådan ansökan: till belopp som betingas av ansökningen eller besvären.

Anstånd enligt — — — — — — — — behörigen erläggas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1971. Äldre bestämmelser tillämpas dock i fråga om skatt på grund av 1971 års taxering och på grund av eftertaxering för år 1971 eller tidigare år.

5) Förslag

till

Förordning

om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom förordnas, att 12 §, 19 § 3 mom., 28—30, 39, 40 §§, 41 § 1 mom., 43 och 47 §§ förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt skall ha nedan angivna lydelse.

(Nuvarande lydelse)	(Föreslagen lydelse)
12 §.[1]	
Har någon — — — — — — — — 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, jämlikt 116 § första stycket lagen om försäkringsavtal icke kunnat tagas i mät för någonderas gäld, eller
b) där försäkring tagits för olycksfall eller sjukdom,	b) där försäkring tagits för olycksfall eller sjukdom,
vid skattens beräknande från värdet av vad som tillfallit någon i egenskap av förmånstagare såsom skattefritt avräknas *ett belopp av* 32 000 kronor. Har på grund av förordnande av samma person förmånstagaren tidigare erhållit sådant för-	vid skattens beräknande från värdet av vad som tillfallit någon i egenskap av förmånstagare såsom skattefritt avräknas *vid beskattning enligt klass I i 28 §* 32 000 kronor *och i annat fall 10 000 kronor.* Har på grund av förordnande av samma

[1] Senaste lydelse 1967: 157.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
värv, som jämlikt 37 § 2 mom. är i beskattningshänseende likställt med gåva, må likväl å värdet av vad som inom loppet av tio år tillfallit förmånstagaren ej avräknas mer än sammanlagt *32 000 kronor.*	person förmånstagaren tidigare erhållit sådant förvärv, som jämlikt 37 § 2 mom. är i beskattningshänseende likställt med gåva, må likväl å värdet av vad som inom loppet av tio år tillfallit förmånstagaren ej avräknas mer än sammanlagt *det belopp som sålunda är skattefritt för förmånstagaren.*

Vad som — — — — — — — — — — — äga rum.
Skattskyldighet enligt — — — — — — — — annan livränteförsäkring.
Angående vad — — — i anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen.
Vad i — — — — — — — av anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen.

19 §.

3 mom.[1] *Vad i denna paragraf sägs om skattepliktig arvs- eller testamentslott skall ock gälla beträffande sådan lott, som ej i och för sig uppgår till skattepliktigt belopp, varvid hänsyn skall tagas till den tid, då skattskyldighet skulle hava inträtt, därest beloppet varit skattepliktigt.*

Har givare — — — — — — — — rättigheten upphörde.
Förvärv, som — — — — — — — — — — jämlikt 12 §.

28 §.[2]

Arvs- eller testamentslott, som tillkommer barn, styvbarn eller avkomling till barn eller styvbarn, är fri från skatt, där dess värde icke överstiger 6 000 kronor.

Tillfaller lott barn, styvbarn eller avkomling till avlidet barn eller styvbarn och har vid tiden för skattskyldighets inträde mottagaren av lotten ej fyllt 20 år, *skall vid skattens bestämmande från lotten såsom skattefritt avräknas ett belopp av 2 000* kronor för varje helt år eller del därav, som då återstod till dess sagda ålder uppnås.

Efterlevande make tillkommande lott, vars värde icke överstiger 40 000 kronor, är fri från skatt.

Till klass I hänföras efterlevande make, barn, avkomling till barn, make till barn och efterlevande make till avlidet barn.

Såsom skattefritt avdragas från lott som tillkommer den avlidnes efterlevande make 30 000 kronor, från vad som tillkommer annan i klass I 15 000 kronor och från lott, som beskattas enligt klass II eller klass III, 3 000 kronor. Har barn eller avkomling till avlidet barn vid skattskyldighetens inträde ej fyllt 20 år, *avdragas ytterligare 3 000* kronor för varje helt år eller del därav, som då återstod till dess sagda ålder uppnås.

Med make jämställes den som vid tiden för dödsfallet sammanlevde med den avlidne, om de sammanlevande tidigare varit gifta med var-

[1] Senaste lydelse 1958: 562. Ändringen innebär att första stycket upphävs.
[2] Senaste lydelse 1969: 172.

(Nuvarande lydelse)

I fråga om sådan i andra och tredje styckena avsedd lott, vilken jämlikt 6, 7, 8 eller 9 § beskattas först framdeles, skall vid beräknande av det värde, vartill lotten för att vara skattefri högst får uppgå, hänsyn tagas jämväl till värdet av annan från samme arvlåtare (testator) erhållen lott, för vilken inträde av skattskyldighet varit att hänföra till tidigare tidpunkt.

Skattefri är jämväl, med det undantag som framgår av sista stycket, annan lott än förut nämnts, där värdet icke överstiger 2 000 kronor om den tillfaller person som avses i klass II nedan och eljest 1 000 kronor.

Vid tillämpning av vad i denna paragraf är stadgat skall adoptivförhållande räknas lika med skyldskap.

(Föreslagen lydelse)

andra eller gemensamt ha eller ha haft barn. Motsvarande gäller, i förhållande till den avlidnes barn, beträffande den som sammanlevt med barnet. Styvbarns-, fosterbarns- och adoptivförhållande räknas lika med skyldskap. Med fosterbarn avses barn, som före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem och därvid erhållit vård och fostran som eget barn.

Högre avdrag än enligt andra stycket får ej åtnjutas i fråga om vad som erhålles från samme arvlåtare eller testator, även om det erhålles vid skilda tillfällen.

Till klass II hänföres annan arvinge eller testamentstagare än sådan som avses i klass I eller III.

Till klass III hänföras

kyrka, landsting, kommun eller annan menighet ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer;

stiftelse med huvudsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;

stiftelse med huvudsakligt ändamål att främja landets näringsliv;

registrerad understödsförening;

sådan sammanslutning, som, utan att hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen fullföljer ovan angivet ändamål;

folketshusförening, bygdegårdsförening eller annan liknande sammanslutning, som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal,

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	där fråga är om svensk juridisk person och skattebefrielse ej åtnjutes jämlikt 3 §.
	För skattelott, som i 11 § 2 mom. sägs, beräknas skatten efter den klass, gällande för arvinge eller universell testamentstagare i dödsboet eller för mottagaren av det legat varom fråga är, som medför lägst skatt. Från skattelott medgives icke avdrag enligt andra stycket.
	Vad som återstår, sedan avdrag enligt andra stycket gjorts, utgör skattepliktig lott. Denna skall jämnas till närmast lägre hundratal kronor. Om öretal uppkommer vid beräkning av skatt, skall skatten jämnas nedåt till närmast hela krontal.
I övrigt beräknas skatten enligt denna	*Skatten beräknas enligt följande skalor.*

(Nuvarande lydelse)

T a r i f f.

Klass I. För arvs- eller testamentslott, som tillkommer efterlevande make, barn, styvbarn eller avkomling till barn eller styvbarn, utgör skatten:

när värdet å skattepliktig lott överstiger

6 000	men	icke	12 000	kr.:	90	kr.	för	6 000	kr.	och	3 %	av	återstoden;
12 000	”	”	20 000	” :	270	”	”	12 000	”	”	4 %	”	” ;
20 000	”	”	30 000	” :	590	”	”	20 000	”	”	5 %	”	” ;
30 000	”	”	40 000	” :	1 090	”	”	30 000	”	”	6 %	”	” ;
40 000	”	”	50 000	” :	1 690	”	”	40 000	”	”	7 %	”	” ;
50 000	”	”	60 000	” :	2 390	”	”	50 000	”	”	8 %	”	” ;
60 000	”	”	70 000	” :	3 190	”	”	60 000	”	”	9 %	”	” ;
70 000	”	”	80 000	” :	4 090	”	”	70 000	”	”	10 %	”	” ;
80 000	”	”	90 000	” :	5 090	”	”	80 000	”	”	15 %	”	” ;
90 000	”	”	100 000	” :	6 590	”	”	90 000	”	”	20 %	”	” ;
100 000	”	”	150 000	” :	8 590	”	”	100 000	”	”	24 %	”	” ;
150 000	”	”	200 000	” :	20 590	”	”	150 000	”	”	28 %	”	” ;
200 000	”	”	300 000	” :	34 590	”	”	200 000	”	”	32 %	”	” ;
300 000	”	”	400 000	” :	66 590	”	”	300 000	”	”	36 %	”	” ;
400 000	”	”	500 000	” :	102 590	”	”	400 000	”	”	40 %	”	” ;
500 000	”	”	1 000 000	” :	142 590	”	”	500 000	”	”	44 %	”	” ;
1 000 000	”	”	2 000 000	” :	362 590	”	”	1 000 000	”	”	48 %	”	” ;
2 000 000	”	”	5 000 000	” :	842 590	”	”	2 000 000	”	”	52 %	”	” ;
5 000 000				” :	2 402 590	”	”	5 000 000	”	”	60 %	”	” .

Klass II. För arvs- eller testamentslott, som tillkommer fader, moder, styvfader, styvmoder, broder (halvbroder), syster (halvsyster), broders (halvbroders) eller systers (halvsysters) avkomling eller barns efterlevande make eller som tillkommer någon, vilken såsom anställd tillhört den avlidnes husfolk under minst tio år, utgör skatten:

när värdet å lotten överstiger

2 000	men	icke	5 000	kr.:	60	kr.	för	2 000	kr.	och	6 %	av	återstoden;
5 000	”	”	10 000	” :	240	”	”	5 000	”	”	9 %	”	” ;
10 000	”	”	15 000	” :	690	”	”	10 000	”	”	12 %	”	” ;
15 000	”	”	20 000	” :	1 290	”	”	15 000	”	”	15 %	”	” ;
20 000	”	”	30 000	” :	2 040	”	”	20 000	”	”	20 %	”	” ;
30 000	”	”	40 000	” :	4 040	”	”	30 000	”	”	25 %	”	” ;
40 000	”	”	50 000	” :	6 540	”	”	40 000	”	”	30 %	”	” ;
50 000	”	”	75 000	” :	9 540	”	”	50 000	”	”	35 %	”	” ;
75 000	”	”	100 000	” :	18 290	”	”	75 000	”	”	40 %	”	” ;
100 000	”	”	150 000	” :	28 290	”	”	100 000	”	”	45 %	”	” ;
150 000	”	”	200 000	” :	50 790	”	”	150 000	”	”	50 %	”	” ;
200 000	”	”	500 000	” :	75 790	”	”	200 000	”	”	55 %	”	” ;
500 000	”	”	1 000 000	” :	240 790	”	”	500 000	”	”	60 %	”	” ;
1 000 000				” :	540 790	”	”	1 000 000	”	”	65 %	”	” .

Lika med den, vilken såsom anställd tillhört den avlidnes husfolk under minst tio år, skall anses den, som innehaft dylik anställning under tid, som jämte tiden för sådan anställning hos den avlidnes make eller annan i klass I eller II avsedd anhörig till den avlidne eller motsvarande anhörig till hans make eller ock hos den avlidnes eller makens farföräldrar eller morföräldrar uppgått till minst tio år.

(Nuvarande lydelse)

Klass III. För testamentslott tillkommande

kyrka, landsting, kommun eller annan menighet ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer;

stiftelse med huvudsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;

stiftelse med huvudsakligt ändamål att främja landets näringsliv;

registrerad understödsförening eller sådan sammanslutning, som, utan att hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, huvudsakligen fullföljer ovan angivet ändamål;

folketshusförening, bygdegårdsförening eller annan liknande sammanslutning, som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal,

utgör skatten, där fråga är om svensk juridisk person och skattebefrielse ej åtnjutes jämlikt 3 §:

när värdet å lotten överstiger

1 000	men	icke	3 000	kr.:	40	kr.	för	1 000	kr.	och	10 %	av återstoden;
3 000	”	”	6 000	” :	240	”	”	3 000	”	”	15 %	” ” ;
6 000	”	”	20 000	” :	690	”	”	6 000	”	”	20 %	” ” ;
20 000	”	”	60 000	” :	3 490	”	”	20 000	”	”	25 %	” ” ;
60 000				” :	13 490	”	”	60 000	”	”	30 %	” ” .

Klass IV. För arvs- eller testamentslott, som icke skall beskattas enligt för klass I, II eller III angivna grunder, utgör skatten:

när värdet å lotten överstiger

1 000	men	icke	5 000	kr.:	200	kr.	för	1 000	kr.	och	20 %	av återstoden;
5 000	”	”	10 000	” :	1 000	”	”	5 000	”	”	30 %	” ” ;
10 000	”	”	20 000	” :	2 500	”	”	10 000	”	”	40 %	” ” ;
20 000	”	”	30 000	” :	6 500	”	”	20 000	”	”	50 %	” ” ;
30 000	”	”	50 000	” :	11 500	”	”	30 000	”	”	60 %	” ” ;
50 000				” :	23 500	”	”	50 000	”	”	65 %	” ” .

(Föreslagen lydelse)

Klass I

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.
— 25 000	5 % inom skiktet;
25 000— 50 000	1 250 + 10 % ” ” ;
50 000— 75 000	3 750 + 15 % ” ” ;
75 000— 100 000	7 500 + 22 % ” ” ;
100 000— 150 000	13 000 + 28 % ” ” ;
150 000— 250 000	27 000 + 33 % ” ” ;
250 000— 350 000	60 000 + 38 % ” ” ;
350 000— 500 000	98 000 + 44 % ” ” ;
500 000—1 000 000	164 000 + 49 % ” ” ;
1 000 000—2 000 000	409 000 + 53 % ” ” ;
2 000 000—5 000 000	939 000 + 58 % ” ” ;
5 000 000—	2 679 000 + 65 % ” ” .

(Föreslagen lydelse)

Klass II

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.
— 10 000	8 % inom skiktet;
10 000— 20 000	800 + 16 % ” ” ;
20 000— 30 000	2 400 + 24 % ” ” ;
30 000— 50 000	4 800 + 32 % ” ” ;
50 000— 70 000	11 200 + 40 % ” ” ;
70 000— 100 000	19 200 + 45 % ” ” ;
100 000— 150 000	32 700 + 50 % ” ” ;
150 000— 200 000	57 700 + 56 % ” ” ;
200 000— 500 000	85 700 + 61 % ” ” ;
500 000—1 000 000	268 700 + 67 % ” ” ;
1 000 000—	603 700 + 72 % ” ” .

Klass III

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.
—10 000	8 % inom skiktet;
10 000—20 000	800 + 16 % ” ” ;
20 000—30 000	2 400 + 24 % ” ” ;
30 000—	4 800 + 30 % ” ” .

(Nuvarande lydelse)

För skattelott, som i 11 § 2 mom. sägs, beräknas skatten efter den klass, gällande för arvinge eller universell testamentstagare i dödsboet eller för mottagaren av det legat varom fråga är, som medför lägst skatt. Därest skattelotten icke överstiger, om den skall beskattas efter klass I, 3 000 kronor, om den skall beskattas efter klass II, 2 000 kronor och eljest 1 000 kronor, utgår skatten i klass I efter 1 procent, i klass II efter 3 procent, i klass III efter 4 procent och i klass IV efter 20 procent. Överstiger skattelott, som skall beskattas efter klass I, 3 000 men icke 6 000 kronor, utgår skatten med 30 kronor för 3 000 kronor och 2 procent av återstoden.

(Föreslagen lydelse)

29 §.[1]

1 mom. Vid tillämpning av 28 § skall värdet å lotten jämnas till närmast lägre fulla hundratal kronor.

Finnes skatten bliva högre än en tredjedel av det belopp, som utgör skillnaden mellan lottens jämlikt första stycket jämnade värde och det värde, vartill lotten för att vara skattefri högst får uppgå, nedsättes skatten med överskjutande del. Sådan nedsättning må dock ej äga rum, där värdet å lotten överstiger tre gånger det värde, vartill lotten för att vara skattefri högst får uppgå.

Därest vid beräkning av skatt öretal uppkommer, skall skatten jämnas till närmast lägre hela krontal.

Är minst 75 procent av behållningen i boet efter den, som vid sin död var bosatt här i riket, hänförlig till företag enligt 1 § andra stycket förordningen (1970: 000) om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag och ägdes företaget till minst 75 procent — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av den avlidne ensam eller av honom tillsammans med högst nio fysiska personer, får nedsättning av arvsskatt ske som nedan sägs i denna paragraf. Detsamma gäller när den avlidne på motsvarande sätt ägt del i mer än ett företag, om förutsättningarna enligt 4 § 2 och 3 nämnda förordning förelegat.

Erhåller någon på grund av arv eller testamente rätt till företaget eller del däri, får beskattningsmyndigheten efter ansökan av arvinge eller testamentstagare medgiva anstånd med erläggande av viss del av den skatt som belöper på hans lott i boet. Anstånd medgives särskilt för varje

[1] Senaste lydelse 1964: 310.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

arvinge och testamentstagare och får avse 10 procent av skatten, om företagets förmögenhetsvärde ej överstiger 2 000 000 kronor, och 5 procent av skatten, om förmögenhetsvärdet överstiger 2 000 000 men ej 2 500 000 kronor. Anstånd medgives dock ej för skattebelopp understigande 1 000 kronor och ej heller för den vars andel i företaget uppenbarligen understiger 75 procent av hans förmögenhet, beräknad enligt förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt.

Medgivet anstånd upphör fyra år efter det beskattningsmyndigheten meddelat beslut om anstånd. Visar den som erhållit anstånd senast sex veckor därefter 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, eftergives anståndsbeloppet jämte ränta.

Får beskattningsmyndigheten före anståndstidens utgång kännedom om att någon som erhållit anstånd icke uppfyller de i tredje stycket angivna förutsättningarna för eftergift av anståndsbeloppet, skall myndigheten förklara anståndet förverkat. Anståndsbeloppet jämte ränta skall därvid erläggas inom sex veckor efter det beslut meddelats om anståndets förverkande.

Är dödsbo som sägs i första stycket alltjämt oskiftat vid anståndstidens utgång, gäller beträffande delägares rätt till eftergift av skatt detsamma som om boet under anståndstiden varit skiftat.

Föreligga synnerliga skäl, kan beskattningsmyndigheten medgiva anstånd med erläggande av eller eftergift av arvsskatt enligt denna paragraf utan hinder av att den avlidnes del i företaget understiger 75 procent av boets behållning eller att arvinges

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
	eller testamentstagares del i företaget understiger 75 procent av hans förmögenhet.

30 §.[1]

Där någon — — — — — — — arvlåtaren (testator).
Då fideikommiss, — — — — — föregående innehavaren.
Tillfaller egendom den som är gift, beräknas skatten efter skyldskapsförhållandet mellan hans make och den avlidne, om skatten därvid blir lägre än den som eljest skolat utgå.

39 §.[2]

Skattefrihet åtnjutes — — — — — — personliga bruk;

b) för *gåva, som utgör bidrag till gåvotagarens undervisning eller uppfostran, då omständigheterna äro sådana, att gåvotagaren genom bidraget kan anses hava tillförsäkrats en förmån, som han eljest icke skulle hava åtnjutit, så ock för* periodiskt understöd samt för sådan därmed jämförlig periodisk betalning, som enligt gällande författningar angående skatt å inkomst skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomst;	b) för periodiskt understöd samt för sådan därmed jämförlig periodisk betalning, som enligt gällande författningar angående skatt å inkomst skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomst;

c) för vad — — — — — — därefter införts;

d) för annan än under a), b) och c) omförmäld gåva, där värdet av gåvan eller, om gåvotagaren under samma kalenderår av samme givare erhåller flera sådana gåvor som här avses, det sammanlagda värdet av dessa gåvor icke överstiger 2 000 kronor.	d) för annan än under a), b) och c) omförmäld gåva, där värdet av gåvan eller, om gåvotagaren under samma kalenderår av samme givare erhåller flera sådana gåvor som här avses, det sammanlagda värdet av dessa gåvor icke överstiger 2 000 kronor, *varvid skatt utgår endast för överskjutande belopp.*

40 §.

Skyldskapsförhållandet mellan givare och gåvotagare lägges till grund för beräkning av skatten; dock skall vad i fråga om arvsskatt är föreskrivet i 30 § första *och tredje styckena* äga motsvarande tillämpning vid beskattning av gåva.	*Förhållandet* mellan givare och gåvotagare lägges till grund för beräkning av skatten; dock skall vad i fråga om arvsskatt är föreskrivet i 30 § första *stycket* äga motsvarande tillämpning vid beskattning av gåva.

[1] Senaste lydelse 1958: 562. Ändringen innebär att tredje stycket upphävs.
[2] Senaste lydelse 1958: 562.

(Nuvarande lydelse)	*(Föreslagen lydelse)*
41 §.	
1 mom.[1] Gåva, för — — — — — — stadgade grunderna.	
Har den — — — — — — — — motsvarande tillämpning.	
Att vid — — — — — — — — — — 2 mom.	
I fall, som avses i denna paragraf, skall gälla vad i 19 § 3 mom. *första och* tredje *styckena* är för där avsedda fall föreskrivet.	I fall, som avses i denna paragraf, skall gälla vad i 19 § 3 mom. *andra stycket* är för där avsedda fall föreskrivet.
43 §.[2]	
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 *första,* andra och *tredje* styckena stadgas, ävensom *29 och* 32 *§§;* och skall därvid den i 32 § f) förekommande hänvisningen till 19 § i stället gälla 41 §.	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 tillämpning av 28 § skall skatten enligt klass I utgöra, när värdet överstiger 2 000 men icke 3 000 kronor, 1 procent av värdet, samt, när värdet överstiger 3 000 men icke 6 000 kronor, 30 kronor för 3 000 kronor och 2 procent av återstoden.	
47 §.	
Deklaration skall — — — och, om skattskyldighet inträtt senare, tidpunkten härför;	
3) *skyldskapsförhållandet* mellan arvlåtaren (testator) och den skattskyldige ävensom, vid tillämpning av 30 § första *och tredje styckena,* det *skyldskapsförhållande,* efter vilket i sådant fall skatten skall beräknas;	3) *förhållandet* mellan arvlåtaren (testator) och den skattskyldige ävensom, vid tillämpning av 30 § första *stycket,* det *förhållande,* efter vilket i sådant fall skatten skall beräknas;
4) de grunder, — — — eller, om skattskyldighet inträtt senare, tidpunkten härför;	
3) *skyldskapsförhållandet* mellan givaren och den skattskyldige ävensom, vid tillämpning jämlikt 40 § av *de* i 30 § första *och tredje styckena givna föreskrifterna,* det *skyldskapsförhållande,* efter vilket i sådant fall skatten skall bestämmas;	3) *förhållandet* mellan givaren och den skattskyldige ävensom, vid tillämpning jämlikt 40 § av *föreskriften* i 30 § första *stycket,* det *förhållande,* efter vilket i sådant fall skatten skall bestämmas;

[1] Senaste lydelse 1958: 562.
[2] Senaste lydelse 1958: 562. Ändringen innebär bl. a. att andra stycket upphävs.

4) egendomens beskaffenhet — — — skattens bestämmande.
Angående skyldighet — — — — — — — i 19 §.
Där deklaration — — — — — — — — hemvist uppgivas.
Vad ovan — — — — — — — — — föregående innehavaren.
Deklaration skall — — — — — — — bestyrkt avskrift.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1971. I samband med ikraftträdandet iakttages följande.

1. Äldre bestämmelser om arvsskatt och gåvoskatt gäller fortfarande om skattskyldighet inträtt före den 1 januari 1971.

2. Även om skattskyldighet inträtt efter den 31 december 1970 tillämpas 28 § i dess lydelse enligt förordningen (1952: 246) angående ändrad lydelse av 28 och 38 §§ förordningen den 6 juni 1941 (nr 416) om arvsskatt och gåvoskatt vid beräkning av skatt för *dels* arvslott eller testamentslott, om arvlåtare eller testator avlidit före den 1 januari 1959, dock ej när fråga är om förvärv efter den som på livstid innehaft egendomen med i 8 § första stycket avsedd rätt, *dels* gåva, som fullbordats före den 1 januari 1959, *dels* egendom, som medlem av konungahuset förvärvat från annan medlem därav, *dels* fideikommiss, som instiftats för obegränsad tid.

3. Bestämmelserna i 12 § fjärde stycket förordningen i dess lydelse enligt förordningen (1955: 85) angående ändrad lydelse av 12 § förordningen den 6 juni 1941 (nr 416) om arvsskatt och gåvoskatt om rätt till skattefrihet för pension, som utgår på grund av pensionsförsäkring, tillämpas även efter den 31 december 1970, om försäkringstagaren avlidit före den 1 januari 1959 eller utbetalning på grund av försäkringen skett till förmånstagare före sistnämnda dag. I sådant fall tillämpas 28 § i dess lydelse enligt förordningen (1952: 246) angående ändrad lydelse av 28 och 38 §§ förordningen den 6 juni 1941 (nr 416) om arvsskatt och gåvoskatt vid beräkning av skatt för vad som tillfallit någon i egenskap av förmånstagare till annan försäkring än pensionsförsäkring.

4. I fråga om fall där skattskyldighet inträder efter denna förordnings ikraftträdande äger övergångsbestämmelserna i förordningen (1958: 562) angående ändring i förordningen den 6 juni 1941 (nr 416) om arvsskatt och gåvoskatt ej tillämpning.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 6 mars 1970.

Närvarande:

Statsministern PALME, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, HOLMQVIST, ASPLING, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, WICKMAN, BENGTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *ändring i förmögenhets- samt arvs- och gåvobeskattningen* och anför.

Inledning

Kapitalbeskattning sker i Sverige genom årlig förmögenhetsskatt samt genom arvs- och gåvoskatt. Denna beskattning utgör en viktig del av vårt skattesystem. Den tjänar som komplement till inkomstbeskattningen och den indirekta beskattningen och är därvid av stor betydelse från fördelningspolitisk synpunkt.

En samlad bedömning av kapitalbeskattningens höjd och fördelning skedde senast år 1947, då förmögenhetsbeskattningen i dess alltjämt bestående form infördes och arvsbeskattningen reformerades genom införande av en särskild kvarlåtenskapsskatt vid sidan av den då gällande arvslottsbeskattningen. Skalan för förmögenhetsskatten härrör i väsentliga delar från år 1947. Därefter har endast smärre justeringar av skattesatserna vidtagits. När det gäller arvs- och gåvobeskattningen gjordes visserligen år 1958 vissa höjningar i skatteskalorna i samband med att kvarlåtenskapsskatten slopades. Någon ökning av det totala arvsskatteuttaget skedde inte. Skatteskalorna har därefter varit oförändrade. En omprövning av kapitalbeskattningen har alltmera framstått som önskvärd från såväl fördelningspolitiska synpunkter som i tekniskt avseende. Jag vill i det sistnämnda hänseendet särskilt erinra om att 1947 års reform inte innebar någon genomgripande översyn av förmögenhetsskatten och att den år 1941 antagna, i viktiga delar alltjämt gällande arvs- och gåvobeskattningen i fråga om den tekniska uppbyggnaden delvis framstår som invecklad och omodern.

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 9 juni 1967 tillkallade jag sju sakkunniga med uppgift att se över reglerna om förmögenhets- samt arvs- och gåvobeskattningen. I direktiven till utredningen, som antagit namnet *kapitalskatteberedningen*[1], anförde jag bl. a., att en central uppgift för utredningen var att klarlägga ändringarna i förmögenhetstillväxten och förmögenhetsfördelningen och att bl. a. från denna utgångspunkt avväga beskattningen så att en av sociala skäl önskvärd fördelning av förmögenhetsinnehavet underlättades. Jag anförde vidare, att det över huvud taget borde tillses att beskattningen av förmögenheter samt av arv och gåva inpassades i skattesystemet på lämpligt sätt, varvid hänsyn måste tas till utformningen av inkomstbeskattningen. I sammanhanget erinrade jag om den ändrade inställning till frågan om beskattningen av kapitalvinster som framträtt under senare år. Beträffande det närmare innehållet i direktiven får jag hänvisa till 1968 års riksdagsberättelse, Fi 47.

Den 10 december 1969 avlämnade kapitalskatteberedningen betänkandet Kapitalbeskattningen (SOU 1969: 54). I betänkandet, som utgör en första etapp i beredningens arbete, föreslås nya skatteskalor i fråga om förmögenhets- samt arvs- och gåvoskatterna (kapitalskatterna) och sådana tekniska omläggningar av skattereglerna som har samband med de nya skalorna.

Beredningens förslag är inte enhälligt. Ledamöterna Hermansson (cp) och Tistad (fp) förordar i gemensam reservation en mindre långtgående skärpning av förmögenhetsskatten och en från majoritetens förslag delvis avvikande uppläggning av arvs- och gåvobeskattningen. Ledamoten Ottosson (m) ansluter sig närmare till nuvarande skatteregler och skatteskalor.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarkollegiet, statskontoret, kammarrätten, försäkringsinspektionen, riksrevisionsverket, riksskattenämnden, centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden (CFU), Göta hovrätt, hovrätten för Västra Sverige, hovrätten för Nedre Norrland, statens grupplivnämnd, Stockholms rådhusrätt, rådhusrätterna i Göteborg och Malmö, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Östergötlands, Kalmar, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs och Jämtlands län, skatteutredningen om periodiskt understöd, Arbetsmarknadens försäkringsaktiebolag (AFA), Familjeföretagens förening, Folksam, Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare, Kommunernas försäkringsaktiebolag, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Riksförbundet Landsbygdens folk (RLF), Skånes handelskammare, Statstjänstemännens riksförbund (SR), Stockholms handelskammare, Svenska arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund gemensamt

[1] Ledamöter regeringsrådet Sten Walberg, tillika ordförande, riksdagsmännen Stig Alemyr, Erik Brandt, Herbert Hermansson, Holge Ottosson och Eskil Tistad samt hovrättsassessorn Hans Henrik Abelin.

med Svenska livförsäkringsbolags förening, Svenska sparbanksföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges lantbruksförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). Gemensamt yttrande för SAF, Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Sveriges industriförbund och Stockholms handelskammare har avgetts av näringslivets skattedelegation. Beträffande frågor rörande försäkringsbeskattningen har delegationen åberopat yttrande av Svenska försäkringsbolags riksförbund. Vidare har RLF och Sveriges lantbruksförbund avgett gemensamt yttrande genom lantbrukets skattedelegation.

Utlåtande i frågan har vidare inkommit från De blindas förening, De fria sjukkassornas förbund, Fredrika Bremerförbundet, Handikapporganisationernas centralkommitté, elva handikapporganisationer, KFUK:s och KFUM:s riksförbund, Lutherska världsförbundet, Riksföreningen mot reumatism, Stockholms stadsmission, Svenska företagarkassan, Svenska företagares riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska kyrkans diakoninämnd, Svenska plantskolornas riksförbund, Sveriges handelsträdgårdsmästareförbund, Sveriges yrkesfruktodlares riksförbund (de tre sistnämnda i gemensamt yttrande), Svenska röda korset, Sveriges frikyrkoråd, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Sveriges jordägareförbund och Sveriges kristna socialdemokraters förbund.

Nuvarande ordning

Förmögenhetsbeskattningen

Förmögenhetsskatt utgår enligt förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt. Skatten bestäms av storleken av den skattskyldiges förmögenhet och fastställs på grundval av särskild taxering. Är den skattepliktiga förmögenheten hög i förhållande till den sammanräknade nettoinkomsten, sker viss reducering av förmögenheten.

Taxering till statlig förmögenhetsskatt sker årligen med ledning av den skattskyldiges allmänna självdeklaration. För taxeringen gäller bestämmelserna i taxeringsförordningen (1956: 623). Förhållandena vid beskattningsårets utgång är avgörande vid förmögenhetstaxeringen. Beskattningsår och kalenderår sammanfaller i regel och beskattningen kommer därvid att anknyta till förhållandena vid kalenderårets utgång.

Den skattepliktiga förmögenheten utgör skillnaden mellan den skattskyldiges skattepliktiga tillgångar och kapitalvärdet av hans skulder vid

beskattningsårets utgång. Skattskyldig är i regel den som är ägare av en tillgång eller rättighet. I vissa fall kan dock en person i förmögenhetsskattehänseende anses likställd med ägare. Vidare kan föräldrar vara skattskyldiga för barns förmögenhet.

I förordningen anges uttömmande vilka tillgångar som skall resp. inte skall tas upp vid förmögenhetsberäkningen. Värderingsreglerna är olika utformade för skilda slag av tillgångar. Värderingen av periodiskt utgående förmåner sker med ledning av särskilda, i förordningen intagna kapitaliseringstabeller.

Beträffande skattskyldigheten för förmögenhet gäller följande. Fysiska personer, som var bosatta här i riket vid beskattningsårets utgång, oskiftade dödsbon efter personer, som vid dödsfallet var bosatta här, samt familjestiftelser är skattskyldiga för hela sin förmögenhet oavsett om den är placerad inom eller utom riket. Med bosättning i Sverige jämställs stadigvarande vistelse härstädes. Bosättningsbegreppet är detsamma som gäller i inkomstskattehänseende.

Genom lagstiftning år 1966 har nya regler införts rörande beskattningen av oskiftade dödsbon (SFS 1966: 726). Ett dödsbo behandlas i allmänhet efter samma regler som gäller för fysiska personer. Dödsboet beskattas för sina inkomster och sin förmögenhet. För större bon (högre taxerad inkomst än 10 000 kr. eller större förmögenhet än 100 000 kr.) gäller att de i skattehänseende anses såsom oskiftade i fyra år, räknat från året efter dödsfallet. Efter denna tidpunkt tillämpas reglerna för handelsbolag, vilket för förmögenhetsbeskattningen innebär att varje delägare taxeras för den på honom belöpande delen av boets behållna förmögenhet.

Skattskyldighet åligger även föreningar och samfund, vilkas medlemmar ej på grund av medlemskapet äger del i föreningens eller samfundets förmögenhet, vissa samfälligheter samt andra stiftelser än familjestiftelser. Till denna grupp hör inte ekonomiska föreningar. Värdet av andelarna i dessa redovisas i stället av delägarna och beskattas således hos dessa. Däremot är en ideell förening skattskyldig, eftersom medlemmarna här inte äger någon andel i föreningens förmögenhet. Som exempel på skattskyldiga samfälligheter kan nämnas häradsallmänningar och besparingsskogar. Skattskyldigheten i de nu angivna fallen är begränsad, såtillvida som den föreligger bara om och i den mån sammanslutningen eller stiftelsen har att erlägga skatt för inkomst. Skattskyldigheten gäller den förmögenhet som de ägt vid beskattningsårets utgång vare sig här i riket eller utomlands.

Begränsad skattskyldighet gäller vidare för sådana fysiska personer, som inte var bosatta här i riket vid beskattningsårets utgång, oskiftade dödsbon efter personer, som vid dödsfallet inte var bosatta här i riket, och utländska bolag. Skattskyldighet gäller i dessa fall för den förmögen-

het som de skattskyldiga haft nedlagd här i riket vid beskattningsårets utgång, dock med undantag för svenska aktier. Skattskyldighet föreligger emellertid för svenska aktier som är nedlagda i rörelse som bedrivs här i riket. Denna reglering sammanhänger med bestämmelserna i kupongskatteförordningen (1943: 44), enligt vilken särskild skatt tas ut av utomlands bosatta personer och utländska bolag för dessas innehav av vissa svenska aktier. Med här i riket nedlagd förmögenhet förstås främst fast egendom och rörelsetillgångar inom landet.

Frikallade från förmögenhetsskatt är medlem av konungahuset samt hypoteksföreningar, bostadskreditföreningar och jordbrukets kreditkassor. Vidare är utländska försäkringsanstalter frikallade från skattskyldighet för förmögenhet som hänför sig till här i riket bedriven livförsäkringsrörelse.

Om skattskyldigheten är begränsad, får vid förmögenhetsberäkningen avdrag ske endast för sådan skuld som häftar vid den förmögenhet skattskyldigheten avser. En utomlands bosatt fysisk person, som äger en fastighet här i riket, får enligt praxis göra avdrag endast för sådan skuld som intecknats i fastigheten.

Om en person är skattskyldig för samma förmögenhet i flera länder, kan dubbel beskattning undanröjas helt eller delvis genom ensidigt förordnande av Kungl. Maj:t eller enligt dubbelbeskattningsavtal med främmande stat.

Ägare av förmögenhet skall inte redovisa denna som tillgång, om avkastningen av förmögenheten åtnjuts av annan. Avkastningstagaren kan, om övriga förutsättningar är uppfyllda, förmögenhetsbeskattas för kapitalvärdet av sin rätt. I vissa fall skall dock avkastningstagaren anses som ägare vid förmögenhetsbeskattningen.

Med ägare likställs i förmögenhetsskattehänseende den som innehar egendom med fideikommissrätt och innehavare av vissa speciella rätter såsom stadgad åborätt eller ofri tomt i stad.

Som ägare behandlas även efterlevande make, som under sin livstid får åtnjuta avkastningen av förmögenhet som tillhör den först avlidne makens kvarlåtenskap. Med ägare likställs också annan, vilken under sin livstid får åtnjuta avkastningen av förmögenhet som med äganderätt tillagts någon av hans avkomlingar, adoptivbarn eller adoptivbarns avkomlingar. Vidare anses som ägare den som, i enlighet med stiftelses ändamål att tillgodose viss familjs eller vissa familjers ekonomiska intressen, under sin livstid får åtnjuta avkastningen av förmögenhet vartill äganderätten tillkommer stiftelsen. Slutligen likställs med ägare den som får åtnjuta avkastningen av förmögenhet vartill äganderätten tillkommer annan, om sådant förhållande föreligger att han skäligen bör betraktas som förmögenhetens ägare. I sistnämnda fall, liksom beträffande avkastning från stiftelseförmögenhet, gäller den spärren att förmögenheten i dessa fall inte får beräknas till högre belopp än 25 gånger det belopp som avkastningen av förmögenheten utgjort under det närmast föregående beskattningsåret.

När det gäller skattens beräkning skiljer man mellan skattepliktig förmögenhet, dvs. nettoförmögenheten beräknad i enlighet med förordningens bestämmelser, och beskattningsbar förmögenhet, som ligger till grund för skattens beräkning. Den beskattningsbara förmögenheten överensstämmer utom i ett fall med den skattepliktiga. Undantaget hänför sig till den reduktionsregel som är avsedd att komma till användning, när inkomsten är låg i förhållande till förmögenheten. Regeln gäller bara för fysisk person och oskiftat dödsbo. Den tillämpas, när den skattepliktiga förmögenheten överstiger 30 gånger den sammanräknade nettoinkomsten, dvs. den enligt förordningen (1947: 576) om statlig inkomstskatt fastställda sammanlagda inkomsten av olika förvärvskällor med avdrag för underskott i förvärvskälla. Den beskattningsbara förmögenheten reduceras då till ett belopp motsvarande 30 gånger den sammanräknade nettoinkomsten, dock till högst hälften av den skattepliktiga förmögenheten.

Om rörelse eller jordbruk redovisas enligt bokföringsmässiga grunder och en vid inkomstberäkningen godkänd värdesättning av tillgångar frångås vid förmögenhetsbeskattningen, justeras den sammanräknade nettoinkomsten med hänsyn till förändringar i den dolda reserven.

Beskattningsbar förmögenhet utförs i fulla hundratal kronor så, att överskjutande inte fullt hundratal kronor bortfaller.

Beträffande skattepliktsgränserna och skattesatserna gäller följande. För fysisk person, oskiftat dödsbo, utländskt bolag och familjestiftelse utgör skattepliktsgränsen 100 000 kr., dvs. förmögenhetsskatt skall erläggas, om den beskattningsbara förmögenheten överstiger nämnda belopp. Skatten utgår med 8 ‰ för den del av förmögenheten som ligger mellan 100 000 och 150 000 kr. För förmögenheter däröver stiger skatten successivt till högst 1,8 % för den del som överstiger 1 000 000 kr. För sådana föreningar och samfund, vilkas medlemmar inte på grund av medlemskapet äger del i föreningens eller samfundets förmögenhet, och vissa därmed likställda juridiska personer är skattepliktsgränsen satt vid 5 000 kr. Skatten utgör här 1,5 ‰ av den del av förmögenheten som överstiger 5 000 kr.

Har skattskyldig hemmavarande barn under 20 år, taxeras han även för barnets förmögenhet under förutsättning att barnets till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst inte uppgår till minst 100 kr. Barnets förmögenhet inbegrips då i den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet. Om barnet har högre beskattningsbar inkomst, beräknas den skattepliktiga förmögenheten för den skattskyldige och barnet var för sig. Den beskattningsbara förmögenheten bestäms däremot gemensamt. I sådant fall tillämpas 30 gångerregeln på den sammanlagda nettoinkomsten. Skatten fördelas på var och en efter hans skattepliktiga förmögenhet. Bestämmelserna liknar dem som gäller beträffande beskattningen av äkta makar. Ömsesidig rätt till avdrag för skulder på sätt som gäller mellan makar saknas dock.

För äkta makar, som under beskattningsåret levt tillsammans, beräknas den skattepliktiga förmögenheten för makarna var för sig, varvid boets gemensamma förmögenhet inräknas i mannens skattepliktiga förmögenhet. Har därvid skuld inte kunnat utnyttjas i den ena makens förmögenhet, får bristen avräknas från den andras förmögenhet. Den beskattningsbara förmögenheten beräknas däremot för makarna gemensamt och 30 gångerregeln anknyter också i detta fall till makarnas sammanlagda nettoinkomst.

Frågan huruvida sam- eller särtaxering skall ske bedöms på samma sätt som vid inkomsttaxeringen. Samtaxering sker inte för det år under vilket äktenskapet ingåtts men däremot för det år under vilket endera maken avlidit och då med dennes dödsbo. Med äktenskap likställs vissa äktenskapsliknande förhållanden. Någon möjlighet att erhålla s. k. frivillig särbeskattning föreligger inte vid förmögenhetstaxeringen.

Förutom de nu redovisade bestämmelserna kan nämnas att förordningen innehåller regler om eftertaxering och vissa allmänna bestämmelser om bl. a. befrielse från eller nedsättning av skatt.

