

Nr 26

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m. m.; given Stockholms slott den 25 januari 1963.

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

- 1) förordning om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m. m.;
- 2) förordning om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss; samt
- 3) förordning om ändring i förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften.

GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I anslutning till proposition nr 5 med förslag till lagstiftning om avveckling av fideikommiss framlägges förslag till de regler i inkomst- och arvsskattehänseende m. m. som föranledes av fideikommissavvecklingen.

Förslag
till
Förordning
om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m. m.

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Fideikommissbo är i beskattningshänseende att anse som oskift dödsbo.

2 §.

Om fideikommissfastighet överföres till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning, skall följande iakttagas.

Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall icke anses uppkomma genom överföringen och ej heller om bolaget avyttrar fastigheten eller den, som erhållit aktie i bolaget vid avveckling av fideikommiss, avyttrar aktien.

Överföringen skall icke medföra, att fideikommissinnehavare vid tillämpning av bestämmelserna i förordningen den 27 mars 1954 (nr 142) om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, skall anses hava överlåtit fastighet.

Efter därom gjord framställning äger fideikommiss eller fideikommissbo erhålla befrielse från beskattning av sådan intäkt av skogsbruk och av jordstyckningsrörelse, som må föranledas av överföringen. Vid befrielse från beskattning av intäkt av skogsbruk skall bolaget övertaga det för fideikommisset eller fideikommissboet vid överföringen gällande ingångsvärdet och det för fideikommisset eller boet gällande ingående virkesförrådet för skogen. Vid befrielse från beskattning av intäkt av jordstyckningsrörelse skall bolagets anskaffningsvärde för fastighet eller del av fastighet, som vid överföringen ingår i jordstyckningsrörelsen, anses motsvara det i beskattningshänseende gällande värdet av sådan fastighet eller fastighetsdel hos fideikommisset eller fideikommissboet.

Efter därom av fideikommissinnehavare eller fideikommissbo gjord framställning äger bolaget åtnjuta de värdeminskingsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar å fastigheten som skulle hava tillkommit fideikommisset, fideikommissinnehavaren eller fideikommissboet om fastigheten icke överlåtit.

3 §.

Fråga om befrielse från beskattning och om överförande av rätt till värdeminskingsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar handlägges av prövningsnämnden i det län, där fastigheten är belägen. Är fråga om fastighet eller fastighetskomplex i mer än ett län, skall ärendet handläggas av mellankommunala prövningsnämnden.

Framställning om befrielse och överförande ingives eller insändes till prövningsnämndens kansli och skall vara till kansliet inkommen före utgången av året efter det varunder fastigheten överförts till bolaget. Har ansökan gjorts hos annan prövningsnämnd än i första stycket sägs, skola handlingarna omedelbart översändas till kansliet hos den prövningsnämnd som har att pröva ansökningsen.

4 §.

Om handläggning av framställning som avses i denna förordning, så ock om fullföljd av talan mot beslut rörande tillämpning av förordningen skall i tillämpliga delar gälla vad i taxeringsförordningen är stadgat rörande handläggning av besvär över taxeringsnämnds beslut och om fullföljd av talan mot prövningsnämnds beslut rörande taxering.

5 §.

Berör beslut enligt 3 § första stycket åsatt taxering, skall av beslutet betingad ändring i taxeringen vidtagas. Ändringen ankommer på den prövningsnämnd, som har att taga befattning med taxeringen, eller, om besvär rörande taxeringen äro föremål för prövning i högre instans, på denna.

Underrättelse angående beslut enligt 3 § första stycket skall i förekommande fall tillställas den myndighet som har att vidtaga ändringen i taxeringen samt länsstyrelsen i det län där bolagets styrelse har sitt säte för att tillställas den taxeringsnämnd, som har att verkställa taxering av bolaget.

6 §.

Konungen äger utfärda de föreskrifter som erfordras för tillämpning av denna förordning.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1964.

Förslag

till

Förordning

om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss

Häri genom förordnas som följer.

1 §.

Upphör fideikommiss med anledning av dödsfall efter vad i 3—6 §§ lagen om avveckling av fideikommiss (avvecklingslagen) sägs, skall i enlighet med bestämmelserna i denna förordning till staten utgå arvsskatt för vad som på grund härav enligt 7—10 §§ och 12 § första stycket avvecklingslagen skall tillfalla efterträdare eller annan.

2 §.

Vid arvsbeskattning enligt denna förordning skola, med iakttagande av vad nedan i 3—10 §§ sägs, bestämmelserna i förordningen den 6 juni 1941 om arvsskatt och gåvoskatt (arvsskatteförordningen) i tillämpliga delar lända till efterrättelse.

3 §.

Förvärv, som i 1 § denna förordning sägs, skall anses ske genom arv, om egendomen tillfaller någon i hans egenskap av efterträdare eller såsom arvinge, och eljest genom testamente.

Såsom arvlätare (testator) skall anses den, vars död föranlett fideikommissets upphörande.

4 §.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 11 § 1 mom. arvsskatteförordningen skall den, som äger taga del i fideikommisssegendomen enligt 7—10 §§ avvecklingslagen, anses icke begagna sig av förmån, varom i 12 § första stycket samma lag sägs.

5 §.

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

6 §.

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

Vid tillämpning av 17 § andra stycket arvsskatteförordningen skall där angiven tid räknas från den tidpunkt då avvecklingen av fideikommisset är slutförd.

7 §.

Vad i 19 § arvsskatteförordningen sägs om sammanläggning med tidigare förvärv skall avse jämväl från samme arvlätare (testator) härrörande lott, för vilken skattskyldighet inträtt samtidigt med skattskyldigheten för den lott om vars beskattning är fråga.

Sammanläggning skall i intet fall ske av vad som tillfaller efterträdare i denna hans egenskap (efterträdarandel) med annan lott eller av annan lott med efterträdarandel, ej heller av efterträdarandelar i fideikommiss härrörande från skilda stiftare.

8 §.

Vad i 28 § fjärde stycket arvsskatteförordningen sägs om skattefrihet skall äga motsvarande tillämpning då fråga är om beskattning av lott, för vilken skattskyldighet inträtt vid dödsfallet, och arvingen (testamentstagaren) från arvlätaren (testator) erhållit annan lott, för vilken skattskyldighet inträtt samtidigt.

Skattefrihet varom nu är fråga må åtnjutas å efterträdarandel endast i den mån den icke kan tillgodoräknas å annan egendom, för vilken skattskyldighet inträtt samtidigt eller tidigare.

9 §.

Skatt å efterträdarandel skall utgå enligt den närmast före den 1 januari 1959 gällande tariffen i 28 § arvsskatteförordningen.

10 §.

Konungen äger i särskilda fall medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt enligt denna förordning för sådan byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling, vars bevarande med hänsyn till egendomens historiska, vetenskapliga eller konstnärliga värde är av allmänt intresse.

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

11 §.

Konungen äger utfärda de föreskrifter som erfordras för tillämpning av denna förordning.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1964.

Förslag

till

Förordning**om ändring i förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften**

Härigenom förordnas, att 1, 7 och 8 §§ förordningen den 19 november 1914 angående stämpelavgiften¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

1 §.

I fråga om stämpel till expeditionerna hänföras statsmyndigheterna till följande avdelningar:

Fjärde avdelningen

Rikets hovrätter; krigsöverdomstolar; fideikommissnämnden; fångvårdsstyrelsen; — — — ekonomisk försvarsberedskap.

7 §.

Från stämpelavgift — — — kronan befriad.

Dessutom äro — — — och överförmyndare.

Expedition, som — — — från stämpel.

Frihet från — — — riksdagens militieombudsman; i ärenden som handläggas av fideikommissnämnden; i mål och ärenden som anhängiggjorts hos konsulardomare eller konsularrätt enligt lagen om konsularjurisdiktion den 5 juni 1909; — — — förvärva jordbruksfastighet.

Under förutsättning — — — körkortsutfärdande myndigheter.

Konungen äger — — — utländska hamnar.

8 §.

Följande enskilda — — — nedan stadgas.

Förvärv av fast egendom på grund av tillskott vid bildande av bolag — — — egendomens värde.

Har den — — — egendomens värde.

Då lagfart sökes å järnväg eller å fastighet, som tillskjutits i enlighet med lagen om avveckling av fideikommiss, utgår icke stämpelavgift.

Förvärv av fast egendom på grund av tillskott vid bildande av förening — — — *fast egendom.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1964.

¹ Senaste lydelse av 1 § se 1962:207, av 7 § se 1961:202 och av 8 § se 1962:576.

1† *Bihang till riksdagens protokoll 1963. 1 saml. Nr 26*

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 25 ja-
nuari 1963.*

N ä r v a r a n d e:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LINDSTRÖM, LANGE, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, JOHANSSON, AF GEIJERSTAM, HERMANSSON, HOLMQVIST, ASPLING.

Efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter anmäler chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, fråga angående *skattebestämmelser vid avveckling av fideikommiss, m. m.* och anför därvid följande.

I. Inledning

I proposition nr 5 till årets riksdag har framlagts ett inom justitiedepartementet utarbetat förslag till lagstiftning om avveckling av landets bestående fideikommiss. Lagstiftningen är avsedd att träda i kraft den 1 januari 1964. Förslaget bygger på ett av särskilt tillkallade utredningsmän och experter, den s. k. *fideikommissutredningen*, den 19 november 1959 avgivet betänkande (SOU 1959: 40). Detta innehöll, utom förslag till civilrättslig lagstiftning om avveckling av fideikommiss, även förslag till de skatteförfattningar, som utredningen ansåg erforderliga för att reglera de skattemässiga konsekvenserna av en fideikommissavveckling.

Över betänkandet avgavs efter remiss *yttranden* av ett stort antal myndigheter och organisationer. I fråga om förslagen till skattebestämmelser utlät sig kammarrätten, riksskattenämnden, lantbruksstyrelsen, Svea hovrätt, chefen för Nationalmuseum, länsstyrelserna i Uppsala och Södermanlands län, skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län, Lantbrukets skattedelegation samt Sveriges skogsägareförbund.

Sedan utredningens förslag till civilrättslig lagstiftning omarbetats inom justitiedepartementet, remitterade Kungl. Maj:t den 28 juni 1962 till lagrådet förslag till lag om avveckling av fideikommiss m. m.

Då det till lagrådet remitterade förslaget på vissa betydelsefulla punkter avvek från utredningsförslaget, verkställdes inom finansdepartementets rättsavdelning en översyn av skattefrågorna mot bakgrund av den utformning, som avvecklingslagstiftningen fått i det remitterade förslaget. Denna översyn redovisades i en *promemoria angående skattefrågor vid avveckling av fideikommiss*.

Efter remiss har *yttranden* över promemorian avgivits av kammarrätten,

riksskattenämnden, riksantikvarieämbetet, Svea hovrätt, Göta hovrätt, hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms rådhusrätt, överståthållarämbetet, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Kristianstads, Malmöhus, Älvsborgs, Skaraborgs, Örebro och Västmanlands län, Fideikommissariernas intresseorganisation, Svenska bankföreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges lantbruksförbund samt Sveriges skogsägareförbund.

Jag anhåller nu att till behandling få taga upp frågan om de skatterättsliga konsekvenserna av den i proposition nr 5 föreslagna lagstiftningen om fideikommissens avveckling, vilken i här aktuella avseenden överensstämmer med det till lagrådet remitterade förslaget. Samtidigt vill jag behandla frågan om lagfartsstämpel för fast egendom, som ingått i fideikommiss och tillskjutes aktiebolag.

II. Inkomstskatt

De förslag till ändring i kommunalskattelagen, förordningen om statlig inkomstskatt, förordningen om statlig förmögenhetsskatt och taxeringsförordningen som fideikommissutredningen framlagt i sitt betänkande bygger på utredningens förslag att s. k. bygdegods skulle bildas för bevarande av stora skogskomplex och att Kungl. Maj:t vid upphörande av fideikommiss, som innehar märkligare kulturvärden, skulle kunna förordna, att av fideikommissets behållna tillgångar avsättning skulle ske för bildande av en stiftelse med ändamål att trygga kulturföremålens vård och underhåll. Då förslaget om bygdegods och om tvångsvis bildade stödstittelser inte upptagits i det till lagrådet remitterade förslaget, har de av fideikommissutredningen utarbetade författningsförslagen i fråga om inkomstbeskattningen m. m. förlorat sin aktualitet. Å andra sidan medför det remitterade förslaget att vissa nya frågor på inkomstskattesidan uppkommer. Dessa frågor har upptagits till behandling i departementspromemorian.

Enligt det remitterade lagförslaget skall fideikommiss, utom i vissa undantagsfall, upphöra, när den som vid lagens ikraftträdande är innehavare därav avlider (3 §). Avvecklingen skall ske under medverkan av en särskild nämnd, fideikommissnämnden. När fideikommiss upphör skall fideikommissets egendom behandlas som ett särskilt bo. Enligt förslaget förutsättes att aktiebolag i vissa fall bildas med tillskott av fideikommiss-egendom (31—34 §§). Aktiebolag kan bildas av nuvarande fideikommissinnehavaren eller efter hans död av fideikommissboet, för vilket de allmänna reglerna om dödsbo med vissa undantag gäller (22 och 23 §§).

Departementspromemorian

I promemorian framlägges vissa förslag till bestämmelser angående inkomstbeskattningen av fideikommiss och fideikommissbo. Det framhålls i promemorian att syftet med de föreslagna bestämmelserna främst är att underlätta bolagsbildningen i sådana fall, då det från det allmännas synpunkt ansetts önskvärt att fideikommisssegendom överföres på ett aktiebolag, nämligen då fideikommisset omfattar sådan fast egendom med jord- eller skogsbruk, vars bevarande som en enhet är av betydande allmänt intresse. I dessa fall är, framhålls det, jord- eller skogsbruket ofta förenat med industriell verksamhet.

I promemorian konstateras till en början, att i de fideikommiss, varom här är fråga, ingår fastigheter (såväl jordbruks- som andra fastigheter) och — i vissa fall — maskiner och andra inventarier, vilka utnyttjas i jordbruk, skogsbruk eller rörelse, som bedrivs av fideikommissinnehavaren. I några fall kan fideikommisset även omfatta viss djurbesättning å jordbruksfastighet som ingår i fideikommisset. Fideikommissinnehavaren kan, uttalas i promemorian, anses inneha fideikommisssegendomen med nyttjanderätt och driver jordbruk och skogsbruk samt i vissa fall rörelse. I denna verksamhet använder han fideikommisssegendomen. Vid sidan av fideikommisssegendomen kan han i verksamheten ha maskiner och andra inventarier samt djur, som utgör hans personliga egendom. Produkter, fordringar etc. å jordbruksfastigheten eller i rörelsen utgör likaledes hans personliga egendom. Fideikommisssegendomen omfattar således, framhålls det vidare — om man bortser från penningfideikommiss varom här inte är fråga — anläggnings-tillgångar av nyss angivet slag samt därjämte konstsamlingar, möbler och annat lösöre.

Fideikommisssegendom som består av maskiner, inventarier och djur behandlas, konstateras i promemorian, vid inkomsttaxeringen på samma sätt som fideikommissinnehavarens personliga egendom. Han och icke fideikommisset beskattas för vinst vid försäljning av dylika tillgångar. Fideikommissinnehavaren har emellertid att återanskaffa motsvarande tillgångar och får avdrag för denna kostnad på samma sätt som då han anskaffar andra tillgångar för verksamheten. Den vinst som kan uppkomma då fideikommissfastighet försäljes beskattas däremot enligt gällande praxis hos fideikommisset (RÅ 1930 ref. 68), som i beskattningshänseende behandlas som en familjestiftelse.

När fideikommisset upplöses ersättes detsamma enligt departementsförslaget av ett fideikommissbo. Detta fideikommissbo synes, enligt promemorian, liksom tidigare fideikommisset böra i beskattningshänseende behandlas som en familjestiftelse.