Tidigare har redogjorts för innebörden av 30 gångerregeln. Denna regel skall ex officio beaktas av myndigheterna vid förmögenhetsskatteberäkningen. Vid sidan av 30 gångerregeln kan en annan reduktionsregel tillämpas, nämligen 80 procentspärren. Reglerna härom finns i förordningen (1952: 410) med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall. Innebörden är följande. Om för fysisk person eller oskiftat dödsbo den statliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten samt kommunala skatter tillsammans överstiger 80 % av den skattskyldiges statligt taxerade inkomst, ökad med det belopp varmed avdrag medgetts för allmänna skatter, kan de statliga skatterna nedsättas med överskjutande belopp. Nedsättningen får emellertid inte överstiga sammanlagda beloppet av den statliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten, varvid förmögenhetsskatten inte får nedbringas till lägre belopp än som motsvarar den skatt som skulle ha utgått på 50 % av den skattepliktiga förmögenheten. Likaså skall förändringar i dold reserv beaktas. 80 procentspärren beaktas inte ex officio utan särskild ansökan krävs, vilket beror på att man vid debiteringen i hemortskommunen inte kan beakta den skattskyldiges eventuella inkomster i andra kommuner.

Arvs- och gåvobeskattningen

Arvsbeskattningen

Den nuvarande beskattningen av arv och gåva regleras i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGF). Åtskilliga bestämmelser i förordningen är gemensamma för båda skatterna. Arvsskatt utgår i form av arvslottsbeskattning, vilket innebär att skattens storlek bestäms med hänsyn till förvärvets (lottens) storlek. Liksom förmögenhetsskatten är arvsskatten progressiv. Skattskyldig är den som förvärvar egendomen, dvs.

arvingen eller testamentstagaren. I testamente kan dock föreskrivas att arvsskatten för ett legat skall betalas av dödsboet. Skatten skall regelmässigt förskjutas av dödsboet.

Staten samt vissa stiftelser och sammanslutningar är befriade från arvsskatt. Avgörande för frågan om stiftelsers och sammanslutningars skattefrihet är det ändamål som skall tillgodoses genom stiftelsen eller sammanslutningen och den garanti man har för att ändamålet fullföljs. Skattefrihet föreligger sålunda, om det huvudsakliga ändamålet är att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller att främja vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, dock inte om ändamålet är att tillgodose medlemmar av viss släkt.

Befriade från arvsskatt är vidare akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning.

Skattebefrielse tillkommer inte sammanslutning, som har till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmars ekonomiska intressen, och inte heller utländsk akademi, stiftelse eller sammanslutning.

Frågan, huruvida en stiftelse eller sammanslutning skall vara fri från arvsskatt eller ej, är ibland svår att avgöra och har i ett flertal fall lösts genom avgöranden av högsta domstolen. Som närmare kommer att beröras i samband med redogörelsen för gåvobeskattningen sträcker sig skattefriheten vid gåva till juridiska personer längre än friheten från arvsskatt. Föreligger gåvoskattefrihet men inte arvsskattefrihet, utgår arvsskatten enligt en gynnsammare skala.

Beträffande skattskyldighetens omfattning gäller följande. Arvsskatt utgår för egendom inom eller utom riket som efterlämnats av svensk medborgare eller av utlänning som vid sin död var bosatt här i riket [4 § 1 mom. 1)]. För annan utlänning utgår arvsskatt för viss egendom som han efterlämnat, nämligen i riket belägen fast egendom och nyttjanderätt eller avkastningsrätt till denna, i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs av den avlidne här i riket, vissa nyttjanderätter och rätt till royalty och liknande samt svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag och rederier [4 § 1 mom. 2)].

Särskilda regler beträffande skattskyldigheten gäller för utlänning som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning (4 § 3 mom.).

Skattskyldighet inträder i princip vid arvlåtarens (testators) död. Från denna huvudregel gäller vissa, betydelsefulla undantag i fråga om de s. k. framskjutna förvärven. Följande regler gäller härvid.

Har genom testamente eller annan före dödsfallet tillkommen rättshandling någon erhållit hela nyttjanderätten till viss egendom eller rätt till all

ränta, avkomst eller annan förmån av sådan egendom medan äganderätten tillfallit annan, inträder skattskyldighet för äganderätten först då rättigheten upphör (6 §). Uppskov med beskattningen av äganderätten förutsätter dock att hela nyttjanderätten förbehållits annan eller att förbehållet avser all avkastning. Motsvarande gäller, då ett visst årligt belopp skall utgå, dock endast om detta belopp uppgår till minst 5 % av egendomens värde.

Under vissa förhållanden uppskjuts inte beskattningen vid framskjutna förvärv enligt 6 §. Detta är fallet, *om* ägaren, förutom sålunda belastad egendom, samtidigt erhållit annan egendom vars värde uppgår till mer än tre gånger den skatt som belöper på sammanlagda värdet av ägarens förvärv, *om* rättigheten upplåtits på viss tid understigande fem år, *om* enligt förordnande i testamente skatt som belöper på den belastade egendomen skall betalas av dödsboet eller av annan än den, som erhåller egendomen, eller *om* ägaren senast då skatteärendet i övrigt tas upp till avgörande begär att också hans förvärv skall tas till beskattning. Om i det sistnämnda fallet skatt för äganderätten inte erläggs inom viss tid, normalt inom sex veckor efter det att beslut meddelats om skattens fastställande, förfaller rätten till omedelbar beskattning.

Om det enligt förordnande i testamente eller annan rättshandling beror av framtida händelse, vem som skall erhålla egendomen, eller om egendom först framdeles skall tillfalla någon utan att äganderätten under tiden tillkommer annan, inträder skattskyldighet för äganderätten först vid tiden för förvärvet (7 §). Om rättighet upplåtits för tid efter förvärvet av äganderätten inträder i princip skattskyldighet för äganderätten först då rättigheten upphör.

Skall på grund av vissa regler i ärvdabalken eller på grund av testamente egendom, som tillfallit någon med fri förfoganderätt, därefter övergå till annan eller flera andra efter varandra, inträder skattskyldighet för senare förvärv, då föregående innehavarens rätt upphör (8 § första stycket). I fall, där äkta makar saknar bröstarvingar, inträder sålunda skattskyldigheten för den först avlidne makens sidoarvingar, när dessa tillträder arv vid den efterlevande makens död. Då enligt testamente egendom tillagts två eller flera efter varandra under villkor, att egendomen skall övergå oförminskad från den ene till den andre, inträder skattskyldighet varje gång rätt enligt testamentet tillträdes (8 § andra stycket). Detsamma gäller, om enligt testamente två eller flera efter varandra tillträder en mera begränsad rätt, t. ex. nyttjanderätt (9 §).

De s. k. perpetuella fideikommissen är f. n. under avveckling. Särskilda regler vid arvsbeskattningen gäller därvid enligt förordningen (1963: 588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss. Tillämpning av 8 § andra stycket torde därför sällan förekomma.

För att möjliggöra kontroll av de framskjutna förvärven finns föreskrifter om skyldighet för domstol att underrätta kammarkollegiet, som är central granskningsmyndighet, om sådana förvärv.

När det gäller beräkningen av skattepliktig lott utgår som nämnts arvsskatten efter värdet av skattskyldigs lott. Som arvinges eller testamentstagares lott anses vad som enligt lag och testamente på honom belöper av behållningen i dödsboet eller i sådan kvarlåtenskap som avses i 4 § 1 mom. 2). Genom denna bestämmelse klargörs att arvsskatten beräknas på grundval av s. k. schematiskt arvskifte. Vid sådant skifte sker skattläggningen med bortseende från ett flertal civilrättsliga regler. Föreligger emellertid i skatteärendet ett i behörig ordning upprättat arvskifte, skall i stället detta läggas till grund för bestämmande av skatten. Behållningen beräknas med ledning av boupptecknin eller, där skatten tas ut efter deklaration, med ledning av denna.

Av det anförda följer att boupptecknin regelmässigt utgör underlag för arvsbeskattningen. De grundläggande civilrättsliga reglerna om boupptecknin återfinns i ärvdabalken. Dessa föreskrifter kompletteras genom bestämmelser i AGF.

Enligt ärvdabalken (ÄB) 20 kap. 4 § skall boets tillgångar och skulder antecknas sådana de var vid dödsfallet. Tillgångarna upptas med angivande av värdet. För värderingen vid arvsbeskattningen finns uttömmande regler i AGF. Var den döde gift och förelåg giftorättsgemenskap, skall även den efterlevandes tillgångar och skulder medräknas. Är sådan gemenskap utesluten, skall den efterlevandes egendom antecknas och värderas bara om det finns arvinge eller testamentstagare, som efter den efterlevande skall få del i boet genom s. k. sekundosuccession (ang. innebörden av detta begrepp se s. 31). I ÄB 20 kap. finns också regler i fråga om handlingar som skall bifogas boupptecknin. Hit hör äktenskapsförord och testamente. Vidare skall uppgifter lämnas om den avlidnes livförsäkringar.

Vid beräknande av dödsboets behållning ges vissa föreskrifter i 13 §. Bland tillgångarna skall sålunda inräknas egendom som den avlidne innehaft med s. k. fri förfoganderätt, däremot inte egendom som den avlidne innehaft med nyttjanderätt.

Värderingen av tillgångar och skulder i boupptecknin sker av gode män. Värderingen sker med hänsyn till förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde, dvs. normalt vid arvlåtarens död. I fråga om sådant framskjutet förvärv, för vilket skattskyldigheten inträder senare, blir förhållandena vid denna senare tidpunkt avgörande. När enligt reglerna i 19 § sammanläggning sker av tidigare gåvor med arvs- eller testamentslott och skatten bestäms efter det sammanlagda värdet, skall vanligtvis ingen omvärdering av gåvorna ske. Värderingsreglerna i AGF (20—27 §§) är i stort sett utformade enligt samma grunder som motsvarande regler rörande förmögenhetsbeskattningen.

Vad beträffar behållningens fördelning i giftorätt och skattepliktiga lotter gäller följande. Om den avlidne var gift, skall efterlevande makens skattefria giftorättsandel först utbrytas. Det som sedan återstår skiftas mellan arvingar och testamentstagare. Dessa lotter läggs till grund för beskattningen.

Makes skattefria giftorättsandel bestäms regelmässigt genom s. k. schematisk bodelning. Andelen beräknas till hälften av makarnas behållna giftorättsgods. Av boupptecknigen och därtill hörande handlingar skall framgå, om egendom är enskild eller tillhör giftorättsgodset. Vid denna beräkning beaktas således inte giftermålsbalkens regler om vederlag, arvsförskott m. m. Däremot beaktas förmånstagarförordnanden, i den mån de kränker giftorätten. Emellertid kan en verklig bodelning läggas till grund för beskattningen. Detta sker dock sällan.

Vid s. k. legal sekundosuccession och vid vissa fall av testamentarisk sekundosuccession skall boet delas. Med legal sekundosuccession avses den rätt som tillkommer arvsberättigade släktingar till en gift person utan egna avkomlingar. Har efterlevande make erhållit kvarlåtenskap såsom arvinge, beräknas den andel som skall tillfalla den först avlidne makens arvingar till hälften av den efterlevandes bo. Avsteg härifrån sker, om det finns enskild egendom eller testamente till förmån för annan än den efterlevande. Även i dessa fall kan dock en verklig delningshandling läggas till grund för skattens beräkning.

När det gäller inbördes testamenten mellan andra än makar, saknas motsvarande föreskrifter i ÄB och AGF. I praxis sker här uppdelningen med utgångspunkt från vad som vid det tidigare arvfallet utlagts till den förste innehavaren, varvid den påförda arvsskatten dras av. Resten anses alltså tillfalla andre innehavaren som testamentslott efter den först avlidne.

Vad gäller beräkning av skattepliktig lott har tidigare nämnts, att arvsskatt utgår för värdet av den skattskyldiges lott och att lotten kan beräknas efter s. k. schematiskt arvskifte eller verkligt skifte. Vid det schematiska skiftet bortses från arvsförskott, rätt till underhållsbidrag ur kvarlåtenskap liksom även från rätt till laglott, såvida inte annat följer av testamente. Laglottsanspråk, som har kränkts genom testamente eller förmånstagarförordnande, kan beaktas vid skattläggningen endast om anspråk därom framställts och godkänts av testamentstagare eller förmånstagare. Däremot beaktas den avlidnes testamente vid skattläggningen, även om det inte vunnit laga kraft eller ens bevakats. Frågan om sådant testamentes giltighet prövas inte vid skattläggningen. Självfallet skall testamentet dock tolkas.

Särskild lott läggs ut för vad arvinge eller testamentstagare skall erhålla. Om testator vill att någon skall få ett belopp ograverat, kan han föreskriva i testamentet att skatten skall betalas av dödsboet. Skatten för lotten ses då

som ett tillägg till legatet och läggs ut som en särskild lott (skattelott). Denna lott beskattas särskilt. Detta förfarande kan bara tillämpas vid legat och under förutsättning, att den som får legatet inte samtidigt är arvinge eller universell testamentstagare.

Ibland förekommer att arvinge avstår från arv till förmån för annan. Om A dör efterlämnande sonen B och en sonson C, får B betala skatt för sitt förvärv, och när B dör, blir C skattskyldig för vad han får. Arvsskatt kan således komma att tas ut två gånger för egendomen. Om B i stället avstår från sitt arv efter A, kommer detsamma att tillfalla C direkt. Arvsskatt tas då ut endast en gång. En lottsplittring kan åstadkommas genom att arvinge avstår exempelvis halva arvslotten, varvid två skattepliktiga lotter uppkommer. Med hänsyn till arvsskattens progressivitet uppnås härigenom en skattelindring. För att ett avstående skall få denna skattelindrande effekt måste det dock vara villkorslöst. Om en förmånstagare gör ett avstående, anses den till vars förmån detta sker inte som förmånstagare, såvida inte förordnandet lämnar utrymme för det.

I fråga om arvsbeskattningen av förmånstagarförvärv till livförsäkringar och till sjuk- och olycksfallsförsäkringar torde först få erinras om att det enligt lagen (1927: 77) om försäkringsavtal (FAL) finns två huvudtyper av livförsäkringar, nämligen kapitalförsäkring och livränteförsäkring. Med kapitalförsäkring menas en försäkring som vid ett givet tillfälle faller ut med ett i förväg bestämt belopp. Med livränteförsäkring avses däremot en försäkring enligt vilken utbetalning sker periodiskt till viss eller vissa personer antingen för begränsad tid eller under den försäkrades livstid. Kombinationer av kapital- och livränteförsäkring förekommer. En försäkring kan kombineras med förmånstagarförordnande, vilket kan vara återkalleligt eller oåterkalleligt. Särskilda regler gäller härom i FAL. En typ av livförsäkring utgör grupplivförsäkringen som är en ren riskförsäkring och som i arvsskattehänseende brukar hänföras till kapitalförsäkringarna.

I arvsskattehänseende skiljer man mellan kapitalförsäkringar och pensionsförsäkringar (K- resp. P-försäkringar). Beträffande innebörden av dessa typer av försäkringar hänvisas i 12 § AGF till anvisningarna till 31 § kommunalskattelagen. Försäkringar utan förmånstagarförordnande behandlas i arvsskattehänseende på samma sätt som andra dödsbotillgångar. Är däremot förmånstagare insatt, sker arvsbeskattningen med utgångspunkt från de civilrättsliga reglerna. Om förmånstagare erhåller förfoganderätt över försäkringen vid försäkringstagarens död eller utbetalning på grund av försäkringen, arvsbeskattas värdet av förvärvet. Är det då fråga om en utmätningsfri kapitalförsäkring, åtnjuter varje förmånstagare ett grundavdrag på 32 000 kr.

För pensionsförsäkringar gäller andra regler. Är sådan försäkring tagen i samband med tjänst eller mer än tio år före dödsfallet, är den helt fri

från skatt. Annan pensionsförsäkring är skattefri till en årsränta av 10 000 kr. För s. k. K-livräntor är motsvarande skattefria årsbelopp 2 500 kr. Överskjutande belopp beskattas i förekommande fall på grundval av det kapitaliserade värdet.

Till skydd för giftorätt och laglott finns bestämmelser enligt vilka jämkning får ske i förmånstagarförordnanden.

Beträffande återkalleliga förordnanden enligt FAL gäller därvid, med undantag för tjänstegrupplivförsäkringar, att vid beräkningen av giftorätt och rätt till laglott samtliga försäkringsbelopp behandlas som om beloppen tillhört boet och tillagts förmånstagarna genom testamente. Om efterlevande make är insatt som förmånstagare, föreligger skattefrihet för den del av förvärvet, varmed makens skattefria giftorättsandel skulle ha ökats om förvärvet ingått i kvarlåtenskapen (12 §). I fråga om sådana framdeles utfallande försäkringsbelopp, där förmånstagaren inte fått förfoganderätt över försäkringen vid försäkringstagarens död, sker en successiv gåvobeskattning.

De nu redovisade reglerna om beskattning av förmånstagarförvärv avser försäkringar som tillhört den avlidne. Försäkringar som tillhör den efterlevande maken behandlas som annan egendom.

Som inledningsvis framhållits är arvsskatten progressiv. Detsamma gäller, som närmare kommer att beröras i det följande, också i fråga om gåvoskatten. För att förhindra opåkallade skattelättnader i arvsbeskattningen vid givarens död, föreskrivs att gåva från arvlåtare eller testator i vissa fall skall sammanläggas med arvs- eller testamentslott (19 §). Gåva, som arvingen eller testamentstagaren erhållit från den avlidne, skall sålunda sammanläggas med arvs- eller testamentslott efter den avlidne givaren, under förutsättning att skattskyldighet för gåvan inträtt vid dödsfallet eller inom tio år dessförinnan. En obegränsad sammanläggningstid gäller för benefika, ofullbordade utfästelser, dvs. vanligen för de s. k. barnreverserna. Sammanläggningsregeln innebär i princip att skatten beräknas på värdet av summan av samtliga förvärv under sammanläggningstiden, varvid antas att förvärven skett samtidigt och att det senaste förvärvet utgjort den högst beskattade delen. Vid bestämmande av arvsskatten avräknas sålunda inte den tidigare erlagda gåvoskatten utan i stället den arvsskatt som skulle ha belöpt på gåvan om denna utgjort en arvslott. Sammanläggning skall också ske av arvs- och testamentslott med annan sådan lott, för vilken skattskyldighet inträtt vid senare tidpunkt än dödsfallet, eller med gåva av samma slag. Tioårsregeln gäller även här. Situationer av detta slag kan uppkomma vid framskjutna förvärv.

Enligt huvudregeln sker sammanläggning bara beträffande egendom som härrör från en och samma person. I fråga om gåva från den som innehar egendom med fri förfoganderätt gäller dock att, om gåvan skett till successorer som härleder sin rätt från den ursprunglige arvlåtaren eller testatorn, gåvan skall sammanläggas med vad gåvotagarna genom arv eller testamente får från den först avlidne. Endast om de genom arv eller testamente erhåller

egendom av större värde från den sist avlidne, sker sammanläggning med vad de får från denne.

Eftersom gåvor till en person från en och samme givare är skattefria intill ett belopp av 2 000 kr. per år, skall sådana gåvor aldrig sammanläggas. Däremot skall sådana i och för sig skattepliktiga förvärv genom arv eller testamente som ej ensamma uppgår till beskattningsbart belopp medräknas vid sammanläggning.

Förmånstagarförvärv skall sammanläggas med annat förvärv bara till den del beloppen inte är skattefria enligt 12 §.

Bouppteckning, som inges till beskattningsmyndighet för registrering, skall vara åtföljd av skriftlig uppgift om sådant tidigare förvärv som avses i 19 § eller försäkran att sådant förvärv inte förekommit. Samma uppgift eller försäkran skall lämnas i deklaration angående arvfallen eller testamenterad egendom.

Vid bestämmande av arvsskatten tas hänsyn dels till mottagarens ställning i förhållande till arvlåtaren eller testator, dels till arvs- resp. testamentslottens storlek. Skatten är dubbelt progressiv. Mottagaren hänförs till en av fyra skatteklasser. Skatten är lägst i klass I och högst i klass IV.

Till *klass I* hör efterlevande make, barn, styvbarn samt avkomlingar till barn och styvbarn. Med barn avses också utomäktenskapliga barn och adoptivbarn men inte fosterbarn. Arvs- eller testamentslott som tillkommer barn, styvbarn eller avkomling till barn eller styvbarn är fri från skatt, om lottens värde inte överstiger 6 000 kr. Detta belopp är ett gränsbelopp, vilket innebär att hela lotten beskattas, om värdet överstiger nämnda belopp. Om lotten tillfaller barn under 20 år, skall från lotten avräknas ett skattefritt belopp om 2 000 kr. för varje år eller del därav varmed mottagarens ålder understiger 20 år.

Efterlevande make är skattskyldig för arvs- eller testamentslott först när lottens värde överstiger 40 000 kr.

Skatten utgör t. ex. i skiktet 6 000—12 000 kr. 90 kr. för 6 000 kr. och 3 % av återstoden, i skiktet 100 000—150 000 kr. 8 590 kr. för 100 000 kr. och 24 % av återstoden samt i skiktet 5 000 000 kr. och däröver 2 402 590 kr. för 5 000 000 kr. och 60 % av återstoden.

Till *klass II* räknas föräldrar och styvföräldrar, syskon och halvsyskon, avkomlingar till de nu nämnda, barns efterlevande make samt trotjänare (dvs. den som i egenskap av anställd tillhört den avlidnes husfolk under minst tio år). För arvs- eller testamentslott i denna klass gäller ett undre gränsbelopp om 2 000 kr.

Skatten utgör t. ex. i skiktet 2 000—5 000 kr. 60 kr. för 2 000 kr. och 6 % av återstoden, i skiktet 100 000—150 000 kr. 28 290 kr. för 100 000 kr. och 45 % av återstoden samt i skiktet 1 000 000 och däröver 540 790 kr. för 1 000 000 kr. och 65 % av återstoden.

Till *klass III* hör samtliga de svenska juridiska personer som är befriade

från gåvoskatt enligt 38 § men inte befriade från skatt enligt 3 §. Hit hör sådana juridiska personer vilka med hänsyn till sitt ändamål har karaktären av allmännyttiga stiftelser eller sammanslutningar, t. ex. stiftelse som huvudsakligen syftar till att främja socialt ändamål. Ett undre gränsbelopp om 1 000 kr. gäller för lotter i denna klass.

Skatten utgör t. ex. i skiktet 1 000—3 000 kr. 40 kr. för 1 000 kr. och 10 % av återstoden samt i skiktet 60 000 kr. och däröver 13 490 kr. för 60 000 kr. och 30 % av återstoden.

Enligt *klass IV* beskattas de arvs- eller testamentslotter som inte skall beskattas enligt klasserna I—III. Till klass IV räknas bl. a. arvs- eller testamentslott som tillfaller fosterbarn, förutvarande make eller den som sammanlevt med testator under äktenskapsliknande former. Det undre gränsbeloppet är detsamma som i klass III, dvs. 1 000 kr.

Skatten utgör t. ex. i skiktet 1 000—5 000 kr. 200 kr. för 1 000 kr. och 20 % av återstoden samt i skiktet 50 000 kr. och däröver 23 500 kr. för 50 000 kr. och 65 % av återstoden.

Normalt beräknas skatten efter släktskapsförhållandet mellan den avlidne och mottagaren. Vid förvärv av egendom, som tidigare innehavare haft med fri förfoganderätt, beräknas skatten enligt huvudregeln efter släktskapsförhållandet mellan testator och mottagare men mellan föregående innehavare och mottagaren, om sistnämnda beräkning leder till lägre skatt. Tillfaller egendom den som är gift, får mottagaren tillgodoräkna sig släktskapet mellan den avlidne och mottagarens make.

Har, sedan beslut meddelats om fastställd skatt, omständighet inträffat som medför att arvs- eller testamentslott skulle ha beskattats högre än som skett, t. ex. kunskap om tidigare ej känt testamente, skall efterbeskattning ske. Särskilda bestämmelser om beskattning i fall av dödsbos konkurs lämnas i 33 §.

Beskattningsmyndighet i fråga om arvsskatt är normalt den allmänna underrätt vid vilken arvlåtaren eller testatorn skolat svara i tvistemål eller, om behörig domstol inte finns, Stockholms rådhusrätt.

Gåvobeskattningen

Skatt på gåva utgör ett komplement till arvsbeskattningen. Reglerna om gåvobeskattningen är i princip utformade efter samma mönster som arvsbeskattningen och är i åtskilliga avseenden gemensamma med arvsskattereglerna. Gåvobegreppet är inte definierat i lagstiftningen. Gåva anses föreligga, när en förmögenhetsöverföring skett frivilligt och med gåvoavsikt. Gåvoskatt utgår även vid köp, byte, lega eller annat sådant avtal, om det är uppenbart att avtalet delvis har karaktären av gåva.

Skattskyldighet för gåva åvilar svensk medborgare, här i riket bosatt utlänning samt svensk juridisk person för gåva av egendom inom eller utom riket. Vidare skall gåvoskatt erläggas av utlänning, obe-

roende av bosättningen, och av här i riket ej hemmahörande juridisk person för gåva av sådan egendom som anges i 4 § 1 mom. 2), dvs. fast egendom, rörelsekapital, svenska aktier m. m.

Skattskyldighet inträder i regel då gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande giltig utfästelse om gåva av lös egendom, överlämnats till mottagaren. Civilrättsliga regler rörande formkrav, gränsdragning gentemot testamente m. m. skall beaktas. Om givaren förbehållit sig rätten att själv nyttja eller erhålla avkastningen av det bortgivna, kan ofta ingen omedelbar beskattning äga rum. Har givaren förbehållit sig rätt till all avkastning eller betingat sig en däremot svarande förmån från gåvotagaren, inträder skattskyldigheten först när den givaren förbehållna rättigheten upphör. Är förbehållet av mindre omfattning, kan dock en omedelbar beskattning ske. I sistnämnda fall kan sådan gåva sammanläggas utan tidsbegränsning med efterföljande arv eller testamente. Den skattefrihet som föreligger vid gåvor till vissa allmännyttiga ändamål förloras, om givaren förbehållit sig — helt eller delvis — nyttjanderätt eller annan förmån av den bortgivna egendomen.

I samband med redogörelsen för arvsbeskattningen har framhållits att förmånstagarförvärv beskattas som arv, om förmånstagaren vid försäkringstagarens död erhåller förfoganderätten över försäkringen eller, utan att sådan rätt förvärvas, utbetalning på grund av försäkringen. Skattskyldighet inträder då i och med försäkringstagarens frånfälle. I övriga fall beskattas förmånstagarförvärv som gåva enligt 37 § 2 mom. När förmånstagarförvärv skall gåvobeskattas, inträder skattskyldigheten — på motsvarande sätt som vid arv — i regel då förmånstagaren erhåller förfoganderätten över försäkringen (36 §). När det gäller belopp som på grund av försäkringen tidigare utbetalats till den berättigade, t. ex. ibland beträffande P-försäkring, beskattas förvärvet redan vid dess mottagande. Om belopp på grund av K-försäkring tillfaller förmånstagaren före försäkringstagarens död, sker beskattning såsom för gåva enligt 37 § 2 mom.

Som tidigare nämnts i samband med arvsbeskattningen föreligger en i förhållande till arvsskattereglerna utvidgad gåvoskattefrihet för vissa juridiska personer. Förutom i 3 § nämnda skattesubjekt är från gåvoskatt befriade kyrka, landsting, kommun eller annan menighet och vissa hushållningssällskap. Frihet från gåvoskatt åtnjuter vidare t. ex. stiftelser och sammanslutningar med huvudsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller därmed jämförliga kulturella eller allmännyttiga ändamål. Den angivna gåvoskattefriheten gäller bara svensk juridisk person och medges inte, om givaren förbehållit sig själv nyttjanderätt eller annan förmån av den bortgivna egendomen (38 §).

För vissa gåvor föreligger skattefrihet, t. ex. för möbler, husgeråd och andra inre lösören, för bidrag i vissa fall till gåvotagarens undervisning eller uppfostran och för periodiskt understöd. Slutligen gäller skattefrihet för gåva eller gåvor från samme givare, om gåvornas sammanlagda värde

under ett kalenderår inte överstiger 2 000 kr. Om makar, för vilka nya giftermålsbalken är tillämplig, bortger egendom ur sitt giftorättsgods till en och samma person, anses två gåvor föreligga. Sammanläggning av de två givarnas gåvor sker inte.

På samma sätt som vid arvsbeskattningen är mottagarens släktskapsförhållande till givaren samt värdet av gåvan avgörande för skattens storlek. Vid beskattningen gäller samma skatteklasser och skatteskalor som vid arvsbeskattningen. Klass III tillämpas dock inte vid gåva. Vidare utgår gåvoskatt för mottagare i klass I undantagslöst redan då gåvans värde är större än 2 000 kr.

Beskattningsmyndighet i fråga om gåvoskatt är vanligtvis länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige var mantalsskriven vid skattskyldighetens inträde, eller, när det gäller juridisk person, det län där styrelsen hade sitt säte.

Gemensamma regler för arvs- och gåvobeskattningen

I fråga om förfarandet i övrigt gäller vissa gemensamma bestämmelser för arvs- och gåvoskatten. Normalt beräknas arvsskatten på grundval av bouppteckningen. Den kan dock beräknas på grundval av deklaration. Deklaration ligger till grund för beräkning av gåvoskatten. De närmare omständigheterna, under vilka deklaration skall lämnas, framgår av 45—47 §§. Beskattningsmyndighetens beslut i skatteärende granskas av en central myndighet, kammarkollegiet. Bestämmelser om skattens fastställande och erläggande finns i 51—54 §§. Skatt skall, som tidigare nämnts, normalt erläggas inom sex veckor efter det att beslut meddelats om skattens fastställande. Beskattningsmyndigheten kan dock medge anstånd med erläggande av skatten genom högst tio årliga inbetalningar (55 §). Föreligger synnerliga skäl, kan Kungl. Maj:t medge att skatten erläggs genom högst tjugo årliga inbetalningar. Ofta förknippas medgivande om anstånd med villkor om skyldighet för den skattskyldige att ställa nöjaktig säkerhet. På skatt, med vars erläggande anstånd beviljats, erläggs ränta enligt den räntesats som Kungl. Maj:t årligen fastställer för det påföljande kalenderåret.

I 55—58 a §§ behandlas möjligheter till eftergift av skatt. Eftergift av skatt kan t. ex. ske, om någon som erhållit egendom i arv avlider inom ett år från det skattskyldighet inträtt. En begränsad eftergiftsregel gäller, om förvärvare av livstids nyttjanderätt avlider inom fem år från skattskyldighetens inträde. Fråga om eftergift av fastställd skatt upptas efter särskild framställning av den underrätt eller länsstyrelse som meddelat beslut i skatteärendet.

I särskilda fall kan Kungl. Maj:t medge befrielse från eller nedsättning av skatt. Det kan här vara fråga om förvärv av historisk, vetenskaplig eller konstnärlig samling eller av fast egendom av fideikommissnatur. Vidare kan Kungl. Maj:t, till undvikande av eller lindring i dubbelbeskattning, genom

dubbelbeskattningsavtal eller ensidigt beslut medge nedsättning av den svenska skatten. Kungl. Maj:t har också möjlighet att, med stöd av en generell dispensbestämmelse, medge befrielse från eller nedsättning av skatt, när synnerliga skäl föreligger.

Tidigare har nämnts att efterbeskattning kan ske i vissa angivna fall. De omständigheter som kan föranleda efterbeskattning är i huvudsak identiska med dem som kan föranleda återvinning av skatt (59 §). Återvinning förutsätter ansökan av den skattskyldige.

I 60 § ges regler om fullföljd av talan. Huvudregeln är att besvär får föras över beskattningsmyndighetens beslut inom tre år från den dag beslut fattats i skatteärendet. Talan fullföljs till hovrätt och därifrån till högsta domstolen.

För mycket erlagd skatt restitueras till dödsbo eller skattskyldig.

Den, som lämnar oriktig uppgift i bouppteckning eller i deklaration eller annan handling som skall tjäna till ledning vid fastställande av skatt, kan straffas enligt bestämmelserna i skattestrafflagen. Underlåtenhet att inom föreskriven tid avge deklaration kan medföra böter.

Beredningen

Allmänna synpunkter på kapitalbeskattningen

Kapitalskatteberedningen konstaterar inledningsvis, att en teknisk översyn av kapitalskatterna länge varit behövlig och att, sedan förmögenhetsskatteskalorna i väsentliga delar ändrats genom 1947 års lagstiftning, någon samlad avvägning av de tre skatteformerna inte gjorts från fördelningspolitisk synpunkt. När det gäller den tekniska uppbyggnaden av skatterna på kapital konstaterar beredningen, att flera lösningar i och för sig är tänkbara. En lösning innebär systemet med en kvarlåtenskapsskatt som har karaktär av uppskjuten förmögenhetsskatt. En annan lösning är att ha en arvslottsbeskattning, dvs. en beskattning vars höjd i princip inte avgörs av den samlade kvarlåtenskapens storlek utan av värdet på de enskilda arvslotterna, i regel efter lindrigare skatteskala ju närmare arvingen stått arvlåtaren. Denna skatt kan kombineras med en årlig skatt på förmögenhet. Gåvoskatten kan utgöra ett komplement till arvsskatten för att denna inte skall kunna kringgås genom gåvor från arvlåtaren till arvingarna. Beredningen konstaterar, att man i Sverige sedan år 1959 har det sist skisserade systemet, alltså en årlig förmögenhetsskatt och en arvslottsbeskattning, kompletterad med en gåvoskatt.

Synpunkter på den tekniska utformningen

Beredningen framhåller, att förmögenhetsskatten sedan år 1948 inte längre är anknuten till inkomstbeskattningen. Ett samband med

inkomstskatten kvarstår dock när skattereduktion kan erhållas enligt 30 gångerregeln eller 80 procentspärren. Konstruktionen med en självständig förmögenhetsskatt medför enligt beredningen såtillvida en nackdel, att marginalskatten på kapitalinkomst blir hög, när förmögenhetsägaren dessutom har arbetsinkomst. För att få ett jämnare resultat har beredningen övervägt olika uppslag att närmare anknyta skatten på förmögenhet till inkomstskatten, t. ex. genom avdragsrätt för förmögenhetsskatt vid inkomsttaxeringen eller genom det äldre systemet att lägga en kvotdel av förmögenheten till inkomsten i eller utan kombination med en särskild förmögenhetsskatt. Vissa fördelar kan därvid visserligen erhållas, men nackdelarna skulle bli betydande, bl. a. i form av en överflyttning av skatten på lågavkastande förmögenheter. Beredningen anser därför, att den fristående förmögenhetsskatten bör bibehållas.

Beredningen anser, att åskilliga moderniseringar bör göras i den tekniska uppbyggnaden av förmögenhetsskatten. Bl. a. har beredningen sökt finna en form för att förmögenhetsbeskatta större samlingar av konst, antikviteter och dylikt. Förslag härom avser beredningen att lägga fram i annat sammanhang. Beredningen avser också att föreslå en schablonmässig lösning av frågan om hänsyn skall tas till s. k. latent skatteskuld vid beräkning av förmögenhet och kvarlåtenskap. En radikal omgestaltning finner beredningen också nödvändig i fråga om de förut nämnda spärreglerna. Dessa är tekniskt besvärliga och ger enligt beredningen i extrema lägen betydande, i vissa fall mycket betydande skattelättnader men är i närliggande fall overksamma eller så gott som overksamma.

När det gäller arvs- och gåvobeskattningen är enligt beredningen behovet av tekniska reformer ännu mera trängande. Beredningen framhåller, att denna beskattning bygger på tanken att skatten skall strikt avpassas efter arvs- och gåvoförvärvens storlek och närheten i släktskap mellan mottagaren och givaren resp. arvlåtaren. Nuvarande arvsskatteförordning går härvid mycket långt i detaljrikedom. I viktiga hänseenden har man likväl fått bygga på schabloner. Följden har enligt beredningen blivit, att förordningen är svår att överblicka och tillämpa. Kombinationen av schabloner och detaljreglering har dessutom medfört stora möjligheter för dem, som har tillräcklig sakkunskap och uppfinningsrikedom, att undgå eller nedbringa beskattningen.

Det system, som beredningen sökt finna, bör möjliggöra att hänsyn tas till efterlevande makes och barns och därmed jämställdas berättigade intressen. Det bör vidare lämna utrymme för en sådan fördelning av ett ökat skatteuttag att större lotter och lotter som tillfaller andra än make och barn träffas hårdare. Systemet skall också vara enkelt att tillämpa.

En utgångspunkt för en genomgripande omläggning av AGF:s tekniska system har beredningen funnit i det förhållandet att skatten i realiteten belastar dödsboet och betalas ur dess egendom. Beredningen anser, att

skattskyldigheten utan olägenhet också formellt kan flyttas över på dödsboet utan att man därför behöver gå över till en renodlad kvarlåtenskapsskatt. Man kan ändå efter enkla regler beräkna skatten med ledning av vad som kan väntas tillfalla make, barn och andra dödsbodelägare.

Beredningen finner, att en återgång till kombinationen av kvarlåtenskapsskatt och arvsskatt inte skulle lösa problemen utan i stället, vilket erfarenheten visat, förvärra dem. Denna väg har beredningen därför ansett utesluten.

Beredningen anser inte heller, att en övergång till en renodlad kvarlåtenskapsbeskattning av anglosachsisk typ skulle erbjuda något realistiskt alternativ. Mot en sådan beskattning skulle kunna anföras flertalet av de skäl som ledde till att den tidigare kvarlåtenskapsskatten avskaffades och inarbetades i arvslottsskatten. Grundläggande element i arvslottsbeskattningen bör därför enligt beredningen behållas.

Beredningen diskuterar härefter två alternativa lösningar för att söka tillgodose kraven på en tekniskt förbättrad arvs- och gåvobeskattning. Det ena alternativet är att man inom ramen för arvsskatteförordningens principer söker täppa till förekommande luckor i beskattningsreglerna och gör de förenklingar som är möjliga. En sådan lösning medför dock enligt beredningen inte någon garanti för att inte nya skatteflyktsmöjligheter uppkommer. Möjligheterna till förenkling i lagstiftningen är också mycket begränsade.

Det andra alternativet innebär att man företar en genomgripande omläggning och schablonisering, som visserligen i något mindre mån tillgodoser intresset av en rättvis avvägning i detalj men i gengäld är lätt att tillämpa och lämnar mindre utrymme för dispositioner i syfte att nedbringa skatten. Beredningen förordar detta alternativ med följande principiella utformning.

För efterlevande make, barn och med dem jämställda bestäms arvs- och testamentslotter ungefär som nu. Vad som enligt lag eller testamente skall tillfalla andra mottagare — vare sig dessa är släktingar till den avlidne, stiftelser eller andra sammanslutningar eller andra utomstående — samlas däremot i en gemensam lott. Beskattningen av denna lott blir oberoende av antalet mottagare och beloppet av vad var och en av dem får. I sistnämnda hänseende kommer skatten att innehålla vissa moment av kvarlåtenskapsskatt, dock, framhåller beredningen, utan dess nackdelar. Arvsavståenden, som nu i stor utsträckning används för att nedbringa arvsskatten, skall enligt den tänkta lösningen inte beaktas. Systemet med skattelotter bortfaller. Likaså försvinner i huvudsak problemen med de framskjutna förvärven. All arvsskatt skall i princip tas ut vid bouppteckningens registrering. Enligt den nu skisserade lösningen skall försäkringarna, som i gällande lagstiftning vållat särskilda tillämpningssvårigheter, läggas till den skattepliktiga behållningen efter avräkning av skattefria bot-

tenbelopp och fördelas på samma sätt som annan kvarlåtenskap. Nuvarande svårigheter med arvsbeskattningen av försäkringar undgås därmed i allt väsentligt. Möjligheten att lägga bodelning och arvskifte till grund för skattläggningen bortfaller också. Denna möjlighet har, framhåller beredningen, i sällsynta fall använts för att få en något förmånligare skattläggning men har ibland använts för dispositioner som lett till ett ogynnsamt resultat för den skattskyldige.

Skatten bör liksom nu krävas av dödsboet men med den skisserade uppläggningen blir det en intern fråga för dödsbodelägarna att sinsemellan fördela skatten i samband med kommande skifte. För att underlätta denna fördelning bör emellertid dödsbodelägarna göras ansvariga gentemot boet för skattens erläggande och särskilda regler ges om hur detta ansvar skall fördelas.

Beredningen framhåller, att fördelningen på skatteklasser sedan länge varit föremål för kritik i en del hänseenden. Det har sålunda ansetts obilligt att den, som sammanbott med någon under äktenskapsliknande former, efter dennes död skall beskattas efter den hårda skala som gäller för helt utomstående. Motsvarande gäller förutvarande make och fosterbarn. Enligt beredningens mening är denna kritik berättigad. Å andra sidan saknas enligt beredningens uppfattning anledning att beskatta barnbarn efter en lindrigare skala, såvida inte den arvsberättigade fadern eller modern avlidit.

Det har vidare ansetts som en brist att de skattefria bottenbeloppen inte har karaktär av grundavdrag utan beskattas i den mån arvslotterna överstigit dessa belopp. Beredningen konstaterar att den nu företagna omprövningen av skatteskalorna ger tillfälle att avhjälpa denna brist.

Åtskilliga tekniska förslag beträffande gåvobeskattningen kommer, uppger beredningen, att läggas fram i det senare betänkandet. Förslaget kommer att tämligen nära ansluta sig till gällande regler. Enligt beredningens mening bör emellertid vissa frågor lösas dessförinnan. Sålunda bör skattskyldigheten redan nu flyttas över på givaren. Vidare har en översyn av nuvarande skattefrihetsregler lett fram till att beredningen anser vissa skärpningar nödvändiga. Sålunda bör i stort sett den nuvarande möjligheten slopas att utan skatt ge penninggåvor till kommuner, religiösa och politiska sammanslutningar m. fl. Beredningen anser också, att den hittills gällande skattefriheten för legat och gåvor till s. k. fromma stiftelser i huvudsak bör avskaffas. Det allmännas bidrag till ändamålet med sådana stiftelser bör enligt beredningens åsikt lämnas genom budgetanslag.

Beredningen nämner vidare, att den i det senare betänkandet ämnar föreslå, att administrationen av arvsskatten flyttas från de allmänna domstolarna till de myndigheter som handlägger inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och som redan har hand om gåvobeskattningen och uppbörden av arvsskatt. Som tidigare nämnts avser beredningen också att på arvs- och gåvobeskattningens område lägga fram förslag beträffande latent skat-

teskuld. Reglerna om uppskov med skattens erläggande bör enligt beredningens mening liberaliseras. Vidare kommer vissa internationella skattefrågor m. m. att tas upp i det senare betänkandet.

Fördelningspolitiska synpunkter

Beredningen konstaterar, att skatterna på förmögenheter, arv och gåvor ger staten sammanlagt ca 600 milj. kr. om året, varav inemot 400 milj. kr. i förmögenhetsskatt. I jämförelse med andra inkomstkällor för staten är intäkterna av kapitalskatterna således begränsade. Detta innebär emellertid inte, anför beredningen, att skattesatserna är låga, varken absolut sett eller vid en internationell jämförelse. En successiv skärpning har genom åren skett till följd av penningvärdets förändring. Den beskattning av kapitalvinster på fastigheter och aktier som införts under senare år har också väsentligt ökat effekten av de egentliga kapitalskatterna. Av större reella markvinster bortgår sålunda numera i regel omkring hälften såsom inkomstskatt. Även aktievinstbeskattningen beskär tidigare möjligheter att skattefritt realisera värdestegringsvinster, framhåller beredningen. Beredningen belyser med några exempel skatteeffekten i vissa situationer beträffande såväl förmögenhetsskatten som arvsskatten och konstaterar, att utrymmet för skattehöjningar under alla förhållanden är begränsat. Beredningen finner emellertid, att skatteuttaget bör omfördelas så, att en avsevärt större del av den läggs på verkligt stora förmögenheter och större arv.

Omfattande statistiska undersökningar, som beredningen företagit, visar, att de stora förmögenheterna hävdat sig väl trots beskattningen. De har, framhåller beredningen, i allmänhet kunnat förkovras betydligt. Däremot har förmögenheterna mellan 200 000 och 750 000 kr. inte visat samma utveckling. Siffrorna tyder här snarast på stagnation eller en minskning av kapitalet. Med hänsyn till det anförda anser beredningen, att skatten på de stora förmögenheterna kan och bör höjas betydligt i vad avser både den årliga förmögenhetsskatten och den skatt som erläggs för ärvd eller testamenterad egendom. Beredningen är medveten om att sådana höjningar kan innebära stora fördelningspolitiska ingrepp men framhåller, att beskattningstillfällena enligt sakens natur blir oregelbundna och i en del fall inträffar med långa mellanrum. Beredningen konstaterar också, att man genom dessa höjningar tillgodoser vad som torde vara det väsentliga i de krav på skattehöjningar som framförts från olika håll. Därmed motverkas också tendenserna till koncentration av stora kapital och stort inflytande hos ett fåtal enskilda kapitalägare. Mellan de olika kapitalskatterna bör höjningen enligt beredningen fördelas så, att förhållandevis större del därav kommer på skatterna för arv och gåva.

Även om förmögenhetsbeskattningen har sin givna fördelningspolitiska uppgift, finns det enligt beredningen dock anledning att betona att dess möjliga fördelningspolitiska effekt inte får övervärderas. Begränsningar i

skatteuttaget är ofrånkomliga. Beskattningen får inte leda till företagsdöd och arbetslöshet för anställda.

Beredningen framhåller vidare, att vårt lands ekonomi är nära sammanknuten med andra länders och att konkurrensmässiga hänsyn manar till viss återhållsamhet. Om en kraftigt höjd förmögenhetsskatt skulle leda till kapitalflykt i större omfattning, skulle detta enligt beredningen allvarligt skada landets ekonomi och därmed också negativt inverka på de breda lagrens levnadsstandard.

Beredningen anser, att dess undersökningar inte ger stöd för att mindre och medelstora förmögenheter bör beskattas nämnvärt hårdare än nu. En sådan åtgärd skulle kunna motverka sparandet och ställa mindre företag inom jordbruk, handel, hantverk och industri inför allvarliga svårigheter. Hänsyn måste också tas till verkningarna av den pågående allmänna fastighetstaxeringen som väntas medföra avsevärda höjningar av taxeringsvärdena. Beredningen finner det därför befogat att föreslå mindre lättnader i de lägre skattepliktiga förmögenhetsskikten och i fråga om små arv. De väntade höjningarna av taxeringsvärdena medför emellertid enligt beredningens uppfattning, bortsett från de små förmögenheterna eller arven, att lättnaderna ofta reduceras, helt bortfaller eller rentav förbyts i sin motsats.

Förmögenhetsskatten

Som nämnts föreslår beredningen en förmögenhetsskatt av i stort sett nuvarande typ men med en del tekniska ändringar samt med en omfördelning och en viss skärpning av skatteuttaget. De tekniska ändringarna hänför sig till den tidigare berörda omläggningen av 30 gångerregeln och 80 procentspärren. Återstående tekniska ändringar i förmögenhetsskatten avser beredningen att behandla i det senare betänkandet.

En bedömning av förmögenhetsskatten från tekniska synpunkter leder enligt beredningen fram till att skatten i huvudsak fyller sitt ändamål men att brister inte saknas. Förhållandet till inkomstskatten träder här i förgrunden. Avkastningen av förmögenhet belastas både av inkomstskatt och av förmögenhetsskatt. Skattebelastningen på avkastningen varierar beroende av om den skattskyldige har andra inkomster än avkastningen eller inte.

Beredningen belyser med exempel (s. 121 i betänkandet) effekten av beskattningen av förmögenhetsavkastningen, dels när denna är den helt dominerande inkomsten, dels när den skattskyldige har andra inkomster vid sidan av förmögenhetsavkastningen. Beredningen konstaterar, att i det första fallet kvarstår efter skatt en förhållandevis betydande del av även ganska stora avkastningar. Är avkastningen låg i förhållande till förmögenheten, blir skattebelastningen avsevärt lägre. Då inträder nämligen 30 gångerregeln enligt vilken förmögenheten inte skall uppskattas till mer än 30 gånger den sammanräknade nettoinkomsten. Den verkliga förmögenheten får dock inte reduceras till mer än hälften.

I det andra fallet medför progressiviteten i den statliga inkomstskatteskalan att förmögenhetsavkastningen blir betydligt högre beskattad. Här tillkommer emellertid, att, om inkomsten och förmögenheten är så stora att de sammanlagda skatterna överstiger 80 % av inkomsterna, marginalskatten på överskjutande förmögenhetsavkastning eller annan inkomst reduceras till 80 % genom 80 procentspärren. Eftersom kommunalskatten alltid skall utgå med fullt belopp och förmögenhetsskatten inte får reduceras till mindre än skatten på hälften av förmögenheten, kan 80 procentspärren medföra att den statliga inkomstskatten helt faller bort.

De angivna verkningarna av förmögenhetsskattens nuvarande tekniska konstruktion kan visserligen inte sägas utgöra något hinder mot att tillämpa samma system i fortsättningen. Ojämnheten särskilt i fråga om spärreglernas verkningar är dock påfallande, anser beredningen. Härtill kommer att dessa regler är komplicerade att tillämpa för både myndigheterna och de skattskyldiga. 30 gångerregeln tillämpas ex officio vid taxeringen, medan 80 procentspärren förutsätter att omdebitering av redan debiterad skatt verkställs hos länsstyrelsen efter särskild ansökan.

I betänkandet (s. 122—123) redogör beredningen närmare för de undersökningar beredningen företagit i syfte att undanröja de angivna ojämnheterna i beskattningen och samtidigt förenkla systemet. Jag torde få hänvisa till denna redogörelse. Som tidigare framhållits finner beredningen, att skatten på förmögenhet även i framtiden bör vara fristående och inte annat än i undantagsfall bör sammankopplas med inkomstskatten. Beredningen föreslår därför inte någon ändring av förmögenhetsskattens huvudsakliga tekniska konstruktion men anser, av skäl som nyss angetts, att begränsningsreglerna måste omarbetas. Undersökningar av stickprovsvis utvalda deklarationer som föranlett tillämpning av spärreglerna visar, att en betydande del av de undersökta förmögenheterna utgörs av saneringsfastigheter eller obebyggda markområden som innehas i hopp om värdestegring. Underskottsrörelser av skilda slag förekommer också. Bl. a. dessa förhållanden finner beredningen mana till försiktighet vid utformning av begränsningsreglerna. Beredningen understryker samtidigt, att skatteskalans fulla tillämpning skall vara det normala och att begränsningsreglerna bör förbehållas rena undantagsfall.

Med hänsyn till det anförda föreslår beredningen en ny begränsningsregel, som skall ersätta både 30 gångerregeln och 80 procentspärren. Regeln är avsedd att tillämpas ex officio. Tekniskt innebär regeln att den sammanlagda inkomstskatten och förmögenhetsskatten sätts i relation till den statligt beskattningsbara inkomsten. Regeln är således inte som 30 gångerregeln anknuten till nettoinkomsten. Vid beräkningen av sammanlagd inkomst- och förmögenhetsskatt tas å andra sidan inte kommunalskatten med. Enligt den föreslagna regeln skall vidare den sammanräknade nettoinkomsten reduceras med allmänna avdrag, även kommu-

nalskatteavdraget, samt med ortsavdrag. Den sammanlagda statliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten skall i princip inte få överskrida visst angivet procenttal av den sålunda framkomna beskattningsbara inkomsten. Denna metod innebär en mera schablonmässig utformning av den metod som nu används vid 80 procentspärren men får även betydelse för de fall där 30 gångerregeln tillämpats. För att täcka både 30 gångerfallen och 80 procentfallen och åstadkomma ett jämnare resultat har begränsningsregeln gjorts progressiv. Det procenttal som i princip inte får överskridas för olika skikt av den beskattningsbara inkomsten framgår av följande skala.

Statligt beskattningsbar inkomst, kr.	Summa statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, kr.
—100 000	75 % inom skiktet
100 000—250 000	75 000+80 % ” ”
250 000—500 000	195 000+85 % ” ”
500 000—	407 500+90 % ” ”

Beredningen framhåller, att skalan i sin nedre del ger ungefär samma resultat som den nuvarande 30 gångerregeln. Den täcker också in några ”mellanfall”, som inte omfattas av de gällande begränsningsreglerna. Skalans övre del motsvarar i stort sett 80 procentspärren men innebär en skärpning i de högsta inkomstlägena.

Beredningen finner, att, liksom i fråga om de gällande begränsningsreglerna, den nu föreslagna regeln måste förses med en yttersta gräns för skattereduktionen. Enligt beredningens mening är de gränser som stadgats för de gällande reglerna inte tillfredsställande. Att 30 gångerregeln och 80 procentspärren tillåter att halva förmögenheten blir skattefri, innebär att betydligt mer än halva förmögenhetsskatten kan bortfalla. Beredningen finner det inte heller tilltalande, att även den statliga inkomstskatten kan reduceras enligt 80 procentspärren. Reduktionen bör enbart avse förmögenhetsskatten. Fördelningspolitiska överväganden talar enligt beredningens mening för att reduktionen inte skall få avse mer än halva förmögenhetsskatten. Beredningen framhåller, att förslaget innebär en avsevärd skatteskärpning för de största inkomsterna och förmögenheterna.

Beredningen går härefter in på frågan om beskattning av makars förmögenhet. Beredningen anför, att det i den allmänna diskussionen från olika håll framförts krav på en övergång från nuvarande sambeskattning av makars inkomster till individuell beskattning. Beredningen framhåller, att nyligen i annat sammanhang föreslagits, att sambeskattningen av kapitalinkomster skall bibehållas (Familjeskatteberedningens betänkande Individuell beskattning, Fi 1969: 4 och 5). Kapitalskatteberedningen anser det uppenbart, att kapitalinkomster hos makar måste sambeskattas även efter en övergång till en individuell beskattning i övrigt, i vart fall om kapitalinkomsterna uppgår till större belopp. Makar kan genom bodelning utan gåvoskatt överföra tillgångar till varandra. Om kapitalinkomster be-

skattas individuellt, skulle detta enligt beredningen kunna leda till att makar med kapital skulle se till att inkomsterna blev ungefär lika stora. Lagstiftningen skulle sålunda direkt inbjuda till särskilda transaktioner för att nedbringa skatten.

Enligt beredningens uppfattning bör samma synpunkter anläggas på förmögenhetsskatten. Makars förmögenhet bör sålunda sambeskattas även i framtiden. Ett ytterligare stöd för denna uppfattning har beredningen funnit i beslutet vid 1969 års riksdag att utsträcka sambeskattningen av förmögenhet mellan föräldrar och barn även till sådana fall då barnet har egen beskattningsbar inkomst. Med denna ståndpunkt finner beredningen det skäligt att beskatta makars förmögenhet något lindrigare än ensamståendes. En skälig avvägning kan enligt beredningen erhållas genom att det skattefria beloppet för makar och med dem i skattehänseende jämställda — änkor, änklingar eller ensamstående, om de har barn under 16 år — görs en och en halv gång så stort som bottenbeloppet för ensamstående. Beredningen föreslår att bottenbeloppen konstrueras som grundavdrag från den skattepliktiga förmögenheten och att skalan anknyts till en efter grundavdraget framkommen beskattningsbar förmögenhet. Därigenom kan skalan göras gemensam för alla fysiska personer.

När det gäller grundavdragets storlek och förmögenhetsskatteskalans utformning grundar beredningen sitt ställningstagande i första hand på de ingående statistiska undersökningar som beredningen låtit verkställa. Jag vill här hänvisa till den redogörelse för dessa som lämnas på s. 183—277 i betänkandet. Undersökningarna visar, som tidigare nämnts, att förmögenheterna ökat avsevärt, dock i något mindre mån än inkomsterna. Ökningen har varit störst för de mindre förmögenheterna under och strax över de vid varje tid gällande skattepliktsgränserna. Den helt domineranden delen av ökningen i den totala förmögenhetssumman hänför sig till sådana förmögenheter. Undersökningarna visar också, att en avsevärd breddning av förmögenhetsinnehavet ägt rum. När det gäller förmögenheter i de närmast högre skikten, 200 000—750 000 kr., visar siffrorna på stagnation eller rentav tillbakagång. Högre upp konstateras ökningar ånyo, och i de högsta skikten har förmögenheterna i allmänhet hävdat sig väl och förkovrats.

Beredningen finner det naturligt, att de små förmögenheterna kunnat visa en så kraftig ökning. En ökad förmögenhetsbildning i stora folklager har möjliggjorts av ökade inkomster och uppmuntrats av sparstimulerande bestämmelser i skattelagstiftningen. Även åtgärderna för att främja tillkomsten av egna hem kan ha spelat sin roll. I övrigt erinrar beredningen om stegringarna i fastighetstaxeringsvärden och aktiekurser. När det gäller de medelstora förmögenheterna framhåller beredningen, att den sammanlagda beskattningen visserligen är lägre för dessa än för de största förmögenheterna. Marginalskatten för de medelstora förmögenheterna kan dock lätt gå upp till och t. o. m. överstiga 100 %. Möjligheterna till fördel-

aktiga placeringar med eventuellt åtföljande värdestegringsvinster är dock vanligen mindre, anser beredningen, i synnerhet som en större del av förmögenheten normalt är bunden i eget hem, jordbruk eller rörelse. När det gäller de största förmögenheterna är beskattningen visserligen hårdare än för de medelstora. 80 procentspärren spelar dock här en viktig roll. Den omständigheten att marginalskatten på avkastningen av förmögenhetsökning nedgår till 80 % kan sålunda vara en stimulerande faktor, i synnerhet om de behållna inkomsterna är så stora att de lämnar utrymme för sparande. Innehavare av stora förmögenheter har, enligt vad undersökningarna visar, förhållandevis stora skulder, medan tillgångarna i betydande omfattning har värdebeständig placering. Även häri ligger för dessa förmögenhetsinnehavare en särskild möjlighet till förkovran, anser beredningen. Ägarna till stora förmögenheter har större rörelsefrihet och får genom sin maktställning möjlighet att styra olika företag.

Resultatet av den företagna undersökningen ger enligt beredningen fog för en inte obetydlig höjning av skatten på de största förmögenheterna utöver den höjning som följer av den förordade begränsningsregeln. Beredningen föreslår, att den högsta skattesatsen höjs från nuvarande 1,8 till 3 %. Den högsta skattesatsen avser förmögenhetsandel överstigande 1,5 milj. kr. vilket innebär en höjning av gränsen för det översta skiktet av skalan i förhållande till vad som nu gäller. Genom denna höjning och genom en, som beredningen även föreslår, höjning av skatten på de större arven görs ett betydande fördelningspolitiskt ingrepp. Den under senare år införda kapitalvinstbeskattningen på fastigheter och aktier verkar i samma riktning. Beredningen anser, att den föreslagna skattesatsen torde vara den högsta som kan vara försvarlig och att höjningen av den årliga skatten på stora förmögenheter bör göras något mindre än höjningen av skatten på stora arv.

Beträffande förmögenheter som ligger närmast över eller i närheten av den nuvarande skattepliktsgränsen, 100 000 kr., ger enligt beredningen undersökningarna inte stöd för någon skattehöjning. Med hänsyn till statsmakternas strävanden att främja sparande och kapitalbildning bör man i stället överväga vissa mindre lättnader i beskattningen. Av särskild betydelse finner beredningen vara, att taxeringsvärdena för egna hem och för mindre och medelstora jordbruksfastigheter kan väntas bli höjda med 30—50 %. Genom att förmögenhetsskatten därigenom höjs kommer boendekostnaderna att stiga och lantbrukarnas kostnad för driften, som inte är avdragsgill, att öka. Beredningen finner med hänsyn till det anförda, att viss höjning av det skattefria grundavdraget är motiverad. Eftersom avdraget, enligt vad tidigare anförts, bör differentieras mellan gifta och ensamstående, föreslår beredningen, att grundavdraget bestäms till 150 000 kr. för gifta och oförändrat 100 000 kr. för ensamstående.

För att hindra att höjningen av grundavdraget slår igenom på förmögen-

heter som är större än de nu avsedda föreslår beredningen, att skattesatserna höjs något även i de lägre skikten och att skattesatserna även i de följande skikten uppjusteras till den nyss angivna maximala skatteprocenten 3 %. Beredningens förslag innebär för ensamstående små höjningar även vid förmögenheter som obetydligt överstiger nuvarande skattepliktsgräns. Beträffande gifta innebär förslaget skattelättnader i de lägre skikten och skattehöjning från ca 450 000 kr. Höjningarna blir betydande för förmögenheter fr. o. m. 700 000 kr.

Beredningen föreslår följande skatteskala, som knyter an till den beskattningsbara förmögenheten, alltså den verkliga förmögenheten minskad med grundavdrag.

Beskattningsbar förmögenhet, kr.	Förmögenhetsskatt, kr.
— 100 000	1,0 % inom skiktet
100 000— 250 000	1 000+1,5 % ” ”
250 000— 500 000	3 250+2,0 % ” ”
500 000—1 500 000	8 250+2,5 % ” ”
1 500 000—	33 250+3,0 % ” ”

De individuella verkningarna av förslaget, jämfört med nuvarande förhållanden, redovisas i betänkandet i följande sammanställning som utgår från den verkliga förmögenheten, dvs. utan att denna minskats med grundavdrag och utan hänsyn tagen till de särskilda begränsningsreglerna.

Skattepliktig förmögenhet, kr.	Förmögenhetsskatt enl. nuvarande regler, kr.	Ökning (+) eller minskning (—) av förmögenhetsskatten för	
		gift, kr.	ensamstående, kr.
150 000	400	— 400	+ 100
200 000	900	— 400	+ 100
300 000	2 200	— 450	+ 300
400 000	3 500	— 250	+ 750
500 000	5 100	+ 150	+ 1 150
600 000	6 700	+ 550	+ 1 550
700 000	8 300	+ 1 200	+ 2 450
800 000	9 900	+ 2 100	+ 3 350
900 000	11 500	+ 3 000	+ 4 250
1 000 000	13 100	+ 3 900	+ 5 150
1 200 000	16 700	+ 5 300	+ 6 550
1 500 000	22 100	+ 7 400	+ 8 650
2 000 000	31 100	+ 12 650	+ 14 150
3 000 000	49 100	+ 24 650	+ 26 150
5 000 000	85 100	+ 48 650	+ 50 150
10 000 000	175 100	+108 650	+110 150

Beträffande förslagets verkningar i fråga om den totala skatten, dvs. förmögenhetsskatt samt statlig och kommunal inkomstskatt tillsammans, och i fråga om skattebelastningen på förmögenheten får jag hänvisa till tabeller på s. 128—129 i betänkandet.

Beredningen uppger, att dess förslag såvitt rör förmögenhetsskatten beräknas medföra en ökning av statens inkomster med ca 50 milj. kr. per

år. Eftersom den största skatteökningen är att hänföra till omläggningen av spärreglerna, kommer ökningen att till största delen framträda som en ökning av intäkterna från den statliga inkomstskatten. Den angivna intäktsökningen grundas på siffrorna från 1969 års taxering. Genom den väntade höjningen år 1971 av taxeringsvärdena på fast egendom räknar beredningen med en årlig ökning av statens intäkter av förmögenhetsskatten med ca 100 milj. kr., en sammanlagd årlig ökning sålunda med 150 milj. kr.

Arvs- och gåvobeskattningen

Arvsbeskattningen

I samband med redogörelsen för beredningens allmänna synpunkter på kapitalbeskattningen har nämnts (s. 40—41) ett av beredningen tänkt nytt system för beskattning av arv och gåva. Beredningen föreslår, att arvs- och gåvobeskattningen utformas i enlighet härmed. Det närmare innehållet i beredningens förslag framgår av det följande.

Inledningsvis behandlas frågan om lottläggning och skatteklasser. Beredningen anser, att stor vikt måste fästas vid möjligheterna att åstadkomma enkla, lättillämpade och lättkontrollerade regler samtidigt som efterlevande makes, barns och andra mycket närståendes intressen bör beaktas vid beskattningen. När det gäller andra arvingar och testamentstagare föreligger enligt beredningen inte samma skäl att göra en avvägning i detalj på grundval av lotternas storlek och mottagarnas ställning i den legala arvsordningen. Arvlåtarens testamentariska dispositioner och andra mer eller mindre tillfälliga omständigheter spelar här en större roll. Från rättvisesynpunkt anser beredningen, att det kan diskuteras om det är befogat att skatten blir lindrigare, om ett arv fördelas på medlemmarna i en större släkt eller genom testamente tillförs ett stort antal mottagare än om det tillfaller exempelvis föräldrar eller något eller några syskon. Inte bara praktiska synpunkter kan sålunda enligt beredningen åberopas för att beskatta hithörande lotter mera schablonmässigt. Det riktigaste sättet att beskatta sådana lotter synes beredningen vara att låta det sammanlagda värdet av lotterna bli avgörande för skattens storlek. Beredningen föreslår med hänsyn härtill, att för efterlevande make, barn och vissa närstående till den avlidne läggs ut och beskattas arvs- och testamentslotter ungefär på samma sätt som f. n. och att övriga lotter läggs ut och beskattas som en gemensam lott. Genom ett sådant system sker enligt beredningen även en av andra skäl önskvärd omfördelning av beskattningen, eftersom skatteuttaget skärps när egendomen tillfaller avlägsnare släktingar eller utomstående. Beredningen föreslår vidare, att, eftersom skatten i realiteten belastar dödsboet och betalas ur dess egendom, skattskyldigheten överflyttas på dödsboet. Arvingar och testamentstagare föreslås dock svara gentemot döds-

boet för den skatt som kan beräknas falla på vars och ens lott. Några svårigheter att fördela skatten mellan dödsbodelägarna vid ett kommande skifte uppkommer inte enligt beredningen. Eftersom det i det föreslagna systemet inte finns utrymme för de nuvarande, ytterst sällan utnyttjade möjligheterna att lägga verklig bodelning och arvskifte till grund för beskattningen och inte heller någon anledning att utlägga skattelott, försvinner två faktorer som i hög grad komplicerat gällande lagstiftning.

Beredningens förslag om ändrad utformning av själva skattesystemet innebär också en i viss mån ändrad syn på skatteklassernas betydelse. Som framgår av det tidigare anförda anser beredningen starka skäl tala för att efterlevande make och barn och vissa andra mycket närstående bör inta en mer gynnad ställning i skattehänseende än andra personer. En lindrigare beskattning här motsvaras av en reell samhörighet mellan den avlidne och arvingarna. Även för de övriga klasserna har man i nuvarande lagstiftning knutit de successiva skatteskärpningarna till den legala arvsordningen, som naturligtvis även i den delen återspeglar en samhörighet. Denna är dock, anser beredningen, normalt svagare och mera beroende av andra omständigheter än släktskapen. Det civilrättsliga sambandet mellan den avlidne och dessa släktingar kräver därför inte en motsvarande skatterättslig fingradering. Inte heller finns det enligt beredningen anledning att göra en fingradering mellan olika skattskyldiga stiftelser och andra juridiska personer. Beredningen föreslår därför, att skatteklassernas antal begränsas från nuvarande fyra till två.

I enlighet med dessa tankegångar föreslår beredningen, att den nya *arvsskatteklass I* utvidgas att omfatta, förutom make och barn, vissa andra personer som står den avlidne nära. F. n. gäller, att, om två personer sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden, den ena partens förvärv från den andra beskattas enligt arvsskatteklass IV, dvs. den skatteklass som tillämpas vid överföringar mellan utomstående. Beredningen anser, att part i sådant "samvetsäktenskap" inte bör vara sämre ställd än äkta make, om gemenskapen haft större varaktighet och även i övrigt kommit till uttryck på ett mera påtagligt sätt. Beredningen föreslår därför, att den som vid tiden för dödsfallet sammanlevde med den avlidne bör behandlas såsom efterlevande make, om parterna tidigare varit gifta med varandra eller har eller har haft gemensamma barn. Beredningen påpekar, att avgränsningen av denna grupp överensstämmer i sak med motsvarande reglering i inkomstskatteförfattningarna. Tiden för dödsfallet blir dock avgörande i arvsskattehänseende. Beredningen anser också, att testamente eller förmånstagarförordnande till förmån för en förutvarande make utgör ett tecken på fortsatt samhörighet mellan de tidigare makarna och att överföring till sådan make därför bör beskattas enligt den lindrigaste klassen.

Beredningen tar vidare i detta sammanhang upp fosterbarnens ställning i arvsskattehänseende. Dessa beskattas i allmänhet enligt klass IV. Kan ett

fosterbarn sägas ha varit anställt hos fosterföräldrarna i minst tio år, beräknas dock skatten enligt klass II. Beredningen anser, att en uppdelning av detta slag är svår att förena med en modern syn på fosterbarns ställning. Om föräldrar har tagit ett barn till sig och adopterat detta, hör barnet redan nu hemma i skatteklass I. Detsamma bör enligt beredningen rimligen gälla, om barnet upptagits under liknande förhållanden fastän adoption inte skett. Beredningen finner det emellertid nödvändigt att närmare bestämma, under vilka omständigheter en gynnsammare skattemässig behandling bör ske, eftersom skäl inte föreligger att i alla situationer medge fosterbarn sådan behandling. Avgörande bör vara att barnet i fosterhemmet erhållit vård och fostran som eget barn. Härigenom faller i allmänhet barn, som av myndigheterna placerats i fosterhem mot ersättning, utanför den gynnade kretsen. Det stora antalet fosterbarn som enligt beredningen är av intresse upptas i allmänhet i späd ålder i det nya hemmet. I sådana fall är en skattemässig åtskillnad mellan egna barn och fosterbarn otillfredsställande. Beredningen föreslår därför, att fosterbarns förvärv beskattas enligt klass I, om barnet före fyllda 16 år vistats stadigvarande i den avlidnes hem. Begreppet stadigvarande bör därvid ha samma innebörd som i inkomstskattehänseende. Tillfällig vistelse på annan ort för skolgång eller av andra skäl bör således inte ha någon betydelse.

När det gäller utläggning av lotter i klass I föreslår beredningen, som nämnts, att detta principiellt sker enligt ärvdabalkens regler om arv och med hänsyn tagen till vad som kan ha föreskrivits i testamente. För att hindra opåkallade skattelättnader och åstadkomma en jämnare avvägning i beskattningen föreslår beredningen dock vissa begränsningar i den nu angivna principen.

Särskilda lotter skall sålunda läggas ut för arvingar i klass I. Genom att arvingen avstår från sitt arv till förmån för sina barn sker emellertid en lättnad i progressionsavseende samtidigt som ett led överhoppas och därmed undgår arvsbeskattning. Samma skattemässigt gynnsamma resultat kan uppnås genom testamentariskt förordnande. Beredningen finner, att bärande skäl inte föreligger att behålla den nuvarande ordningen utan föreslår, att skattläggning skall ske utan hänsyn till eventuella avståenden och att testamente till förmån för annan än barnbarn inte skall beaktas vid lottläggningen, om den närmast arvsberättigade fadern eller modern lever. Barnbarnets lott inräknas i den närmast arvsberättigades.

Beredningen tar vidare upp frågan, huruvida hänsyn skall tas till laglott vid skattläggningen. Beredningen erinrar om att sådan hänsyn nu bara tas, om anspråk härom framställts och medgetts. Beredningen anser, att med den föreslagna schablonartade utformningen av arvsbeskattningen behovet av ett hänsynstagande till laglottsanspråk träder mer i förgrunden och föreslår därför, att laglott alltid skall beräknas i den del av kvarlåtenskapen som skall fördelas. Enligt beredningen är denna ordning enkel att tillämpa samtidigt som den innebär en spärr mot missbruk i vissa fall.

Arvs- eller testamentslott, som inte skall beskattas enligt klass I, hänförs till *arvsskatteklass II*. Till den sistnämnda klassen räknas således enligt förslaget övriga fysiska personer och sådana juridiska personer beträffande vilka särskild skattefrihet inte gäller. Det närmare förfarandet vid lottläggning framgår av specialmotiveringen i betänkandet vartill jag torde få hänvisa.

I det föregående har nämnts en del nyheter på arvsbeskattningens område. Beredningen erinrar om att förslaget om ny klassindelning och utvidgning av personkategorierna i klass I givetvis också gäller vid gåvobeskattningen.

Beredningen kommer härefter in på frågan om skattefria mottagare och framhåller, att ett betydande antal mottagare intar en privilegierad ställning i skattehänseende. Särskilt gäller detta vissa slag av stiftelser och sammanslutningar. Med hänsyn till det nära samband som enligt beredningens mening råder beträffande dessas ställning i arvs- och gåvoskattehänseende, tar beredningen i ett sammanhang upp dessas ställning från både arvs- och gåvoskattesynpunkt.

Som framgått av redogörelsen för nuvarande ordning är vissa stiftelser och sammanslutningar fria från både arvsskatt och gåvoskatt. Fria från gåvoskatt endast är stiftelser och sammanslutningar som främjar religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller i övrigt allmännyttiga ändamål. De nu uppräknade stiftelserna och sammanslutningarna är alltså inte fria från arvsskatt men beskattas i gengäld enligt den förhållandevis gynnsamma skatteklass III. Beredningen erinrar om att denna olikhet i beskattningen vid gåva resp. testamente vilar på tanken att det krävs större offervilja vid gåva än vid testamente och framhåller, att det berättigade i den nu nämnda uppdelningen ifrågasatts i skilda sammanhang.

Vissa skattefria stiftelser tjänar vid sidan av sitt allmännyttiga ändamål till att bevara ekonomiskt inflytande åt stiftarens familj. Av koncentrationsutredningens undersökningar (SOU 1968: 7) framgår, att ett fåtal skattefria stiftelser svarar för avsevärda tillgångar, men också att det finns ett stort antal andra skattefria stiftelser av högst varierande karaktär och storlek. Enligt beredningen spelar friheten från inkomstskatt en större roll för stiftelsernas ekonomi än friheten från kapitalbeskattning. Beredningen tillägger, att frågan om frihet från inkomstskatt ligger vid sidan av beredningens uppdrag.

Beredningen framhåller, att det inte kan betraktas som självklart att vissa stiftelser och sammanslutningar skall vara skattefria på grund av sitt ändamål. Någon principiell grund för skattefrihet kan inte gärna åberopas, anser beredningen, som erinrar om att spännvidden mellan skattefrihet och skatteplikt kraftigt ökat samtidigt som utrymmet för och behovet av privata donationer minskat. Det allmänna har numera övertagit

ansvaret för åtskilliga allmännyttiga aktiviteter, som tidigare helt eller delvis måst tillgodoses genom privata initiativ. Betydande bidrag från det allmänna utgår sålunda för samtliga slag av de ändamål, på grund varav stiftelser och sammanslutningar f. n. åtnjuter frihet från arvs- och gåvoskatt. Enligt beredningens åsikt bör huvudprincipen för framtiden vara, att det allmännas stöd till stiftelser och organisationer med allmännyttiga ändamål avvägs mot andra utgiftsbehov vid budgetprövning och inte ges i form av skatteprivilegier med svåröverskådliga konsekvenser. Av dessa skäl föreslår beredningen, att den nuvarande skattefriheten för gåvor till de allmännyttiga ändamål som i arvsskattehänseende hänförs till klass III upphävs och att de juridiska personer som nu beskattas enligt denna klass hänförs till den nya klass II vid såväl arvs- som gåvobeskattningen.

Beredningen anser, att de angivna synpunkterna kan anföras också beträffande vissa stiftelser och sammanslutningar som f. n. åtnjuter fullständig skattefrihet enligt AGF. Det är dessutom förenat med betydande svårigheter att närmare avgränsa sådana ändamål som skulle kunna rubriceras som höggradigt allmännyttiga. Varje sådan uppdelning blir enligt beredningens mening en avvägning av politisk och allmän karaktär. Enligt beredningen utgör allmännyttan som sådan inte grund för skattefrihet utan det är i stället riktigare att se till de former i vilka olika verksamheter bedrivs. Därmed avser beredningen i främsta rummet den mer eller mindre starka anknytningen till statlig verksamhet på området och möjligheterna för staten och dess organ att inverka på och kontrollera mottagarnas verksamhet.

Med hänsyn till det anförda föreslår beredningen, att arvs- och gåvoskattefriheten bibehålls endast för två grupper av sammanslutningar. Den ena gruppen utgörs av försvarsstiftelserna. Dessa har, anför beredningen, i huvudsak rent statliga uppgifter och bedriver sin verksamhet i samverkan med och under kontroll av myndigheterna. Gränsen mellan statlig och privat verksamhet på detta område är ibland svår att dra. En ovillkorlig förutsättning för skattefriheten bör därför vara, att myndigheterna finner sig kunna samverka med den stiftelse eller sammanslutning som det är fråga om.

Den andra gruppen, beträffande vilken beredningen föreslår bibehållande av arvs- och gåvoskattefrihet, utgörs av sammanslutningar med ändamål att främja den högre utbildningen och den vetenskapliga forskningen. Enligt beredningen utövas vetenskaplig undervisning och forskning, som bekostas av skattefria stiftelser och sammanslutningar, i nära samarbete med allmänna institutioner, såsom sjukhus, universitet osv. Om skattefriheten här begränsades lika snävt som för försvarsstiftelserna, dvs. genom krav på samverkan med myndighet, skulle resultatet kunna bli en tämligen konstlad uppdelning som skulle få ringa praktisk betydelse. Beredningen fö-

reslår därför frihet från arvs- och gåvoskatt för akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning som har till huvudsakligt ändamål att främja undervisning vid universitet eller därmed jämförlig institution eller att främja vetenskaplig forskning.

När det gäller den lägre undervisningen finner beredningen, att läget är ett annat. Den grundläggande skolutbildningen har numera övertagits av stat och kommun. Till motsvarande privata undervisningsanstalter utgår ofta ekonomiskt stöd av sådan omfattning att behovet av privata donationer är begränsat. Beredningen föreslår med hänsyn härtill, att skattefriheten begränsas till s. k. eftergymnasial utbildning.

Ett annat slag av stiftelser och sammanslutningar, som av ålder intagit en gynnad ställning i arvs- och gåvoskattehänseende, är de, vilkas verksamhet inriktats på stöd åt sjuka, fattiga, åldringar och jämförliga grupper. Beredningen framhåller, att insatser på nu nämnda områden tidigare måst ske genom privata åtgärder eller i form av välgörenhet men att det allmänna successivt åtagit sig dessa uppgifter. Beredningen finner, att den hävdvunna skattefriheten för stiftelser som utövar välgörenhet i olika former är svår att förena med den ändrade synen på socialpolitiken och föreslår därför, att arvsskattefriheten avskaffas i nu berörda avseenden.

Beredningen tillägger, att viss stödverksamhet, som med beredningens förslag skulle falla utanför det skattefria området, än så länge till stor del bygger på privata initiativ utan att det allmänna på samma sätt som i andra fall kan ta på sig ansvar för de människor som har nytta av verksamheten. Beredningen syftar här på de organisationer som bedriver internationell hjälpverksamhet, t. ex. Rädda Barnen och Inom-Europeisk Mission. Beredningen anser, att arvsskattefriheten bör bibehållas och t. o. m. utvidgas i fråga om nu nämnd verksamhet. Med hänsyn till att en mångfald svenska och utländska institutioner är verksamma på detta område, föreslår beredningen, att kontroll sker av att skattefriheten begränsas till institutioner som är jämförliga med de nu nämnda. Detta bör ske genom att Kungl. Maj:t får befogenhet att medge skattebefrielse för organisationer med huvudsakligt ändamål att bedriva internationell hjälpverksamhet.

Tidigare har redogjorts för beskattningen av s. k. f r a m s k j u t n a f ö r v ä r v. Beredningen konstaterar, att reglerna härom är svårtillgängliga och lämnar utrymme för spekulationer beträffande ovissa framtida händelser. Begär exempelvis den, som erhållit äganderätten till viss egendom medan annan person erhållit avkastningsrätten, omedelbar beskattning, kan detta visa sig ha både fördelar och nackdelar. Om nyttjanderättshavaren lever bara en kortare tid och egendomen dessutom stiger kraftigt i värde vinner han på omedelbar beskattning. Men om nyttjanderättshavaren lever längre än beräknat eller egendomen sjunker i värde, är det fördelaktigare att vänta med beskattningen. En märklig effekt av AGF:s bestämmelser på om-

rådet är, framhåller beredningen vidare, att, om någon först förvärvar nyttjanderätten till viss egendom och därefter äganderätten till den, han kommer att beskattas två gånger för samma egendom.

Beredningen finner anledning till kritik mot beskattningsreglerna också från det allmännas synpunkt och pekar på att omedelbara och ibland betydande skattelättnader kan uppnås genom avståenden av olika slag. Som exempel nämns, att efterlevande make tillerkänts nyttjanderätt till en större eller mindre del av kvarlåtenskapen, under det att äganderätten tillagts makarnas barn. Vid skattläggningen läggs en lott ut för värdet av makens nyttjanderätt och denna beskattas omedelbart. Äganderätten beskattas däremot inte. Om den efterlevande maken före tillträdet av sin rätt avstår från att göra denna gällande, kan ingen ytterligare skatt tas ut. Barnen får äganderätt till hela egendomen, men skatt har tagits ut endast för nyttjanderättens värde. Om den efterlevande är till åren kommen, är detta värde ofta så lågt att lotten till honom blir skattefri. Beredningen konstaterar vidare, att det nuvarande systemet bygger på att ägaren skall deklarera sitt förvärv när detta sker, exempelvis genom att nyttjanderättshavaren efter en tid avstår från sin rätt. Detta sker inte alltid, och när förhållandet kommit till granskningsmyndighetens kännedom, kan mer än tio år ha förflutit och det allmännas skatteanspråk preskriberats.

Beredningen finner, att reglerna om de framskjutna förvärven är olämpligt utformade och att åtskilliga ändringar måste vidtas i AGF för att man skall få en riktigt avvägd beskattning inom ramen för nuvarande system. Problemet med de framskjutna förvärven reduceras emellertid väsentligt, om beredningens förslag godtas att lägga skattskyldigheten på dödsboet och begränsa utläggningen av särskilda lotter till de närmaste anförvanterna. Beredningen finner det naturligt att i det föreslagna, förenklade systemet beskatta egendom, som är föremål för framskjutet förvärv, på samma sätt som annan egendom i dödsboet och att göra detta omedelbart. Därför föreslås, att AGF:s regler om framskjutna förvärv upphävs utan att ersättas av andra. Särskild hänsyn måste dock tas till det fall då någon enligt lag eller testamente erhållit egendom med fri förfoganderätt. Den fria förfoganderätten beskattas nämligen som äganderätt och det kan därför inte komma i fråga att vid arvlåtarens eller testators död beskatta också den äganderätt som senare skall tillfalla sekundosuccessorer. I det nu avsedda fallet föreslås alltså ingen ändring av den nuvarande bestämmelsen i 8 § första stycket AGF.

En närmare redogörelse för bestämmelserna på f ö r s ä k r i n g s b e s k a t t n i n g e n s område har lämnats på s. 32—33. Beredningen konstaterar, att reglerna är invecklade och att önskemål om förenklingar framförts i skilda sammanhang.

Enligt beredningen skulle vissa tekniskt betydelsefulla ändringar kunna göras inom ramen för det nuvarande systemet men de skulle få ganska

begränsad räckvidd. Beredningen har övervägt ett alternativ enligt vilket värdet av förekommande försäkringar skulle brytas ut från den egentliga dödsbobeskattningen och i stället skattläggas för sig. Det visar sig dock att större förenklingar inte kan vinnas med hänsyn till bl. a. skyddet för giftorätten. Det föreslagna systemet med dödsboet som skattskyldigt och med en begränsad lottläggning möjliggör däremot enligt beredningen en starkt förenklad arvs- och gåvobeskattning av försäkringar. Beredningen föreslår därför, att värdet av försäkringar skall behandlas efter i stort sett samma regler som annan egendom efter den avlidne. Vissa undantag från denna allmänna princip blir dock nödvändiga för att ge utrymme för skattefrihet i en del fall.

Vad först angår frågan om vilka förmånstagarförvärv som skall vara skattepliktiga har beredningen inte funnit skäl att föreslå några genomgripande ändringar. Beredningen anser det självklart att förmånstagarförvärv som avser kapitalförsäkringar liksom nu skall underkastas beskattning.