I promemorian konstateras därefter att — om en tillgång överföres på ett aktiebolag genom tillskott i samband med teckning av aktier i bolaget (apportering) — överföringen i beskattningshänseende är att jämställa med försäljning av tillgången i fråga. Om en försäljning av tillgången skulle medfört

skattepliktig intäkt för fideikommisset, fideikommissinnehavaren eller fideikommissboet kan samma beskattningseffekt uppkomma vid apportering-
en. Huruvida skattepliktig intäkt uppkommer är emellertid beroende av vad
slags tillgångar som överlåtes och hur dessa tillgångar värdesättes. En ap-
portering av fideikommissegendom bestående av konstsamlingar, möbler och
annat lösöre kan, framhållas det, inte föranleda skattepliktig intäkt. I pro-
memorieförslaget bortses därför från dylika tillgångar.

Överlåtelse av fastigheter

Då fastighet, som utgör fideikommissegendom, tillskjutes som appor-
tegendom kan, enligt promemorian, fråga uppkomma om skattepliktig reali-
sationsvinst samt — då fråga är om skogsfastighet — vinst genom avyttring
av växande skog i samband med avyttring av marken. (Fasta maskiner som
vid fastighetstaxeringen åsättes särskilt maskinvärde behandlas i det föl-
jande i samband med överlåtelse av maskiner och andra inventarier.) Om å
fastigheten drives tomtstyckningsrörelse kan, framhållas vidare, appor-
teringen medföra intäkt av sådan rörelse.

Fråga om skattepliktig realisationsvinst kan, uttalas i prome-
morian, i regel icke uppkomma då fideikommissfastighet apporteras. I undan-
tagsfall skulle dock så kunna bli fallet t. ex. när byte av fastighet eller fas-
tighetsdel förekommit. Det synes därför, enligt promemorian, böra föreskri-
vas att apportering av fideikommissfastighet inte i något fall skall föran-
leda skattepliktig realisationsvinst.

Då fastighet med skog tillskjutes som apportegendom kan, framhållas
det vidare, fråga uppkomma om beskattning av intäkt av skogsbruk. Detta
kan framför allt bli fallet om bolaget bildas och tillskottet sker redan under
nuvarande fideikommissinnehavares livstid. Enligt promemorian synes det
rimligt att möjlighet till befrielse från beskattningen öppnas. Detta bör
lämpligen ske på det sätt att fideikommisset eller — efter avvecklingen —
fideikommissboet efter därom gjort yrkande inte beskattas för intäkten och
att bolaget i stället får övertaga det för fideikommisset eller fideikom-
missboet vid apporteringstillfället gällande ingångsvärdet och det för dessa
gällande ingående virkesförrådet för skogen. Liknande förfarande har, på-
pekats det, kommit till användning då jordbruksfastighet eller del därav av-
yttras som ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre ratio-
nalisering (SFS 1959: 129).

I de undantagsfall då tomtstyckningsrörelse drives på den ap-
porterade fastigheten bör, enligt promemorian, även beskattningen av den
vinst av sådan rörelse, som föranledes av apportering, kunna få överflyt-
tas på bolaget. Bolagets anskaffningsvärde för i tomtstyckningsrörelsen in-
gående fastigheter skall då motsvara det i beskattningshänseende gällande
värdet av dessa fastigheter för fideikommisset eller fideikommissboet vid
apporteringstillfället.

Överlåtelse av inventarier och djur

Även då inventarier å jordbruksfastighet och i rörelse samt djur å jordbruksfastighet apportioneras och fråga är om fideikommisssegendom kan, konstateras i promemorian, överföringen i vissa fall föranleda skattepliktig intäkt.

Om tillgångarna vid apportioneringstillfället användes å jordbruksfastighet, där inkomsten beräknas enligt kontantprincipen, kan dock, uttalas i promemorian, apportioneringen inte medföra skattepliktig intäkt. Varken skattepliktig realisationsvinst eller vinst på grund av löpande försäljning av djur torde kunna ifrågakomma.

Beräknas däremot inkomsten av jordbruksfastigheten enligt bokföringsmässiga grunder kan apportioneringen, framhålls det, medföra skattepliktig intäkt, om värdet av apportionerade tillgångar överstiger de taxeringsmässiga restvärdena av tillgångarna. Om emellertid bolaget vid sin redovisning av intäkten av jordbruksfastigheten även tillämpar bokföringsmässiga grunder och tillgångarna vid apportioneringen inte värderas över de taxeringsmässiga restvärdena, uppkommer, enligt promemorian, inte någon skattepliktig intäkt. Med hänsyn härtill synes några särskilda bestämmelser för att undvika beskattning vid apportionering av inventarier och djur å jordbruksfastighet inte erforderliga.

Även då fideikommisssegendomen omfattar maskiner och inventarier i rörelse (inklusive fasta maskiner som vid fastighetstaxeringen åsättes särskilt maskinvärde) kan, uttalas vidare i promemorian, beskattning på grund av apportioneringen undvikas om tillgångarna vid apportioneringen inte åsättes värden överstigande de taxeringsmässiga restvärdena. Särskilda regler för att förhindra en beskattning synes därför inte heller här erforderliga.

Oavskriven kostnad å täckdikningsanläggningar och skogsvägar

Om kostnad för täckdikningsanläggningar och skogsvägar bestritts av fideikommisssegendomen och rätten till avdrag för avskrivning av kostnaden tillkommer fideikommisset eller fideikommissboet, synes enligt promemorian — om så yrkas — bolaget böra få åtnjuta de värdeminskningssavdrag som skulle ha tillkommit fideikommisset eller fideikommissboet om fastigheten inte överförts å bolag.

Angående pensionsförpliktelser

Det kan, framhålls i promemorian, antagas att pensionsförpliktelser gentemot anställda å fideikommisssegendomen i viss utsträckning kommer att övertagas av bolaget. Ett sådant övertagande medför inte någon beskattning hos fideikommisset eller fideikommissboet. Bolaget får avdrag för pensionerna när de utbetalas. Då fråga är om personer, som övergår i bolagets tjänst, kan, enligt promemorian, bolaget erhålla avdrag för avsättning till pensionsstiftelse för tryggnad av dessa pensioner i den mån utfästelserna avser oantastbar pensionsrätt utöver ATP. Däremot kan, framhålls vidare,

avsättning icke ske för att trygga pensioner, som redan utgår vid apporteringstillfället. Dessa utbetalningar gäller icke personer som varit anställda hos bolaget.

Angående skyddet för fideikommissens kulturvärden

I promemorian erinras om att i det till lagrådet remitterade förslaget om avveckling av fideikommiss framhållits, att det kan tänkas, att inom vissa familjer intresset för att bibehålla fideikommissens kulturvärden, vilka ofta har anknytning till släktens historia och traditioner, kan ta sig uttryck i en önskan att frivilligt avsätta medel till underhåll och vård av vissa kulturföremål. Sålunda är det ej osannolikt, att fideikommissinnehavare vill utnyttja möjligheten att förfoga över viss del av fideikommissegendomen genom testamente för att tillgodose ifrågavarande ändamål. I lagrådsremissen framhölls även att det finns anledning för det allmänna att ställa sig positiv till dylika initiativ från de av fideikommissavvecklingen berörda. Det erinrades om att Kungl. Maj:t enligt 57 § förordnanden om arvsskatt och gåvoskatt har möjlighet att i särskilda fall medgiva befrielse från eller nedsättning av skatt för kulturvärden.

Frågan om det stöd, som det allmänna bör lämna för värden av kulturvärdena, bör, enligt promemorian, inte lösas enbart för fideikommissens del utan bör prövas i ett större sammanhang. Staten har inte påtagit sig några ekonomiska förpliktelser i fråga om värden av kulturellt värdefull egendom i enskild ägo och anledning torde, uttalas det, saknas att staten skulle bidra särskilt till fideikommissens kulturvärden.

De bestämmelser i inkomstskattehänseende vid avveckling av fideikommiss, som förordats, föreslås i promemorian bära upptagas i en särskild förordning. Det vid promemorian fogade författningsförslaget rörande inkomstbeskattningen torde som *Bihang* få fogas vid statsrådsprotokollet för denna dag.

Remissyttrandena

De i promemorian föreslagna författningsbestämmelserna har i huvudsak tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Vissa ändringsförslag och förslag om ytterligare undantagsbestämmelser har dock framförts.

Beträffande bestämmelsen i 1 § i promemorieförslaget att fideikommissbo i beskattningshänseende skall vara att anse som familjestiftelse framhåller *kammarrätten*, att övervägande skäl synes tala för att fideikommissboet i beskattningshänseende jämställas med dödsbo. Det kan enligt *kammarrätten* ifrågasättas om systematiska skäl kräver en särskild föreskrift härom.