I och för sig skulle man kunna från skatteplikt frita tjänstegrupplivförsäkringar, vilka saknar den individuella prägel som kännetecknar vanliga försäkringar och mera kan betraktas som anställningsförmåner. Beredningen finner dock skäl tala mot att generellt undanta tjänstegrupplivförsäkringar från skatteplikt, bl. a. med hänsyn till att de grupper, för vilka denna försäkringsform inte är öppen, skulle komma i ett sämre läge och att ett fritagande av tjänstegrupplivförsäkringarna skulle möjliggöra oskäligt stora skattelättnader i det fall en person innehar flera sådana försäkringar.

Inte heller när det gäller pensionsförsäkringarna föreslås någon ändring i fråga om skatteplikten. Inkomstskatteplikten för pensionsbeloppen utgör enligt beredningens mening inte något bärande skäl för att frita pensionsförsäkringar från arvsskatt. Däremot kan invändas att en vanlig pension ej arvsbeskattas och att tjänstepensionsförsäkringarna är arvsskattefria. Utövare av fria yrken, som är hänvisade till att själva genom försäkring skaffa efterlevandeskydd utöver den allmänna försäkringen, är därför, framhåller beredningen, i viss mån sämre ställda än andra yrkesgrupper. Å andra sidan måste beaktas den skattefrihet som föreligger så fort en pensionsförsäkring blivit mer än tio år. Även grundavdraget 10 000 kr. i årlig pension, vilket vid giftorättsgemenskap i realiteten kan sägas vara 20 000 kr., lämnar utrymme för en vidsträckt skattefrihet. Ett avgörande hinder mot att frita pensionsförsäkringarna från skatteplikt ligger dessutom enligt beredningens mening i att de ofta innehåller inslag av kapitalförsäkring.

Någon ändring föreslås inte i fråga om förmånstagarförordnandets betydelse för rätten till grundavdrag. Beredningen finner det självklart, att systemet med förmånstagaravdrag skall behållas och hänvisar i detta hän-

seende till försäkringarnas betydelse för att trygga familjeförsörjningen. När det gäller förmånstagaravdragets storlek anser beredningen, att en differentiering bör ske beträffande kapitalförsäkringar. I och för sig borde nämligen vid sådana försäkringar förmånstagaravdrag medges endast när avsikten är att säkerställa efterlevande makes och barns intressen. Grundavdragen borde i enlighet härmed medges bara för förmånstagare i arvsskatteklass I. Beredningen anser det emellertid skäligt att avdrag får åtnjutas även om t. ex. försäkringsbelopp tillfaller föräldrar. Praktiska skäl talar vidare för skattefrihet, när det gäller de ganska många försäkringarna på förhållandevis obetydliga belopp. Beredningen anser, att de anförda skälen talar för att förmånstagare i arvsskatteklass I får ett högre avdrag än vid motsvarande fall i klass II. För att förmånstagaravdragen lättare skall kunna anpassas till framtida ändringar i tjänstegrupplivförsäkringarnas storlek — dessa bör, anser beredningen, ej träffas av arvsskatt, om det inte finns andra försäkringar — föreslås, att grundavdragen blir rörliga. Förslaget innebär, att avdraget skall motsvara i klass I sex och en halv gånger basbeloppet enligt lagen om allmän försäkring, f. n. 39 000 kr., och i klass II två gånger basbeloppet, f. n. 12 000 kr. Någon ändring av grundavdraget beträffande pensionsförsäkringarna (10 000 kr.) eller annan livränteförsäkring (2 500 kr.) föreslås inte.

Beredningens förslag till förenklat system för beräkning av arvsskatt innebär följande i fråga om försäkringarna. Efter förmånstagaravdrag läggs försäkringarna till boets behållning. Var den avlidne gift och rådde giftorättsgemenskap, måste dock giftorätten först beaktas. Detta sker genom att behållningen ökas med värdet av samtliga försäkringar, varefter hälften av den sålunda ökade behållningen frånräknas såsom skattefri giftorättsandel. Återstående del minskas med vederbörligt antal förmånstagaravdrag. Vad som blir kvar fördelas enligt lag och testamente på lotter till efterlevande make, barn m. fl. i klass I eller läggs till en gemensam lott till andra arvingar och testamentstagare i klass II. Däremot läggs ingen lott ut för förmånstagarförvärvet. En fördel med detta förfaringssätt är enligt beredningen att skatten i regel blir densamma för den efterlevande familjen, även om förmånstagarförvärven skulle uppgå till olika belopp för skilda mottagare inom samma krets. Beredningen framhåller, att detta förslag, liksom varje schablonisering, kommer att i vissa fall ge lättnader, i andra fall skärpningar, dock inte i sådan grad att det föranleder betänkligheter.

Tidigare har nämnts att dödsboet föreslås svara för arvsskatten. Motsvarande föreslås gälla också skatt som belöper på förmånstagarförvärven. Förmånstagaren svarar gentemot dödsboet för den skatt som belöper på hans förvärv. För det fall att förmånstagaren inte såsom arvinge eller testamentstagare erhåller egendom som kan tas i anspråk av boet för skat-

tens betalning, föreslås försäkringsgivaren bli ansvarig för skatten gentemot dödsboet.

Som tidigare angetts gåvobeskattas f. n. periodiskt utgående försäkringsbelopp, om förmånstagaren inte samtidigt erhållit förfoganderätten till försäkringen. Arvsskatt tas bara ut för det belopp som utfaller vid dödsfallet. Beredningen förordar, att en omedelbar och uttömmande beskattning sker av sådana förvärv och föreslår, att kapitalvärdet av dessa försäkringar läggs till behållningen på samma sätt som andra försäkringar. Värderingen sker därvid som om den förste förmånstagaren fått förfoganderätten till hela försäkringen. För att underlätta betalningen av skatten i vissa fall föreslås en särskild anståndsregel.

Beredningen konstaterar vidare, att AGF:s regler om beskattning av försäkringar bara avser de fall då försäkringstagaren avlidit. En omdiskuterad fråga gäller beskattningen vid försäkringstagarens makes död. Avlider försäkringstagares make, anses — om försäkringen inte är försäkringstagarens enskilda egendom — rätten till försäkringen ingå i giftorättsgodset. Fastän försäkringstagaren alltså inte själv avlidit och något försäkringsbelopp i allmänhet inte utfallit, kommer därigenom hälften av försäkringsvärdet att beskattas såsom arvfallen egendom, oavsett om förmånstagarförordnande föreligger. Finns ej bröstarvingar, blir försäkringstagaren själv såsom arvtagare skattskyldig för halva värdet av sin egen försäkring. Beredningen framhåller, att kritik riktats mot denna form av arvsbeskattning, i synnerhet när den efterlevandes egen pensionsförsäkring träffats av arvsskatt. Beredningen anser, att någon berättigad kritik knappast kan riktas mot att den efterlevandes egna kapitalförsäkringar kan komma att träffas av arvsskatt. Dylika försäkringar representerar alltid ett visst värde, med hänsyn till att de kan belånas eller återköpas. Pensionsförsäkringarna däremot har enligt beredningen en klar försörjningsfunktion och saknar realiserbart värde, eftersom de inte kan återköpas eller belånas. Beredningen finner därför, att beskattning av efterlevandes egen pensionsförsäkring är uppenbart oskälig och anser, att en lösning av problemet bör ske genom ändring i giftermålsbalken, innebärande att efterlevandes pensionsförsäkring inte skall ingå i giftorättsgodset. Beredningen förutsätter, att en sådan ändring kan ske i anslutning till statsmakternas behandling av skattefrågan.

Även när det gäller beskattningen av olycksfallsförsäkring finns enligt beredningen anledning till kritik med hänsyn till att förmånstagarförordnanden till sådana försäkringar inte kan jämkas enligt reglerna i försäkringsavtalslagen om skydd för giftorätt eller laglott. Enligt beredningens mening bör detta problem lösas genom ändringar i försäkringsavtalslagen.

När det gäller utformningen av bottenbeloppen konstaterar beredningen, att de skattefria bottenbeloppen i AGF i regel är ut-

formade som gränsbelopp, dvs. även bottenbeloppet beskattas om det överskrids. Undantag härifrån gäller bara beträffande bottenbeloppen vid underåriga barns förvärv och vid försäkringsförvärven som är grundavdrag. I de sistnämnda fallen beskattas bara överskjutande belopp. Beredningen framhåller, att — bortsett från AGF — de skattefria bottenbeloppen på den direkta beskattningens område principiellt utformats som grundavdrag. Beredningen anser, att åtskilliga fördelar föreligger med ett system, där bottenbeloppen utformats som grundavdrag. Sålunda kan likformighet uppnås i fråga om bottenbeloppens konstruktion, dels inom AGF och dels mellan AGF och övriga författningar som reglerar den direkta beskattningen, främst inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Vidare medför en sådan ändring att det inte längre föreligger något behov av särskilda avtrappningsregler för att mildra övergången mellan full skattefrihet och full skatteplikt. Beredningen föreslår därför, att bottenbeloppen utformas som grundavdrag. Detta kräver att skatteskalorna omarbetas. En omarbetning anses också påkallad av tekniska skäl. Beredningen pekar på att särskilt beträffande skatteklasserna I och II intervallerna mellan de olika skikten är synnerligen små. Beredningen föreslår, att man utgår från en något högre uttagsprocent än f. n. och att uttagen sker i större intervaller. Gränsbeloppen utgör f. n. i klass I för barn 6 000 kr. och för make 40 000 kr. Med tanke på penningvärdets utveckling och de allmänt omfattade önskemålen att lindra arvsbeskattningen i de lägre skikten måste grundavdragen och skatteskalorna enligt beredningens mening utformas så att små och medelstora arv inte beskattas strängare än tidigare. Vid valet av lämplig gräns är enligt beredningen också förslaget om nya regler för lottläggning av betydelse. Beredningen föreslår ett grundavdrag i skatteklass I på 10 000 kr. i förening med en höjning av skattesatsen i det närmast högre skiktet till 5 % för lott som tillfaller barn och därmed jämställda. Beredningen föreslår vidare, att den nuvarande skattefrihetsgränsen sänks för efterlevande make för att inte omläggningen från gränsbelopp till grundavdrag skall medföra alltför stora skattelättnader. Grundavdraget för make föreslås utgöra 25 000 kr. Även detta belopp innebär i flertalet fall lättnader för den efterlevande.

För gemensam lott i den nya klass II bör enligt beredningen bottenbeloppet avpassas så att helt små bon lämnas fria från arvsskatt. Ett gemensamt grundavdrag på 5 000 kr. förordas.

När det gäller bestämmande av arvsskattens höjd har i det föregående nämnts, att beskattningen enligt beredningens mening bör lindras något i fråga om små och måttliga arv, som tillfaller närstående, och att uttaget bör ökas från större lotter och över huvud taget från lotter som tillfaller mer avlägsna mottagare. Beredningens förslag grundas på omfattande statistiska undersökningar. Dessa redovisas närmare på s. 183—277 i betänkandet. Av undersökningarna framgår bl. a., att antalet bo-

uppteckningar, som har en behållning mellan 50 000 och 100 000 kr., mer än sjudubblats från år 1943 till år 1967. De verkligt stora boen med en behållning över en halv milj. kr. har under samma tid ökat från ett sextiotal till drygt 200 per år. Beredningen framhåller, att arvsskatten utgör en pålaga av engångskaraktär och att i vissa fall svårigheter kan föreligga att betala arvsskatten med hänsyn till att tillgångarna kan vara bundna på visst sätt, t. ex. tillgångar som är nedlagda i jordbruk. Beredningen avser därför att i det senare betänkandet föreslå liberalisering av reglerna om anstånd med betalning av skatten.

Utformningen av nya skatteskalor måste också, anför beredningen, ses mot bakgrunden av förslagen att hindra lottsplittring. Här syftas på förslaget, att avståenden och testamenten varigenom ett led överhoppas inte skall beaktas vid beskattningen. Ett genomförande av detta förslag medför en skatteskärpning som inte kan direkt utläsas av skalorna. Av de statistiska undersökningarna framgår, att i bon med en behållning understigande 30 000 kr., exklusive giftorätt, ca tre lotter kan beräknas falla på varje boupptecknig och att ungefär fem lotter förekommer i bon med en behållning mellan 100 000 och 300 000 kr. För bon med en behållning över 500 000 kr. uppgår antalet lotter till ca tio per bo.

För den nya *arvsskatteklass I* föreslår beredningen följande skala.

Lott efter grundavdrag, kr.	Arvsskatt, kr.
— 20 000	5 % inom skiktet
20 000— 40 000	1 000+10 % ” ”
40 000— 70 000	3 000+15 % ” ”
70 000— 100 000	7 500+20 % ” ”
100 000— 200 000	13 500+30 % ” ”
200 000— 500 000	43 500+40 % ” ”
500 000—2 000 000	163 500+50 % ” ”
2 000 000—5 000 000	913 500+60 % ” ”
5 000 000—	2 713 500+65 % ” ”

Beredningen framhåller, att förslaget innebär lättnader för lotter, som tillfaller barn intill ett värde av ca 30 000 kr. För efterlevande make inträder en skärpt beskattning först när lottens värde närmar sig 150 000 kr. På grund av övergången till grundavdrag blir dock lotter i storleksordningen 25 000—45 000 kr. beskattade eller får ökad skatt. Det rör sig emellertid här om förhållandevis blygsamma höjningar. De närmare verkningarna av förslaget framgår av följande tabell.

Arvsskatt i kronor för arvs- och testamentslotter tillhörande skatteklass I enligt nuvarande regler och enligt beredningens förslag

Arvslott[1], kr.	Nuvarande regler		Förslaget		Ökning (+) eller minskning (—) av arvsskatten enligt förslaget			
					i kronor		i % av arvslotten	
	make	barn	make	barn	make	barn	make	barn
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2 000	—	—	—	—	—	—	—	—
3 000	—	—	—	—	—	—	—	—
5 000	—	—	—	—	—	—	—	—
10 000	—	210	—	—	—	210	—	—2,1
15 000	—	390	—	250	—	140	—	—0,9
20 000	—	590	—	500	—	90	—	—0,5
25 000	—	840	—	750	—	90	—	—0,4
30 000	—	1 090	250	1 000	+ 250	90	+0,8	—0,3
40 000	—	1 690	750	2 000	+ 750	+ 310	+1,9	+0,8
50 000	2 390	2 390	1 500	3 000	— 890	+ 610	—1,8	+1,2
60 000	3 190	3 190	2 500	4 500	— 690	+ 1 310	—1,2	+2,2
70 000	4 090	4 090	3 750	6 000	— 340	+ 1 910	—0,5	+2,7
80 000	5 090	5 090	5 250	7 500	+ 160	+ 2 410	+0,2	+3,0
100 000	8 590	8 590	8 500	11 500	— 90	+ 2 910	—0,1	+2,9
120 000	13 390	13 390	12 500	16 500	— 890	+ 3 110	—0,7	+2,6
150 000	20 590	20 590	21 000	25 500	+ 410	+ 4 910	+0,3	+3,3
200 000	34 590	34 590	36 000	40 500	+ 1 410	+ 5 910	+0,7	+3,0
300 000	66 590	66 590	73 500	79 500	+ 6 910	+ 12 910	+2,3	+4,3
400 000	102 590	102 590	113 500	119 500	+ 10 910	+ 16 910	+2,7	+4,2
500 000	142 590	142 590	153 500	159 500	+ 10 910	+ 16 910	+2,2	+3,4
600 000	186 590	186 590	201 000	208 500	+ 14 410	+ 21 910	+2,4	+3,7
800 000	274 590	274 590	301 000	308 500	+ 26 410	+ 33 910	+3,3	+4,2
1 000 000	362 590	362 590	401 000	408 500	+ 38 410	+ 45 910	+3,8	+4,6
1 500 000	602 590	602 590	651 000	658 500	+ 48 410	+ 55 910	+3,2	+3,7
2 000 000	842 590	842 590	901 000	908 500	+ 58 410	+ 65 910	+2,9	+3,3
3 000 000	1 362 590	1 362 590	1 498 500	1 507 500	+135 910	+144 910	+4,5	+4,8
5 000 000	2 402 590	2 402 590	2 698 500	2 707 500	+295 910	+304 910	+5,9	+6,1
10 000 000	5 402 590	5 402 590	5 947 250	5 957 000	+544 660	+554 410	+5,4	+5,5

[1] Skattepliktigt belopp, dvs. bruttobelopp före reducering med grundavdrag.

Beredningens förslag till skatteskala för den nya *arvsskatteklass II,* vilken omfattar de nuvarande klasserna II—IV, framgår av följande sammanställning.

Lott efter grundavdrag, kr.	Arvsskatt, kr.
— 20 000	10 % inom skiktet
20 000— 60 000	2 000+20 % ” ”
60 000—100 000	10 000+30 % ” ”
100 000—200 000	22 000+40 % ” ”
200 000—300 000	62 000+50 % ” ”
300 000—500 000	112 000+60 % ” ”
500 000—	232 000+70 % ” ”

Beredningen framhåller, att en detaljerad jämförelse av skatteverkningarna enligt gällande och föreslagna regler försvåras av att skatten enligt förslaget skall tas ut på en gemensam lott under det att skatten enligt nuvarande bestämmelser utgår på mottagarens förvärv. Vissa verkningar av beredningens förslag framgår dock av följande tabell.

Arvsskatt i kronor för arvs- och testamentslotter tillhörande skatteklass II—IV enligt nuvarande regler och beredningens förslag

Sammanlagd arvsskatt, enligt nuvarande regler. Hela kvarlåtenskapen tillfaller								
Kvarlåtenskap, kr.	ett syskon klass II	i lika delar tre syskon klass II	i lika delar fem syskon klass II	en allmännyttig sammanslutning klass III	i lika delar tre allmännyttiga sammanslutningar klass III	en oskyld testamentstagare klass IV	i lika delar tre oskylda testamentstagare klass IV	Arvsskatt å arvslottssumman i klass II—IV enligt förslaget
1	2	3	4	5	6	7	8	9
5 000	240	—	—	540	300	1 000	600	—
10 000	690	414	—	1 490	855	2 500	1 980	500
15 000	1 290	720	600	2 490	1 620	4 500	3 000	1 000
20 000	2 040	1 152	900	3 490	2 430	6 500	4 440	1 500
25 000	3 040	1 611	1 200	4 740	3 450	9 000	5 970	2 000
30 000	4 040	2 070	1 650	5 990	4 470	11 500	7 500	3 000
40 000	6 540	3 258	2 550	8 490	6 450	17 500	11 460	5 000
50 000	9 540	4 590	3 450	10 990	8 430	23 500	15 420	7 000
60 000	13 040	6 120	4 650	13 490	10 470	30 000	19 500	9 000
75 000	18 290	9 120	6 450	17 990	14 220	39 750	27 000	13 000
100 000	28 290	14 595	10 200	25 490	20 445	56 000	40 440	20 500
150 000	50 790	28 620	20 200	40 490	32 970	88 500	70 500	40 000
200 000	75 790	46 050	32 700	55 490	46 410	121 000	102 870	60 000
300 000	130 790	84 870	65 200	85 490	76 470	186 000	168 000	109 500
500 000	240 790	177 270	141 450	145 490	136 410	316 000	297 870	229 000
750 000	390 790	309 870	253 950	220 490	211 470	478 500	460 500	403 500
1 000 000	540 790	447 315	378 950	295 490	286 440	641 000	622 935	578 500
1 500 000	865 790	722 370	653 950	445 490	436 470	966 000	948 000	928 500
3 000 000	1 840 790	1 622 370	1 503 950	895 490	886 470	1 941 000	1 923 000	1 978 500
10 000 000	6 390 790	6 172 305	5 953 950	2 995 490	2 986 440	6 491 000	6 472 935	6 878 500

Beredningen konstaterar, att en kalkyl på grundval av 1967 års värden visar, att beredningens förslag kommer att tillföra statsverket ökade skatteintäkter med 35—40 milj. kr. per år. Härav faller ca 10 milj. kr. på arvsskatteklass I och 25—30 milj. kr. på klass II. På grund av den skärpning av progressionen som förslaget innebär räknar beredningen med att skatten för 1968/69 skall ge något större intäkter eller ca 50 milj. kr. År 1971, då förslaget avses träda i kraft, tillkommer de höjningar som föranleds av den nu pågående allmänna fastighetstaxeringen. Dessa höjningar kan beräknas ge en ökning av intäkterna med ca 40 milj. kr. årligen. Sammanlagt kan således intäkterna av arvs- och gåvoskatterna väntas öka med ca 100 milj. kr. år 1971.

Gåvobeskattningen

Beredningen konstaterar, att gåvobeskattningen hänger intimt samman med arvsbeskattningen och att dess huvudsyfte är att komplettera arvsbeskattningen, vilket motiverar, inte bara att gåvoskatt över huvud taget tas ut, utan också att tidigare gåvor från den avlidne inom vissa gränser sammanläggs med arv eller testamentsförvärv från givaren. Enligt beredningen skall gåvoskatt i främsta rummet tas ut därför att givaren genom benefika överföringar minskar underlaget för en kommande arvsbeskattning. Från dessa synpunkter är det följdriktigast att givaren, inte som nu gåvotagaren, får svara för gåvoskatten på samma sätt som dödsboet föreslås skola svara för arvsskatten.

Beredningen konstaterar, att, trots vissa likheter mellan arvsskatten och gåvoskatten, de båda skatteformerna utvisar betydande olikheter. Arvsskatten byggs sålunda upp från den förutsättningen att en hel förmögenhetsmassa skall övergå till och fördelas mellan olika berättigade intressenter. Vid gåvor är situationen en annan, eftersom givaren i livstiden frivilligt avstår från en större eller mindre del av sin förmögenhet. Genom en gåva kan lättnader uppnås inte bara vid en kommande arvsbeskattning, utan fördelar kan också vinnas i inkomst- och förmögenhetsskattehänseenden.

Det nu anförda är enligt beredningens uppfattning av betydelse när det gäller gåvoskattens höjd och tekniska konstruktion. Beredningen anser, att gåvoskatten bör följa samma mönster som arvsskatten, och finner därför, att två gåvoskatteklasser är tillräckligt. De båda gåvoskatteklasserna föreslås innehålla sinsemellan samma personkrets som arvsskatteklasserna dock med ett viktigt undantag. Gåva till barns avkomlingar bör enligt beredningen beskattas i gåvoskatteklass II, om inte mottagaren är närmast arvsberättigad. Härigenom uppnås bättre överensstämmelse med arvsbeskattningen i motsvarande fall, eftersom testamentslott till barns avkomling enligt förslaget skall inräknas i den närmast arvsberättigades lott.

Gåvoskatteskalorna föreslås utformade något strängare än motsvarande arvsskatteskalor och skärpningar av procentsatserna föreslås också i fråga om de lägre skikten. Beredningen har härvid tagit hänsyn till att gåvoskatten — som enligt förslaget skall betalas av givaren — utgår på gåvans nettobelopp, medan arvsskatten betalas av dödsboet och beräknas på de olika lotternas bruttobelopp.

Beredningen framhåller, att den föreslagna arvsskatteskalan för klass II i och för sig skulle kunna läggas till grund även för gåvoskatten. Detta skulle dock kräva att gåvan beskattades som om den legat i toppen av givarens förmögenhet. Tungt vägande skäl kan dock anföras mot en sådan lösning. Övergången från skattefrihet till skatteplikt skulle sålunda bli synnerligen tvär och många i och för sig helt invändningsfria gåvor skulle drabbas omo-

tiverat hårt. Som exempel anför beredningen gåvor till allmännyttiga sammanslutningar som inte åtnjuter skattefrihet. Beredningen anser dock skäl tala för att gåvoskatteskalan för klass II utformas strängare än skalan för klass I.

Med hänsyn till det anförda föreslår beredningen, att gåvoskatteskalorna utformas på sätt framgår av följande sammanställning.

Skattepliktig gåva, kr.[1]	Gåvoskatt, kr.	
	Klass I	Klass II
— 20 000	10 % inom skiktet	15 % inom skiktet
20 000— 40 000	2 000+15 % ” ”	3 000+25 % ” ”
40 000— 70 000	5 000+20 % ” ”	8 000+35 % ” ”
70 000— 100 000	11 000+25 % ” ”	18 500+45 % ” ”
100 000— 200 000	18 500+30 % ” ”	32 000+55 % ” ”
200 000— 500 000	48 500+40 % ” ”	87 000+65 % ” ”
500 000—2 000 000	168 500+50 % ” ”	282 000+70 % ” ”
2 000 000—5 000 000	918 500+60 % ” ”	1 332 000+70 % ” ”
5 000 000—	2 718 500+65 % ” ”	3 432 000+70 % ” ”

[1] I förekommande fall efter grundavdrag.

Beredningen framhåller, att åtskilliga av ändringsförslagen är en följd av den av beredningen förordade nya utformningen. Sålunda föreslår beredningen, av skäl som redovisats i det föregående, att den hittillsvarande gåvoskattefriheten för de allmännyttiga sammanslutningarna upphävs.

Beträffande de framskjutna förvärven föreslår beredningen, att, om egendom bortges med äganderätt till en person medan en annan samtidigt får nyttjanderätt, gåvoskatt genast skall tas ut på egendomens hela värde, varvid skatten bestäms efter förhållandet mellan den blivande ägaren och givaren. Vid beskattningen bortses alltså från den förbehållna särskilda rättigheten. Detsamma föreslås skola gälla, när givaren själv förbehållit sig någon rätt eller förmån till det bortgivna. Även här skall således gåvoskatten bestämmas med bortseende från förbehållet.

Beredningen föreslår vidare, att gåvobeskattningen av försäkringar begränsas. Det stora flertalet fall där gåvoskatt f. n. tas ut för förmånstagarförvärv avser förvärv, som skett på grund av ett dödsfall varvid förmånstagaren inte erhåller förfoganderätt över försäkringen utan bara successivt får lyfta utfallande belopp. Dessa förvärv föreslås bli arvsbeskattade. Enligt beredningens förslag skall försäkrings- och förmånstagarförvärv gåvobeskattas endast i följande tre fall, nämligen om en försäkring ges bort, om förmånstagarförvärv sker under försäkringstagarens livstid och om premier betalas för försäkring som ägs av annan än premiebetalaren eller hans make. Gåvobeskattning i det sistnämnda fallet föreslås som spärr mot skatteflykt på detta område.

Beredningen tar också upp frågan om skattefrihet för gåvor. Beredningen föreslår ingen ändring i reglerna om rätt för makar att genom

bodelning i livstiden låta var och en behålla sin egendom utan att gåvoskatt därvid tas ut. Inte heller föreslås någon omedelbar ändring i reglerna om gåvoskattefrihet för periodiska understöd. Enligt beredningens mening kan någon meningsfylld ändring av dessa regler inte ske, så länge en i princip obegränsad avdragsrätt föreligger vid inkomsttaxeringen för periodiska understöd. Eftersom det, enligt vad beredningen inhämtat, är ytterst ovanligt att avdrag för periodiskt understöd vägras i ett inkomstskattemål bara därför att understödet är högt, uppkommer aldrig frågan om gåvoskatt. Den obegränsade avdragsrätten vid inkomsttaxeringen har kritiserats och en särskild utredning (skatteutredningen om periodiskt understöd) har tillsatts för att undersöka möjligheterna till ändrade regler på denna punkt. Enligt beredningens mening bör den framtida utformningen av gåvoskattefriheten alltjämt vara samordnad med inkomstbeskattningen och beredningen avser därför att i det senare betänkandet utforma ett förslag i anslutning till vad nämnda utredning kan komma att föreslå.

Som tidigare nämnts föreligger skattefrihet för gåva som utgör bidrag till undervisning eller uppfostran, om gåvotagaren genom bidraget kan anses ha tillförsäkrats en förmån som han annars inte skulle ha haft. Enligt beredningens mening saknas numera anledning att medge skattefrihet för gåvor av detta slag. Det allmännas studiestöd får i allmänhet anses tillräckligt för att finansiera studier. Därtill kommer att skattefriheten för studiegåvor kan missbrukas. Ofta saknas nämligen möjlighet att kontrollera att medel används för det uppgivna syftet.

Beredningen anser det självklart, att gåvor av lösören som är avsedda för gåvotagarens eller hans familjs personliga bruk skall vara fria från gåvoskatt. Likaså bör smärre penningbelopp liksom hittills vara undantagna från gåvoskatt. Enligt beredningens uppfattning bör dock en värdegräns sättas vid gåvor av lösören för att gåvobeskattningen inte skall kunna kringgås genom gåvor som i realiteten innebär en kapitalöverföring. Möjligheterna till skattefria gåvor bör också enligt beredningen vara desamma för alla. Beredningen föreslår, att värdegränsen för skattefrihet fastställs till 10 000 kr. om året och att denna gräns omfattar allt lösöre för mottagarens personliga bruk, således både inre och yttre lösöre. För att inte lägga onödiga hinder i vägen för gåvor till kommunala institutioner av olika slag föreslås dock generell gåvoskattefrihet vid lösöregåvor till kommuner och därmed jämförliga juridiska personer.

Beloppsgränsen för skattefrihet vid penninggåvor bör enligt beredningen höjas med hänsyn främst till de begränsningar i gåvoskattefriheten som beredningen föreslagit. Gränsen föreslås höjd från 2 000 till 4 000 kr. och bör enligt beredningen få formen av grundavdrag.

Gåva från äkta makar behandlas enligt nuvarande regler olika beroende på hur deras egendomsförhållanden är ordnade. För att förhindra att makarna genom uppdelning av egendomen nedbringar skatteprogressionen fö-

reslår beredningen, att gåvor från äkta makar alltid beskattas som *en* gåva, oavsett om gåvan härrör från den enes eller den andres giftorättsgods eller enskilda egendom.

Enligt beredningens åsikt innebär dess i betänkandet framförda förslag knappast så stor avvikelse från nuvarande ordning att man enbart för den skull behöver befara nämnvärt ökad kapitalflykt från landet. Beredningen anser inte heller, att förslagen kommer att ogynnsamt påverka förhållandena i fråga om de s. k. familjeföretagen. Tvärtom är det beredningens uppfattning, att de föreslagna skattesänkningarna på mindre förmögenheter och mindre arv bör vara ägnade att bredda förmögenhetsinnehavet till vidare kretsar och därmed möjliggöra konsolidering för sådana företag.

Beredningen finner, att dess förslag inverkar fördelaktigt också beträffande möjligheterna att bevara kapitalet i redan etablerade företag. Höjningarna får enligt beredningen sin genomslagskraft först vid så stora förmögenheter att höjningarna inte torde få någon större verkan från de av beredningen nu behandlade utgångspunkterna. Av denna anledning har beredningen inte funnit nödvändigt att, såsom föreslagits inom beredningen, göra mera ingående samhällsekonomiska analyser av verkningarna av kapitalbeskattning med olika höjd. Inte heller har beredningen ansett sig böra företa närmare analyser angående exempelvis den förräntning som behövs för att ett i familjeföretag nedlagt kapital skall kunna bevaras intakt. Enligt beredningens uppfattning synes sådana mindre givande med tanke på att resultaten är helt beroende av de antaganden som görs i fråga om företagsform, familjerättsliga förutsättningar, kapitalets fördelning på anläggningstillgångar och omsättningstillgångar, värdeutvecklingen för olika slag av tillgångar, bokslutsdispositioner och andra legala dispositioner osv.

Beredningen konstaterar, att den samlade effekten av ett genomförande av dess förslag kommer att medföra en ökning av statens inkomster med omkring 100 milj. kr. per år. Avkastningen kommer att öka från förmögenhetsskatten med 10—15 % och från skatterna på arv och gåva med 20—25 %. Hela ökningen samt de belopp, som går åt till skattesänkningar i botten, kommer att belasta stora förmögenheter och stora arv. Förutom den nu angivna ökningen uppskattar beredningen den årliga ökningen på grund av den väntade höjningen av taxeringsvärdena till inemot 150 milj. kr. Den sammanlagda ökningen av statens inkomster kan sålunda beräknas till ca 250 milj. kr. per år.

Förslagen föreslås, som tidigare nämnts, träda i kraft den 1 januari 1971.

Remissyttrandena

Allmänna synpunkter på kapitalbeskattningen

Beredningens förslag har utsatts för kraftig kritik av ett stort antal remissinstanser. Man accepterar dock beredningens strävanden att i enlighet med direktiven nå fram till enklare regler och framhåller, att förslagen innehåller åtskilliga tekniska förbättringar. Några instanser instämmer även i den fördelningspolitiska syn som beredningen anlagt vid utformningen av sitt förslag. I flera yttranden, särskilt de som avgetts av företrädarna för näringslivet, framhåller man emellertid, att underlag saknas för förslaget genom att betydelsefulla undersökningar inte verkställts. Sådana borde ha avsett verkningarna av förslaget från såväl samhällsekonomisk som företagsekonomisk synpunkt. Man ifrågasätter också riktigheten av att föreslå ändringar som redan efter kort tid måste ses över.

Näringslivets skattedelegation framhåller, att beredningen inte belyst sambanden mellan beskattning, sparande, investering och ekonomisk tillväxt. De företagsekonomiska konsekvenserna av förslagen är inte utredda, varken för större, medelstora eller mindre företag. Inte heller har man försökt göra någon mer kvalificerad bedömning av förslagens negativa inverkan på sysselsättningen. Systematisk undersökning för att om möjligt finna en samordning med beskattningen av kapitalvinster saknas. Skillnaderna i skattetryck mellan Sverige och andra länder och skillnadernas inverkan på kapitalrörelserna har inte belysts. Verkningarna av den pågående fastighetstaxeringen har inte heller utretts. Man har inte anknutit diskussionen om skattepliktsgränser och skatteskalor till de av statsmakterna beslutade riktlinjerna för den framtida jordbrukspolitiken och de skogspolitiska målsättningarna. Beredningen har vidare underlåtit att studera och beakta den pågående penningvärdeförändringens verkningar på arvs- och förmögenhetsbeskattningen. Undersökningar saknas rörande räntabilitet och företagsförmögenheternas fördelning på olika storleksklasser och branscher. Av undersökningar som skattedelegationen utfört framgår, att räntabilitetskraven för familjeföretagen är synnerligen höga. Skattedelegationen anser, att en ny utredning bör verkställas med beaktande av anförda synpunkter.

Liknande synpunkter framförs av bl. a. *Familjeföretagens förening, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund* och *Skånes handelskammare.* Även *lantbrukets skattedelegation* anmärker på bristen på analyser och anser, att de framlagda förslagen skulle medföra oacceptabla konsekvenser för lantbruket. Likartade anmärkningar redovisas av *Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *Svenska sparbanksföreningen. Familjeföretagens förening* framhåller, med stöd av en undersökning bland medlem-

marna, att knappt hälften av medlemsföretagen skulle överleva en generationsväxling, om förslagen genomförs.

LO anser en skärpt kapitalbeskattning befogad med hänsyn till den mycket ojämna faktiska förmögenhetsfördelningen men framhåller, att det vore önskvärt att få en utredning och bedömning av möjligheterna och villkoren för en förmögenhetsutjämning med bibehållna stimulanser i stort för sparande och företagsamhet. Även *länsstyrelserna i Södermanlands* samt *Göteborgs och Bohus län* ställer sig i princip positiva till en skärpning av kapitalskatterna med hänsyn till de fördelningspolitiska synpunkterna. Den förstnämnda länsstyrelsen understryker dock, att man bör gå fram försiktigt så att utjämningen inte leder till ekonomisk stagnation eller tillbakagång.

Även åtskilliga myndigheter framför kritik mot att de samhällsekonomiska verkningarna av förslaget inte undersökts närmare. *Kammarrätten* betonar dock, att undersökningar av förevarande slag är utomordentligt svåra om ens möjliga att genomföra. Enligt *riksskattenämndens* mening är det ofrånkomligt, att de skärpningar, som föreslås i fråga om förmögenhetsskatten, kommer att inverka menligt på lönsamheten för familjeföretag och jordbruk. Att inte några som helst undersökningar verkställts rörande förslagets inverkan på förräntning och lönsamhet i familjeföretag och jordbruk betecknas därför som en allvarlig brist. Det borde med nutida tekniska metoder ha varit möjligt att få fram ett tämligen fylligt material i det hänseendet. Flera länsstyrelser anför liknande synpunkter.

Ett stort antal remissinstanser har velat fästa uppmärksamheten på att beredningens förslag, om de genomförs, medför stora risker för kapitalflykt, ökat utländskt inflytande över näringslivet samt försämrade konkurrensförhållanden. Man påpekar att kapitalbeskattningen i Sverige redan f. n. ligger högre än vad som gäller i flertalet andra länder. Särskilt framhålls, att förmögenhetsbeskattningen i Danmark och Norge nyligen sänkts.

Riksskattenämnden erinrar om, att den föreslagna förmögenhetsbeskattningen ligger på en nivå som vida överstiger vad som gäller i andra västeuropeiska länder. Det kan enligt nämnden med fog ifrågasättas, om det är möjligt att genomföra en sådan beskattning utan allvarliga följder för vårt lands ekonomi och för sysselsättningen. Olägenheterna av en sådan beskattning blir än mer framträdande ju mer det ekonomiska samgåendet fördjupas mellan vårt land och andra länder inom och utom Norden.

Näringslivets skattedelegation anser, att en skärpt kapitalbeskattning kan väntas mer direkt påverka betalningsbalansen och leda till en valutaavtappning, som kan bli utomordentligt kännbar. Delegationen framhåller vidare, att ett genomförande av förslaget kan medföra en utvandring av företagartalanger och av personer med idéer och initiativkraft. Liknande synpunkter återfinns i flera yttranden.

LO anför, att utjämningsargumentet i och för sig är tillräckligt avgöran-

de för en skatteskärpning. Om skäl finns att räkna med en förstärkt överföring av kapital och företag till utlandet, bör dock hänsyn tas härtill och till den utveckling för utländsk kapitalbeskattning som kan förutses. Särskild hänsyn bör tas till skatteutvecklingen i de nordiska grannländerna och deras inverkan på kapitalöverföringar.

I några yttranden framhålls, att den föreslagna kapitalbeskattningen även kan ha andra ogynnsamma återverkningar i förhållande till utlandet. *Sveriges grossistförbund* anför, att de svenska kapitalskatterna inte kan drabba utländska ägare. De svenskägda distributionsorganen kommer därför att få svårare att hävda sig.

Lantbrukets skattedelegation har gjort en jämförelse med kapitalbeskattningen i Danmark och konstaterar, att rådande skillnad i konkurrensförhållandena mellan de båda grannländerna för jordbrukets del kommer att accentueras på ett markant sätt av de synnerligen kraftiga taxeringsvärdehöjningar som kommer att drabba speciellt jordbruk i södra Sverige.

I vissa yttranden diskuteras förhållandet mellan kapitalbeskattning och kapitalvinstbeskattning. *Näringslivets skattedelegation* anser, att beredningen även utan en mer inträngande analys av sambandet med beskattningen av kapitalvinster borde ha föreslagit ett slopande eller i vart fall en avsevärd sänkning av förmögenhets- och arvsskatterna.

Några instanser har som ett alternativ till en skärpt kapitalbeskattning ifrågasatt en ökning av skatten på kapitalvinster.

Riksskattenämndens majoritet anser, att det från skatterättsliga synpunkter är mera tilltalande att aktualisera det allmännas skatteanspråk när den skattskyldige lösgör kapital i samband med avyttring då bättre utrymme finns för ett ökat skatteuttag än vid den årliga förmögenhetsbeskattningen. *Familjeföretagens förening* anser, att man via kapitalvinstskatterna skulle kunna bygga ut ett system där företagaren får behålla produktionsfaktorn kapital intakt, medan kapitalhållarna, om de är fysiska personer, skulle kunna beskattas i lämplig omfattning vid överlåtelse eller privatkonsumtion. *Svenska företagares riksförbund* föreslår, att kapitalbeskattningen slopas och ersätts med en särskild överlåtelseskatt.

På flera håll betvivlas, att beredningens förslag är ägnat att motverka koncentrationen av kapital och stort inflytande till ett fåtal enskilda kapitalägare. *Familjeföretagens förening, lantbrukets skattedelegation, Sveriges grossistförbund* och *länsstyrelserna i Södermanlands* samt *Göteborgs och Bohus län* befarar, att många förmögenhetsägare kommer att tvingas sälja sina företag till investmentföretag och andra kapitalförvaltande institutioner.

Lokaliseringspolitiska överväganden redovisas i flera yttranden. Man pekar på att familjeföretagen ofta är belägna på mindre orter eller i glesbygder där de har vital betydelse för sysselsättningen.

Riksskattenämnden, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands och

Kalmar län betonar, att en skärpt kapitalbeskattning kommer att ställa ökade krav på taxeringskontrollen och att frestelsen att undanhålla tillgångar blir större. Man måste därför räkna med att metoderna härför ytterligare utvecklas.

Flera remissinstanser har ställt sig positiva till de tekniska förenklingar beredningen föreslagit. Bland dem kan nämnas *kammarkollegiet, kammarrätten, Göta hovrätt, försäkringsinspektionen, CFU, hovrätten för Västra Sverige, länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands* och *Gävleborgs län* samt *Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare.*

Åtskilliga remissinstanser ifrågasätter det lämpliga i att, som beredningen förutsatt, genomföra en lagstiftning etappvis och som ett provisorium. *Riksskattenämnden* erinrar om att sådana frågor som rör värderingen av produktionsmedel och hänsynen till latent skatteskuld ännu inte lösts. *Lantbrukets skattedelegation* anser, att underlåtenheten att precisera en lösning beträffande den latenta skatteskulden är ännu mera anmärkningsvärd när det gäller arvs- och gåvobeskattningen. Enligt förslaget kan ända upp till 70 % av de i och för sig obestridda men ännu inte föreslagna avdragen få erläggas i form av förhöjd arvsskatt.

Flera myndigheter anser det tillfredsställande, att arvsbeskattningen överflyttas på länsstyrelserna men finner det olämpligt att låta de allmänna underrätterna arbeta med ett nytt system under endast ett år.

I några yttranden hänvisas till den utredning som f. n. pågår rörande den familjerättsliga lagstiftningen och som kan väntas resultera i betydelsefulla ändringar av reglerna om giftorätt, arvsrätt m. m. Därför bör man enligt dessa yttranden vänta med ett genomförande av förslaget. Bl. a. hävdas, att genomgripande kortvariga ändringar kan medföra risk för onödiga rättsförluster. Uttalanden i denna riktning görs av *lantbrukets skattedelegation, Svenska försäkringsbolags riksförbund* och andra.