Fideikommissariernas intresseorganisation framhåller, att den i 1 § föreslagna regeln kommer att medföra en högst väsentlig skatteskärpning i jämförelse med vad nu gäller. Organisationen anför.

Fideikommissboet kommer att drabbas av de närmast katastrofala följder av beskattningsreglerna, som lagstiftaren själv velat motverka genom spärreglerna i 9 § tredje stycket förmögenhetsskatteförordningen samt i förordningen med bestämmelser om begränsning av skatt i vissa fall. Dessa spärregler äro icke tillämpliga ifråga om familjestiftelser men väl i fråga om dödsbon. Då innehavarna av större fideikommiss undantagslöst beskattas enligt den s. k. 80 %-regeln, kommer en sådan fideikommissaries frånfälle, om fideikommissboet skall behandlas som familjestiftelse, att medföra en mycket betydande skatteskärpning. Boet kommer i sådant fall regelmässigt att få avstå mer än 100 % av sin inkomst till de årliga skatterna. En sådan ekonomisk påfrestning blir särskilt kännbar därigenom, att avvecklingen av åtskilliga fideikommissbon säkerligen kommer att taga ett flertal år i anspråk.

Organisationen hävdar därför, att fideikommissbo i beskattningshänseende bör betraktas som ett dödsbo, icke som en familjestiftelse. Detta är så mycket naturligare som spärreglerna efter verkställt skifte åter träder i kraft.

I första meningen av 2 § i promemorieförslaget bör enligt *Fideikommissariernas intresseorganisation* ordet »fideikommissfastighet» utbytas mot »fideikommissegendom». I undantagsfall kan det nämligen inträffa att en fideikommissarie medgivits rätt att använda fideikommisskapital till inköp av konstsamlingar, möbler eller annat lösöre. Om inköpet skett inom kortare tid än fem år före bolagsbildningen kan fråga om skattepliktig realisationsvinst uppkomma. Regeln att apporteringen inte skall föranleda realisationsvinstbeskattning synes därför enligt organisationen böra omfatta även lös egendom. Vidare anför organisationen.

Syftet med bestämmelserna i 2 § har i promemorian angivits främst vara »att underlätta bolagsbildningen i sådana fall, då det från det allmännas synpunkt ansetts önskvärt, att fideikommissegendom överföres på ett aktiebolag». För att detta syfte skall kunna uppnås anser styrelsen det nödvändigt med kompletterande reglering i åtminstone följande hänseenden.

Fideikommissintressenternas benägenhet att överföra fideikommissegendom på aktiebolag synes med fog kunna bli mindre uttalat, därest i realisationsvinstskattehänseende bolaget ej skall kunna på så sätt jämföras med fideikommisset eller fideikommissboet, att eventuell försäljning av överförd egendom icke blir skattepliktig i vidare mån än som skulle blivit fallet därest försäljningen ägt rum före bolagsbildningen.

Samma effekt — d. v. s. minskat intresse för bolagsbildning — måste förväntas uppkomma, därest innehavare av aktie i ett på grundval av fideikommissegendom bildat bolag skall vid eventuell försäljning av aktien — inom tid då beskattning för vinst kan komma i fråga — bli skattskyldig för vinst, som i realiteten belöper på genom arv eller annat liknande fång förvärvad egendom. Enligt organisationens mening bör i detta avseende en bestämmelse införas av innebörd, att beskattning av realisationsvinst icke skall äga rum vid förutvarande fideikommissintressents försäljning av genom aktieteckning förvärvad aktie i bolag, varom här är fråga.

Liknande synpunkter framföres av *Sveriges skogsägareförbund*, *Sveriges advokatsamfund* och *Svenska bankföreningen*.

Kammarrätten påpekar att, om — i stället för realisationsvinst — realisationsförlust uppkommer, denna inte bör vara avdragsgill.

Beträffande bestämmelsen i 2 § tredje stycket i promemorieförslaget, att bolaget skall övertaga fideikommissets eller fideikommissboets ingångsvärde för fastighet, som ingår i jordstyeckningsrörelse, framhåller *rikskattenämnden*, att det i praktiken ofta förekommer att ingångsvärde inte fastställts utan att vid tidigare taxeringar avdrag för beräknat ingångsvärde å den sålda marken medgivits med viss kvotdel av redovisade köpeskillingar. Nämnden fortsätter.

Därest apport sker till fastighetens taxeringsvärde och detta värde är högre än vad som vid prövning skulle kunna godtagas såsom ingångsvärde för fideikommissets jordstyeckningsrörelse, bör enligt riksskattenämndens mening — oavsett att bolaget efter apporten bokför marken till taxeringsvärdet — vid bolagets beskattning för tomtförsäljningar såsom ingångsvärde upptagas allenast fideikommissets lägre ingångsvärde. Om en uppskrivning av lagret av tomter sker hos bolaget bör inkomstbeskattning ske i vanlig ordning.

Kammarrätten anför i detta hänseende följande.

Den möjlighet, som lämnats överlåtaren att erhålla befrielse från skattskyldighet för den vinst av tomtstyeckningsrörelsen, som överföringen antages ha medfört för honom, och så att säga överflytta skattskyldigheten på bolaget, synes befogad. Den föreslagna bestämmelsen blir särskilt praktisk, när tomtstyeckningsrörelsen bedrivits på det mycket vanliga sätt utan bokföring, då något restvärde å marken icke finnes fixerat och då vinst av rörelsen beräknas med ledning av ett uppskattat ingångsvärde för kvadratmeter mark som säljes.

Angående rätten för bolaget att åtnjuta sådana värdeminskningssavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar, som skulle tillkommit fideikommisset eller fideikommissboet, framhåller *Fideikommissariernas intresseorganisation* att denna regel bör gälla även då fideikommissarien av egna medel bekostat sådana anläggningar utan att anlita fideikommisskapitalet. Liknande uttalande göres av *Sveriges skogsägareförbund*.

Några remissinstanser anser särskilda bestämmelser erforderliga för det fall då fideikommissarien gjort avsättning till skogskonto. Sålunda anför *Fideikommissariernas intresseorganisation*.

Vidare synes det organisationen angeläget, att bestämmelser införs i syfte att förhindra, att en fideikommissaries å skogskonto inestående privata medel tages till omedelbar beskattning i samband med fideikommissets ombildning till aktiebolag. Då denna ombildning är en form av överlåtelse, skall enligt 9 § förordningen om taxering för medel, som insatts å skogskonto, beskattning ske i anslutning till ombildningen. Organisationen föreslår, att i det tänkta fallet de å skogskonto inestående medlen må redovisas som skattepliktig intäkt under en tid av fem år med en femtedel varje år och med början tredje året efter bolagsbildningen.

Riksskattenämnden och flera länsstyrelser påpekar att — om fideikommissegendomen består av göddjur å jordbruksfastighet — apportionering av dylika djur är att hänföra till löpande försäljning även om inkomsten av jordbruksfastigheten beräknas enligt kontantprincipen. *Länsstyrelsen i Öster-*

götlands län framhåller, att någon särbestämmelse för dessa fall inte är erforderlig med hänsyn till bestämmelserna om ackumulerad inkomst. *Kammarrätten* påpekar att beskattningsspörsmål, som uppkommer vid apportering av annan tillgång än fastighet, kan bemästras genom en lämplig värdesättning å apportegendomen.

Beträffande bestämmelsen i 3 § i promemoriaförslaget att fråga om befrielse från beskattning och om överlåtelse av rätt till värdeminskingsavdrag skall handläggas av prövningsnämnden i det län, där fastigheten eller dess huvuddel är belägen, framhåller länsstyrelserna i *Södermanlands*, *Örebro* och *Västmanlands län* att framställningarna bör behandlas av mellankommunala prövningsnämnden, när fråga är om fastighetskomplex i mer än ett län.

Överståthållarämbetet finner det svårförståeligt att som en särskild förutsättning för bifall till skattebefrielse och överlåtelse av rätt till värdeminskingsavdrag skall krävas att fideikommissnämnden tillstyrkt framställningen (3 § sista stycket i promemoriaförslaget). Något behov av en skatterättslig prövning härutinnan utöver den som sker i prövningsnämnden och beskattningsdomstolarna synes enligt ämbetets mening inte vara erforderlig; den allmänna prövningen av lämpligheten i bildandet av aktiebolag av fideikommissnehavaren eller fideikommissboet har enligt lagförslaget förbehållits Kungl. Maj:t.