Förmögenhetsskatten

Den allmänna tekniska uppläggningen av beredningens förslag tillstyrks i princip av *kammarrätten, CFU, länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Kopparbergs* och *Gävleborgs län,* även om en del detaljanmärkningar framställts.

Den principiella utgångspunkten för beredningens förslag angående förmögenhetsbeskattningen, sådan den angivits av beredningen, nämligen att redan innehavet av en förmögenhet i sig representerar en skattekraft som bör användas för det allmännas behov, har starkt kritiserats i åtskilliga remissyttranden.

Riksskattenämnden anser att riktigheten av denna uppfattning numera starkt kan ifrågasättas, såvitt angår den årliga beskattningen. Uppfattning-

en var befogad vid en tidpunkt, då inkomstbeskattningen var låg och värdestegring på kapitaltillgångar i princip inte blev föremål för beskattning. Med nu rådande höga inkomstbeskattning och utbyggda "eviga" beskattning av kapitalvinster är läget ett annat. Enligt nämnden kan därför skatterättsliga skäl knappast åberopas för den föreslagna höjningen av den årliga förmögenhetsskatten. Även om förmögenhetsbeskattningen har sin givna fördelningspolitiska uppgift, kan det ifrågasättas om inte en skärpt kapitalbeskattning i främsta rummet bör ta sikte på de fall då ägaren avyttrar kapitaltillgångar och därigenom frigör medel eller då tillgångarna genom arv eller gåva övergår till ny ägare. Nämenden kritiserar i detta sammanhang även den av beredningen uttalade uppfattningen att kapitalinkomster enligt sin natur representerar en större skattekraft än annan inkomst.

Familjeföretagens förening hävdar att beredningen borde ha klarlagt den både ekonomiskt och socialt stora skillnaden mellan konsumtionskapital, dvs. förmögenhet som på kort sikt står till förfogande för privat konsumtion, och produktionsfaktorn kapital, dvs. arbetsredskap i vidsträckt mening, exempelvis industribyggnader, maskiner, inventarier, varulager etc., som praktiskt taget inte är tillgängligt för privat konsumtion. Föreningen förordar också en differentiering beträffande värderingen av förmögenhet nedlagd i företagsamhet. Sålunda skulle enligt föreningen aktier i familjeföretag kunna redovisas till 50 % av eljest tillämpligt värde. Även *Svenska företagares riksförbund* framhåller att den förmögenhet som ligger nedlagd i en rörelse bör ses som ett "arbetsredskap".

Lantbrukets skattedelegation betonar att bindningen mellan arbetsinkomst och kapitalavkastning för lantbrukets del är så stark att det ofta kan vara svårt att avgöra vad som är det ena eller andra. Kapitalet utgörs av produktionsmedel, som är nödvändiga för att brukaren genom sitt arbete med dessa produktionsmedel skall få sin bärgning. Delegationen bestrider allmängiltigheten av beredningens i flera sammanhang uttalade tes att innehavet av en förmögenhet redan i sig representerar en skattekraft.

Svenska sparbanksföreningen framhåller att det i produktionsprocessen arbetande kapitalet i dag inom jordbruksföretagen och de mindre och medelstora företagen är så stort, att företagen skulle drabbas hårt av de föreslagna kapitalskatterna. Än värre blir situationen främst för jordbruket efter den förväntade starka höjningen av taxeringsvärdena på fastigheterna. För flertalet företag — i synnerhet jordbruksföretagen — torde det inte heller vara möjligt att kompensera den höjda beskattningen genom högre priser eller på annat sätt.

LO säger sig vara väl medveten om att en skärpning och omfördelning av förmögenhetsbeskattningen enligt beredningens förslag kan komma att orsaka vissa problem för de förmögenhetsägare, vars förmögenhet till största delen är placerad som arbetande kapital i företag. Berörda blir i detta sammanhang främst större företag av familjebolagskaraktär och större jord-

bruk. Den nuvarande jordbrukspolitiken tar sikte på en tämligen snabb strukturrationalisering som bl. a. innebär sammanläggning av mindre jordbruk och framväxt av ett mindre antal stora produktionsenheter. Det statliga stödet genom lånegarantier är utformat mot bakgrund av den inkomst- och kapitalbeskattning vi nu har. Hänsyn bör därför enligt organisationen tas till de återverkningar som en höjd kapitalbeskattning kan få så att kompletterande åtgärder kan bidra till en fortsatt strukturförändring i önskad riktning.

I fråga om *skattepliktsgränsen* vid förmögenhetsbeskattningen tillstyrker *kammarrätten* den av beredningen föreslagna differentieringen av grundavdragen mellan gifta och därmed jämställda, å ena, och andra skattskyldiga, å andra sidan. Kammarrätten framhåller att den nuvarande ordningen kan sägas gynna ogifta i förhållande till samtaxerade makar. Genom att samtaxerade makar erhåller ett skattefritt grundavdrag som är en och en halv gång så stort som det för ogift utjämnas enligt kammarrätten delvis den olikhet som nu råder. *Riksskattenämnden* betecknar förslaget i denna del som i och för sig tillfredsställande men anser sig inte nu kunna ta ställning till frågan om de båda grundavdragens storlek.

Länsstyrelsen i Gävleborgs län anser det vara en brist att man inte mer ingående undersökt möjligheterna även till en individuell förmögenhetsbeskattning.

Näringslivets skattedelegation anser att den föreslagna differentieringen rimmar illa med det ökade intresset för individuell beskattning av makar. Om en övergång till individuell beskattning genomförs beträffande alla inkomstslag, bör i konsekvens härmed en individuell beskattning av förmögenhet också genomföras. Delegationen framhåller, att det högre grundavdraget bör generellt tillämpas för ensamstående med barn. Med beredningens förslag skulle vid ena makens död den efterlevande maken samtaxeras med barn i åldern 18—20 år, men därvid endast få det lägre grundavdraget.

Lantbrukets skattedelegation hänvisar bl. a. till de direktiv som lämnats den år 1969 tillsatta utredningen om den familjerättsliga lagstiftningen. De tankegångar som där framförs bygger i mycket hög grad på synen att den nuvarande starka hopbindningen av makars förmögenhet skall bringas att upphöra. Varför då inte ta konsekvensen härav och låta den individuella beskattningsprincipen slå igenom även i fråga om förmögenhetsbeskattningen, frågar delegationen. I fråga om grundavdragets storlek bestrider delegationen vidare i annat sammanhang beredningens uttalande att lättnader för de medelstora förmögenheterna skulle erhållas genom den förordade höjningen av grundavdraget. Delegationen invänder här att denna höjning, i vart fall för lantbrukets vidkommande, inte ens ger kompensation för de väntade höjningarna av taxeringsvärdena och än mindre kommer att medföra någon lättnad av skattetrycket.

TCO betonar önskvärdheten av en individuell förmögenhetsbeskattning

och anser icke de skäl beredningen anfört mot en individuell beskattning vara övertygande. TCO kan för sin del inte se det som ett hinder eller icke önskvärt att makar delar upp sin förmögenhet så jämnt som möjligt.

Fredrika Bremerförbundet tar också bestämt avstånd från bestämmelserna om sambeskattning av äkta makars förmögenhet. Sker nu en övergång till särbeskattning av inkomst kan inga logiska skäl åberopas för att behålla sambeskattning av kapital. Förbundet kan inte finna att beredningen framlagt några bärande motiv för sin ståndpunkt. De fördelningspolitiska motiven synes ha varit allenarådande. Förbundet anser emellertid att beredningens farhågor för olika gåvotransaktioner synes överdrivna.

Beträffande det statistiska material som legat till grund för den av beredningen föreslagna skärpta *skatteskalan* framhålls i flera remissyttranden att materialet inte tillåter så långtgående slutsatser som beredningen dragit. *Lantbrukets skattedelegation* framhåller att de redovisade förändringarna i de olika förmögenhetsskikten i och för sig knappast är större än att de kan rymmas inom felmarginalen. Den väsentligaste invändningen gentemot beredningens slutsatser ligger däri att de förmögenheter som jämförts vid skiftande tillfällen inte är identiska. Delegationen framhåller att i skiktet över 750 000 kr. inryms enligt beredningens beräkningar t. ex. år 1953 4 995 förmögenheter och år 1968 7 800 förmögenheter. Den betydande ökningen på ca 60 % torde, framhåller delegationen, till övervägande del ha sin grund i just en förkovran av förmögenheter i underliggande skikt, en förkovran som beredningen hävdar inte skulle ha förekommit. Delegationen framhåller att den överföring som har skett från gruppen medelstora förmögenheter till större förmögenheter motsvaras av en tillväxt i bottenskiktet. Denna tillväxt är antalsmässigt mycket betydande men har självfallet inte samma procentuella genomslagskraft, eftersom fråga är om ett tillskott underifrån. Delegationen kommer även in på de höjningar av fastighetstaxeringsvärdena som föranleds av pågående allmänna fastighetstaxering och konstaterar att förmögenhetsskattehöjningarna kan väntas bli avsevärda även för de mindre brukningsenheterna. Delegationen erinrar om att ett höjt taxeringsvärde inte medför någon ökad avkastning och framhåller, att en näringsgren som lantbruket, där inkomstutvecklingen sedan länge varit ytterligt otillfredsställande, över huvud taget inte kan klara dessa ökade påfrestningar. Det hade, anför delegationen, varit naturligare att ge skatteskalan en utformning som eliminerat den inbyggda skärpningsmekanism, som nu träder i funktion så snart den fortskridande penningvärdeförsämringen ger utslag i nominella höjningar av en konstant förmögenhetsmassa. Även *Familjeföretagens förening* och *Sveriges grossistförbund* kritiserar de slutsatser som beredningen dragit av sina statistiska undersökningar.

Kammarrätten — som inte har något att erinra mot den tekniska utformningen av skatteskalan med grundavdrag före beskattningsbar förmögen-

het — påpekar att beredningen inte funnit anledning föreslå någon nedsättning av uttagsprocenten ens i bottenskiktet av skatteskalan utan tvärtom föreslagit en höjning där från 0,8 till 1,0 % oaktat beredningens uttalande att skattetrycket bör lindras något på mindre och medelstora förmögenheter. Den enda skattelindring beredningen stannar för är den som uppkommer för samtaxerade makar genom det föreslagna högre grundavdraget för dem. En ogift skattskyldig skulle därför inte få någon lindring i lägsta skiktet för beskattningsbar förmögenhet utan i själva verket en liten höjning.

LO hänvisar till bl. a. den i betänkandet redovisade statistiken över förmögenhetsutvecklingen och anser att det inte finns tillräckliga skäl tro att den föreslagna skärpningen av beskattningen generellt skulle äventyra familje- och jordbruksföretagens fortsatta existens. Givetvis kan den framtida verksamheten försvåras för sådana företag som har så låg lönsamhet att företaget redan vid nuvarande beskattning tungt belastas av förmögenhetsskatten. Nackdelarna med detta uppvägs enligt LO emellertid av den förmögenhetsutjämning som beredningens förslag innebär. Den helt dominerande delen av de i detta sammanhang berörda företagskategorierna torde enligt LO:s mening väl vara i stånd att bära de föreslagna skattehöjningarna. LO finner därför den föreslagna höjningen av förmögenhetsskatten i stort sett väl avvägd.

Näringslivets skattedelegation betonar värderingsreglernas ökade betydelse vid en skärpt beskattning. Delegationen anser att, då beredningen ännu inte behandlat värderingsreglerna och innan dessa givits en tillfredsställande utformning och det alltmer brännande problemet med latent skatteskuld lösts, det är orimligt att ifrågasätta skärpningar i skatteskalorna. Denna uppfattning framförs även av åtskilliga andra remissinstanser.

I flera yttranden från näringslivet förordas med tanke på kapitalvinstbeskattningens utformning och beskattningen i andra länder en proportionell förmögenhetsskatt på ca 1 %.

I flera yttranden har man funnit beredningens förslag till ny *begränsningsregel,* som avser att ersätta både 30 gångerregeln och 80 procentregeln enligt nuvarande bestämmelser, innebära en klar teknisk förbättring. Denna uppfattning delas av bl. a. *kammarrätten, statskontoret, CFU, länsstyrelserna i Stockholms, Södermanlands, Kopparbergs* och *Jämtlands län. Folksam* betecknar den nya regeln som en värdefull teknisk förbättring. *Sveriges advokatsamfund* finner det likaså tillfredsställande att reglerna kan tillämpas utan särskild ansökan. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* betecknar beredningens förslag som tekniskt tillfredsställande.

I vissa yttranden har den föreslagna regeln kraftigt kritiserats. Några instanser hävdar att beredningen överbetonat de nuvarande olägenheterna. Så anser *länsstyrelsen i Malmöhus län,* som framhåller att reglerna tillämpats under lång tid och att några svårigheter med den praktiska tillämpningen inte märkts. Någon risk för rättsförlust på grund av den omständig-

heten, att 80 procentspärren inte tillämpas ex officio, föreligger enligt länsstyrelsen knappast, då man kan utgå från att skattskyldiga, för vilka regeln är aktuell, har tillgång till sådan expertis att någon rättsförlust inte behöver uppkomma.

Lantbrukets skattedelegation betonar det angelägna i att en begränsningsregel får en jämn effekt. En dylik effekt får anses värd priset av en relativt komplicerad teknik.

Den föreslagna spärregeln, har även kritiserats därför att den inte beaktar de lågavkastande förmögenheternas särskilda problem.

Riksskattenämnden framhåller att en lågavkastande förmögenhet inte i sig representerar någon särskild skattekraft såvitt angår den årliga beskattningen. Självfallet finns det fall, där låg avkastning beror på omständigheter över vilka den skattskyldige själv råder. Dylika särfall bör emellertid, understryker nämnden, inte få prägla en lagstiftning av allmän räckvidd. I stället bör, framhåller nämnden, hänsyn tas till det stora antal fall, där avkastningen är låg av skäl över vilka ägaren inte råder. Beredningens förslag skulle få icke önskvärda konsekvenser för de ofta lågavkastande jordbruken och vissa andra familjeföretag.

I flera yttranden kritiseras beredningens undersökning av vissa speciella fall där låg avkastning förekommit. Man menar att undersökningen är föga vägledande. *Lantbrukets skattedelegation* framhåller således att den som väljer att spekulera i saneringsfastigheter eller obebyggda markområden får räkna med den numera införda eviga vinstbeskattningen av kapitalvinsten. Man pekar även på den kommunala förköpsrättens — liksom det kommunala planmonopolets — betydelse i sammanhanget. Delegationen anser att de specialfall som beredningen pekat på i sin undersökning inte bör styra utformningen av begränsningsregeln. Skattedelegationen framhåller att en sådan regel i stället bör utformas med avsikt att garantera en rimlig behållen inkomst efter skatt för samhällsnyttiga medborgargrupper.

Länsstyrelsen i Malmöhus län anser att de fall där nuvarande spärregler ger en lindring som skulle kunna betecknas som obillig, är av så ringa omfattning, att en skärpning av spärreglerna av denna anledning inte kan anses påkallad.

Näringslivets skattedelegation framhåller att spärregler bör ha två uppgifter; den ena är att lätta på förmögenhetsbeskattningen, då avkastningen på kapitalet är låg och den andra är att utgöra en absolut gräns för den högsta sammanlagda beskattningen av inkomst och förmögenhet. Beredningen har, anför delegationen, inte diskuterat om det är rimligt att inkomstskatt och förmögenhetsskatt konsumerar mer än förmögenhetsavkastningen. Beredningen har undvikit att uttrycka en klar mening i denna principfråga genom att hänvisa till att en sådan effekt inträder redan vid nuvarande system. Delegationen pekar i detta sammanhang på nödvändigheten att stimulera enskilt sparande och understryker det faktum att Sveri-

ge inte i längden kan upprätthålla en beskattning som är väsentligt ogynnsammare än i andra västeuropeiska länder. Det är enligt delegationen därför motiverat med en spärregel av innebörd att den skattskyldige även vid låg avkastning på sitt kapital får behålla en väsentlig del av denna. Delegationen förordar ett bibehållande tills vidare i princip av 30 gångerregeln. Delegationen föreslår att även vår nuvarande 80 procentregel bör gälla tills vidare men utbyggas så att den alltid blir effektiv. Att som beredningen föreslagit tillåta en beskattning av 93 % av en persons inkomst även vid normal avkastning är enligt delegationen helt orimligt. Allvarliga negativa effekter på arbetsinsats och sparandevilja kan inte undgås vid en sådan orimlig beskattning, framhåller delegationen. Likartade uttalanden görs i andra remissyttranden.

Riksskattenämnden framhåller att, om man inte ytterligare skall försvåra kapitalflödet till Sverige resp. uppmuntra till kapitalutförsel, spärren inte bör sättas högre än vid 80 % av inkomsten. Spärregeln bör kompletteras med den av beredningen föreslagna specialbestämmelsen för vissa dubbelbeskattningsfall. *Skånes handelskammare* framhåller, att det är rimligt och rättvist att den enskilde regelmässigt får behålla åtminstone någon del av sina årliga inkomster även i den del de härrör från kapital.

Lantbrukets skattedelegation vitsordar att de nuvarande begränsningsreglerna har sina brister, men anser att den föreslagna spärregeln är förenad med vida större nackdelar. Delegationen framhåller i anslutning till beredningens tabellmaterial att en kapitalavkastning av 2 % är vanlig i fråga om lantbruk och att spärregeln således kommer att träffa mycket hårt i många fall. Den föreslagna spärregeln kan enligt delegationen inte accepteras. Regelns olyckliga verkningar är i första hand att söka däri, att begränsningen tillåts avse högst halva förmögenhetsskatten. För gift skattskyldig innebär detta att i förmögenhetsskiktet över 400 000 kr. en effektiv förmögenhetsskatt på 1 % alltid måste erläggas. Det säger sig, enligt delegationen, självt att detta i fråga om kapital, som mot en förräntning på ett fåtal procent arbetar i ett familjeföretag, redan i det skiktet innebär en negativ förräntning efter skatt. Delegationen förordar att de båda nuvarande begränsningsreglerna behålls.

Även *Sveriges jordägareförbund* betonar att den föreslagna spärregeln skulle försätta de normalt lågavkastande jordbruken i ett ännu ogynnsammare läge. Förbundet finner det däremot i och för sig tillfredsställande att man föreslår en regel med en glidande skala som tar hänsyn till skattens höjd i olika inkomstnivåer.

Familjeföretagens förening föreslår att kapital som är nedlagt i rörelse vid beskattningen skall få redovisas till ett lägre värde. I anslutning härtill föreslår föreningen en högsta gräns för skatteuttaget av 65 %. Härutöver föreslår föreningen, att spärren beträffande förmögenhetsskatten borttas,

innebärande att i princip hela förmögenhetsskatten i vissa situationer skall kunna få avkortas.

I flera yttranden där spärregeln diskuterats har man genomgående framhållit att ett slopande av avdragsrätten för kommunalutskylder påkallar att regeln ses över. Även framtida ändringar i inkomstskatteskalorna bör enligt yttrandena inverka på regelns utformning.

Arvs- och gåvobeskattningen

Arvsbeskattningen

Den förenklade uppläggningen av systemet har mottagits positivt av flera instanser. *Göta hovrätt* finner, att förslaget innebär sådana betydande tekniska förenklingar och förbättringar att det i dessa delar bör i huvudsak genomföras. *Kammarkollegiet* framhåller, att en förenkling av skattesystemet torde vara önskvärd från både allmän och enskild synpunkt. Med bibehållande av en strikt arvslottsbeskattning är möjligheterna att utforma enkla regler mindre goda. Den skatteutformning beredningen valt innebär, jämförd med nuvarande regler, betydande förenklingar. Kollegiet tillstyrker övergång till den föreslagna grundläggande skatteutformningen. *Försäkringsinspektionen* framhåller, att mycket vunnits med den föreslagna, tekniskt välfunna lösningen och anser, att omläggningen varit en förutsättning för omedelbar beskattning av framskjutna förvärv. Möjligheter till skatteflykt, som förekommit med det hittillsvarande systemet, har kunnat undanröjas. Inspektionen tillstyrker den föreslagna tekniska omläggningen. *Hovrätten för Västra Sverige* finner förslaget innefatta så stora förbättringar, att det bör godtas. *Länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands* och *Gävleborgs län* ställer sig också positiva till förslagen. *Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare* finner ingen anledning till erinran beträffande de föreslagna ändringarna.

Ett betydande antal remissinstanser avstyrker dock den föreslagna allmänna utformningen av systemet och anser, att förenklingarna skett på bekostnad av de skattskyldigas intressen och att man i onödan avlägsnat sig från civilrättsliga regler. *Göta hovrätt* anser, att arvslottsbeskattning bör ske även inom den nya skatteklass II. Det för denna klass föreslagna lottläggningssystemet är enligt hovrättens mening ägnat att leda till otillfredsställande formella och materiella resultat. *Hovrätten för Nedre Norrland* vitsordar värdet av enklare regler men finner ingen garanti för att inte nya möjligheter till skatteflykt skall upptäckas, om det föreslagna alternativet genomförs. Enligt hovrättens mening har beredningen överdrivit den praktiska betydelsen av denna sida hos schablonalternativet. Hovrätten ifrågasätter, om inte beredningen i sin strävan till schablonisering gått för långt genom förslaget att beskatta mottagare i klass II utan hänsyn till vad var

och en får. Mot beredningens resonemang kan i princip samma invändningar riktas som på sin tid mot kvarlåtenskapsskatten. Några arbetsekonomiska fördelar för det allmänna innebär förslaget ej i denna del. Även *rådhusrätten i Malmö* framhåller, att förslaget innebär en påtaglig försämring för de skattskyldiga. Det fingerade skifte som domstol nu har att verkställa är visserligen inte civilrättsligt bindande för delägarna men torde likväl vara av stort värde för dem som saknar speciell sakkunskap på området. Rådhusrätten finner det vara en nackdel, att de föreslagna reglerna om fördelningen av skatten i boet inte skall tillämpas av beskattningsmyndigheten, eftersom reglerna är så svårtillgängliga att de inte torde kunna tillämpas av lekmän.

Bland dem som anser att arvslottsbeskattningen uteslutande borde ha lagts till grund för beskattningen och som kritiserar reglerna för den inbördes fördelningen av skatten är vidare *länsstyrelserna i Malmöhus, Göteborgs och Bohus* samt *Jämtlands län*. Den sistnämnda länsstyrelsen anser, att de vinster i form av förenklingar, främst på det tekniska planet, som det föreslagna systemet kan anses medföra, knappast uppväger de nackdelar som erfarenhetsmässigt är förenade med en kvarlåtenskapsskatt. Länsstyrelsen finner det inte rimligt, att arvsskatten på ett legat skall bli beroende av i vilken skatteklass arvtagarna råkar hamna eller att skatten på en arvslott inte anpassas till lottens storlek utan blir beroende av hela behållningen. Liknande synpunkter anförs av *AFA, Folksam* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund. Lantbrukets skattedelegation* motsätter sig inte förenklingar men framhåller, att dessa inte får äventyra elementära rättvisekrav. I fråga om beskattning av förmånstagarförvärv och den efter kvarlåtenskapsskattemodell uppbyggda arvsskatteklass II skulle förslaget kunna leda till helt oacceptabla effekter. Liknande uttalanden görs av *näringslivets skattedelegation* som riktar särskilt skarp kritik mot den föreslagna utformningen av arvsbeskattningen. Delegationen åberopar även till yttrandet fogade expertuttalanden över beredningens förslag. Enligt delegationens mening har beredningen vid sina överväganden överbetonat vissa svårigheter vid tillämpningen av den traditionella arvslottsbeskattningen.

Sambandet mellan civilrätt och skatterätt betonas i flera yttranden. *SACO* framhåller, att den naturliga utgångspunkten vid all beskattning bör vara de faktiska och civilrättsliga förhållandena. Även om man av praktiska skäl tillgriper schablonmetoder för att förenkla beskattningsförfarandet, bör själva grundtanken om korrespondens mellan skatterätt och civilrätt bevaras. Vid arvsbeskattningen bör sålunda fortfarande subsidiärt finnas en möjlighet för dödsboet att få skatten beräknad efter en faktiskt och civilrättsligt bindande arvsuppgörelse.

Beredningens förslag att begränsa antalet *skatteklasser* från fyra till två har i allmänhet mottagits väl. *Sveriges advokatsamfund* finner dock de av beredningen anförda skälen för ett sammanförande av de nuvarande skat-

teklasserna II—IV till en skatteklass inte övertygande och anser, att frågan bör ytterligare utredas. Även *länsstyrelsen i Jämtlands län* anser, att en begränsning till endast två klasser är omotiverad.

Den föreslagna, närmare utformningen av klasserna I och II tillstyrks i regel. *Göta hovrätt* anser, att till den nya arvsskatteklass I bör hänföras samtliga personkretsar som nu är upptagna i klasserna I och II. Reduceringen av antalet klasser från fyra till två motiverar nämligen inte vare sig formellt eller materiellt den relativa försämring som förslaget medför för vissa grupper.

Flera instanser anser, att till klass I skall räknas part i s. k. samvetsäktenskap även om barn saknas eller parterna tidigare inte varit gifta. Bland dem är *hovrätten för Västra Sverige* och *statens grupplivnämnd*. Grupplivnämnden anger, att i grupplivreglementet jämställs med hustru ogift kvinna som vid tiden för arbetstagarens dödsfall sammanlevde med honom under äktenskapsliknande förhållanden. Jämställdhet med hustru bör enligt nämnden föreligga också i arvsskattehänseende. *Stockholms rådhusrätt* finner den föreslagna avgränsningen vara snäv och godtycklig och erinrar i detta sammanhang om direktiven till den nyligen tillsatta familjerättskommittén. Rådhusrätten anmärker, att lott till avliden sons änka enligt beredningens förslag skall gå i klass I men att detta ej framgår av författningstexten. Även *Göteborgs rådhusrätt, rådhusrätten i Malmö* och *TCO* anser, att part i samvetsäktenskap som vid tiden för dödsfallet stadigvarande sammanlevt med den avlidne bör hänföras till klass I.

I några yttranden ställer man sig tveksam till förslaget att till klass I hänföra förutvarande make. *Hovrätten för Nedre Norrland* uttalar, att man i och för sig inte har något att erinra mot att förutvarande make jämställs med den vid dödsfallet efterlevande maken. Såvitt gäller samvetsäktenskap torde det dock av praktiska skäl inte vara möjligt att medge en regel av motsvarande innebörd, fastän dessa fall i princip borde jämställas med legala förbindelser. Hovrätten ifrågasätter därför, om det finns skäl att ge förutvarande make en prioriterad ställning. Även *rådhusrätten i Malmö* och *länsstyrelsen i Södermanlands län* anser det tveksamt, om förutvarande make bör inta en särställning i skattehänseende.

Hovrätten för Västra Sverige ifrågasätter, om inte vissa lättnader är påkallade vid beskattning av föräldrars förvärv från barn. *Hovrätten för Nedre Norrland* pekar på att det personliga och ekonomiska bandet mellan föräldrar och barn ofta är av den art att föräldrar bör hänföras till klass I. *Lantbrukets skattedelegation* hävdar, att föräldrar bör hänföras till arvsskatteklass I. Även *näringslivets skattedelegation* finner starka skäl tala för en sådan lösning och framhåller, att ett arvfall i dessa situationer vanligen inom kort följs av ett nytt när den avlidnes föräldrar dör. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *TCO* anser också, att föräldrar bör överföras till klass I.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län samt *Familjeföretagens förening* anser, att en förmånligare beskattning bör ske av trotjänares förvärv. Föreningen framhåller, att den hårda beskattningen av utomstående mottagare försvårar för en företagare att överlämna sitt företag till äldre medarbetare eller trotjänare.

Förslaget om inskränkningar i den nuvarande generella arvs- och gåvoskattefriheten för *allmännyttiga stiftelser* och *sammanslutningar* har nästan genomgående avvisats av remissinstanserna. Några uttrycker emellertid en positiv syn på förslaget. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* ansluter sig i huvudsak till detta men framhåller samtidigt behovet av vidgade dispensmöjligheter. *Kammarkollegiets* majoritet godtar begränsningarna i den generella skattefriheten men anser att den särskilda gåvoskattefriheten bör behållas.

Några remissinstanser finner att förslaget är illa underbyggt. *Hovrätten för Nedre Norrland* anmärker på gränsdragningen mellan skattefria mottagare och övriga förvärvare. Denna anmärkning framförs från ett flertal håll. *Göta hovrätt* anser, att beredningen tagit steget väl långt i sin strävan att från skattefrihet undanta vissa stiftelser och sammanslutningar. *Stockholms rådhusrätt* framhåller, att ett testamente till förmån för en stiftelse som främjar vård och fostran av barn och ungdom kommer att beskattas i klass II, medan egendom som tillfaller allmänna arvsfonden, som har att tillgodose samma ändamål, inte beskattas. *Näringslivets skattedelegation* finner konsekvenserna av beredningens förslag orimliga. *Svenska kommunförbundet* framhåller, att om förslagen genomförs, kommunerna tvingas att i ökad omfattning via skattemedel tillgodose ändamål, till vilka medel annars kunnat anvisas ur donationsfonderna. Kommunerna bör enligt förbundet behandlas efter samma regler som gäller för staten. Förbundet pekar även på att ett slopande av gåvoskattefriheten återverkar på storleken av stämpelskatten genom att kommunerna måste erlägga dubbel stämpelskatt för sina fastighetsförvärv. Denna effekt rimmar illa med de av statsmakterna under senare år beslutade åtgärderna för att aktivera kommunernas markpolitik.

I yttranden från organisationer som direkt skulle beröras av ett genomförande av förslaget framförs allvarliga erinringar. Man framhåller, att förslaget inte föregåtts av undersökningar rörande de verksamheter som bedrivs av olika stiftelser och organisationer. Inte heller redovisas undersökningar rörande förslagets konsekvenser för de allmännyttiga organisationer som nu helt eller delvis åtnjuter skattefrihet, *Svenska röda korset* och *Riksföreningen mot reumatism* framhåller, att förslaget inte stämmer överens med den syn på allmännyttiga verksamheter regeringen tidigare uttalat. Med hänsyn till beredningens uppfattning att den nuvarande skattefriheten inte är tillfredsställande från kontrollsynpunkt invänder flera organisationer, att man som villkor för skattefrihet gärna kan uppställa krav på tillsyn

av myndighet. Riksföreningen framhåller i detta sammanhang att föreningens verksamhet drivs i nära kontakt med olika myndigheter. Åtskilliga *handikapporganisationer* anger, att de redan nu står under statlig kontroll i olika hänseenden och att denna också kan utsträckas till det ekonomiska området.

Flera organisationer framhåller, att de ekonomiska verkningarna av beredningens förslag i nu berört hänseende kan väntas bli högst ogynnsamma. Man uppger, att de enskilda bidragen betyder mycket. *Sveriges frikyrkoråd* uppger, att de fria trossamfundens totala inkomster f. n. beräknas uppgå till ca 200 milj. kr. per år, varav mer än 90 % i form av frivilliga gåvor. Farhågor uttrycks för att benägenheten att donera kommer att minska, om skattskyldigheten överflyttas på givaren. Den föreslagna beskattningen av mottagare i klass II medför påtagliga olägenheter. Det är sålunda vanligt att ett testamente innehåller förordnanden till flera välgörande ändamål. Genom sammanläggning med släktingars lotter kan en hög skattebelastning bli följden även vid obetydliga legat. Små testamentslotter till religiösa och andra välgörande ändamål kan bli hårt beskattade. *Svenska kyrkans diakoninämnd* framhåller, att den kyrkliga utbildningsverksamheten av diakoniarbetare är helt beroende av enskildas gåvor. Liknande uttalanden görs av organisationer som bedriver motsvarande verksamhet. *Stockholms stadsmission* anger, att hela missionens arbete är starkt beroende av tillskott genom gåvor och testamenten. Stadsmissionen skulle, om de föreslagna bestämmelserna gällt under år 1969, fått avstå ca 300 000 kr. i arvs- och gåvoskatt.

En ytterligare anmärkning mot förslaget rör överföringar mellan och t. o. m. inom olika organisationer. *Svenska röda korset* anser att risk föreligger, att sådana överföringar skulle kunna träffas av gåvoskatt. I flera yttranden uppges, att kollektgåvor och liknande gåvor knappast kan kontrolleras av det allmänna och att insamlingar sker i mycket olikartade former. I detta sammanhang nämns olägenheterna med beredningens förslag att gåvor från makar skall ses som *en* gåva.

Sveriges frikyrkoråd framhåller, att förslaget innebär en klar diskriminering av de fria trossamfunden. Rådet erinrar om att gåvor eller testamenten till svenska kyrkans centrala organ är skattefria, medan motsvarande överföringar till de fria samfunden beskattas. Även den av beredningen föreslagna skattefriheten för lösöregåvor till kyrka och kommun saknar motsvarighet för dessa samfunds vidkommande. *Sveriges frikyrkoråd* och *Svenska kyrkans diakoninämnd* framhåller, att en ändrad ordning i berörda hänseenden inte bör genomföras under pågående utredning om det framtida förhållandet mellan staten och svenska kyrkan.

I ett flertal yttranden föreslås, att den nuvarande generella arvs- och gåvoskattefriheten för stiftelser och sammanslutningar utsträcks till att avse organisationer som f. n. är fria bara från gåvoskatt. Förslag härom

framförs av bl. a. *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, lantbrukets skattedelegation, Sveriges advokatsamfund, KFUK:s och KFUM:s riksförbund, handikapporganisationerna* och *Sveriges frikyrkoråd.* Handikapporganisationerna hemställer, att det nuvarande kravet att mottagaren skall vara "behövande" för att erhålla arvs- och gåvoskattefrihet, skall utgå. *De blindas förening* anser, att uttrycket "lytta" i författningstexten bör ersättas med ordet "handikappade".

Beredningens förslag att *arvsavstånden* i princip inte skall få inverka på beskattningen och att testamentslott inte skall utläggas för barnbarn, om den närmast arvsberättigade lever, har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av ett flertal remissinstanser. *Stockholms rådhusrätt* framhåller, att arvsavstånden i stor utsträckning förekommer där annat syfte än att nedbringa skatten inte kan utläsas. *Länsstyrelserna i Södermanlands, Malmöhus, Göteborgs och Bohus* samt *Jämtlands län* tillstyrker förslaget. Även *lantbrukets skattedelegation* finner beredningens överväganden beträffande arvsavstånden och testamenten till förmån för barnbarn riktiga. *Sveriges advokatsamfund* anser principiellt, att förslaget beträffande arvsavstånden kan accepteras men finner starka skäl tala för att testamenten till förmån för barnbarn skall beaktas. I sistnämnda fall är det inte fråga om några inbördes transaktioner mellan arvingar utan fördelningen följer av testators uttryckliga vilja. *Kammarkollegiet* anser, att avstånden även framdeles i viss utsträckning bör kunna beaktas vid skattläggningen. Samtidigt som avstånden kan innebära skattelättnader medför de emellertid en uppdelning av förmögenhetsinnehavet på flera händer. Detta torde enligt kollegiet i och för sig vara i linje med vad mången av sociala och politiska skäl anser vara önskvärt. Kollegiet erinrar om att någon gåvobeskattning av villkorslösa avstånden inte föreslagits och att skillnaden mellan förslaget och gällande ordning därför inte blir alltför genomgripande. Villkorslösa avstånden av hel lott eller ideell andel av lott bör därför kunna godtas. Likaså bör enligt kollegiet testamentslott till levande barns avkomling utläggas och beskattas i klass I. *Rådhusrätten i Malmö* anser, att fall kan tänkas, där de föreslagna reglerna ger obilliga resultat. Så kan enligt rådhusrätten bli fallet beträffande avstånden från testamente. Om man t. ex. vid testators död är ense om att inte beakta testamentet, kan en opåkallad skatteskärpning inträda. Förslaget att beskatta barnbarn strängare, när den närmast arvsberättigade lever, kritiseras också av *hovrätten för Nedre Norrland,* som anser, att samhörigheten mellan far- och morföräldrar och deras barnbarn ofta kan vara minst lika stark som den mellan föräldrar och barn. Förslaget till beskattning av testamente och gåva till barns avkomling bör enligt hovrätten tas under förnyat övervägande. Att barnbarn ej bör försättas i ett ogynnsammare skatteläge framhålls även av *Familjeföretagens förening,* som pekar på intresset av att ett företag bevaras inom släkten. Delvis liknande synpunkter anförs av *näringslivets skattedelegation* och ytterligare några remissinstanser.

Beredningens förslag att laglott skall utläggas ex officio accepteras i allmänhet. Den kritik som här anförts avser främst beräkningen av laglottens storlek. Flera remissinstanser finner det vara en väsentlig olägenhet, att det skatterättsliga laglottsbegreppet ofta kommer att avvika från det civilrättsliga på grund av den föreslagna ändrade formen för beskattningen av förmånstagarförvärv.

Kammarkollegiet tillstyrker, att de s. k. *framskjutna förvärven* blir föremål för en omedelbar och uttömmande beskattning. Kollegiet pekar på att tendenser finns att i skatteflyktssyfte utnyttja dispositioner som leder till s. k. uppskjuten beskattning och att det är svårt att kontrollera att beskattning i framtiden verkligen sker. *Hovrätten för Västra Sverige* samt *länsstyrelserna i Södermanlands, Malmöhus* och *Jämtlands län* anför liknande synpunkter och tillstyrker förslaget. *Stockholms rådhusrätt* och *Göteborgs rådhusrätt* påpekar, att det ej klart framgår hur beskattning skall ske, om ägaren dör innan avkastningstagarens rätt upphört. *Hovrätten för Nedre Norrland* föreslår vissa ändringar av reglerna om sekundosuccession.

En del remissinstanser är kritiska mot förslaget till beskattning av de framskjutna förvärven. *Näringslivets skattedelegation* anser, att beredningen inte gjort en noggrann analys av hithörande problem. Kritik anförs mot bl. a. förslagets ofördelaktiga verkningar för nyttjanderättshavare, vilka får underlaget för sin rätt reducerat. Vidare framhålls, att åtskilliga svårbemästrade fördelningsproblem uppkommer vid boutredningen. På grund av förslagets genomgripande karaktär kan i många fall en omprövning och ändring av redan upprättade testamenten bli aktuell. En längre övergångstid för ikraftträdandet och eventuellt särskilda regler för äldre testamenten föreslås. Anmärkningar framställs även beträffande gåvobeskattningen av framskjutna förvärv.

Beredningens förslag till förenkling av *försäkringsbeskattningen* kritiseras starkt av flertalet av de remissinstanser som yttrat sig i frågan. *Försäkringsinspektionen* tillstyrker förslaget men framhåller, att frågan om lottläggning av förmånstagarförvärv bör ytterligare utredas. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* erinrar om den skärpning i vissa lägen som genom 1958 års lagstiftning inträdde vid arvs- och gåvobeskattningen av försäkringar. Riksförbundet fastslår, att det nu föreliggande förslaget inte skulle medföra någon kompensation för den oförmånliga behandlingen av försäkringar, som skulle bli följden av en övergång från ett 2-skatte- till ett 1-skattesystem. Förslaget skulle tvärtom i vissa avseenden medföra nya skatteskärpningar och inskränkningar av gällande förmåner.

Kammarkollegiet framhåller, att förslaget knappast innebär några förenklingar. Enligt beredningens förslag måste ett flertal räkneoperationer göras, vilket innebär risk för fel. Vidare blir skatteunderlaget i regel lägre då försäkringar finns, vilket sammanhänger med att vissa förmånstagarbelopp helt eller delvis får dras av, dels vid beräkning av giftorättsandel och dels som förmånstagaravdrag. *Folksam* framhåller, att systemet i vissa

fall inbjuder till konstlade dispositioner. Den nu redovisade kritiken återfinns i ett flertal yttranden.

En annan invändning mot förslaget är att den schabloniserade beskattningen innebär ett onödigt avsteg från de civilrättsliga reglerna om giftorättsandel och laglott. Man anför, att den schematiska lottläggningen sällan blir vägledande för det efterföljande skiftet och att avsevärda svårigheter föreligger att fördela den dödsboet påförda skatten mellan rättsägarna. Förslaget anses medföra slumpvisa resultat, i vissa lägen opåkallade skattelättnader och i andra betydande skärpningar. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* betonar, att ett förmånstagarförordnande till sin art nära överensstämmer med ett testamente och att båda dessa rättshandlingar utgör dispositioner för dödsfalls skull. Denna överensstämmelse innefattar ytterligare skäl för att i lottläggningshänseende behandla förmånstagarförordnande på samma sätt som testamente. Denna tankegång återkommer i ett flertal remissyttranden.

Beredningens förslag att försäkringsgivare i vissa fall skall ansvara för skatten kritiseras av flera remissinstanser, främst av företrädare för försäkringsbranschen. Man anser, att ett genomförande av förslaget på denna punkt skulle försvåra snabba utbetalningar av försäkringsbelopp. *Statens grupplivnämnd, AFA, Folksam, Kommunernas försäkringsaktiebolag* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund* hör till dem som avvisar tanken på ett särskilt skatteansvar för försäkringsgivare.

Beredningens förslag att genom ändring i giftermålsbalken lösa de särskilda problem som är förknippade med efterlevande makes försäkringar har lämnats utan erinran av det övervägande antalet remissinstanser. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* anser emellertid, att frågan bör lösas genom reglering i arvsskatteförordningen. *Folksam* och *Sveriges advokatsamfund* betonar vikten av att frågan snarast löses.

Den föreslagna omedelbara beskattningen av periodiskt utfallande försäkringsbelopp kritiseras av *Folksam, Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *näringslivets skattedelegation,* vilka anser, att dessa förvärv inte omedelbart ökar förmånstagarens skatteförmåga. Försäkringen som sådan representerar i dessa fall ej något värde som kan användas för skattens betalning. Man är vidare av den uppfattningen, att förslaget innebär en kännbar inskränkning i hittillsvarande skattefrihet, eftersom den särskilda gåvoskattefriheten intill visst belopp inte längre blir tillämplig.