Liknande synpunkter anföres av *länsstyrelserna i Södermanlands och Malmöhus län*. *Sveriges skogsägareförbund* anser bestämmelserna om särskilda framställningar i bemälda skattefrågor tämligen onödiga, enär dessa frågor liksom alla andra spørsmål av liknande art med fördel och under betryggande säkerhet torde handläggas inom ramen för gällande taxeringsförordning.

I några remissyttranden framhålles, att bolagsformen såsom sådan innebär vissa nackdelar. Främst pekar man därvid på dubbelbeskattningen av bolagsvinster. Sålunda framhåller *riksskattenämnden* att i de fall, då bolagsbildningen är framtvungad, ter sig dubbelbeskattningen knappast befogad. Dubbelbeskattningen spelar emellertid mindre roll så länge förordningen den 9 december 1960 med provisoriska bestämmelser om beskattningen av aktiebolags och ekonomisk förenings vinst i vissa fall är tillämplig. Då statsmakterna i sinom tid till prövning upptar frågan om att eventuellt permanenta den nyssnämnda provisoriska lagstiftningen, bör emellertid enligt nämndens mening övervägas på vad sätt dubbelbeskattningsproblemet för förevarande kategori av aktiebolag skall lösas.

Fideikommissariernas intresseorganisation anser sig kunna utgå från att det civilrättsliga lagförslaget bör tolkas så att bolaget kan lämna vederlag i form av dels aktier dels skuldförbindelser. Organisationen anför därefter.

I så fall skulle, vid bolagsbildning under den siste fideikommissariens livstid, bolaget kunna på brukligt sätt lämna vederlag för apportegendomen i form av dels egna aktier, dels reverser, som — av redan anförda skäl —

lämpligen bör in-tecknas i den appor-terade fasta egendomen. Ett annat för-faringssätt är att fideikommissari- en begär Kungl. Maj:ts tillstånd att in-teckna fideikommisssegendomen till så högt belopp, att den oin-tecknade de- len av egendomen motsvarade det tilltänkta aktiekapitalet.

Oavsett vilketdera för-faringssättet som tillämpas blir de nyuttagna in-teckningarna att betrakta som fideikommisskapital, och de skall därför de- poneras hos den förvaltande bankens notariatavdelning. Det härefter bilda- de aktiebolaget skulle i sin ingående balansräkning upptaga å tillgångssi- dan den tillskjutna fideikommisssegendomens värde och å skuldsidan dels egendomens in-teckningslån hos banker eller hypoteksinrättningar, dels in-teckningsskulden till fideikommisskapitalet och dels slutligen aktiekapita- let. Vid fideikommissariens kommande frånfälle skulle fideikommissboet komma att bestå av aktierna jämte de fideikommisskapitalet tillhöriga in-teckningarna. Dessa in-teckningar skulle då kunna användas som säkerhet vid upplåning av medel för betalning av arvsskatt.

Även vid sådan aktiebolagsbildning, som äger rum först efter den siste fideikommissariens död, skulle ett liknande för-faringssätt kunna tillämpas.

Från inkomstskattesympunkt skulle, framhåller organisationen, ett så konstruerat aktiebolag icke komma att drabbas av dubbelbeskattningens nackdelar i samma utsträckning som om likviden uteslutande måste lämnas i aktier.

Då en fideikommissarie eller ett fideikommissbo står inför avgörandet av frågan, huruvida fideikommisset bör ombildas till ett aktiebolag eller icke, kommer, framhåller organisationen vidare, värderingen vid förmögen- hetstaxeringen av aktierna i det blivande bolaget att spela en framträdande, många gånger avgörande roll. Det är därför enligt organisationens mening av utomordentlig vikt, att denna fråga redan på nuvarande stadium ägnas ingående uppmärksamhet. Därefter anföres.

Fideikommissbolagen torde komma att hänföras till den kategori, som i riksskattenämndens anvisningar rörande värdering av icke börsnoterade aktier be-tecknas såsom »rörelsedrivande fåmansbolag». Enligt anvisning- arna skall aktierna i dylika bolag värderas enligt substansmetoden. Vid vär- deringen kommer sålunda den fasta egendomens taxeringsvärde att vara utslagsgivande. Detta värde är regelmässigt mycket högt i förhållande till egendomens verkliga avkastning. På detta sätt kan erhållas ett konstlat aktievärde, som är orimligt högt i betraktande av aktieägarnas möjligheter att erhålla avkastning å sitt kapital. Visserligen anbefalles i riksskattenäm- ndens anvisningar en kontrollåtgärd, som innefattar en bedömning, huruvida det kan anses sannolikt att årsvinster- na inom bolaget medger en förränt- ning av substansvärdet efter cirka 7 %. Det praktiska värdet av denna kon- trollåtgärd elimineras emellertid i stor utsträckning av föreskriften att vär- det å aktierna icke bör upptagas lägre än till det värde, som anses kunna påräknas vid en realisation av tillgångarna i samband med bolagets likvi- dation, det s. k. slaktvärdet. Detta värde kommer icke att nämnvärt skilja sig från substansvärdet.

Den av riksskattenämnden införda regeln, att man vid värderingen av aktier i rörelsedrivande fåmansbolag icke har rättighet att gå längre ned än till det s. k. slaktvärdet, vilar uppenbarligen på den tanken, att det står aktieägarna fritt att när som helst upplösa bolaget och därmed utvinna slaktvärdet. Denna synpunkt håller icke streck när det gäller de aktiebolag,

som skall bildas på grundval av fideikommisssegendom. Avsikten är ju att genom en sådan aktiebolagsbildning den tidigare fideikommisssegendomen skall för framtiden bibehållas i oförminskat skick till det allmännas båtнад. Bolagsordningen skall fastställas av Kungl. Maj:t. Därvid torde komma att tillses, att frivillig likvidation och upplösning av ett sålunda bildat aktiebolag icke må äga rum utan Kungl. Maj:ts tillstånd. Därav följer att ägarna av aktier i dylika bolag icke har samma möjlighet som ägare av aktier i andra bolag att genom ett likvidationsbeslut bereda sig möjlighet att tillgodogöra sig aktiernas »slaktvärde».

På dessa skäl anser organisationen, att riksskattenämndens anvisningar bör kompletteras med specialregler för värderingen av aktier i bolag av den speciella typ, varom här är fråga. Det rimligaste synes, framhålls det, vara att värderingen av aktier i dessa bolag sker efter samma grunder som värderingen av aktier i rörelsedrivande bolag, som icke är fåmansbolag, med särskilt beaktande av de tvingande särreglerna i bolagsordningen. Organisationen tillägger.

I fråga om förmögenhetsbeskattningen vill organisationen göra ytterligare ett påpekande. Ovan har i annat sammanhang framhållits, att värden av de till fideikommissfastigheterna knutna kulturvärdena i fast eller lös egendom ofta drager med sig betydande kostnader. Detta förhållande bör föranleda, att vid åsättande av taxeringsvärde å sådan fastighet, bolagsägd eller icke, skäligt avdrag bör göras för värdet av den fastighetsägaren sålunda åvilande speciella förpliktelsen.

Liknande synpunkter anföres av *Sveriges skogsägareförbund* och *Sveriges advokatsamfund*.

Uttalandet i promemorian att anledning torde saknas att staten, som inte påtagit sig några ekonomiska förpliktelser i fråga om värden av kulturellt värdefull egendom i enskild ägo, skulle bidra särskilt till fideikommissens kulturvärden, har föranlett erinringar i flera yttranden. Sålunda understryker *riksantikvarieämbetet* att fideikommissavvecklingen aktualiserar skyddet av en grupp kulturvärden av särpräglad art. Ämbetet föreslår att en utredning snarast igångsättes med uppdrag att utarbeta riktlinjer för det allmännas stöd åt värden av kulturhistoriskt värdefulla miljöer liksom även av andra kulturvärden i enskild ägo och att till behandling snarast upptages frågan om bestämmelser rörande utförelse från riket av äldre kulturföremål. Enligt ämbetet bör provisoriska bestämmelser i nu nämnda två avseenden utarbetas för att kunna tillämpas från och med den dag, då bestämmelserna om fideikommissens avveckling träder i kraft.

Fideikommissariernas intresseorganisation beklagar, att i promemorian icke upptagits förslag till någon bestämmelse som medger rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för utgifter, sammanhängande med värden av kulturvärdena. Därefter anföres.

Tanken härpå har i promemorian avvisats under hänvisning till att staten icke påtagit sig några ekonomiska förpliktelser i fråga om värden av kulturellt värdefull egendom i enskild ägo, och att anledning torde saknas

att staten skulle bidra särskilt till fideikommissens kulturvården. Organisationen anser sig kunna göra gällande, att fideikommissens kulturvården är av så säregen art, att de icke utan vidare kan jämföras med annan »kulturellt värdefull egendom i enskild ägo». De till fideikommissen anknutna kulturvårderna har erhållit sin speciella karaktär just tack vare fideikommissinstitutionen. Detta rättsliga institut har på detta område möjliggjort, att av gångna släkten sammanbragta kulturvården kunnat bibehållas och förkovras generation efter generation, ofta i en förnämlig och ur kulturhistorisk synpunkt intressant miljö. Inför fideikommissens avskaffande är bevarandet av dessa kulturvården en angelägenhet av största vikt ur allmän synpunkt. Bortsett från de fall, då inlösen från statens sida äger rum, blir det de framtida privata ägarna av den egendom, som tidigare utgjorde fideikommiss, som får åta sig vården av dessa kulturvården. Denna vård kan icke utövas utan betydande ekonomiska uppoffringar. Eftersom dessa uppoffringar till stor del görs i det allmännas intresse, synes billigheten kräva, att den som svarar för utgifterna medges avdrag härför vid inkomsttaxeringen.

Liknande synpunkter anföres av *Svenska bankföreningen* och *Sveriges skogsägareförbund*.

Departementschefen

De i promemorian föreslagna bestämmelserna i fråga om inkomstbeskattningen avser att förhindra, att bolagsbildning försvåras genom att tillskott av fideikommissegendom föranleder beskattning hos fideikommiss eller fideikommissbo. Från remissinstansernas sida har de föreslagna bestämmelserna i huvudsak godtagits och jag kan för egen del tillstyrka, att promemoriaförslaget i denna del lägges till grund för lagstiftning. Beträffande förslaget detaljer vill jag framhålla följande.

Såsom kammarrätten och fideikommissariernas intresseorganisation framhåller bör fideikommissbo vid inkomsttaxeringen behandlas som oskift dödsbo. Detta dödsbo är givetvis i inkomstskattelhänseende helt skilt från dödsboet efter den avlidne fideikommissarien. Även om, som kammarrätten framhåller, det kan ifrågasättas om systematiska skäl kräver en särskild föreskrift om att fideikommissbo skall anses som oskift dödsbo, synes dock detta i förtydligande syfte böra utsägas i författningstexten.

Undantaget från realisationsvinstbeskattning i samband med bolagsbildningen synes i princip böra begränsas till sådana fall, då fideikommissfastighet tillskjutes. Av skäl som bl. a. fideikommissariernas intresseorganisation framhållit bör dock motsvarande undantag gälla även då bolaget avyttrar fastigheten och då någon avyttrar aktie, som han i samband med fideikommissets avveckling erhållit i fastighetsbolaget. Såsom kammarrätten påpekar bör vidare, om — i stället för realisationsvinst — realisationsförlust uppkommer, denna inte vara avdragsgill.

Däremot anser jag inte tillräckliga skäl föreligga att utsträcka undantagsbestämmelsen i fråga om realisationsvinstbeskattningen till sådana konstsamlingar, möbler eller annat lösöre som förvärvats med anlitande av fidei-

kommisskapital. Realisationsvinstbeskattning kan för övrigt i dylika fall i regel undvikas genom att tillgångarna vid aktieteckningen upptages till ett värde motsvarande kostnaden vid förvärvet.

De i promemoriaförslaget upptagna bestämmelserna, som reglerar de fall då jordstreckningsrörelse bedrivits på fideikommissfastigheten, synes ändamålsenligt utformade. Såsom riksskattenämnden framhållit skall — om fideikommiss eller fideikommissbo erhållit befrielse från beskattning av jordstreckningsrörelse — vid bolagets beskattning för tomtförsäljningar såsom ingångsvärde alltid upptagas fideikommissets ingångsvärde. Detta gäller även om fastigheten i dess helhet vid bolagsbildningen åsatts ett högre värde än ingångsvärdet för fideikommissets jordstreckningsrörelse.

Beträffande möjligheten att å bolaget överföra icke utnyttjade värdeminskingsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar kan jag tillstyrka, att även sådana avdrag, som eljest skulle ha tillkommit fideikommissinnehavare, skall kunna överföras.

Någon särbestämmelse i fråga om skogskonto torde i och för sig inte vara erforderlig. Fideikommissinnehavaren innehar icke fideikommissfastigheten med äganderätt. Det är fideikommisset som sådant som överlåter fastigheten. De medel fideikommissinnehavare må ha innestående å skogskonto återföres därför inte till beskattning på grund av att fideikommissfastigheten överlåtes på ett bolag. För att undvika tveksamhet synes dock detta böra uttryckligen regleras.

Såsom bl. a. riksskattenämnden påpekat kan tillskott i form av djur, som utgör fideikommissegendom, medföra beskattning av inkomst av löpande försäljning även i vissa fall, då inkomsten av fideikommissfastigheten beräknats enligt kontantprincipen. Några speciella bestämmelser för dessa fall är dock, som kammarrätten och länsstyrelsen i Östergötlands län framhåller, inte erforderliga.

Framställning om befrielse och överföring bör, då fråga är om fastighet eller fastighetskomplex som tillhör mer än ett län, handläggas av mellankommunala prövningsnämnden. Någon anledning föreskriva att framställningen skall tillstyrkas av fideikommissnämnden synes inte föreligga.

Enär hinder inte möter att vederlaget vid bolagsbildningen delvis lämnas i form av reverser och då i varje fall efterträdaren regelmässigt torde bli anställd i bolaget mot lön, som är avdragsgill vid beskattningen, kan dubbelbeskattningen av bolagsvinsterna i viss utsträckning mildras. Beträffande värderingen av aktierna vid förmögenhetsberäkning gäller enligt förordningen om statlig förmögenhetsskatt att aktierna skall upptagas till det värde, som de kan anses ha betingat vid försäljning under normala förhållanden. Det får ankomma på riksskattenämnden att utfärda erforderliga anvisningar för beräkningen av värdet å aktierna i ifrågakvarande bolag.

De med värden av fideikommissens kulturvärden sammanhängande frågorna kan inte lösas i detta sammanhang. I det följande kommer jag dock att föreslå vissa lättnader i arvsskattelhänseende.

III. Arvsskatt

Gällande rätt m. m.

Enligt förordningen den 6 juni 1941 (nr 416) om arvsskatt och gåvoskatt (i fortsättningen kallad den allmänna arvsskatteförordningen) utgår arvsskatt, när ett fideikommiss övergår till ny innehavare. Med hänsyn till fideikommissrättens speciella natur gäller därvid i vissa avseenden särskilda regler för beskattningen.

En tillträdande fideikommissinnehavares förvärv anses inte härröra från den föregående innehavaren utan från fideikommissets stiftare. Fideikommisssegendomen skall därför vid beräkning av behållningen i företrädarens dödsbo inte inräknas bland boets tillgångar (13 § 1 mom. 2). Den nye innehavaren är i stället skattskyldig för fideikommissförvärvet enligt de regler som gäller för beskattning av s. k. framskjutna förvärv, eftersom det föreligger ett förvärv från fideikommissets stiftare för vilket skattskyldighet inträder vid senare tidpunkt än dennes död (8 § andra stycket). I arvsklasshänseende beräknas emellertid skatten efter släktskapsförhållandet mellan efterträdaren och den närmast föregående innehavaren (30 § andra stycket). Beskattningen sker på grundval av deklaration angående fideikommissförvärvet, som den nye innehavaren är skyldig att avge (45 §).