Frågan om *tjänstegrupplivförsäkringarnas* ställning behandlas i flera yttranden. *Försäkringsinspektionen* anser, att i den utsträckning arvsbeskattning av grupplivförsäkring skall ske, denna bör utformas lika för tjänstegrupplivförsäkring och annan grupplivförsäkring. De grupper, för vilka tjänstegrupplivförsäkringen ej står öppen, bör ej försättas i sämre läge. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* framhåller, att tjänstegrupplivförsäkringen tillkommit som resultat av kollektivavtalsförhandlingar eller lagstiftning och genomgående haft till syfte att utgöra ett komplement till

olika pensionsanordningar. Riksförbundet finner starka skäl tala för att förmåner på grund av tjänstegrupplivförsäkring inte betraktas annorlunda än tjänstepensionsförmåner i övrigt. Den nuvarande formella konstruktionen av tjänstegrupplivförsäkringen såsom en av den anställde eller hans make ägd kapitalförsäkring bör dock behållas. Skattereglerna bör utformas så att dylika försäkringar i princip inte träffas av arvsskatt. Åtskilliga remissinstanser förordar emellertid, att tjänstegrupplivförsäkringarna undantas från arvsskatt. Bland dem är *Folksam, statens grupplivnämnd, Kommunernas försäkringsaktiebolag, SACO, SR* och *TCO*. Enligt *AFA* medger reglerna f. n., att belopp som utfaller på grund av tjänstegrupplivförsäkring, med ett undantag, inte träffas av arvsskatt. Med beredningens förslag kommer såväl föräldrars som sammanboende kvinnas förvärv att arvsbeskattas. AFA anser att belopp, som på grund av tjänstegrupplivförsäkring utfaller till dessa personer och till ensamstående omyndigt barn, ej i något fall bör bli föremål för arvsbeskattning. Olika metoder anges för att lösa denna fråga. AFA förordar för sin del att det generella avdragssystemet behålls, dock med en höjning av avdraget till sju gånger basbeloppet enligt lagen om allmän försäkring.

Olika uppfattningar föreligger beträffande förmånstagaravdragets storlek. Åtskilliga remissinstanser tillstyrker beredningens förslag. Mot den föreslagna differentieringen erinras emellertid, att utfallande belopp i betydligt större utsträckning kommer att träffas av arvsskatt och att denna effekt blir än mer ogynnsam, eftersom klass II utformats som en kvarlåtenskapsskatt. *Kammarkollegiet* förordar med hänsyn till penningvärdeförändringen, att uppjustering sker av avdraget för pensionsförsäkring och annan livränteförsäkring till 15 000 kr. resp. 4 000 kr. *Folksam* framhåller, att anknytningen till basbelopp är lämplig. Om inte tjänstegrupplivförsäkringarna generellt fritas från arvsbeskattning, bör kapitalförsäkringsavdraget höjas och en motsvarande höjning ske beträffande pensions- och livränteförsäkringarna. *TCO* föreslår ett gemensamt grundavdrag på sex och en halv gånger basbeloppet vid kapitalförsäkring. *Sveriges advokatsamfund* anser, att man borde bestämma ett grundavdrag beträffande de privata pensionsförsäkringarna med utgångspunkt från försäkringstagarens inkomstläge under ett antal år. Vidare bör den gällande tioårsregeln tas bort. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* anser, att förmånstagaravdragets storlek bör bestämmas så att tjänstegrupplivförsäkringarna i princip inte påverkar utrymmet för andra försäkringar. Avdraget bör bestämmas för efterlevande make och därmed jämställd person till tolv gånger basbeloppet, dvs. f. n. 72 000 kr. Riksförbundet avvisar differentierade avdrag för övriga fall och föreslår ett avdrag på sju gånger basbeloppet för annan än efterlevande make och därmed jämställd. Avdraget vid annan livränteförsäkring bör sättas i relation till de tidigare avdragen och bestämmas till 0,7 gånger basbeloppet. För pensionsförsäkringarna föreslås ett avdrag på två och en halv gånger basbeloppet.

Beredningens förslag att vid arvsbeskattningen i övrigt gå över från gränsbelopp till grundavdrag tillstyrks överlag. Kritik riktas dock mot att avdraget för efterlevande make föreslås till 25 000 kr., vilket innebär en viss skärpning i förhållande till vad som nu gäller. *Sveriges advokatsamfund* förordar med tanke på gällande skattepliktsgräns, att efterlevande make tillkommande lott, som understiger 40 000 kr., inte beskattas. *Stockholms rådhusrätt, Göteborgs rådhusrätt* och *länsstyrelsen i Jämtlands län* föreslår, att grundavdragen görs värdebeständiga genom anknytning till basbelopp. *SR* föreslår för klass I ett grundavdrag på två gånger basbeloppet och att det särskilda grundavdraget för underåriga barn ökas med ett basbelopp för vart påbörjat år som återstår tills barnet fyllt 20 år. För arvsskatteklass II bör grundavdraget bestämmas till ett basbelopp. Härutöver föreslår SR för efterlevande make ett avdrag motsvarande tre fjärdedels basbelopp på den beräknade skatten. *Lantbrukets skattedelegation* anser, att grundavdragen genomgående bör anknytas till basbelopp och bestämmas för efterlevande make och därmed jämställd till ett grundavdrag som är lika stort som det föreslagna förmånstagaravdraget, dvs. sex och en halv gånger basbeloppet. För övriga mottagare i klass I föreslås ett avdrag motsvarande två gånger basbeloppet, dvs. f. n. 12 000 kr. Det särskilda barnavdraget föreslås till ett basbelopp. För mottagare i klass II föreslås ett avdrag motsvarande ett basbelopp för varje mottagare.

Reaktionen med anledning av den föreslagna *höjningen av arvsskatten* har till stor del återgetts i det inledande avsnittet. Uppfattningen om den skärpta kapitalbeskattningens verkningar för familjeföretag, jordbruk, sparande m. m. har belysts i det sammanhanget. I åtskilliga yttranden framhålls behovet av liberalare anståndsregler. *Göta hovrätt* ifrågasätter, om inte möjligheter bör öppnas till reducerad värdering av vissa tillgångar av bl. a. jordbruksekonomisk och industriell natur. *Skånes handelskammare* nämner möjligheter till successiv avskrivning av arvsskatt för kapital som är nedlagt i företag. *Lantbrukets skattedelegation* framhåller behovet av lättnader i arvsbeskattningen. Skatteuttaget anses orimligt högt. Delegationen anser, att skalorna bör konstrueras så att ett oförändrat skatteuttag erhålls i förhållande till år 1958, då de nu gällande arvsskatteskalorna i klasserna I, II och IV tillkom. Delegationen finner det i och för sig naturligt, att skattskyldiga i arvsskatteklass II får vidkännas en hårdare arvsbeskattning än de närskylda arvingarna i klass I och anser den relativa skillnaden mellan de av beredningen föreslagna skatteskalorna acceptabel. *Näringslivets skattedelegation* anför delvis liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har undersökt olika möjligheter att lindra verkningarna av en skärpt arvs- och gåvobeskattning för jordbruksegendomar. En reducerad arvsbeskattning vid rena generationsväxlingar framstår som angelägen. Lättnad bör dock inte medges generellt för alla jordbruksfastigheter. Fastigheter med exploateringsvärde bör ej ingå, eftersom man

kan förutsätta att dessa fastigheter inom en relativt snar framtid kommer att användas för annat ändamål än jordbruksdrift. Såsom ett alternativ kan tänkas ett system med skattefria bottenbelopp. Länsstyrelsen framhåller, att taxeringsvärdet inte alltid kan läggas till grund för arvsbeskattningen. En avkastningsvärdemetod anförs som en lösning för att lindra verkningarna av de höjda taxeringsvärdena. Länsstyrelsen nämner också möjligheterna att göra viss del av arvsskatten avdragsgill vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet. Även *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* redovisar delvis likartade överväganden.

Gåvobeskattningen

Förslaget att slopa gåvoskattefriheten för gåvor till allmännyttiga ändamål har behandlats i samband med arvsbeskattningen. När det gäller förslaget att överflytta skattskyldigheten från gåvotagaren till givaren framhåller *kammarkollegiet,* att givaren redan nu i ett stort antal fall erlägger gåvoskatten. Kollegiet har därför ingen erinran mot förslaget i detta hänseende. Kollegiet föreslår emellertid, att från gåvans beskattningsvärde skall dras beloppet av den gåvoskatt som gåvotagare kan ha att erlägga. *Hovrätten för Västra Sverige* tillstyrker förslaget men efterlyser en utredning om vad den nya regeln kan få för konsekvenser med hänsyn till de internationellt privaträttsliga bestämmelserna. *Göteborgs rådhusrätt* anser med hänsyn till den föreslagna konstruktionen av arvsskatten, att det är följdriktigast att gåvoskatten betalas av givaren. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anser förslaget leda till ökad rättvisa och pekar vidare på att den nya regeln möjliggör en effektivare beskattning i sådana fall där närmare uppgifter saknas rörande gåvotagaren. Länsstyrelsen anmärker emellertid, att det subsidiära ansvaret för gåvotagare bör preciseras. *Lantbrukets skattedelegation* och *länsstyrelsen i Malmöhus län* tillstyrker förslaget.

Åtskilliga remissinstanser ställer sig dock negativa till förslaget, bland dem *Göta hovrätt, hovrätten för Nedre Norrland* och *rådhusrätten i Malmö.* Rådhusrätten framhåller, att flera fall kan tänkas där skattskyldighet för givaren kan te sig stötande. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att skatteförmågeprincipen talar för att gåvotagaren blir skattskyldig. *Näringslivets skattedelegation* anser, att någon bärande principiell motivering inte framlagts för en överflyttning. Beredningen har bl. a. ej klarlagt hur ett svenskt skattekrav på utländska givare skall kunna effektueras och hur sammanläggningsreglerna skall fungera. Inte heller *Familjeföretagens förening* anser att godtagbara skäl redovisats för förslaget. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* anser, att arvs- och gåvoskatten bör uppfattas som en skatt på förvärvet och att skattskyldigheten därför bör åvila gåvotagaren.

Begränsningen av antalet skatteklasser har i allmänhet tillstyrkts. Däremot har flera instanser kritiserat förslaget att beskatta gåvor till levande

barns avkomlingar strängare än gåvor till barn. *Kammarkollegiet* och *hovrätten för Nedre Norrland* avstyrker den föreslagna särbehandlingen av barnbarn. Även *Göteborgs rådhusrätt* och *Familjeföretagens förening* ifrågasätter, om det är lämpligt att beskatta gåva till barnbarn strängare. *Lantbrukets skattedelegation* framhåller, att den omständigheten att barnbarn tillgodoses genom gåvor inte behöver bottna i skattetänkande. Konsekvensen av beredningens förslag torde bli att gåvor till barnbarn mer eller mindre kommer att upphöra.

Flera instanser vänder sig mot att gåvoskatt skall uttas efter strängare skalor än arvsskatt, däribland *Göta hovrätt,* som påpekar, att ökningen i skatt blir relativt sett obetydlig. Särskilda skatteskalor kan dock enligt hovrätten vara motiverade, om man i förenklingssyfte vill slopa sammanläggningsreglerna beträffande gåvor inom en tioårsperiod. *Lantbrukets skattedelegation* uttalar, att goda skäl kan anföras för ett bibehållande av den nuvarande principen, eftersom vid gåvotillfället betalning omedelbart aktualiseras av den dittills endast latenta arvsskatteskulden. Delegationen föreslår dock inte lindrigare skatteskalor i fråga om gåvoskatten.

Beträffande gåvobeskattningen av framskjutna förvärv motsätter sig *lantbrukets skattedelegation* förslaget att avräkning inte skall ske för värdet av rätt eller förmån till bortgiven egendom, som givaren själv förbehållit sig. Gåvoskatt bör enligt delegationen inte beräknas på ett högre värde än vad det bortgivna faktiskt representerar. Kritik i berört hänseende framförs också av *näringslivets skattedelegation.*

Den föreslagna beloppsspärren om 10 000 kr. vid gåva av lösöre tillstyrks av *kammarkollegiet. Länsstyrelsen i Stockholms län* betvivlar dock värdet av den föreslagna regeln. Om förslaget genomförs, tvingas myndigheterna att på grund av den beloppsmässiga begränsningen avfordra den skattskyldige någon form av bevisning rörande värdet. Förslaget skulle vålla irritation hos de skattskyldiga och onödigt merarbete för myndigheterna. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* avstyrker förslaget, eftersom detta ger utrymme för betydande kapitalöverflyttningar och för mången kan utgöra en direkt uppmuntran att årligen genom överföringar utnyttja möjligheten att undvika arvs- och gåvobeskattningen. *Lantbrukets skattedelegation,* som anser att skattefriheten för undervisningsgåvor bör behållas, finner det motiverat att begränsa skattefriheten i fråga om lösöregåvor. Delegationen ifrågasätter dock kontrollmöjligheterna.

Förslaget, innebärande en höjning av det skattefria beloppet för penninggåvor och jämställda gåvor och en samtidig övergång till grundavdrag, har i allmänhet tillstyrkts eller lämnats utan erinran. *Lantbrukets skattedelegation* anser dock att grundavdraget bör anknytas till basbelopp. Delegationen föreslår, att grundavdraget bestäms för lösöregåvor till två gånger basbeloppet och i fråga om penninggåvor till ett halvt basbelopp.

Beredningens förslag, att gåvor från äkta makar skall beskattas som *en*

gåva, oavsett om gåvan härrör från den enes eller den andres giftorättsgods eller enskilda egendom, har tillstyrkts eller lämnats utan erinran endast av ett fåtal instanser. Bland dem som ställt sig positiva till förslaget är *länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus* och *Jämtlands län*. Länsstyrelsen i Stockholms län påpekar emellertid, att förslaget kräver vissa kompletteringar rörande upplysningsplikt. *Sveriges advokatsamfund* framhåller, att förslaget i och för sig innebär en förenkling men föreslår den kompletteringen, att det årliga skattefria gåvobeloppet från äkta makar till en och samma gåvotagare bestäms till 6 000 kr. i stället för 4 000 kr. från ensamstående givare. Ett stort antal instanser avstyrker dock förslaget. I allmänhet framhålls, att detta medför komplikationer och att det står i strid mot principen om makars ekonomiska självständighet. Negativa till förslaget är *kammarkollegiet, hovrätten för Västra Sverige, hovrätten för Nedre Norrland, Stockholms rådhusrätt, Göteborgs rådhusrätt, rådhusrätten i Malmö, länsstyrelserna i Södermanlands, Göteborgs och Bohus* samt *Kopparbergs län, Föreningen Sveriges häradshövdingar och stadsdomare, lantbrukets skattedelegation, näringslivets skattedelegation, Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *Fredrika Bremer förbundet.*

I en del yttranden anförs, att den föreslagna sammanläggningen av makars gåvor inte är tillämplig på samvetsäktenskap och att arvslotter från föräldrar inte sinsemellan sammanläggs. *Kammarkollegiet, hovrätten för Nedre Norrland, Göteborgs rådhusrätt, rådhusrätten i Malmö* och *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* nämner särskilda svårigheter vid tillämpningen av sammanläggningsreglerna. Makarnas ansvar för skatten och uppkommande deklarationsplikt är andra problem som framhålls av *Göteborgs rådhusrätt, länsstyrelsen i Kopparbergs län* och *lantbrukets skattedelegation. Kammarkollegiet* berör även frågan om de nya reglernas effekt på äldre gåvor vid sammanläggning.

Departementschefen

Under år 1967 uppdrogs åt kapitalskatteberedningen att göra en samlad översyn av reglerna om förmögenhets- samt arvs- och gåvobeskattningen, dvs. vad som sammanfattningsvis brukar betecknas som kapitalskatterna. Som en första etapp i arbetet har beredningen i sitt betänkande föreslagit nya skatteskalor och sådana tekniska omläggningar av skattereglerna som har omedelbart samband med skalorna.

Beträffande vissa andra frågor kommer beredningen att lägga fram förslag senare i ett slutbetänkande.

Med de nya skatteskalor och därmed sammanhängande tekniska ändringar som kapitalskatteberedningen föreslår har beredningen avsett att åstadkomma en genomgripande omfördelning av skattebördan med höjning av

skatteuttaget för större förmögenheter och skattelättnader för små och medelstora förmögenheter.

Några ledamöter av beredningen har anfört en från beredningens majoritet avvikande mening. Reservanterna förordar en mindre långtgående skärpning av förmögenhetsskatten samt en uppläggning av arvs- och gåvobeskattningen som delvis avviker från majoritetens förslag.

Frånsett skatteskalorna går beredningens förslag i korthet ut på följande.

I fråga om förmögenhetsbeskattningen anser beredningen att systemet med en fristående förmögenhetsskatt bör behållas och att förmögenhetsskatten inte annat än i undantagsfall bör sammankopplas med inkomstskatten.

Beredningen föreslår ett grundavdrag vid förmögenhetsbeskattningen av 150 000 kr. för gifta och 100 000 kr. för ensamstående, vilket för de senare inte skulle innebära någon reell ändring mot f. n. På den beskattningsbara förmögenhet som återstår efter grundavdraget tillämpas enligt beredningens förslag en skatteskala som stiger progressivt från 1,0 % till 3,0 %.

Härutöver föreslår beredningen en ny metod för att begränsa skatten i vissa specialfall som kännetecknas av att förmögenhet ger låg avkastning. Den nya bestämmelsen avser att ersätta två nu gällande begränsningsregler, nämligen den s. k. 30 gångerregeln och den s. k. 80 procentregeln. Enligt den föreslagna begränsningsregeln skall förmögenhetsskatten i princip nedsättas, om denna skatt och den statliga inkomstskatten tillsammans överstiger vissa belopp enligt skiktskala som beräknats progressivt i förhållande till den statligt beskattningsbara inkomsten. Förmögenhetsskatten nedsätts enligt förslaget med det överskjutande beloppet, dock med högst hälften av denna skatt.

Vad beträffar arvs- och gåvobeskattningen kombineras enligt beredningens förslag omfördelningen och skärpningen av beskattningen med en genomgripande teknisk omläggning i förenklingssyfte. Sålunda föreslås att systemet med arvslottsbeskattning behålls för vad som tillfaller make, barn eller barns avkomlingar (arvsskatteklass I). Däremot skall vad som tillfaller andra kategorier av mottagare utläggas och beskattas som en gemensam lott. De nuvarande fyra skatteklasserna ersätts med två. Vidare förenklas skatteskalorna i samband med en generell övergång till skattefria grundbelopp i stället för gränsbelopp. Övergången innebär att skattefrihet alltid åtnjuts för belopp, motsvarande grundbeloppet. I hittillsvarande system med gränsbelopp upphör skattefriheten i princip när arvslotten överstiger gränsbeloppet. Vidare föreslås inskränkningar i den nuvarande arvs- och gåvoskattefriheten för vissa allmännyttiga stiftelser och sammanslutningar.

Till olika detaljer i beredningens förslag får jag anledning att senare återkomma i samband med mina egna ställningstaganden och förslag i det följande.

Innan jag går närmare in på dessa förslag vill jag först något beröra de erinringar och invändningar av mera allmänt slag som anförts från remissinstansernas sida.

Allmänna synpunkter

En allmän översyn av reglerna för kapitalbeskattningen har framstått som önskvärd sedan en längre tid. Bestämmelserna i förordningen om förmögenhetsskatt är som påpekades i de direktiv som gavs för beredningens arbete i vissa delar föråldrade. Beträffande arvs- och gåvobeskattningen framhölls med hänvisning till tidigare reformer att många frågor återstod att lösa. Bl. a. borde övervägas om inte beskattningsreglerna kunde ges mera schablonmässig karaktär. Behovet av enklare regler var enligt vad som påpekades i direktiven särskilt framträdande inom detta beskattningsområde. Det pekades även på en rad speciella frågor som borde lösas.

Det är emellertid inte endast från rent tekniska synpunkter som en översyn av kapitalskatterna ansetts önskvärd. Även de fördelningspolitiska aspekterna måste komma in i bilden. Av utredningsdirektiven framgår att en central uppgift för beredningen var att med utgångspunkt från resultatet av sina undersökningar avväga beskattningen på sådant sätt, att en av sociala skäl önskvärd fördelning av förmögenhetsinnehavet underlättas. Över huvud taget borde det tillses att beskattningen av förmögenheter samt av arv och gåva på lämpligt sätt inpassas i skattesystemet.

Det förslag som kapitalskatteberedningen framlagt i sitt första betänkande avser att tillgodose både de tekniska och de fördelningspolitiska aspekterna. Förslaget har emellertid i vissa avseenden fått ett negativt bemötande vid remissbehandlingen, främst från näringslivets sida. Bl. a. pekas på det förhållandet att beredningen ännu inte slutfört sitt arbete och att dess förslag därför inte innefattar någon samlad lösning beträffande kapitalsskatterna. Bland kvarstående olösta frågor nämns exempelvis frågan om hur man vid beskattningen skall ta hänsyn till den latenta skatteskuld som i viss grad kan anses belasta skattskyldigs förmögenhetstillgångar av olika slag. Vidare har i flera remissyttranden anmärkts att beredningen inte verkställt sådana ekonomiska undersökningar och analyser som är erforderliga för att bedöma de samhällsekonomiska och företagsekonomiska verkningarna av beredningens skatteförslag. Man syftar på effekterna på t. ex. sparandet och kapitalbildningen, företagens lönsamhet, sysselsättningen på arbetsmarknaden m. m.

Till de anmärkningar som gjorts i de angivna hänseendena vill jag för egen del framhålla följande.

Den omständigheten att beredningens förslag inte innefattar någon fullständig reglering av kapitalbeskattningen utesluter enligt min mening inte

en lagstiftning på grundval av det nu avgivna betänkandet. Flertalet av de frågor som kvarstår olösta gäller i huvudsak vissa detaljer som knappast berör den principiella uppläggningen av kapitalbeskattningen och som därför utan olägenhet kan behandlas senare.

Att frågan om den latenta skatteskulden, som i och för sig är en sådan faktor som kan inverka på förmögenhetsuppskattningen, hör till de ännu olösta frågorna anser jag inte vara tillräcklig anledning att vänta med en omläggning av kapitalbeskattningen på grund av betänkandet. Hittills har nämligen hänsyn till denna faktor aldrig tagits i vår kapitalbeskattning och det är fortfarande en öppen fråga om och i vad mån sådan hänsyn kan tas. Härtill kommer att jag som framgår av det följande är beredd att föreslå särskilda bestämmelser för att undvika ökad skattebelastning på de mindre och medelstora familjeföretagen. I denna del föreslår jag nu en provisorisk lösning. Det definitiva ställningstagandet bör anstå till dess beredningen framlagt sitt slutliga förslag.

Härefter vill jag beröra frågan om de undersökningar som enligt vissa remissinstanser borde ha gjorts för att belysa de samhällsekonomiska och företagsekonomiska verkningarna av beredningens förslag. Självfallet kan sådana undersökningar i och för sig vara av visst värde. Resultatet av sådana undersökningar är emellertid sällan entydiga. I sammanhang som dessa måste man för övrigt utgå från att förutsättningarna för de beräkningar som undersökningarna skall gå ut på kan varieras i det oändliga. Undersökningar av detta slag kan därför knappast förväntas bli i alla avseenden klarläggande. Med hänsyn härtill måste det alltid vara en besvärlig avvägningsfråga om och i vilken utsträckning utredningar bör ge sig in på sådana undersökningar.

Jag berörde nyss att ett av huvudsyftena med beredningens förslag är att åstadkomma en omfördelning av skattebelastningen från små och medelstora förmögenheter till stora. Enligt min mening finns ett visst utrymme att göra en sådan omfördelning inom kapitalbeskattningen. Målsättningen för reformen bör — som beredningen framhållit — vara att sänka skatten på små och medelstora förmögenheter och arv samt skärpa den för de större. Principerna för kapitalbeskattningen sammanfaller i detta avseende med de för inkomstbeskattningen. Till en början bör en uppräkning ske av skattepliktsgränsen vid förmögenhetsbeskattningen och flertalet liknande gränsbelopp vid arvsbeskattningen med hänsyn till penningvärdeutvecklingen sedan gränsbeloppen senast bestämdes. För förmögenhetsbeskattningens del motiveras uppräkningen också av den väntade höjningen av taxeringsvärdena på fastigheter med anledning av 1970 års allmänna fastighetstaxering. Jag vill här erinra om att de preliminära resultaten av fastighetstaxeringen, som nu föreligger, utvisar en höjning av taxeringsvärdeni-

vån för landet i dess helhet efter den senaste allmänna fastighetstaxeringen med följande tal, nämligen för villor som är permanent bostad 35,9 %, för fritidsfastigheter 62,9 %, för hyres- och affärsfastigheter 12,5 %, för industrifastigheter 8,7 % och för jordbruksfastigheter 31,1 %.

Jag anser mig kunna tillstyrka beredningens förslag att skattelättnaden vid förmögenhetsbeskattningen utsträcks till förmögenheter upp till ca 450 000 kr. och åberopar därvid beredningens undersökningar som utvisar att medelstora förmögenheter haft en ogynnsammare utveckling än de stora förmögenheterna som relativt sett växt mer än andra. Det skattebortfall som reformen föranleder bör kompenseras genom ökad beskattning av större arv och större förmögenheter.

Som jag antytt förut bör någon skatteskärpning inte åstadkommas för förmögenheter som i allt väsentligt består av tillgångar i mindre och medelstora s. k. familjeföretag. Arbetande kapital i jordbruk, skogsbruk eller rörelse där ägarens insats är av dominerande betydelse kan enligt min mening inte utan vidare jämställas med förmögenheter av kapitalplaceringstyp. Jag delar i stort den uppfattning som kommit fram under remissbehandlingen av kapitalskatteberedningens betänkande, att det kan starkt ifrågasättas om familjeföretagen tål den ytterligare belastning som även en måttlig höjning av kapitalskatterna innebär. Uppenbart är att beskattningen inte bör utformas så att företagens fortbestånd hotas därav.

Jag förordar således en ändrad kapitalbeskattning som i huvudsak tillgodoser de fördelningspolitiska synpunkter som beredningen anfört och som också ligger bakom förslaget beträffande inkomstbeskattningen. Genom särskilda bestämmelser, vilkas närmare utformning jag återkommer till i det följande, avser jag emellertid att avväga beskattningen så att mindre och medelstora familjeföretag, som driver jordbruk, skogsbruk och rörelse, i princip inte får ökad skattebelastning vid vare sig förmögenhetsbeskattningen eller arvs- och gåvobeskattningen.

Som jag nyss påpekade har beredningens förslag även ett annat syfte än det fördelningspolitiska, nämligen att förenkla kapitalbeskattningen, särskilt arvs- och gåvobeskattningen. Jag vill erinra om att en bred opinion starkt framhävde önskvärdheten härav när arvs- och gåvobeskattningen senast omprövades år 1958. I den kritik som nu riktas mot kapitalskatteberedningens förslag har detta förhållande kommit i skymundan. Det ambitiösa förslag till förenkling som beredningen framfört innebär givetvis flera tämligen grova schabloner. 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.

Jag vill emellertid tillägga att jag inte avser att i det läge som nu föreligger driva förenklingssynpunkterna i mitt förslag så långt som beredningen

gjort. Särskilt i fråga om arvs- och gåvobeskattningen innehåller dock mitt förslag förenklingar som jag bedömt möjliga att genomföra nu.

Förmögenhetsbeskattningen

Då jag i detta sammanhang tar upp frågan om förmögenhetsbeskattningens utformning är det i första hand de nuvarande skattepliktsgränserna och skattesatserna som kommer i blickpunkten. Först vill jag emellertid i korthet rekapitulera vad som nu gäller och vad som av beredningen föreslås i de väsentligare punkterna.

F. n. gäller att förmögenhetsskatt inte skall erläggas av fysisk person, oskiftat dödsbo, utländskt bolag och familjestiftelse, om den beskattningsbara förmögenheten inte överstiger 100 000 kr. För överskjutande förmögenhet till och med 150 000 kr. utgör skatten 0,8 %. I förmögenhetsskiktet över 150 000 kr. utgör skatten 1 %. Mellan 200 000 och 400 000 kr. är skatten 1,3 % och mellan 400 000 och 1 000 000 kr. 1,6 %. Den del av förmögenheten som överstiger 1 000 000 kr. beskattas efter 1,8 %.

För sammanlevande makar beräknas skatteplikten efter makarnas gemensamt bestämda beskattningsbara förmögenhet. Motsvarande gäller om skattskyldig har hemmavarande barn under 20 år, vars till statlig inkomstskatt beskattningsbara inkomst uppgår till minst 100 kr.

I fråga om t. ex. ideella föreningar samt vetenskapliga och religiösa samfund gäller att de inte erlägger förmögenhetsskatt för förmögenhet om högst 5 000 kr. För den del av deras förmögenhet som överstiger 5 000 kr. utgör skatten 1,5 ‰ dock lägst en krona. Detsamma gäller beträffande förmögenhet som tillhör häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter samt andra stiftelser än familjestiftelser. För samtliga nu nämnda kategorier gäller att de är skattskyldiga för förmögenhet endast om och i den mån de är skyldiga att erlägga skatt för inkomst.

I vissa fall begränsas skattebelastningen enligt särskilda regler, som också omfattas av beredningens ändringsförslag.

En sådan regel är den s. k. 30 gångerregeln, som gäller för fysisk person och oskiftat dödsbo när den skattepliktiga förmögenheten överstiger ett belopp motsvarande 30 gånger den sammanräknade nettoinkomsten. Med detta uttryck avses summa inkomster sedan hänsyn tagits till ev. underskott i vissa förvärvskällor men före kommunalskatteavdrag och andra allmänna avdrag. Den beskattningsbara förmögenheten reduceras till nämnda belopp, dock till högst hälften av den skattepliktiga förmögenheten. Denna begränsningsregel tillämpas ex officio av taxeringsmyndigheterna och tar sikte på fall då inkomsten är låg i förhållande till förmögenheten.

Den andra begränsningsregeln är den s. k. 80 procentregeln, vars tillämpning är beroende av särskild ansökan från den skattskyldige. Denna

regel kan tillämpas för fysisk person och oskiftat dödsbo, när påförd statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt samt kommunala skatter sammanlagt överstiger 80 % av den skattskyldiges statligt taxerade inkomst med tillägg för de allmänna skatter som han dragit av. Skattereduktionen avser i princip det överskjutande beloppet men får inte överstiga sammanlagda beloppet av den statliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten. Den sistnämnda skatten får likväl inte nedbringas till lägre belopp än som motsvarar skatten på hälften av den skattepliktiga förmögenheten.

I fråga om skattepliktsgränsen föreslår beredningen att denna höjs för förmögenhet som tillhör en kategori skattskyldiga, nämligen gifta och andra skattskyldiga som i skattehänseende behandlas på samma sätt som gifta, dvs. i första hand ogifta med hemmavarande barn under 18 år. För denna kategori skall enligt förslaget skattepliktsgränsen höjas till 150 000 kr. därigenom att ett motsvarande grundavdrag får göras från den skattepliktiga förmögenheten. Liksom nu skall enligt förslaget makar och hemmavarande barn under 20 år sambeskattas för den sammanlagda förmögenheten.

För ensamstående skattskyldig föreslår beredningen en oförändrad skattepliktsgräns av 100 000 kr. Även här förutsätts ett motsvarande grundavdrag.

På den beskattningsbara förmögenheten, dvs. den skattepliktiga förmögenhet som överstiger grundavdraget, tillämpas enligt beredningens förslag följande skatteskala.

Beskattningsbar förmögenhet, kr.	Förmögenhetsskatt, kr.
— 100 000	1,0 % inom skiktet
100 000— 250 000	1 000 + 1,5 % ” ”
250 000— 500 000	3 250 + 2,0 % ” ”
500 000—1 500 000	8 250 + 2,5 % ” ”
1 500 000—	33 250 + 3,0 % ” ”

Beredningen föreslår också en ny begränsningsregel som skall ersätta både 30 gångerregeln och 80 procentspärren. Enligt den föreslagna regeln skall förmögenhetsskatten för fysisk person eller oskiftat dödsbo nedsättas, om denna skatt och den statliga inkomstskatten tillsammans är högre än de belopp som framgår av följande skala.

Statlig beskattningsbar inkomst, kr.	Summa statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, kr.
—100 000	75 % inom skiktet
100 000—250 000	75 000 + 80 % ” ”
250 000—500 000	195 000 + 85 % ” ”
500 000—	407 500 + 90 % ” ”

Förslaget innebär att förmögenhetsskatten nedsätts med överskjutande belopp. Reduktionen maximeras dock till högst hälften av förmögenhetsskattens belopp i stället för högst skatten på halva den skattepliktiga förmögenheten som f. n. gäller.

Enligt beredningen ger begränsningsskalan i sin nedre del ungefär samma resultat som den nuvarande 30 gångerregeln. Den täcker också in några "mellanfall", som inte omfattas av de gällande begränsningsreglerna. Skalans övre del motsvarar i stort sett 80 procentspärren men innebär en skärpning i de högsta inkomstlägena.

I fråga om förmögenhetsbeskattningens allmänna utformning ansluter jag mig till beredningens uppfattning att man bör bibehålla systemet med en fristående förmögenhetsskatt, som endast undantagsvis bör sammankopplas med inkomstskatten.

När det gäller skattepliktsgränsen har beredningen, som framgår av den föregående redogörelsen, föreslagit en differentiering av grundavdragets storlek för gifta personer och med dem likställda på den ena sidan och för ensamstående skattskyldiga på den andra. Enligt beredningen skulle det vara motiverat med ett högre grundavdrag för den förra kretsen än för den senare.

Enligt min mening föreligger inte tillräcklig anledning att i detta avseende göra skillnad mellan gifta och ogifta. Liksom hittills bör det skattefria gränsbeloppet vara detsamma för båda grupperna. Därför anser jag för min del att skattepliktsgränsen bör bestämmas till 150 000 kr. även för de ensamstående skattskyldiga. Som jag förut framhållit anser jag en sådan uppräkning motiverad bl. a. med hänsyn till den allmänna höjningen av fastigheternas taxeringsvärden. Eftersom en skärpt förmögenhetsbeskattning inte bör drabba de små förmögenheterna, som i stor utsträckning omfattar egna hem o. d., synes mig en allmän skattepliktsgräns vid 150 000 kr. vara väl avvägd. Jag föreslår således en generell höjning av skattepliktsgränsen vid förmögenhetsbeskattningen till 150 000 kr. För vissa juridiska personer, såsom ideella föreningar m. fl. bör dock den nuvarande skattepliktsgränsen vid 5 000 kr. kvarstå.

Vad härefter angår utformningen av den skatteskala som skall tillämpas vid förmögenhetsbeskattningen måste den i viss utsträckning bestämmas av den utjämningspolitik som jag inledningsvis berört. För beskattning av annan förmögenhet än sådan som är nedlagd i familjeföretag och enskilda jordbruk, dvs. förmögenhet i allmänhet, synes mig den av kapitalskatteberedningen föreslagna skatteskalan vara i stort sett väl avvägd med hänsyn till de fördelningspolitiska och andra effekter man vill nå. Enligt min mening finns dock skäl för en viss justering av skalan. Det skikt av förmögenheten som skall beskattas efter 2 % bör utsträckas i förhållande

till beredningens förslag så att skiktet omfattar skattepliktiga förmögenheter mellan 400 000 kr. och 1 000 000 kr. Vidare bör det skikt på vilket en skatt av 2,5 % skall uttas omfatta alla skattepliktiga förmögenheter över 1 000 000 kr. Den beskattning efter 3,0 % som beredningen föreslagit för förmögenheter över 1 500 000 kr. kan nämligen antas i regel sakna praktisk betydelse med hänsyn till verkningarna av den begränsningsregel som jag ämnar föreslå. Vid en internationell jämförelse skulle därför en sådan procentsats i realiteten vara vilseledande.

Innebörden av mitt förslag i jämförelse med nuvarande regler och kapitalskatteberedningens förslag belyses i nedanstående tabell.

Förmögenhet, kr.	Förmögenhetsskatt vid skiktets nedre gräns, kr.			Förmögenhetsskatt inom skiktet, %		
	Nuvarande regler	Kapitalskatteberedningen[1]	Förslaget	Nuvarande regler	Kapitalskatteberedningen[1]	Förslaget
1	2	3	4	5	6	7
— 100 000	0	0	0	—	—	—
100 000— 150 000	0	0	0	0,8	—	—
150 000— 200 000	400	0	0	1,0	1,0	1,0
200 000— 250 000	900	500	500	1,3	1,0	1,0
250 000— 400 000	1 550	1 000	1 000	1,3	1,5	1,5
400 000— 650 000	3 500	3 250	3 250	1,6	2,0	2,0
650 000—1 000 000	7 500	8 250	8 250	1,6	2,5	2,0
1 000 000—1 650 000	13 100	17 000	15 250	1,8	2,5	2,5
1 650 000—	24 800	33 250	31 500	1,8	3,0	2,5

[1] Kapitalskatteberedningens förslag för gifta.

Med den skärpta skatteskala jag här föreslagit kommer man även i fortsättningen att behöva något slags begränsning av den skattebelastning som enligt de allmänna reglerna kan åvila en skattskyldig.

Den nya begränsningsregel som kapitalskatteberedningen föreslagit skiljer sig, som framgår av den redogörelse jag förut lämnat, särskilt i ett par avseenden från den nuvarande 80 procentregeln. Dels har skattereduktionen ställts i viss relation till den skattskyldiges statligt beskattningsbara inkomst. Dels är det bara förmögenhetsskatten som reduceras enligt förslaget, medan reduktionen enligt 80 procentregeln kan avse även statlig inkomstskatt.

Några remissinstanser har uppfattat kapitalskatteberedningens förslag till ny begränsningsregel som en klar teknisk förbättring. Flera remissinstanser har emellertid anfört kritiska synpunkter mot förslaget. Det har framför allt ansetts att begränsningsregeln även i fortsättningen bör sätta en absolut spärr för både inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Begränsningsregeln bör vidare liksom nu ta sikte på det lågavkastande kapitalet.

Med den höga totalbeskattning som både enligt nuvarande regler och i än

högre grad enligt nu föreslagna regler för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen kan belasta den skattskyldige framstår det för mig som naturligt att begränsningsregeln konstrueras som en spärr för totalbeskattningen. Den nuvarande 80 procentregeln avser att utgöra en sådan spärr. Enligt min mening bör den spärr som skall tillämpas efter de nya beskattningsreglernas införande i princip ha samma syfte. I likhet med beredningen anser jag det i hög grad önskvärt att spärregeln tillämpas ex officio av myndigheterna, dvs. utan särskild ansökan av den skattskyldige.

Den nya begränsningsregeln bör träda i funktion, när summan av de skatter som påförts den skattskyldige i form av statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt sjömansskatt och kommunala skatter överstiger en viss procent av hans inkomst. Enligt min mening bör totalskatten sättas i relation till statligt beskattningsbar inkomst i stället för som nu till taxerad inkomst ökad med beloppet av avdragna kommunalutskylder. Detta får ses mot bakgrund av det förslag att slopa kommunalskatteavdraget som läggs fram för inkomstbeskattningens vidkommande. Relationen till den beskattningsbara inkomsten bör vidare enligt min mening differentieras något efter inkomstens storlek. Jag föreslår med hänsyn härtill att skattereduktionen skall avse det belopp varmed totalskatten överstiger 80 % av beskattningsbar inkomst upp till 200 000 kr. Till den del den beskattningsbara inkomsten är högre än 200 000 kr., bör reduktionen avse den skatt som överstiger 85 % av inkomsten. Liksom nu bör gälla att skattereduktionen maximeras till högst summan av den statliga inkomstskatten och skatten på halva förmögenheten. Någon ytterligare reduktionsregel motsvarande den nuvarande 30 gångerregeln behövs inte enligt min mening. Den föreslagna skatteskalan och begränsningsregeln torde i stort sett ta tillräcklig hänsyn till de lågavkastande förmögenheterna.

För makar som lever tillsammans bör rätten till skattebegränsning liksom nu i princip bedömas med hänsyn till makarnas sammanlagda inkomster och skatter. På samma sätt som makar bör liksom i andra skattesammanhang behandlas de som, utan att vara gifta, lever tillsammans om de tidigare varit gifta eller gemensamt har eller haft barn. I den mån barn i förmögenhetsavseende beskattas tillsammans med föräldrarna bör även den förhöjda förmögenhetsskatt som med anledning därav påförts föräldrarna eller en av dem betraktas som en del av dessas skatt vid reduktionen. Däremot skall i sådant fall barnets inkomst givetvis inte påverka bedömningen av skatternas relation till föräldrarnas inkomst.

Fall finns då skattskyldig har rätt att enligt särskilda föreskrifter erhålla skattenedsättning genom avräkning av skatt. Jag tänker närmast på det avdrag från skatt som skall få ske vid inkomstbeskattningen enligt vad jag föreslagit. Hit hör också de fall, då utländsk skatt enligt avtal, som träffats med annan stat för att undvika dubbelbeskattning, får avräknas från svensk skatt. Jag föreslår i nära anslutning till kapitalskatteberedningen att skatte-

nedsättning enligt begränsningsregeln bestäms som om något avdrag eller någon avräkning inte skett.

Som jag förut nämnt bör den nya begränsningsregeln tillämpas ex officio av myndigheterna. Därigenom ställs på dessa krav som i och för sig kan medföra vissa komplikationer. Bl. a. måste vid skattebegränsningen beaktas även sådan kommunalskatt som påförts den skattskyldige i annan kommun än hemortskommunen. De tekniska hjälpmedel som numera står uppbördsmyndigheterna till buds underlättar emellertid problemens lösning. Vissa svårigheter avseende bl. a. kommunikationen mellan myndigheter kvarstår men bör kunna övervinnas.

Den föreslagna begränsningsregeln bör intas i en särskild författning som ersätter den nuvarande förordningen angående 80 procentregeln. Även den särskilda författningen om motsvarande begränsning av preliminär skatt (SFS 1952: 411) blir överflödig genom ex officioförfarandet. De vanliga jämkningsreglerna i uppbördsförordningen (1953: 272) torde vara tillräckliga.

I den särskilda författningen bör regleras även den inbördes ordning i vilken nedsättning får ske av statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt. Med hänsyn till att det är förmögenhetsbeskattningen som kan sägas framkalla behovet av en begränsningsregel bör enligt min mening begränsningen i första hand avse förmögenhetsskatten. Detta kan vara av betydelse t. ex. i det förut berörda fallet då den skattskyldige enligt dubbelbeskattningsavtal har rätt att från svensk inkomstskatt avräkna utländsk skatt. Om reduktionen enligt begränsningsregeln i första hand sker på den statliga inkomstskatten, kan detta inverka ogynnsamt på den skattskyldiges möjligheter att utnyttja sin rätt att avräkna den utländska skatten. Men om rätten till avräkning för utländsk skatt avser förmögenhetsskatt bör det omvända gälla, så att reduktionen enligt begränsningsregeln i första hand avser statlig inkomstskatt. Bestämmelserna bör alltså utformas så att utrymme ges för en sådan tillämpning som är fördelaktigast för den skattskyldige.