Om den nye innehavaren genom arv eller testamente förvärfvar annan egendom än fideikommisssegendom från företrädaren, sker vid arvsbeskattningen inte någon sammanläggning av sådant förvärv med fideikommisssegendomen, eftersom förvärven härrör från olika arvlåtare. Fideikommisssegendomen beskattas således som en särskild lott och värdesättes enligt de regler, som gäller för värdering av nyttjanderätt (24 § andra stycket). Detta betyder att fideikommisssegendomen uppskattas till sitt kapitalvärde, beräknat på grundval av en antagen årlig avkastning om fem procent av egendomens penningvärde och fastställt med hänsyn till förvärfvarens statistiskt beräknade återstående livstid. Vid bestämmandet av fideikommisssegendomens penningvärde får endast sådana skulder, för vilka egendomen på grund av in-teckning eller eljest särskilt häftar, avräknas. Sådana skulder får inte inräknas bland dödsboets skulder (13 § 1 mom. 4 a).

Vissa ändringar i den allmänna arvsskatteförordningen trädde i kraft den 1 januari 1959 i samband med att kvarlåtenskapsskatten, som funnits sedan år 1948, avskaffades. Ändringarna innebar främst, att arvsskatten höjdes med i stort sett samma belopp som utgått i kvarlåtenskapsskatt.

Kvarlåtenskapsskatten beräknades på behållningen i den avlidnes dödsbo. Eftersom fideikommisssegendom inte skall inräknas bland tillgångarna i av-liden innehavares dödsbo, utgick kvarlåtenskapsskatt inte för sådan egendom. I samband med att kvarlåtenskapsskatten avskaffades och arvsskatten höjdes föreskrevs i en alltjämt gällande övergångsbestämmelse till förordningen om ändring i den allmänna arvsskatteförordningen, att de dittills gäl-

lande skatteskalorna i den senare förordningen fortfarande skulle tillämpas i fråga om fideikommisssegendom.

Att fideikommisssegendom skulle undantagas från skärpningen av arvs-skatten hade föreslagits av *arvsskattesakkunniga* i det betänkande angående arvsbeskattning (SOU 1957: 48), som låg till grund för kvarlåtenskapsskattens avskaffande. Enligt de sakkunnigas uppfattning lät sig nämligen beskattningen av fideikommissförvärv inte utan vidare inordna i ett system med höjd arvsskatt. På grund av egendomens speciella natur och dess begränsade användbarhet som kreditobjekt torde sålunda, menade arvsskattesakkunniga, en höjning av arvsskatten i många fall medföra, att skattebelastningen blev större än vad fideikommissen kunde ekonomiskt bära. Mot bakgrund härav ansåg de sakkunniga anledning föreligga att avvakta resultatet av fideikommissutredningens arbete, innan slutlig ställning togs till spørgsmålet om arvsbeskattningen av fideikommissförvärv. Därför borde de dittillsvarande arvsskatteskalorna övergångsvis gälla i fråga om beskattningen av sådana förvärv.

Sedan fideikommissutredningen slutförts, borde enligt de sakkunnigas mening i samband med avgörandet av fideikommissens framtida ställning även den definitiva utformningen av arvsbeskattningen på ifrågavarande område bestämmas. Därvid torde, ansåg de sakkunniga, några egentliga problem från beskattningssynpunkt inte behöva uppkomma under förutsättning att fideikommissutredningen ledde till lagstiftning om avveckling av fideikommissen allteftersom deras innehavare efter lagstiftningens ikraftträdande avled. I sådant fall upphörde nämligen en fideikommisssegendoms speciella natur i och med den siste innehavarens död, och egendomen förvärvades fortsättningsvis med äganderätt, inte med nyttjanderätt. Något skäl skulle då, uttalade arvsskattesakkunniga, inte längre föreligga att beskatta egendomen efter andra principer än vanlig egendom.

I samband med att riksdagen fattade beslut om de nu berörda ändringarna i arvsbeskattningen beslöt riksdagen också att i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om en allsidig översyn av bestämmelserna rörande denna beskattning. Någon sådan översyn har dock ännu inte kommit till stånd bl. a. i avvaktan på resultatet av familjerättskommitténs arbete.

Fideikommissutredningens förslag jämte remissyttranden

Beträffande arvsskattefrågorna konstaterade fideikommissutredningen i sitt betänkande inledningsvis, att en avveckling av fideikommiss i enlighet med utredningens förslag innebar att föreskrifterna i fideikommissurkunden skulle upphöra att tillämpas. Enligt förslaget till avvecklingslag var sålunda huvudregeln att den, som enligt fideikommissurkunden eller därpå grundat förordnande var den avlidnes efterträdare, skulle erhålla hälften av egendomen, medan i återstoden skulle tagas arv eller testamente som om egendomen tillhört den avlidne. Den tidigare fideikommisssegendomen skulle i fortsättningen vara föremål för äganderätt.

Utredningen framhöll mot bakgrund härav att de förvärv, som efterträdare eller annan skulle göra vid avveckling av fideikommiss, inte kunde anses som några på fideikommissurkunden grundade förvärv. Inte heller kunde förvärven betraktas som arvs- eller testamentsförvärv i egentlig mening. Avvecklingsförvärven fick därför anses som förvärv på grund av den särskilda lagstiftning, som innefattades i avvecklingslagen. Den allmänna arvsskatteförordningens bestämmelser syntes således, framhöll utredningen, inte utan vidare bli tillämpliga på dessa förvärv. Enligt vad utredningen fann skilde sig emellertid avvecklingsförvärven från mottagarnas synpunkt inte i sak från förvärv vid ett vanligt arvfall. Egendomen förvärvades nämligen i bägge fallen med äganderätt från den som senast innehåft egendomen. Avvecklingsförvärven borde därför enligt utredningens uppfattning i princip göras till föremål för arvsbeskattning. Detta borde lämpligen ske genom en från den allmänna arvsskatteförordningen och avvecklingslagen skild författning, vilken av utredningen benämndes förordning om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss (här kallad den särskilda arvsskatteförordningen).

Den yttre ramen för tillämpligheten av den föreslagna särskilda arvsskatteförordningen angavs i 1 § på sådant sätt, att arvsskatt enligt förordningen kunde bli aktuell endast i de fall där avvecklingen enligt avvecklingslagen skedde på grund av dödsfall. Någon skyldighet att erlagga arvsskatt för förmåner av typen fardagsrätt, understöd eller pensioner föreslogs inte.

Den särskilda arvsskatteförordningen anknöts i utredningsförslaget i huvudsak till den allmänna arvsskatteförordningens stadganden. I 2 § av den föreslagna förordningen föreskrevs sålunda, att den allmänna arvsskatteförordningens bestämmelser i princip skulle lända till efterrättelse i tillämpliga delar vid arvsbeskattning i samband med avveckling av fideikommiss. Såsom utredningen framhöll, följde härav bl. a., att den allmänna förordningens terminologi vid tillämpningen fick den innebörd som föranleddes av att det var fråga om fideikommissbo och inte om dödsbo.

Med hänsyn främst till den speciella naturen hos en del avvecklingsförvärv fann utredningen emellertid vissa särbestämmelser påkallade. De viktigaste frågor utredningen härvidlag avsåg gällde beskattningens höjd samt beskattningen av fideikommissens kulturvärden och liknande.

Vid bedömandet av frågan om arvsbeskattningens höjd erinrade utredningen till en början om att arvsskatten höjts med anledning av kvarlåtenskapsskattens slopande men att övergångsvis de äldre skatteskalorna alltjämt tillämpades beträffande fideikommissförvärv.

Enligt utredningens uppfattning borde skillnad göras mellan, å ena sidan, vad efterträdaren erhöll i denna sin egenskap (efterträdarandelen) och, å andra sidan, vad som tillföll honom eller annan på grund av arv eller testamente.

Utredningen fann inte anledning att behandla förvärven på grund av arv eller testamente vid fideikommissens avveckling annorlunda än andra för-

värv på grund av arv eller testamente. För mottagaren skilde sig nämligen dessa avvecklingsförvärv inte från vad han kunde erhålla genom arv eller testamente av den avlidnes privata egendom. Utredningen ansåg därför, att de nya arvsskatteskalorna borde utan inskränkning tillämpas på andra avvecklingsförvärv än efterträdarandel. Vid beskattningen borde vidare, i den ordning som gällde enligt arvsskatteförordningen, sammanläggning ske mellan avvecklingsförvärv genom arv eller testamente och den övriga egendom vederbörande förvärvade från den avlidne.