Jag återkommer nu till frågan om familjeföretagens behandling vid förmögenhetsbeskattningen.

Som jag förut framhållit talar starka skäl för en viss försiktighet när det gäller beskattningen av sådan förmögenhet som investerats i enskilda företag och jordbruk och som kan sägas representera ett "arbetande" kapital i ägarens näringsverksamhet. Enligt min mening bör därför ägare av mindre och medelstora företag och jordbruk såvitt möjligt undantas från den skärpning av förmögenhetsskatten som föreslås. Man behöver då särskilda regler som har till syfte att i stort sett bibehålla nuvarande nivå för beskattningen av deras förmögenhet.

Hur man lämpligen bör utforma dessa regler kan självfallet diskuteras. Det angivna syftet kan tillgodoses på olika sätt och hänsyn måste tas till

skilda faktorer. Underlag saknas emellertid f. n. för en mera ingående bedömning av hela detta problemkomplex. Enligt min mening bör frågan om den lämpliga utformningen av en särbehandling av familjeföretagen och de med dem jämförliga jordbruken närmare utredas. Eftersom kapitalskatteberedningen ännu inte slutfört sitt uppdrag, anser jag lämpligt att beredningen närmare överväger denna beskattningsfråga i sitt fortsatta arbete, som åtminstone vad gäller hänsynstagande till latent skatteskuld berör familjeföretagen. För att åstadkomma en rimlig avvägning av familjeföretagens förmögenhetsbeskattning intill dess att man kommit fram till en slutlig lösning är emellertid en provisorisk lösning angelägen. Det förslag jag nu lägger fram, får därför ses som ett sådant provisorium. Det ligger i sakens natur att de provisoriska reglerna måste få en ganska schablonartad karaktär.

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 lösgöras av ägaren genom en försäljning av aktierna. En sådan försäljning inverkar i regel inte på företagets fortbestånd, vilket däremot kan bli fallet om ägaren lösgör 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 familjeföretagen 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 kreditsvårigheter 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.

Hur gränsen lämpligen bör dras mellan den ena och den andra kategorin företag kan givetvis diskuteras.

Eftersom gränsdragningen är avsedd att ske i samband med förmögenhetstaxeringen ligger det emellertid enligt min mening närmast till hands att lägga avgörande vikt vid det samlade förmögenhetsvärde som företaget

representerar, antingen företaget driver rörelse eller jordbruk och skogsbruk. Förmögenhetsvärdet bör enklast kunna bedömas med ledning av deklarationsvärdet för aktierna, om företaget är ett aktiebolag. Bedrivs företaget i annan form bör förmögenhetsvärdet beräknas till det nettovärde som framgår av självdeklarationens förmögenhetssammanställning och som utgör skillnaden mellan de tillgångar och skulder som skall medtas vid förmögenhetsberäkningen. Detta bör gälla även när företaget bedriver jordbruk eller skogsbruk. I fråga om skogsbruk bör bland företagets tillgångar givetvis medtas även sådana medel som insatts på skogskonto. Vad särskilt skulderna angår kan naturligen uppkomma svårigheter att göra en riktig fördelning mellan de skulder som är hänförliga till företaget och dem som kan vara hänförliga till den skattskyldiges förmögenhet av annat slag eller till hans personliga skulder. Jag tänker bl. a. på skatteskulderna. I sådana oklara fall bör enligt min mening en skälig proportionering kunna göras.

Vilka företag som skall kunna hänföras till kategorin mindre och medelstora företag bör lätt kunna bedömas med ledning av det förmögenhetsvärde som företaget kan beräknas ha enligt den relativt enkla metod jag nu föreslagit. En övre gräns måste dras och var denna gräns bör gå kan självfallet bedömas olika. För min del anser jag att de mindre och medelstora företagens intressen kan anses tämligen väl tillgodosedda, om man stannar för att i princip acceptera att sådana företag vilkas förmögenhetsvärde icke överstiger 2 milj. kr. får bli föremål för den särbehandling som jag avser att föreslå i det följande.

Jag är fullt medveten om att en sådan gränsdragning innebär en tämligen grov schablon och att därigenom vissa tröskeleffekter kan uppkomma. Enligt min mening är det dock angeläget att bestämmelserna utformas så att tillämpningen inte kompliceras i onödan. Härtill kommer att de föreslagna bestämmelserna är avsedda att vara provisoriska. Det är därför av så mycket större betydelse att man genom enkla regler försöker undvika skattetvister under mellantiden.

Emellertid kan även en nedre gräns för särbehandlingen av familjeföretagen dras. Enligt den skala för förmögenhetsbeskattningen som jag föreslår inträder knappast någon skärpning av förmögenhetsbeskattningen för förmögenheter under 500 000 kr. Endast i skiktet närmast under 500 000-kronorsgränsen kan en obetydlig skärpning uppkomma i förhållande till den nuvarande skatteskalan. Med hänsyn härtill bör den nedre gränsen sättas in så att en särbehandling enligt föreslagna regler över huvud taget inte kommer i fråga beträffande sådan skattskyldig delägare i familjeföretag vars skattepliktiga förmögenhet inte överstiger 500 000 kr. Även en sådan regel bör enligt min mening vara ägnad att förenkla tillämpningen av de bestämmelser som föreslås beträffande förmögenhet omfattande större eller mindre andelar i familjeföretag.

Av det jag förut sagt framgår att det typiska för de företag — inklusive

jordbruken — som i princip bör omfattas av särbehandlingen, är att ägarkretsen i det väsentliga är begränsad. Företaget ägs alltså till huvudsaklig del av en person eller av ett fåtal personer. Frågan blir då hur stor del av företaget som måste ägas av denna personkrets. I det senare fallet uppkommer dessutom frågan hur stor ägarkretsen kan vara utan att företaget förlorar sin karaktär av vad som kan kallas "fåmansföretag" eller vad jag i det föregående — kanske mera populärt — benämnt familjeföretag. Samma frågor har tidigare aktualiserats. Som exempel kan nämnas fåmansbolagens skattskyldighet för aktieutdelning. De gränsdragningar som därvid tillämpas bör enligt min mening kunna vara vägledande även i detta sammanhang. Med anknytning i viss mån till dessa gränsdragningar föreslår jag därför att förutsättningarna skall anses uppfyllda, om företaget till minst 75 % ägs av den skattskyldige ensam eller i förening med ett fåtal andra personer. För att undvika svårigheter vid tillämpningen bör den nu avsedda ägarkretsen omfatta högst tio personer. Antalsbegränsningen bör gälla oavsett om ägarna av företaget är sinsemellan besläktade eller ej. Anledning saknas enligt min mening att, såsom vid bedömningen av ett fåmansbolags skattskyldighet för mottagen aktieutdelning, ev. räkna med en större ägarkrets än tio personer endast därför att de är besläktade med varandra.

Villkoret att 75 % av företaget ägs av högst tio fysiska personer bör gälla såväl omedelbar äganderätt som indirekt sådan genom förmedling av juridisk person. Exempel på den senare formen av äganderätt utgör det inte ovanliga fallet att en person innehar aktier i ett bolag som i sin tur äger aktierna i ett annat bolag.

Förutsättningen att ägarintresset uppgår till minst 75 % av företaget bör i fråga om företag som bedrivs i aktiebolagsform anses uppfylld när 75 % av aktierna i bolaget ägs av högst tio personer. Motsvarande bör gälla i fråga om andelar i handelsbolag, kommanditbolag o. d. I fråga om företag som drivs i annan form — dit hör den enskilda firman som mestadels ägs av en person — bör ägarintresset mätas i relation till vad som enligt vanliga grunder motsvarar det egna kapitalet, dvs. skillnaden mellan tillgångar och skulder. Jordbruksföretag, som bedrivs i annan form än de nyssnämnda bolagsformerna, kan bedrivas antingen av ägaren ensam eller av honom i förening med två eller flera meddelägare eller också på motsvarande sätt av en arrendator eller av några arrendatorer tillsammans. I det förra fallet kan ägarintresset mätas enligt den nyssnämnda allmänna regeln. I fråga om arrendejordbruket bör ägarandelen bestämmas efter arrendatorns andel i det som för honom representerar det egna kapitalet i jordbruket, dvs. även här skillnaden mellan tillgångar och skulder.

För att man skall kunna tala om familjeföretag i den speciella mening som här avses räcker det emellertid inte att enbart konstatera att minst 75 % av företaget ägs av den skattskyldige ensam eller tillsammans med högst nio andra personer. Enligt min mening behövs även vissa andra precise-

ringar. Dessa preciseringar syftar till att ytterligare markera att den skattskyldige — dvs. den vars förmögenhetsbeskattning det är fråga om — i ekonomiskt avseende måste vara i ganska hög grad beroende av sitt företag.

Som förutsättning för en särbehandling vid förmögenhetsbeskattningen bör därför enligt min mening krävas, att det av omständigheterna klart framgår att den skattskyldige har sin väsentliga försörjning av företaget.

Av det jag förut anfört framgår att företagets verksamhet i princip bör avse endast rörelse eller jordbruk, som den skattskyldige bedriver. Detsamma bör givetvis gälla även när verksamheten bedrivs av t. ex. ett aktiebolag eller handelsbolag i vilket den skattskyldige äger del. Verksamheten får alltså inte omfatta sådant som t. ex. uthyrning eller förvaltning av fastigheter eller förvaltning av värdepapper. Om den skattskyldige utom rörelse även bedriver förvaltningsverksamhet i endast obetydlig omfattning, bör man dock kunna bortse därifrån. Beträffande jordbruksfastighet bedrivs jordbruket eller skogsbruket vanligen av fastighetens ägare, som då är att bedöma som företagare. Men om fastigheten helt eller delvis utarrenderats bör jordbruket eller skogsbruket till motsvarande del anses bedrivet av arrendatorn och hans ev. medarrendatorer. Till den delen bör alltså inte ägaren betraktas som företagare. Om jordbruksfastighet innehas med fideikommissrätt, bör givetvis fideikommissarien i detta sammanhang vara likställd med fastighetsägare.

Frågan om den skattskyldige haft sin väsentliga försörjning av rörelse eller jordbruk som han bedrivit i enlighet med det nu sagda, bör i allmänhet utan större svårighet kunna bedömas efter förhållandet mellan den inkomst som den skattskyldige haft av rörelsen eller jordbruket å ena sidan och den sammanlagda inkomsten som han kan ha haft av andra inkomstslag.

Jag vill emellertid framhålla att jämförelsen inte kan göras enbart beloppsmässigt. Hänsyn måste enligt min mening också tas till det inte ovanliga förhållandet att resultatet av en rörelse eller av ett jordbruk eller skogsbruk kan variera från år till år och att förvärvskällan t. o. m. kan visa underskott under mer än ett år, utan att det fördenskull behöver sättas i fråga att den skattskyldige ändå haft sin väsentliga försörjning av denna förvärvskälla. Den omständigheten att den skattskyldige i fall som dessa t. ex. har en mindre kapitalinkomst vid sidan av sitt jordbruk bör inte utan vidare ändra bedömningen. Endast om det framgår att den skattskyldige regelmässigt har inkomst av annat slag som klart överväger, finns enligt min mening anledning att bedöma frågan om den väsentliga försörjningen annorlunda. Jag syftar här på fall som t. ex. när en person med en normalt betydande inkomst av tjänst eller av fritt yrke även har en jordbruksfastighet, varav inkomsten dock understiger den andra inkomsten.

Eftersom det här gäller en särbehandling vid kapitalbeskattningen bör enligt min mening som en ytterligare förutsättning krävas att företaget i fråga också dominerar i förmögenhetsavseende vid jämförelse med de öv-

riga förmögenhetstillgångar som den skattskyldige kan ha. Jag anser således att den skattskyldige bör ha minst 75 % av sin totalförmögenhet nedlagd i företaget. När den skattskyldige samtaxeras för förmögenhet med make och, i förekommande fall, med hemmavarande barn under 20 år, bör motsvarande gälla i förhållande till den gemensamt beskattade förmögenheten.

Beräkningen av hur stor andel av den skattskyldiges förmögenhet som är nedlagd i företaget kan givetvis ske på olika sätt. För egen del anser jag att ett i stort sett riktigt resultat nås, om jämförelsen avser nettovärdet av de olika förmögenhetsdelarna, dvs. den del som avser företaget resp. den del som avser övrig egendom. Man bör med andra ord beakta även skulderna. För det fall att rörelsen bedrivs i form av aktiebolag, bör de för aktierna fastställda deklarationsvärdena utan vidare kunna godtas som förmögenhetsvärden även i detta sammanhang. I fråga om värdet av företag som drivs i annan form, är man på vanligt sätt hänvisad till en beräkning av vad som motsvarar den skattskyldiges andel i nettokapitalet, dvs. den del som på honom belöper av skillnaden mellan de tillgångar och skulder i företaget, som skall beaktas vid förmögenhetsberäkningen. När fråga är om rörelse eller jordbruk varav inkomsten redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, bör värdet av dessa tillgångar normalt framgå av det till räkenskaperna fogade inventariet. I fråga om jordbruksfastighet som redovisas enligt kontantprincipen måste värdena framgå av självdeklarationens förmögenhetssammanställning.

Hittills har jag utgått från normalfallet att fråga är om endast ett företag som helt eller delvis ägs av den skattskyldige. Inte ovanligt är emellertid att den skattskyldige bedriver verksamhet genom två eller flera företag av olika slag. Som exempel kan nämnas, att den skattskyldige utom en jordbruksfastighet även driver ett mindre sågverk, det senare kanske i form av aktiebolag. Det bör enligt min mening vara möjligt att även i sådana fall betrakta den samlade verksamheten som om fråga var om ett företag ur förmögenhetssynpunkt. De olika förutsättningarna för särbehandling vid kapialbeskattningen som jag förut uppställt för de fall då den skattskyldige har endast ett företag bör då i stället gälla den samlade verksamheten. Kravet att den skattskyldiges förmögenhet till viss del skall vara hänförlig till företagets förmögenhetsvärde bör på motsvarande sätt avse företagens sammanlagda förmögenhetsvärde. Detta värde får inte överstiga 2 milj. kr. Även kravet att verksamheten skall vara av väsentlig betydelse för den skattskyldiges försörjning bör på motsvarande sätt gälla den samlade verksamheten.

Om man godtar att hänsyn vid förmögenhetsberäkningen tas till den samlade verksamheten, är det naturligt att fordra ett visst inre sammanhang mellan företagen i fråga. Endast om denna förutsättning är för handen, är det enligt min mening motiverat att utsträcka särbehandlingen till det sam-

manlagda förmögenhetsvärdet. Gemenskapen är tydlig i det nyssnämnda exemplet, då det ena företaget har till direkt syfte att tillgodogöra sig produkterna av det andra. Man bör alltså anlägga något av samma bedömning som enligt föreskrifterna i punkt 3 av anvisningarna till 18 § kommunalskattelagen (1928: 370) om vad som är att hänföra till en förvärvskälla, även om det här kan vara fråga om olika förvärvskällor.

Oskiftat dödsbo efter en person, som ensam eller tillsammans med andra personer varit ägare till rörelse, jordbruk eller skogsbruk som här avses, bör i fråga om den föreslagna särbehandlingen i förmögenhetsavseende principiellt behandlas på samma sätt som den avlidne om denne levt. Detta innebär att alla de förutsättningar som enligt det av mig framlagda förslaget uppställts för att en särbehandling skall få tillämpas också måste vara uppfyllda för dödsboets vidkommande. Det bör emellertid erinras om att dödsbo redan enligt nu gällande bestämmelser endast under begränsade förutsättningar kan behandlas som självständigt skattesubjekt från och med det taxeringsår som följer närmast efter det fjärde kalenderåret efter det år då dödsfallet inträffade. Härom hänvisas till bestämmelserna i 53 § 3 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (1928: 370). Samma begränsning bör gälla i fråga om den särbehandling som ett oskiftat dödsbo kan få enligt nu föreslagna regler. Efter utgången av den nämnda tidsperioden kan det alltså bli dödsbodelägaren som får skatta för sin andel i dödsboets förmögenhet, inklusive familjeföretag.

Jag vill i detta sammanhang nämna att jag inte finner anledning att nu föreslå någon ändring av den i detta lagrum angivna gränsen för skattepliktig förmögenhet, som efter nämnda tidsperiod inte får av dödsboet överskridas.

Av det jag tidigare anfört framgår att den särbehandling som är avsedd komma ägarna av de mindre och medelstora familjeföretagen till del i princip inte bör gå ut på något annat än att i stort sett bibehålla den nuvarande nivån för beskattningen av deras förmögenhet. Det är alltså i och för sig inte meningen att ge dem längre gående favörer i detta avseende. Denna utgångspunkt bör då också vara bestämmande när det gäller att avväga i vilken grad de skattskyldiga inom kategorin i fråga skall undantas från den skatteskärpning som den föreslagna förmögenhetsskatteskalan annars kan komma att föra med sig. Även här gäller det att om möjligt finna en enkel schablonlösning.

Vid mina överväganden har jag kommit till resultatet att, om man stannar för att särbehandlingen skall kunna komma i fråga endast beträffande sådana företag, vilkas förmögenhetsvärde inte överstiger 2 milj. kr., det avsedda syftet i stort sett kan uppnås genom att delägarna får en reduktion med 25 % av värdet av sin förmögenhet över 500 000 kr. För förmögenhetsskiktet upp till 500 000 kr. bör ingen reduktion medges, eftersom

särbehandlingen enligt vad jag förut sagt inte är påkallad beträffande förmögenheter inom detta skikt. Den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet bör alltså sedan det nämnda 25 procentavdraget gjorts motsvara beloppet 500 000 kr. ökat med 75 % av den återstående förmögenheten. På slutsumman skall i princip skatt utgå i vanlig ordning enligt den föreslagna skatteskalan.

Effekten av den angivna konstruktionen kan belysas med ett exempel. En person A är delägare i ett familjeföretag vars värde uppgår till nära 2 milj. kr. Hans andel i företaget uppskattas till 1,5 milj. kr. Värdet av hans övriga förmögenhet antas uppgå till 500 000 kr., som i detta fall är maximum med hänsyn till kravet att värdet av A:s andel i familjeföretaget inte får understiga 75 % av A:s totalförmögenhet. Om A:s hela förmögenhet reduceras enligt angivna grunder, återstår för A en beskattningsbar förmögenhet av 1 625 000 kr. Skatten härpå utgör enligt den föreslagna skalan 30 875 kr. Denna skatt kan jämföras med den skatt han annars skulle haft att erlägga på en beskattningsbar förmögenhet av 2 milj. kr. enligt samma skala eller 40 250 kr. A får således en nedsättning av skatten med 9 375 kr. Om man jämför med den förmögenhetsskatt som A enligt nuvarande regler skulle ha erlagt på en beskattningsbar förmögenhet av 2 milj. kr. eller 31 100 kr. finner man att skatten efter reduktion enligt de föreslagna reglerna håller sig på en i stort sett oförändrad nivå, i detta fall 225 kr. lägre (se tabell 1).

Som framgår av vad jag anfört är den föreslagna reduktionsregeln så konstruerad att reduceringen av förmögenhetsvärdet omfattar även den förmögenhet som den skattskyldige kan ha vid sidan av den förmögenhet som är nedlagd i företaget. Härigenom vinner man större enkelhet vid tillämpningen. Om reduktionen skulle avse endast den i företaget nedlagda förmögenheten, skulle myndigheterna ofta nödgas mera noggrant granska den skattskyldiges fördelning av förmögenheten mellan de olika delarna. Det kan många gånger vara svårt att vid en sådan gränsdragning bedöma i vad mån vissa tillgångar, t. ex. bankmedel m. m., är att hänföra till företaget i fråga och tvister kan lätt uppkomma mellan den skattskyldige och myndigheterna. Jag vill dock framhålla att den föreslagna reduktionsregelns effekt på vad som kan kallas sidoförmögenheten, dvs. den del av den skattskyldiges förmögenhet som inte ligger i företaget, är automatiskt begränsad genom att den i företaget nedlagda delen av hans förmögenhet enligt de i förslaget uppställda förutsättningarna måste uppgå till minst 75 % av totalförmögenheten. Det säger sig självt att sidoförmögenhetens relativa storlek varierar i de enskilda fallen. I det stora flertalet fall torde den övervägande delen av den skattskyldiges förmögenhet vara nedlagd i familjeföretaget. Om sidoförmögenheten är så stor att den i företaget nedlagda förmögenheten understiger nämnda procenttal, bortfaller rätten till

särbehandling. Slutligen vill jag i detta sammanhang på nytt erinra om de föreslagna reglernas provisoriska karaktär.

Med en förmögenhetsbeskattning som är utformad i enlighet med vad jag här föreslagit åstadkommer man enligt min mening en rimlig skärpning av den vanliga förmögenhetsbeskattningen för de stora förmögenheterna. Samtidigt tar man rimlig hänsyn till ägarna av de mindre och medelstora företagen så att de inte drabbas av en för hård beskattning som kan äventyra företagens fortsatta existens. Därigenom kan alltså tillgodoses både de fördelningspolitiska effekter man vill nå och den samhällsekonomiska balans som man vill bevara.

Till belysande av effekterna av den nya skala för förmögenhetsbeskattningen och reglerna i övrigt som jag föreslagit får jag hänvisa till tabellerna 1—2, som torde få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende som *bilaga 1* och *2*.

Med tanke på höjningarna av fastighetstaxeringsvärdena föreslår jag att den högre skattepliktsgräns som jag förordat får gälla vid 1971 års taxering. De föreslagna reglerna bör i övrigt tillämpas med början vid 1972 års taxering, då alltså den nya förmögenhetsskatteskalan bör gälla. För att undvika de tröskeleffekter, som kan uppkomma vid 1971 års taxering genom att den hittillsvarande skalan tillämpas tillsammans med en höjd skattepliktsgräns, föreslår jag en särskild upptrappningsregel för beräkning av skatten i förmögenhetsskiktet närmast över denna gräns.

Arvsbeskattningen

Den nu gällande arvsskatteförordningen antogs år 1941 och ersatte den då gällande förordningen från år 1914 (nr 381) om arvsskatt och skatt för gåva. Dödsbobeskattningen byggde i båda förordningarna helt på arvslottsbeskattningens princip. Under tiden 1947—1958 skedde arvs- och gåvobeskattningen genom både arvslotts- och kvarlåtenskapsbeskattning. På grund av vissa olägenheter med denna kombination av beskattningssystem slopades, som jag tidigare nämnt, kvarlåtenskapsskatten med verkan fr. o. m. år 1959.

I direktiven till kapitalskatteberedningen anförde jag, att fördelarna och nackdelarna med en arvslotts- resp. en kvarlåtenskapsbeskattning borde övervägas. Vidare borde möjligheterna till schablonisering och förenkling av arvs- och gåvoskattereglerna beaktas. Beredningen har ingående diskuterat dessa frågor och slutligen stannat för en lösning, varigenom arvslottsprincipen behålls för den nuvarande arvsskatteklass I och i övrigt ersätts av ett kvarlåtenskapsskatteliknande system.

Vill man åstadkomma en väsentlig förenkling av det nuvarande komplicerade systemet för arvsbeskattningen torde lösningen få sökas efter de riktlinjer som beredningen angett. Enligt min mening har beredningen också

påvisat vissa fördelar med ett system, där lotternas storlek blir normerande för den skatt som make och barn har att betala medan det sammanlagda beloppet av arvslotterna blir avgörande för skattens storlek såvitt rör andra mottagare. Ett på det sättet utformat system tillgodoser berättigade anspråk på rättvis beskattning av lotter som tillkommer den avlidne närstående personer samtidigt som det innebär en viss förenkling av beskattningen. Av särskilt intresse är den sistnämnda synpunkten med tanke på de i vissa avseenden relativt komplicerade frågor som följer av den nuvarande lagstiftningens detaljreglering. Detta har också framhållits i ett flertal remissyttranden.

Å andra sidan innebär en schablonisering av det slag beredningen förordat med nödvändighet vissa ojämnheter i beskattningen. Genom att beskattning enligt den av beredningen förordade klass II sker så att skatten utgår på det sammanlagda värdet av skilda lotter har denna beskattningsform i vissa, låt vara mindre betydelsefulla avseenden, samma svagheter som den gamla kvarlåtenskapsskatten. För den enskilde kan det vara svårt att förstå, att storleken av den skatt som han slutligt skall betala kan vara beroende mindre av lottens värde än av antalet medarvingar. Jämfört med arvslottsbeskattningen torde också större svårigheter föreligga för den enskilde att beräkna hur mycket av skatten som belöper på hans förvärv. I likhet med åtskilliga remissinstanser anser jag mig därför inte böra förorda, att det nu gällande systemet med en renodlad arvslottsbeskattning frångås. I enlighet härmed bör därför den hittills gällande principen om skattens avpassande efter skatteförmågan med hänsyn till lottens värde alltjämt vara normerande. Skattskyldigheten bör sålunda enligt min uppfattning även i fortsättningen vila på arvingar och testamentstagare, varvid dödsboet har att förskjuta skatten.

Med hänsyn till den av mig nu förordade utformningen av arvsskattesystemet blir arvingens släktskap i förhållande till den avlidne samt lottens värde helt avgörande för skattens storlek. Man kunde i detta sammanhang överväga att till grund för beskattningen lägga inte bara detta värde. Hänsyn skulle också kunna tas till mottagarens ekonomiska ställning. Ett beaktande härav, den s. k. tredje progressionsgrunden, skulle dock kräva kunskap om mottagarens förmögenhets- och inkomstförhållanden inte bara vid tiden för skattskyldighetens inträde utan också under viss tid dessförinnan. Det torde, som beredningen också funnit, vara förenat med betydande svårigheter att på ett rättvisande sätt beakta sådana förhållanden vid beskattningen. Några önskemål om hänsynstagande till denna speciella progressionsgrund har inte framförts från remissinstansernas sida och jag anser mig i det följande kunna bortse från denna fråga.

Med utgångspunkt från arvslottsprincipen som grund för beskattningen är det, som jag nyss antytt, för skattens höjd i första hand avgörande vil-

ken betydelse som bör tillmätas mottagarens släktskap i förhållande till arvlåtaren eller testator. Även andra faktorer kan ha betydelse, såsom arten av den verksamhet vissa stiftelser eller sammanslutningar utövar. Jag vill därför först ta upp frågan om indelning i skatteklasser av skattepliktiga lotter. Som jag tidigare nämnt utgår arvsskatten enligt fyra klasser. Med bortseende tills vidare från klass III, vartill hänförs sådana juridiska personer som är befriade från gåvoskatt, räknas till klass I efterlevande make, barn, styvbarn eller avkomling till barn eller styvbarn. Till klass II räknas bl. a. föräldrar, syskon, syskons avkomlingar och trotjänare samt till klass IV övriga skattskyldiga. Till den sistnämnda klassen räknas i regel fosterbarn och förutvarande make. Vidare beskattas enligt denna klass förvärv till den som med arvlåtaren eller testator sammanlevt i s. k. samvetsäktenskap oberoende av om parterna har eller har haft gemensamma barn. Av klasserna I, II och IV har klass I den lindrigaste och klass IV den strängaste skatteskalan.

I likhet med beredningen och remissinstanserna anser jag, att make och barn i skattehänseende bör inta en mer gynnad ställning än flertalet andra skattskyldiga. Lotter som tillkommer någon i denna personkrets bör därför liksom hittills beskattas enligt skatteklass I.

Beredningen har föreslagit, att till denna klass också skall hänföras person som vid tiden för dödsfallet sammanlevde med den avlidne, om parterna tidigare varit gifta med varandra eller har eller har haft gemensamma barn. Förslaget, som har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av ett stort antal remissinstanser, överensstämmer med den avgränsning som i motsvarande fall gäller i inkomstskattehänseende.

Några remissinstanser har ansett, att kravet att de sammanlevande haft barn med varandra inte bör upprätthållas i arvsskattesammanhang. Även om vissa skäl kan anföras för en sådan ståndpunkt, anser jag det vara olämpligt att ha olika bestämmelser vid inkomstbeskattningen och arvsbeskattningen. Eftersom jag inte finner någon ändring i inkomstskattehänseende motiverad, tillstyrker jag vad beredningen förordat. Förslaget att beskatta förutvarande makes förvärv enligt klass I är jag däremot inte beredd att tillstyrka.

En särskild fråga gäller arvsbeskattningen för fosterbarn. Dessa barn åtnjuter ingen särställning i arvsrättsligt hänseende. Vid arvsbeskattningen tillämpas klass IV eller — om nära släktskap föreligger eller något slags anställningsförhållande kan påvisas — klass II. Lotter till övriga barn i och utom äktenskap, adoptivbarn eller styvbarn beskattas, som tidigare nämnts, i klass I. Beredningens förslag att även fosterbarns förvärv skall beskattas i denna klass har inte mött erinringar vid remissbehandlingen.

Jag vill till en början erinra om att ett fosterbarn kan vara utackorderat för en kortare tid i fosterhemmet. I sådana fall föreligger knappast den an-

knytning till fosterföräldrarna som motiverar en gynnsammare behandling i arvsskattehänseende. Å andra sidan kan sådana fall vara för handen där det skulle vara stötande att vid arvsbeskattningen behandla fosterbarn på annat sätt än andra barn. Detta är t. ex. fallet, om barnet redan i tidig ålder placerats i fosterhem och därefter under lång tid stadigvarande vistats hos fosterföräldrarna. För att undvika att fosterbarns förvärv under sådana förhållanden beskattas hårdare än t. ex. fosterföräldrarnas egna barns förvärv förordar jag, att fosterbarn i skattehänseende hänförs till klass I. Som villkor för beskattning enligt denna klass bör gälla att barnet före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem. Begreppet stadigvarande bör därvid ges motsvarande innebörd som i inkomstskattehänseende. Om fosterlega utgår eller ej bör enligt min mening sakna betydelse för frågan om fosterbarnets ställning i arvsskattehänseende.

Som framgår av vad jag tidigare anfört beskattas egendom, som tillfaller gift person, efter släktskapet mellan dennes make och den avlidne, om skatten därvid blir lägre. Detta innebär t. ex., att egendom, som testamenterats till den avlidnes sonhustru, i regel beskattas enligt klass I. Men om sonen är död vid arvfallet, beskattas egendomen enligt klass II. Beredningen anser, att dödsfallet i ett fall som detta inte bör medföra högre beskattning. Vidare föreslår beredningen att den för gift person medgivna lättnaden också i nu angivna fall skall tillkomma den som enligt beredningens förslag skall anses jämställd med make.

Med hänsyn till den utvidgning av makebegreppet som jag nyss förordat biträder jag beredningens förslag på denna punkt. Det är enligt min mening otillfredsställande, att frågan om tillämplig skatteklass för lott till barns make görs beroende av om barnet lever eller ej vid testators död. Jag förordar därför, att lott till barns make eller barns efterlevande make skall beskattas enligt klass I. En förutsättning bör, som framgår av det sagda, vara att äktenskapet eller det äktenskapsliknande förhållandet var bestående vid barnets död.

Någon utvidgning av personkretsen i klass I utöver vad jag nu förordat anser jag inte påkallad. Jag kan därför inte tillstyrka förslaget från vissa remissinstanser att enligt klass I beskatta också föräldrars, syskons eller trotjänares förvärv. Å andra sidan anser jag inte att någon inskränkning av den nuvarande personkretsen i klass I är motiverad. Adoptivförhållande bör alltså fortfarande räknas på samma sätt som släktskap.

När det gäller beskattningen av lotter till andra personer än dem, vars förvärv beskattas enligt klass I, kan i fråga om klassindelningen i viss mån andra värderingar göras än de som legat till grund för den nuvarande indelningen. Jag bortser härvid t. v. från beskattningen av lotter till sådana mottagare som f. n. hänförs till klass III. Beredningens förslag att sammanföra de nuvarande klasserna II och IV till en klass har tillstyrkts eller lämnats

utan erinran av flertalet remissinstanser. I likhet med beredningen anser jag, att den nära samhörighet mellan arvlåtare och arvinge som kan åberopas till stöd för en gynnsammare beskattning av lotter enligt klass I normalt inte föreligger mellan arvlåtare eller testator och personer utanför den i klass I ingående personkretsen. Inte heller torde särskilda intressen påkalla att, som f. n. gäller beträffande lotter till föräldrar eller syskon, hänsyn tas vid beskattningen genom att lotterna beskattas enligt en särskild klass. Å andra sidan anser jag det uppenbart, att testamenten till oskylda personer ofta utgör ett uttryck för en under livstiden bestående samhörighetskänsla mellan testator och testamentstagaren som testator genom testamentet önskar manifestera. Nu anförda omständigheter talar enligt min mening för att lotter till de mottagare som f. n. hänförs till klass II eller klass IV bör beskattas enligt en och samma skatteklass. Jag föreslår därför, att de nuvarande klasserna II och IV ersätts av en ny klass II.

Beskattningen av testamentslotter till mottagare, som i dag hänförs till klass III, har enligt nuvarande lagstiftning uteslutande samband med mottagarnas ställning i gåvoskattehänseende. Förvärv, som är gåvoskattefria men inte fria från arvsskatt, arvsbeskattas sålunda enligt den gynnsammare skatteklass III. Beredningens förslag innebär en samordning av arvs- och gåvoskattefriheten samtidigt som denna begränsas till att gälla lotter till staten, försvarsstiftelser eller sammanslutningar som främjar högre undervisning och vetenskaplig forskning. Förslaget har på denna punkt mött erinran från ett stort antal remissinstanser. I olika hänseenden har farhågor uttryckts för de negativa verkningar som ett genomförande av förslaget kunde leda till. Bl. a. har framhållits, att ett genomförande av förslaget skulle kunna äventyra den fortsatta verksamheten. Med hänsyn till den kritik som anförts mot förslaget anser jag, att ställning först bör tas till frågan, om en begränsning principiellt sett kan anses påkallad av den nuvarande, förmånligare beskattningen av arv och gåvor till de stiftelser och sammanslutningar det här är fråga om. Därefter torde få övervägas, om några ändringar i skattehänseende bör ske inom ramen för ett sådant principiellt ståndpunktstagande.

De nuvarande reglerna om arvs- och gåvoskattefrihet för s t i f t e l s e r o c h s a m m a n s l u t n i n g a r, som främjar vissa allmännyttiga ändamål, grundas på en traditionell uppfattning om dessa rättssubjekts insatser i samhället, främst på det sociala området. Redan tidigt har denna syn kommit till uttryck genom att rättssubjekten erhållit en skattemässigt förmånlig behandling. Arvs- och gåvoskattefrihet har sålunda länge förekommit i fråga om testamenten och gåvor till stiftelser och sammanslutningar som främjar undervisning, fostran och sjukvård. Efter hand har en utvidgning skett av skattefriheten för sammanslutningar med allmännyttig målinriktning. Förhållandevis tidigt skedde emellertid en uppdelning med hänsyn till mot-

tagarnas högre eller lägre grad av allmännyttig verksamhet. För en trängre krets av stiftelser och sammanslutningar medgavs både arvs- och gåvoskattefrihet men för en vidare grupp bara gåvoskattefrihet. Beträffande den senare gruppen ansågs dock att arvsbeskattningen borde mildras i förhållande till vad annars skulle blivit fallet. En särskild arvsskatteklass III infördes därför år 1911 i den då gällande 1894 års stämpelförordning. Kretsen av mottagare i klass III har därefter, i anslutning till motsvarande utvidgning av gåvoskattefriheten, successivt utvidgats och omfattar nu de allmännyttiga stiftelser och sammanslutningar, för vilka jag närmare redogjort i samband med behandlingen av gällande rätt.

Testamenten och gåvor till hithörande stiftelser och sammanslutningar har sålunda under lång tid åtnjutit en förmånlig behandling i skattehänseende på grund av att de ansetts främja för samhället som helhet behjärtansvärda ändamål. Endast mycket tungt vägande skäl bör enligt min mening föranleda att denna tradition frångås. Beredningens motivering för sitt förslag har inte övertygat mig om att någon skärpning av beskattningsreglerna på detta område är motiverad varför jag här föreslår en i princip oförändrad beskattning.

Några remissinstanser har ifrågasatt, om inte den arvsskattefrihet som f. n. gäller för vissa allmännyttiga stiftelser och sammanslutningar bör utvidgas att gälla även sådana mottagare som åtnjuter endast gåvoskattefrihet. Jag vill med anledning härav erinra om att de rättssubjekt som f. n. åtnjuter både arvs- och gåvoskattefrihet avser att främja en i särskilt hög grad allmännyttig verksamhet. Den verksamhet som samhället på detta sätt önskat att speciellt gynna har bestämts efter ingående överväganden och under sådana förutsättningar att det inte finns anledning att räkna med att organisationer som fullföljer andra ändamål skall anses tillbakasatta. Bl. a. med hänsyn härtill anser jag den ifrågasatta utvidgningen av arvsskattefriheten obefogad.

En betydelsefull nyhet utgör beredningens förslag om en allmän övergång från de nuvarande skattefria b o t t e n b e l o p p e n till grundavdrag. Förslaget har över lag mottagits positivt. Jag har tidigare nämnt, att de skattefria bottenbeloppen i arvsskatteförordningen i princip är utformade som gränsbelopp, dvs. bottenbeloppet beskattas om det överskrids. Bara när det är fråga om det särskilda avdraget för underåriga barn eller om försäkringsförvärv är bottenbeloppen utformade som grundavdrag, dvs. endast det överskjutande beloppet beskattas.

Övergång till grundavdrag är ett medel att erhålla en önskvärd lindring av arvsbeskattningen i de lägre skikten. Praktiska skäl kan också anföras för förslaget. Jag tillstyrker därför detta. Grundavdrag och skatteskalor bör utformas så att någon skärpning i beskattningen inte sker av små och medelstora arv. Grundavdragen bör också vara mindre i klass II än i klass I,

eftersom behovet av lindring i beskattningen av lott i klass II normalt är avsevärt mindre än i klass I.

Med hänsyn till den av mig föreslagna utformningen av skatteskalorna förordar jag, att grundavdraget i klass I bestäms för make till 30 000 kr. och för barn till 15 000 kr. I likhet med beredningen föreslår jag att grundavdraget för underårigt barn räknas upp till 3 000 kr. för varje år som återstår tills barnet fyllt 20 år. För lott i klass II eller klass III föreslår jag, att grundavdraget fastställs till 3 000 kr.

I samband med övergång från gränsbelopp till grundavdrag bör den i 19 § 3 mom. första stycket intagna sammanläggningsregeln upphävas, eftersom denna inte är avsedd att tillämpas i fall där grundavdrag görs.

Beredningens förslag beträffande arvsskattens höjd skall ses mot bakgrunden av dess uppdrag att dels söka förenkla arvsbeskattningen i tekniskt hänseende, dels företa en omfördelning av skatten från fördelningspolitiska synpunkter. De tekniskt genomgripande ändringar som beredningen föreslagit har jag redan berört. Jag vill därför här bara erinra om att den av beredningen föreslagna ändrade fördelningen av skatteuttaget i hög grad underlättats av den samtidigt föreslagna ändrade indelningen i skatteklasser. När det gäller de fördelningspolitiska synpunkterna har, som nämnts, beredningen ansett det vara avgörande för skattens höjd att åstadkomma lättnader i beskattningen av mindre arv till make och barn samt principiellt en skärpning av beskattningen i övrigt.

Av vad jag tidigare anfört framgår, att många remissorgan tillstyrkt att en omfördelning av skatten sker i huvudsaklig överensstämmelse med beredningens förslag. Flertalet remissinstanser har emellertid rest invändningar mot förslaget i såväl tekniskt som materiellt hänseende. Jag skall inte här åter gå in på de synpunkter som anförts i dessa avseenden utan hänvisar till den redogörelse jag tidigare lämnat. Vid den ändrade avvägning av arvsbeskattningen som jag anser påkallad, vill jag sålunda i huvudsak ansluta mig till de fördelningspolitiska synpunkter som beredningen anfört. Jag vill dock med hänvisning till mitt tidigare uttalande i frågan nämna, att särskild anledning finns att avväga beskattningen av små och medelstora familjeföretag så att en, jämfört med nuvarande beskattning, i princip oförändrad skattebelastning sker. Till detta spörsmål, som jag redan förut berört såvitt gäller förmögenhetsbeskattningen, får jag anledning att återkomma i det följande vad beträffar arvsbeskattningen.

Beredningen har i fråga om arvsskattens avvägning grundat sina ställningstaganden på ett omfattande statistiskt material från år 1967. Beredningen konstaterar, att utrymmet för ett ökat totalt skatteuttag är begränsat både med hänsyn till de nuvarande skattesatsernas höjd och av det förhållandet att en stor del av skatteintäkterna, som för budgetåret 1967/68 utgjorde ca 190 milj. kr., hänför sig till mindre lotter som i huvudsak beskattats enligt klass I.

Av de av beredningen inhämtade uppgifterna om arvsskattens fördelning på olika skatteklasser framgår, att skatten år 1967, totalt omkring 180 milj. kr., fördelade sig med drygt hälften (97 milj. kr.) på klass I (omkring en sjättedel eller 16 milj. kr. avsåg efterlevande makes förvärv), ca en tredjedel (58 milj. kr.) på klass II och ungefär en niondel (20 milj. kr.) på klass IV. Endast 3 milj. kr. belöpte på lotter i klass III.

När det gäller skattebelastningen för lotter inom olika skikt i samma klass kan konstateras, att på lott, som tillfaller efterlevande make eller barn i skiktet 100 000—150 000 kr., utgår närmare en fjärdedel i skatt. För lott, som tillfaller någon i klass II, t. ex. syskon eller föräldrar, går hälften bort i arvsskatt av den del av lotten som ligger mellan 150 000 och 200 000 kr. I fråga om lott som går till personer i klass IV nås hälftengränsen redan i skiktet 20 000—30 000 kr.

Av betydelse för skattens höjd är emellertid inte bara de nuvarande skattesatserna. Även antalet bouppteckningar som är skattebelagda är av intresse. Av det statistiska materialet framgår, att bara en tredjedel av de ca 80 000 bouppteckningar som inregistreras per år beläggs med skatt. Hälften av de år 1967 skattlagda bouppteckningarna uppvisade en behållning, frånräknat giftorätt, under 30 000 kr. Bara 10 % av de skattlagda bouppteckningarna uppvisade en behållning över 100 000 kr. och endast 0,7 % upptog en behållning över en halv miljon kronor.

Av vad nu anförts anser jag i likhet med beredningen den slutsatsen kunna dras, att höjningen av arvsskatten i klass I bör avvägas så att en lättnad inträder vid beskattningen av mindre lotter och därefter en successiv ökning sker av skatten. Först vid lotter upp emot 500 000 kr. och däröver bör mera betydande skärpningar ske. Jag förordar med hänsyn härtill att skatten för lotter i klass I bestäms på sätt framgår av följande tabell.

Arvsskatteklass I

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.			
— 25 000		5 %	inom	skiktet
25 000— 50 000	1 250	+ 10 %	”	”
50 000— 75 000	3 750	+ 15 %	”	”
75 000— 100 000	7 500	+ 22 %	”	”
100 000— 150 000	13 000	+ 28 %	”	”
150 000— 250 000	27 000	+ 33 %	”	”
250 000— 350 000	60 000	+ 38 %	”	”
350 000— 500 000	98 000	+ 44 %	”	”
500 000—1 000 000	164 000	+ 49 %	”	”
1 000 000—2 000 000	409 000	+ 53 %	”	”
2 000 000—5 000 000	939 000	+ 58 %	”	”
5 000 000—	2 679 000	+ 65 %	”	”

Vad beträffar arvsskattens höjd i klass II kan jag i huvudsak instämma i de principiella synpunkter som beredningen i dessa avseenden anfört. Jag vill också hänvisa till vad jag uttalat i anslutning till mitt förslag att sammanföra de nuvarande klasserna II och IV till en ny klass II. Mot bakgrunden härav förordar jag, att klass II-skalan utformas så att en minskning av skatten sker för små lotter — upp till ett värde av ca 25 000 kr. — och att en successiv ökning därefter inträder. Vid lotter med ett värde av ca 250 000 kr. eller däröver bör mera betydande skärpningar inträda. Jag förordar, att skalan för den nya skatteklass II fastställs enligt följande tabell.

Arvsskatteklass II

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.
— 10 000	8 % inom skiktet
10 000— 20 000	800 + 16 % " "
20 000— 30 000	2 400 + 24 % " "
30 000— 50 000	4 800 + 32 % " "
50 000— 70 000	11 200 + 40 % " "
70 000— 100 000	19 200 + 45 % " "
100 000— 150 000	32 700 + 50 % " "
150 000— 200 000	57 700 + 56 % " "
200 000— 500 000	85 700 + 61 % " "
500 000—1 000 000	268 700 + 67 % " "
1 000 000—	603 700 + 72 % " "

Jag har tidigare berört de allmännyttiga stiftelsernas och sammanslutningarnas ställning i arvs- och gåvoskattehänseende och därvid framhållit, att bara mycket tungt vägande skäl bör föranleda till att den hittillsvarande gynnsammare beskattningen frångås. Detta uttalande gäller även arvsbeskattningen av testamentslotter till sådana rättssubjekt som hänförs till klass III. Jag förordar endast den ändringen av den nuvarande skatteskalan i klass III att skatten i de lägsta skikten sätts lika med skatten enligt klass II. Skalan bör med hänsyn härtill fastställas på sätt framgår av följande tabell.

Arvsskatteklass III

Skattepliktig lott, kr.	Arvsskatt, kr.
—10 000	+ 8 % inom skiktet
10 000—20 000	800 + 16 % " "
20 000—30 000	2 400 + 24 % " "
30 000—	4 800 + 30 % " "

Verkningarna av förslaget om ändrad arvsbeskattning framgår av tabell 3, som torde få fogas vid statsrådsprotokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

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 förenklingar 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 spörsmålet ytterligare övervägs.

Ett problem, som i viss mån sammanhänger med beskattningen av de framskjutna förvärven, är frågan om beskattning vid arvs- och testamentsavstånden. I syfte att förhindra opåkallade skattelättnader har beredningen föreslagit, att skattläggning skall ske utan hänsyn till sådana avstånden. 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 avstånden. Särskilt framstår förfarandet att avstå bestämt belopp eller viss rättighet som otillfredsställande. I ett hänseende har frågan om en lösning av arvs- eller testamentsavstånden 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 avståendet 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 arvsavstånden anser jag lämpligt att en lösning av dessa skattefrågor bedöms i ett sammanhang. Det får ankomma på kapitalskatteberedningen att överväga en lösning med utgångspunkt från den av mig förordade principiella utformningen av arvs- och gåvobeskattningen.

Beredningan har föreslagit flera tekniskt betydelsefulla ändringar på försäkringsbeskattningens område. Med hänsyn till den principiella utformning av arvsbeskattningen som jag förordat saknas anledning att närmare gå in på förslaget beträffande lottläggning av försäkringar. Någon ändring av gällande bestämmelser bör alltså inte ske i detta hänseende. Som en följd härav saknas också anledning att gå in på frågan om delägarnas inbördes ansvar för arvsskattens betalning och på frågan om det särskilda ansvar för skatten som under vissa omständigheter föreslagits skola avkrävas försäkringsgivare.

Kartong (s. 118, rad 6—7, "avdragen till 32 000 respektive 10 000 kr." = "avdraget till "

Flertalet remissinstanser har tillstyrkt beredningens förslag, att förmånstagaravdraget vid kapitalförsäkring skall anknytas till basbeloppet enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring och fastställas till sex och ett halvt basbelopp (f. n. 39 000 kr.) vid beskattning av lotter till person som hänförts till klass I och till två basbelopp (f. n. 12 000 kr.) vid beskattning av förvärv till övriga personer. F. n. uppgår avdraget till 32 000 kr.

Med hänsyn till förmånstagaravdragens betydelse för familjeförsörjningen anser jag, i likhet med beredningen och samtliga remissinstanser som yttrat sig i frågan, det självklart, att systemet med förmånstagaravdrag bör behållas. Möjligen kunde rätten till sådant avdrag ifrågasättas för förmånstagare som beskattas enligt den av mig föreslagna klass II. Ett skäl att i sådana fall vägra rätt till förmånstagaravdrag är att den personkrets det här rör sig om normalt inte i samma utsträckning som efterlevande make och barn är beroende för sin försörjning av att lättnad medges vid beskattning av förmånstagarförvärvet. Det förekommer emellertid att även andra personer, t. ex. syskon och föräldrar som insatts som förmånstagare, för sin försörjning är i behov av lättnad vid arvsbeskattningen. Enligt min uppfattning kan det synas obilligt att under sådana omständigheter inte alls medge förmånstagaravdrag. Sådant avdrag bör därför i princip tillgodoräknas förmånstagare, oberoende av om dennes förvärv beskattas enligt klass I eller klass II. De nu anförda synpunkterna anser jag dock motivera en differentiering av avdragsbeloppen med hänsyn till den skatteklass till vilken förvärvet blir hänförligt.

Beträffande avdragets storlek och utformning kan självfallet olika meningar göras gällande. För förslaget att anknyta avdraget vid kapitalförsäkring till basbeloppet enligt lagen om allmän försäkring talar den omständigheten att avdragets storlek därigenom anpassas till förändringar i penningvärdet samtidigt som en mjukare anpassning möjliggörs vid framtida ändringar av i första hand tjänstegrupplivförsäkringarnas storlek. Mot förslaget kan dock erinras, att anknytning till basbeloppet inte föreslagits beträffande grundavdraget vid pensionsförsäkring. Någon anpassning av övriga i arvsskatteförordningen föreslagna grundavdrag efter basbeloppet förekommer inte heller och har inte åsyftats från beredningens sida.

För egen del anser jag, att en övergång från särskilt fastställda belopp till indexreglerade belopp om möjligt bör ske efter en samlad bedömning av förutsättningarna för en sådan övergång även på andra områden inom skattelagstiftningen. Jag är därför inte f. n. beredd att tillstyrka förslaget på denna punkt. Några skäl har inte anförts för en uppjustering av förmånstagaravdragets storlek. Jag vill i detta sammanhang erinra om att förmånstagaravdraget vid kapitalförsäkringar senast höjdes år 1967 med anledning av den höjning av tjänstegrupplivförsäkringarnas belopp som skedde fr. o. m. nämnda år. Särskild anledning att f. n. höja avdragets storlek för förmånstagare i klass I synes mig inte heller föreligga. Med hänsyn till vad

jag nyss anfört angående en differentiering av avdraget med hänsyn till den skatteklass enligt vilken förvärvet skall beskattas, förordar jag, att avdragets storlek bestäms till oförändrat 32 000 kr. i klass I och till 10 000 kr. i klass II.

De skäl jag nyss anfört för att inte f. n. gå över från fastställda till indexreglerade avdragsbelopp gäller också beträffande förmånstagaravdrag vid pensionsförsäkringar. I likhet med beredningen anser jag, att någon beloppsmässig justering av dessa avdrag inte bör ske.

En i detta sammanhang väsentlig fråga, som jag närmare vill beröra, gäller tjänstegrupplivförsäkringarnas ställning i arvsskattehänseende. Dessa beskattas, som jag tidigare nämnt, som kapitalförsäkring. Förmånstagaravdrag får därvid åtnjutas enligt de regler som gäller för sådan försäkring. Beredningen har övervägt att från skatteplikt undanta dessa försäkringar men ansett starka skäl föreligga att inte föreslå sådant undantag. Åtskilliga remissinstanser har tillstyrkt eller lämnat utan erinran beredningens uttalande i frågan. Från flera håll har dock framförts önskemål om att tjänstegrupplivförsäkringarna fritas från arvsbeskattning.

Jag vill först erinra om att tjänstegrupplivförsäkringen tillkommit som ett resultat av kollektivavtalsförhandlingar eller särskild lagstiftning. Enligt försäkringsavtalslagen kan, i motsats till förmånstagarförordnande vid andra livförsäkringar, jämkning i belopp, som tillfaller efterlevande make eller barn på grund av tjänstegrupplivförsäkring, inte ske för tillgodoseende av giftorätts- eller laglottsanspråk. Jag anser det med hänsyn härtill naturligt att närmast uppfatta denna typ av försäkring som en förmån, närmast lik tjänstepensionen. Detta förhållande kan delvis tala till förmån för att tjänstegrupplivförsäkringen undantas från arvsbeskattning. Det bör emellertid beaktas, att utfallande belopp är fritagna från inkomstbeskattning. Däri ligger en betydelsefull skillnad i förhållande till tjänstepensionen. Tjänstegrupplivförsäkringen bör därför betraktas som en kapitalförsäkring och i arvsskattehänseende behandlas som en vanlig sådan. Som framgår av den fortsatta redogörelsen gäller vid förmånstagarförordnande sedvanligt förmånstagaravdrag, vilket ofta torde innebära att utfallande försäkringsbebelopp undgår arvsbeskattning. Jag anser mig på grund av det anförda inte böra förorda, att tjänstegrupplivförsäkringen undantas från arvsskatteplikt.

Ett annat spörsmål, som jag vill uppehålla mig något vid, är beskattningen av efterlevande makes pensionsförsäkring. Denna fråga är inte reglerad i arvsskatteförordningen. Som jag tidigare nämnt gäller, att sådan efterlevande make tillhörig försäkring anses — om försäkringen inte är den efterlevandes enskilda egendom — ingå i hans giftorättsgods och skall redovisas som tillgång i bouppteckningen efter den avlidne. Oberoende av om förmånstagare finns eller om något försäkringsbelopp utfallit, behandlas sålunda hälften av försäkringsvärdet som arvfallen egendom. Reglerna om

förmånstagaravdrag tillämpas ej. Som jag tidigare påpekat kan, om bröstarvingar saknas, den effekten uppkomma att försäkringstagaren i egenskap av arvinge blir skattskyldig för halva värdet av sin egen försäkring.

Beredningen erinrar om att den nämnda beskattningen av pensionsförsäkringarna starkt kritiserats i skilda sammanhang och anser, att beskattningen är uppenbart oskälig. För egen del kan jag instämma i kritiken. Som beredningen framhållit kännetecknas pensionsförsäkringarna av att de har en klar försörjningsfunktion och att de saknar realiserbart värde, eftersom de inte kan återköpas eller belånas. För att lösa beskattningsproblemet kunde man överväga att undanta dessa försäkringar från arvsbeskattning. Giftorätt skulle då vid skattläggningen beräknas i återstående egendom. Risk kunde emellertid föreligga för att ett sådant förfarande skulle leda till ej åsyftade skattelättnader. Det bör enligt min mening därför undersökas, om en lösning kan ske genom ändring i giftermålsbalken. En sådan undersökning pågår f. n. inom justitiedepartementet.

Den lösning jag nu förordat avser bara efterlevande makes pensionsförsäkring. När det gäller denna tillhörig kapitalförsäkring kan andra synpunkter anföras. Sådana försäkringar kan, i motsats till pensionsförsäkringarna, återköpas eller belånas. Rena riskförsäkringar berörs dock inte, eftersom dessa saknar egentligt värde före försäkringsfallet. I likhet med beredningen anser jag därför inte någon ändring motiverad av beskattningen av efterlevande makes kapitalförsäkring.

Ett särskilt problem rör arvsbeskattningen av de s. k. familjeföretagen. Den av mig förordade höjningen av arvs- och gåvoskatten innebär, i överensstämmelse med den fördelningspolitiska syn, som präglar förslaget i stort, mera betydande skärpningar i klass I vid lotter om ca 500 000 kr. och i klass II vid lotter om ca 250 000 kr. Skärpningarna ökar därefter progressivt och utgör, om lottens värde uppgår till 1,5 milj. kr., ca 63 000 kr. i klass I (barn) och ca 96 000 kr. i klass II. Denna ökning av arvsskatten i förhållande till nuvarande uttag innebär en ökad skattebelastning på bl. a. förmögenhet som nedlagts i jordbruk, skogsbruk eller rörelse. Det är här fråga om familjeföretag där ofta stora likviditetssvårigheter uppkommer i samband med arvfallet. För att underlätta för dem som ärver sådana företag att överta och fortsätta driften, anser jag, som tidigare nämnts, befogat med en viss lättnad även vid arvsbeskattningen. En rimlig lösning anser jag därvid vara att genom lämplig reducering av skatten få till stånd en i huvudsak oförändrad beskattning av sådana familjeföretag. Som villkor för rätt till skattelindring förordar jag samma övre beloppsgräns för företagets storlek som jag förordat skall gälla vid förmögenhetsbeskattningen. Viss hänsyn bör dock tas till företag som i storleksordning befinner sig något över denna gräns. Å andra sidan bör ingen nedre gräns föreskrivas. I stället bör viss begränsning ske i fråga om rätten till anstånd

och nedsättning av arvsskatten för att förhindra att även helt obetydliga lättnader medges.

En samordning vid förmögenhets- och arvsbeskattningen bör så långt det är möjligt ske av de förutsättningar som bör gälla för rätt till skattelättnad. Med utgångspunkt från vad jag föreslagit beträffande förmögenhetsbeskattningen torde därför som villkor för nedsättning av arvsskatt främst böra krävas att fråga är om ett familjeföretag. Den avgränsning av begreppet familjeföretag som jag förordat vid förmögenhetsbeskattningen bör gälla även vid arvsbeskattningen. Vidare bör den avlidne till minst 75 % ha haft sin förmögenhet nedlagd i företaget. Med förmögenhet avser jag här liksom vid förmögenhetsbeskattningen nettoförmögenheten. I övrigt bör följande gälla.

Lättnad vid arvsbeskattningen är avsedd att underlätta övertagandet och driften av familjeföretaget. Någon lindring i arvsbeskattningen för annan än den eller dem som har en fastare anknytning till företaget anser jag inte motiverad. Nedsättning av arvsskatt bör därför till en början bara tillkomma den eller dem som övertar företaget på grund av arv eller testamente. Även den som genom legat erhållit del i företaget kan tänkas erhålla skattelättnad. Vid arvsbeskattningen bör vidare gälla, att nedsättning bara får medges den arvinge eller testamentstagare som har en större del av sin förmögenhet placerad i företaget. En lämplig avvägning erhålls enligt min mening, om man föreskriver att minst 75 % av hans förmögenhet skall vara investerad i företaget. Denna gränsdragning överensstämmer med vad jag i motsvarande fall föreslagit skall gälla vid förmögenhetsbeskattningen. Vidare anser jag, att lättnad i arvsbeskattningen bara bör medges, om någon av arvingarna eller testamentstagarna övertar driften av företaget efter den avlidne. Som ytterligare villkor för skattelindring bör därför gälla att någon av dem som har 75 % av sin förmögenhet i företaget samtidigt har sin väsentliga försörjning av detta. Innebörden av dessa båda villkor har jag ingående redogjort för i samband med behandlingen av förmögenhetsbeskattningen och jag hänvisar till vad jag därvid anfört.

Beträffande villkoret att 75 % av förmögenheten skall vara investerad i företaget vill jag dock här nämna att jag föreslår den särskilda bestämmelsen för arvsbeskattningens del att hänsyn vid denna bedömning skall tas till arvinges eller testamentstagarens personliga förmögenhet oavsett om dödsboet behålls oskiftat eller ej. Vidare föreligger den skillnaden att jag anser det tillräckligt för arvsskattelättnaden att *en* av arvingarna eller testamentstagarna har sin väsentliga försörjning av företaget.

Rätt till nedsättning av skatten bör vara beroende av att den eller de som övertagit familjeföretaget också i verkligheten fortsätter verksamheten. Detta förhållande bör komma till uttryck under en inte alltför kort tid. Under tiden bör anstånd kunna medges med betalning av viss del av arvsskatten.

Jag tänker mig att förfarandet vid skattläggningen blir följande.

Behållningen i dödsboet lottläggs enligt vanliga regler och arvsskatt beräknas på lotternas värde. Arvsskatt kan således beräknas enligt s. k. schematiskt skifte, vilket innebär att skatten beräknas på grundval av en mera summarisk fördelning av bobehållningen. Vid en sådan delning bortses från vissa arvsrättsliga regler. Förekommer testamente, skall dock hänsyn tas till detta vid beskattningen. På särskild begäran kan skatten också beräknas med ledning av arvskifteshandling som upprättats i behörig ordning. Vanligtvis beräknas skatten på grundval av schematiskt arvskifte. I detta läge torde normalt ingen närmare bedömning kunna göras av den enskilde arvingens förutsättningar att erhålla nedsättning av arvsskatten. Ingår därför i bobehållningen bl. a. tillgångar i familjeföretag och föreligger i övrigt förutsättningarna för reduktion av skatten, torde det få förutsättas att alla arvingar övertar familjeföretaget. I sådant fall torde samtliga arvingar få åtnjuta anstånd. Föreligger däremot arvskifte eller testamente framgår därav ofta vem eller vilka som avsetts skola överta familjeföretaget. Framstår det i dessa fall som uppenbart att någon arvinge eller testamentstagare inte uppfyller förutsättningarna för skattelindring, bör anståndet kunna begränsas till att gälla bara någon eller några av arvingarna.

Anståndstiden bör vara så avvägd att inte också övertaganden av mera kortvarig natur behandlas skattemässigt gynnsammare. Tiden bör lämpligen kunna sättas till fyra år. Efter utgången av fyraårstiden bör möjlighet föreligga för den som erhållit anstånd att styrka att förutsättningar för eftergift av skatten på hans lott föreligger. Han bör sålunda kunna visa, att han under anståndstiden haft minst 75 % av sin förmögenhet placerad i företaget och att någon av de anståndsberättigade under samma tid haft sin väsentliga försörjning av detta. Frågan om företagets eventuella utveckling under anståndstiden saknar enligt min mening betydelse för bedömningen av förutsättningarna för skattenedsättning.

I något fall kan det vara stötande, om innehavet av ett eget hem skulle omintetgöra skattenedsättning genom att värdet därav överstiger 25 % av den avlidnes respektive arvingens behållna förmögenhet. I sådant eller därmed jämförligt fall bör beskattningsmyndigheten ha möjlighet att medge anstånd med erläggande respektive eftergift av arvsskatt oavsett att den avlidnes eller arvingens i företaget nedlagda förmögenhet något understiger 75 % av bobehållningen respektive arvingens förmögenhet.

Beslut om eftergift meddelas av beskattningsmyndigheten. Föreligger inte förutsättningar för eftergift av skatten, t. ex. därför att den som erhållit anstånd före anståndstidens utgång överlåtit företaget eller vidtagit sådan åtgärd med avseende på detta, att det därigenom kommit att ändra sin karaktär av familjeföretag, är den oguldna skatten förfallen till betalning. Avlider den anståndsberättigade under anståndstiden, bör anståndet inte förverkas under förutsättning att det finns arvingar eller testaments-

tagare som äger göra anspråk på den avlidnes del i företaget. Frågan om anstånd eller skattelättnad för arvingarna eller testamentstagarna får bedömas med hänsyn till de förutsättningar som föranleds av den anståndsberättigades död.

Det bör i första hand ankomma på den anståndsberättigade att aktualisera den slutliga prövningen av anståndsfrågan genom särskild ansökan hos beskattningsmyndigheten.

Eftergift av arvsskatt bör, enligt vad jag tidigare anfört, ske med så stor del av den totala arvsskatten på förvärvet, att en i princip oförändrad skatt erhålls jämfört med vad som f. n. gäller. Jag har vid behandlingen av familjeföretagens ställning i förmögenhetsskattehänseende förordat, att en övre gräns fastställs i fråga om storleken av det företag som skall kunna komma i fråga beträffande nedsättning av förmögenhetsskatt. Jag har därvid ansett, att företagets förmögenhetsvärde inte får överstiga 2 milj. kr. Samma gräns bör i princip gälla även vid arvsbeskattningen.

Med hänsyn till det nu anförda torde beträffande företag av den storleksordning det här är fråga om en lämpligt avvägd nedsättning av arvsskatten ske vid en reduktion motsvarande ett belopp om 10 % av arvsskatten på lotten. För att minska tröskeleffekter, vilka, till skillnad från förhållandet vid förmögenhetsbeskattningen, i vissa lägen skulle kunna bli betydande, förordar jag, att reduktionen begränsas till 5 % när företagets förmögenhetsvärde överstiger 2 men inte 2,5 milj. kr. Att efterge helt obetydliga belopp bör undvikas. Jag förordar därför att en nedre beloppsgräns om 1 000 kr. fastställs för anstånd och nedsättning.

I samband med behandlingen av familjeföretagens förmögenhetsbeskattning har jag framhållit, att den därvid förordade lösningen får ses som ett provisorium i avvaktan på kapitalskatteberedningens fortsatta överväganden i frågan. Detsamma gäller givetvis också den lösning jag nu föreslagit i fråga om arvsbeskattningen.

Gåvobeskattningen

Som framgår av vad jag tidigare anfört är gåvobeskattningen att betrakta som ett komplement till arvsbeskattningen. Med hänsyn till det nära samband som råder mellan beskattningen av arv och testamente och av gåva har reglerna för gåvobeskattningen utformats efter i princip samma mönster som arvsbeskattningen. Beskattningen av gåva sker sålunda med hänsyn till mottagarens släktskap med givaren och till värdet av den erhållna lotten. Skatt för gåva erläggs enligt någon av de i arvsskattehänseende tillämpade skatteklasserna I, II eller IV. Skalorna är desamma som tillämpas vid arvsbeskattningen. Skattskyldigheten åvilar gåvomottagaren. I fråga om de bestämmelser som i övrigt gäller vid gåvobeskattningen får jag hänvisa till min tidigare lämnade redogörelse i ämnet.

Bland de mera betydande ändringar som beredningen föreslår är, att skattskyldigheten för gåva överflyttas på givaren. Förslaget bör ses mot bakgrunden av det av beredningen förordade beskattningssystemet. Mitt i det föregående redovisade förslag att i princip behålla den nuvarande utformningen av arvsbeskattningen gör det naturligt att också behålla gällande system vid gåvobeskattningen. Jag förordar med hänsyn härtill att skatt för gåva liksom hittills utgår efter värdet av den lott mottagaren erhåller. I överensstämmelse med de synpunkter jag anfört beträffande ansvaret för betalningen av arvsskatt bör skattskyldigheten för gåva även i fortsättningen åvila gåvomottagaren.

Förslaget till indelning i skatteklasser har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. De synpunkter som jag anfört beträffande frågan om klassindelning rörande arvsbeskattningen gäller även gåvobeskattningen. Jag bortser härvid från synpunkterna beträffande arvsskatteklass III, till vilken motsvarighet saknas i gåvoskattehänseende. Vad jag anfört i fråga om personkretsen i de av mig förordade arvsskatteklasserna I och II bör således gälla även om förvärvet avser gåva. Med hänsyn till att den gällande grunden för gåvobeskattningen enligt min uppfattning bör behållas, bör, som en del remissinstanser också föreslagit, samma skalor tillämpas vid beskattningen av arv och gåva.

Frågan om gåvobeskattning av allmännyttiga stiftelser och sammanslutningar har tidigare behandlats i samband med frågan om deras ställning i arvsskattehänseende. Beträffande gåvobeskattningen av de framskjutna förvärven gäller i motsvarande delar vad jag anfört i samband med frågan om arvsbeskattningen av sådana förvärv. Jag får därför hänvisa till vad jag uttalat i det sammanhanget. Detsamma gäller i fråga om gåvobeskattning av försäkringar.

Beredningens förslag att upphäva den nuvarande skattefriheten för gåva som utgör bidrag till undervisning eller uppfostran har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av så gott som samtliga remissinstanser. Kammarkollegiet har i sitt yttrande särskilt framhållit att sådana gåvor så gott som helt torde sakna betydelse bl. a. på grund av de studiemedel som utgår vid högre studier. Med hänsyn härtill anser jag, att den hittills medgivna gåvoskattefriheten inte längre fyller sitt ursprungliga syfte, nämligen att tillförsäkra gåvotagaren förmånen av undervisning eller uppfostran. Det är dessutom uppenbart, att svårigheter kan föreligga att kontrollera, att gåvomedlen verkligen används för sitt ändamål. Jag tillstyrker därför beredningens förslag.

Ett särskilt problem rör frågan om skattefrihet för lösöregåvor. Jag har tidigare nämnt, att skatt inte tas ut för gåvor av möbler, husgeråd och andra inre lösören som är avsedda för gåvotagarens eller hans familjs personliga

bruk. Gåvor av yttre lösören är däremot i princip gåvoskattepliktiga. Vissa gränsfall förekommer emellertid, och frågan om skattefrihet eller skatteplikt kan där vara svårbedömbar.

Beredningen har föreslagit, att den nuvarande skattefriheten för gåvor av inre lösöre begränsas till ett värde av 10 000 kr. om året. Förslaget har samtidigt utsträckts att gälla även gåvor av yttre lösöre. Den föreslagna värdegränsen, 10 000 kr. om året, har tillstyrkts av ett flertal remissinstanser. Invändningar har emellertid rests mot förslaget på denna punkt främst beträffande svårigheterna att kontrollera att gränsen inte överskrids och möjligheterna att i ökad utsträckning göra skattefria kapitalöverföringar.

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 förmögenhetsskattehänseende, vilka beredningen avser att överväga, anser jag någon ändring f. n. inte påkallad av nämnda gåvoskattebestämmelser.

Förslaget att höja det skattefria beloppet för mindre penninggåvor och liknande gåvor från nuvarande 2 000 till 4 000 kr. per år samtidigt som beloppet föreslås utgöra grundavdrag har tillstyrkts av flertalet remissinstanser. Några har emellertid förordat större höjning och i något fall har man önskat en anknytning av grundavdraget till basbelopp.

Den föreslagna höjningen skall delvis ses mot bakgrunden av beredningens förslag att i gåvoskattehänseende behandla gåva från makar som *en* gåva, oavsett om gåvan härrör från makes giftorättsgods eller enskilda egendom. Förslaget har i detta hänseende kritiserats av ett stort antal remissinstanser, som bl. a. funnit svårigheter föreligga vid tillämpningen av sammanläggningsreglerna vid sådan gåva. Jag kan i stort sett instämma i den anförda kritiken och anser mig på grund härav inte böra tillstyrka, att de nuvarande reglerna frångås. Med hänsyn härtill och till att jag inte har någon erinran mot att det gåvoskattefria beloppet utformas som ett grundavdrag, anser jag någon ändring inte motiverad i fråga om hur mycket som bör vara skattefritt. Grundavdraget bör därför bestämmas till 2 000 kr.

De föreslagna bestämmelserna i fråga om arvs- och gåvoskatt bör träda i kraft den 1 januari 1971. Har skattskyldighet inträtt före denna dag eller har gåva skett dessförinnan, bör skatt i anledning av dödsfallet eller gåvan utgå enligt äldre bestämmelser. Beträffande övergångsbestämmelser i övrigt med anledning av de av mig förordade ändringarna i arvsskatteförordningen vill jag hänvisa till det inom finansdepartementet upprättade förslaget till **författningstext.**

Skatteutfallet

Av de uppgifter som riksrevisionsverket lämnat för beräkning av statens inkomster för budgetåret 1970/71 och som fogats till årets statsverksproposition framgår att den debiterade förmögenhetsskatten för taxeringsåret 1969 utgjort ca 430 milj. kr. På grund av 80 procentregeln avkortas eller restitueras skattemedel till ett belopp av ca 55 milj. kr. Nettobelastningen på förmögenheterna kan därför beräknas till ca 375 milj. kr. vid 1969 års taxering. Om mitt förslag blir fullt genomfört kan, när man tar hänsyn även till de nya taxeringsvärdena på fastigheter, nettobelastningen på förmögenheterna beräknas öka med ca 30 milj. kr. per år.

På motsvarande sätt kan intäkterna på grund av arvs- och gåvobeskattningen, som av riksrevisionsverket uppskattades till ca 240 milj. kr. för budgetåret 1969/70 och till ca 260 milj. kr. för budgetåret 1970/71, beräknas öka med ca 10 milj. kr. för år, om de nya regler för arvs- och gåvobeskattning jag föreslår antas. Även vid denna beräkning har de nya höjda taxeringsvärdena beaktats. Sammanlagt torde inkomsterna från kapitalbeskattningen öka med ca 40 milj. kr.

Hemställan

Under hänvisning till vad jag sålunda anfört hemställer jag att Kungl. Maj:t genom proposition föreslår riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1) *förordning om ändring i förordningen (1947: 577) om statlig förmögenhetsskatt,*

2) *förordning om beräkning i vissa fall av beskattningsbar förmögenhet som är att hänföra till företag,*

3) *förordning om begränsning av skatt i vissa fall,*

4) *lag om ändring i uppbördsförordningen (1953: 272),*

5) *förordning om ändring i förordningen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt.*

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

Bilaga 1

Tabell 1. Förändringen av förmögenhetsskatten genom mitt förslag

Tabellen visar full förmögenhetsskatt beräknad utan hänsyn till de generella reduktions- och spärreglerna (30 gångerregeln och 80 procentspärren). Verkningarna av den särskilda reduktionsregeln för förmögenhet i familjeföretag framgår av kol. 4 och 6.

Skattepliktig förmögenhet, kr.	Förmögenhetsskatt, i kr., enligt			Ökning (+) eller minskning (−), i kr., av förmögenhetsskatten enligt förslaget	
	nuvarande regler	förslaget			
		i normalfallet	för familjeföretagare	i normalfallet	för familjeföretagare
1	2	3	4	5	6
150 000	400	0	0	− 400	− 400
200 000	900	500	500	− 400	− 400
250 000	1 550	1 000	1 000	− 550	− 550
300 000	2 200	1 750	1 750	− 450	− 450
350 000	2 850	2 500	2 500	− 350	− 350
400 000	3 500	3 250	3 250	− 250	− 250
450 000	4 300	4 250	4 250	− 50	− 50
500 000	5 100	5 250	5 250	+ 150	+ 150
550 000	5 900	6 250	6 000	+ 350	+ 100
600 000	6 700	7 250	6 750	+ 550	+ 50
650 000	7 500	8 250	7 500	+ 750	± 0
700 000	8 300	9 250	8 250	+ 950	− 50
750 000	9 100	10 250	9 000	+ 1 150	− 100
800 000	9 900	11 250	9 750	+ 1 350	− 150
900 000	11 500	13 250	11 250	+ 1 750	− 250
1 000 000	13 100	15 250	12 750	+ 2 150	− 350
1 200 000	16 700	20 250	15 875	+ 3 550	− 825
1 500 000	22 100	27 750	21 500	+ 5 650	− 600
2 000 000	31 100	40 250	30 875	+ 9 150	− 225
3 000 000	49 100	65 250	65 250	+ 16 150	+ 16 150
5 000 000	85 100	115 250	115 250	+ 30 150	+ 30 150
10 000 000	175 100	240 250	240 250	+ 65 150	+ 65 150

Tabell 2. Förändringen av total direkt skatt genom mitt förslag

Med total skatt avses förmögenhetsskatt, statlig och kommunal inkomstskatt samt folkpensionsavgift. Den särskilda reduktionsregeln för förmögenhet i familjeföretag har ej tillämpats. Däremot har hänsyn tagits till de generella reduktions- och spärreglerna (30 gångerregeln och 80 procentspärren).

Förmögenhet, kr.	Inkomst, kr.	Total skatt, i kr., enligt de föreslagna inkomstskattereglerna och		
		nuvarande förmögenhetsskatt	föreslagen förmögenhetsskatt	ökning (+) eller minskning (—)
1	2	3	4	5
200 000	5 000	0	0	— 0
	10 000	1 080	680	— 400
	20 000	4 710	4 310	— 400
	30 000	9 240	8 840	— 400
	50 000	20 955	20 555	— 400
	100 000	52 250	51 850	— 400
300 000	5 000	0	0	— 0
	15 000	4 180	3 730	— 450
	30 000	10 540	10 090	— 450
	50 000	22 255	21 805	— 450
	75 000	37 300	36 850	— 450
	150 000	88 550	88 100	— 450
500 000	10 000	2 380	2 875	+ 495
	20 000	8 910	9 060	+ 150
	40 000	19 275	19 425	+ 150
	60 000	31 050	31 200	+ 150
	100 000	56 450	56 600	+ 150
	200 000	128 950	129 100	+ 150
750 000	15 000	6 280	7 125	+ 845
	30 000	17 440	18 590	+ 1 150
	50 000	29 155	30 305	+ 1 150
	75 000	44 200	45 350	+ 1 150
	150 000	95 450	96 600	+ 1 150
	250 000	170 450	171 600	+ 1 150
1 000 000	20 000	10 510	11 375	+ 865
	40 000	27 275	29 425	+ 2 150
	60 000	39 050	41 200	+ 2 150
	100 000	64 450	66 600	+ 2 150
	200 000	136 950	139 100	+ 2 150
	300 000	211 950	214 100	+ 2 150
1 500 000	30 000	19 840	19 875	+ 35
	60 000	47 700	47 700	± [1]0
	150 000	108 450	114 100	+ [3]5 650
	400 000	295 950	301 600	+ [3]5 650
3 000 000	50 000	39 700	39 300	— 400
	100 000	79 700	79 700	± [1]0
	250 000	199 700	202 200	+ [2]2 500
	500 000	397 950	414 100	+ [3]16 150
10 000 000	100 000	105 800	135 950	+ [4]30 150
	250 000	199 700	202 200	+ [2]2 500
	500 000	399 700	414 700	+ [3]15 000
	1 000 000	799 700	839 700	+ [3]40 000

[1] Såväl enligt nuvarande som föreslagna regler begränsas skatten till 80 % av inkomsten, varför inga skatteskärpningar uppkommer. — [2] Enligt nuvarande regler begränsas skatten till 80 % av inkomsten men enligt föreslagna regler begränsas skatten till 85 % för den del av den sammanlagda inkomsten av lön och kapitalavkastning som överstiger 200 000 kr. Skatteskärpningar, som blir större ju högre inkomsten är, uppkommer sålunda. — [3] Skatten i förhållande till inkomsten är så låg att spärreglerna inte verkar. Full förmögenhetsskatt utgår sålunda. Skatteskärpningen beror helt på ändringarna i förmögenhetsskatteskalan. — [4] Endast kommunal inkomstskatt, folkpensionsavgift och förmögenhetsskatt på halva förmögenheten utgår, dvs. den särskilda begränsningen för 80 procentspärren tillämpas. Skatteskärpningen beror helt på ändringarna i förmögenhetsskatteskalan.

Tabell 3. Arvsskatten enligt mitt förslag samt dess ökning (+) eller minskning (—) i förhållande till nuvarande regler

Arvslott, kr.	Arvsskatt enligt förslaget, kr.						Ökning (+) eller minskning (—) av arvsskatten, kr.						
	Klass I		Klass II	Klass III	familjeföretagare		Klass I		Klass II	Klass III	Klass IV	familjeföretagare	
	make	barn			Klass I barn	Klass II	make	barn				Klass I barn	Klass II
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
2 000	—	—	—	—	—	—	—	—	—	— 140	— 333	—	—
3 000	—	—	—	—	—	—	—	—	— 120	— 240	— 600	—	— 120
5 000	—	—	160	160	—	144	—	—	— 80	— 380	— 840	—	— 96
10 000	—	—	560	560	—	504	—	— 210	— 130	— 930	— 1 940	— 210	— 186
15 000	—	—	1 120	1 120	—	1 008	—	— 390	— 170	—1 370	— 3 380	— 390	— 282
20 000	—	250	1 920	1 920	225	1 728	—	— 340	— 120	—1 570	— 4 580	— 365	— 312
25 000	—	500	2 880	2 880	450	2 592	—	— 340	— 160	—1 860	— 6 120	— 390	— 448
30 000	—	750	4 080	4 080	675	3 672	—	— 340	+ 40	—1 910	— 7 420	— 415	— 368
40 000	500	1 250	7 040	6 900	1 125	6 336	+ 500	— 440	+ 500	—1 590	— 10 460	— 565	— 204
50 000	1 000	2 250	10 240	9 900	2 025	9 216	— 1 390	— 140	+ 700	—1 090	— 13 260	— 365	— 324
60 000	1 750	3 250	14 000	12 900	2 925	12 600	— 1 440	+ 60	+ 960	— 590	— 16 000	— 265	— 440
70 000	2 750	4 500	18 000	15 900	4 050	16 200	— 1 340	+ 410	+ 1 460	— 590	— 18 500	— 40	— 340
80 000	3 750	6 000	22 350	18 900	5 400	20 115	— 1 340	+ 910	+ 2 060	— 590	— 20 650	+ 310	— 175
100 000	6 750	9 700	31 350	24 900	8 730	28 215	— 1 840	+ 1 110	+ 3 060	— 590	— 24 650	+ 140	— 75
120 000	10 800	14 400	41 200	30 900	12 960	37 080	— 2 590	+ 1 010	+ 3 910	— 590	— 27 800	— 430	— 210
150 000	18 600	22 800	56 200	39 900	20 520	50 580	— 1 990	+ 2 210	+ 5 410	— 590	— 32 300	— 70	— 210
200 000	33 600	38 550	84 020	54 900	34 695	75 618	— 990	+ 3 960	+ 8 230	— 590	— 36 980	+ 105	— 172
300 000	67 600	73 300	144 870	84 900	65 970	130 383	+ 1 010	+ 6 710	+ 14 080	— 590	— 41 130	— 620	— 407
400 000	106 800	113 400	205 870	114 900	102 060	185 283	+ 4 210	+ 10 810	+ 20 080	— 590	— 45 130	— 530	— 507
500 000	150 800	157 400	266 870	144 900	141 660	240 183	+ 8 210	+ 14 810	+ 26 080	— 590	— 49 130	— 930	— 607
600 000	198 300	205 650	333 690	174 900	185 085	300 321	+ 11 710	+ 19 060	+ 32 900	— 590	— 47 310	— 1 505	— 469
800 000	296 300	303 650	467 690	234 900	273 285	420 921	+ 21 710	+ 29 060	+ 46 900	— 590	— 43 310	— 1 305	+ 131
1 000 000	394 300	401 650	601 690	294 900	361 485	541 521	+ 31 710	+ 39 060	+ 60 900	— 590	— 39 310	— 1 105	+ 731
1 500 000	658 100	666 050	961 540	444 900	599 445	865 386	+ 55 510	+ 63 460	+ 95 750	— 590	— 4 460	— 3 145	— 404
2 000 000	923 100	931 050	1 321 540	594 900	837 945	1 189 386	+ 80 510	+ 88 460	+130 750	— 590	+ 30 540	— 4 645	— 1 404
3 000 000	1 501 600	1 510 300	2 041 540	894 900	1 510 300	2 041 540	+139 010	+147 710	+200 750	— 590	+100 540	+147 710	+200 750
5 000 000	2 661 600	2 670 300	3 481 540	1 494 900	2 670 300	3 481 540	+259 010	+267 710	+340 750	— 590	+240 540	+267 710	+340 750
10 000 000	5 909 500	5 919 250	7 081 540	2 994 900	5 919 250	7 081 540	+506 910	+516 660	+690 750	— 590	+590 540	+516 660	+690 750

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll 1
Författningsförslag 3
Inledning 22
Nuvarande ordning 23
Förmögenhetsbeskattningen 23
Arvs- och gåvobeskattningen 28
Arvsbeskattningen 28
Gåvobeskattningen 36
Gemensamma regler för arvs- och gåvobeskattningen 38
Beredningen 39
Allmänna synpunkter på kapitalbeskattningen 39
Synpunkter på den tekniska utformningen 39
Fördelningspolitiska synpunkter 43
Förmögenhetsskatten 44
Arvs- och gåvobeskattningen 50
Arvsbeskattningen 50
Gåvobeskattningen 64
Remissyttrandena 68
Allmänna synpunkter på kapitalbeskattningen 68
Förmögenhetsskatten 71
Arvs- och gåvobeskattningen 78
Arvsbeskattningen 78
Gåvobeskattningen 88
Departementschefen 90
Allmänna synpunkter 92
Förmögenhetsbeskattningen 95
Arvsbeskattningen 108
Gåvobeskattningen 123
Skatteutfallet 126
Hemställan 126
Bilaga 1—3 127

MARCUS BOKTR. STHLM 1970 700097