Vad beträffar efterträdarandelen framhöll utredningen, att i viss mån samma skäl talade för att även härvidlag tillämpa de nya arvsskatteskalorna. Särskilt borde beaktas det förhållandet, att egendomen avsågs tillfalla efterträdarkaren med äganderätt. Utredningen kom emellertid till uppfattningen, att beträffande de från samhällsekonomisk synpunkt viktigare fideikommissen en lägre beskattning av efterträdarandelen än av övriga avvecklingsförvärv vore motiverad. Bestämmelsen att efterträdarkaren skulle erhålla hälften av fideikommissegendomen hade nämligen delvis till syfte att hindra en alltför snabb splittring av denna egendom. Samma skäl talade enligt utredningen även för att den fulla arvsskattningen borde sätta in först när efterträdarkaren avled.

Rörande utformningen av en lägre beskattning av efterträdarandelen framhöll utredningen, att den kunde ske enligt olika riktlinjer. Utredningen fortsatte.

I avbidan på den översyn av bestämmelserna rörande arvsskattningen, varom riksdagen som tidigare nämnts gjort framställning hos Kungl. Maj:t, finner utredningen det ligga närmast till hands att — i likhet med vad som nu gäller i fråga om vanliga fideikommissförvärv — de äldre arvsskatteskalorna tillsvidare tillämpas vid beskattning av efterträdarkareandel. Utredningen anser sig därför böra förordna en bestämmelse av denna innebörd. Därvid utgår utredningen från att vid den blivande översynen prövas hur skattelindringen i fråga om efterträdarkareandel — därest en sådan lindring mot bakgrund av vunna erfarenheter alltjämt anses böra bibehållas — fortsättningsvis bör utformas.

I anslutning till den lägre beskattning av efterträdarkareandel, som utredningen nu föreslagit, förordar utredningen även, att sådan andel vid beskattningen undantas från sammanläggning såväl med annat avvecklingsförvärv, vilket efterträdarkaren erhåller efter den avlidne, som med vad han i övrigt får genom arv eller testamente från denne. Skattefritt bottenbelopp bör dock få åtnjutas i fråga om efterträdarkareandel endast i den mån det icke kunnat tillgodoräknas å annan egendom som efterträdarkaren erhållit från den avlidne.

Utredningens överväganden tog sig uttryck i vissa stadganden i utredningsförslaget till särskild arvsskatteförordning (8 § andra stycket, 9 § andra stycket och 10 §).

Utredningens förslag till särskilda arvsskattebestämmelser i fråga om fideikommissens kulturvärden hade till utgångspunkt ett förslag av utredningen enligt vilket Kungl. Maj:t, när fideikommiss upphörde, skulle äga förordna om avsättande av tillgångar för bildande av en särskild stif-

telse med ändamål att trygga vård och underhåll av kulturföremål (17 § i utredningens förslag till avvecklingslag). Till sådana föremål hänfördes i förslaget byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling av möbler, tavlor, böcker eller annat dylikt av särskilt kulturhistoriskt värde.

Utredningen anförde härvidlag följande.

I arvsskatteförordningen återfinnes vissa bestämmelser om befrielse från eller nedsättning av skatt för kulturföremål och liknande. Enligt 57 § äger sålunda Kungl. Maj:t i särskilda fall helt eller delvis befria från skatt dels för sådan historisk, vetenskaplig eller konstnärlig samling, som på grund av förbehåll i testamente eller gåvohandling är avsedd att bibehållas såsom dylik samling, och dels för bl. a. fastighetsfideikommiss, i den mån skatten prövas icke kunna erläggas utan men för ett med egendomen förbundet allmänt intresse av kulturhistorisk eller annan art.

Syftet med möjligheten att i samband med avvecklingen bilda särskild stödstiftelse för kulturföremålen är — förutom att trygga föremålen vård och underhåll — att underlätta deras bibehållande såsom en enhet. Givet är att en tillämpning av de återgivna bestämmelserna i 57 § arvsskatteförordningen skulle vara ägnad att i icke oväsentlig mån tillgodose detta syfte. Det synes emellertid mindre ändamålsenligt att frågan om skattefrihet skall behöva prövas av Kungl. Maj:t i anslutning till varje arvfall. I de fall som här avses torde man utan vidare kunna räkna med att de skyddade föremålen är av den beskaffenhet att befrielse från arvsskatt är motiverad. Att märka är nämligen att det ankommer på Kungl. Maj:t att förordna om stiftelsebildning. Utredningen förordar därför, att ett uttryckligt stadgande införes om skattefrihet för de kulturföremål, vilkas fortbestånd tryggas genom särskild stödstiftelse enligt avvecklingslagen. När stadgandet som nämnts är avsett att tillämpas även vid senare arvfall än det, som föranleder fideikommissets upphörande, bör det lämpligen intagas i den allmänna arvsskatteförordningen. Vid sidan av den sålunda avsedda automatiska skattefriheten blir — — — bestämmelserna i 57 § av den allmänna arvsskatteförordningen i tillämpliga delar gällande i fråga om sådana kulturvärden, som ej omfattas av den automatiska skattefriheten.

I enlighet med det anförda föreslog utredningen en ny bestämmelse i 4 § 1 mom. av den allmänna arvsskatteförordningen om frihet från arvsskatt för byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling, för vars bevarande förordnande meddelats om bildande av stödstiftelse. Vidare föreslogs i samma förordning ett stadgande i 32 § om efterbeskattningsföretag för det fall att samling, som skyddades genom särskild stödstiftelse, skingrades eller bortflyttades samt ett tillägg till 43 § om tillämplighet av den föreslagna skattefrihetsregeln beträffande gåva.

I anslutning till de nu nämnda stadgandena om kulturvärden föreslog utredningen även vissa regler i samma ämne i den särskilda arvsskatteförordningen. Med hänsyn till att den avsedda skattefriheten ansågs böra gälla även i det fall, att förordnande om bildande av stödstiftelse meddelades under själva avvecklingsförfarandet efter fideikommissets upphörande, intogs sålunda i 4 § av förslaget till särskild arvsskatteförordning en bestämmelse, att skattefriheten skulle få åtnjutas om förordnandet meddelades före skattens fastställande.

Delvis av hänsyn till kulturvärdena upptog utredningen vidare i 5 § av den föreslagna särskilda arvsskatteförordningen ett stadgande om tillämpningen av s. k. schematiskt skifte. Enligt den allmänna arvsskatteförordningen beräknas vid beskattningen de ingående lotternas storlek som regel med utgångspunkt från ett sådant skifte, d. v. s. utan hänsynstagande till den faktiska fördelningen vid arvskifte. Det föreslagna stadgandet i 5 § innebar, att vid det schematiska skiftet i en avvecklingssituation kulturvärdena skulle tilläggas efterträdaren så långt dennes lott förslog och därvid i första hand utläggas på efterträdarandelen.

I fråga om kulturvärdena föreslog utredningen slutligen också en bestämmelse i 6 § andra stycket av den särskilda arvsskatteförordningen enligt vilken medel ur fideikommissboet, som enligt Kungl. Maj:ts förordnande skulle avsättas för bildande av stödstiftelse, vid skattens bestämmande inte skulle inräknas i boets behållning. Förutsättning för denna skattefrihet var att förordnandet om avsättning till stödstiftelse meddelats innan skatten fastställdes.

Utredningens förslag till särskild arvsskatteförordning och till ändringar i den allmänna arvsskatteförordningen innehöll även vissa andra bestämmelser. I 3 § första stycket av den särskilda arvsskatteförordningen fastslogs sålunda till en början att avvecklingsförvärv skulle anses ske genom arv, om egendom tillföll någon i hans egenskap av efterträdare eller som arvinge, och eljest genom testamente. Vidare föreskrevs i andra stycket av samma paragraf, att som arvlåtare skulle anses den vars död föranlett fideikommissets upphörande. Stadgandet var närmast föranlett av en bestämmelse i förslaget till avvecklingslag (3 §) enligt vilken fideikommiss, som efter utgången av år 1955 tillfallit innehavaren av annan anledning än förutvarande innehavarens död, skulle upphöra redan då den förutvarande innehavaren avled, förutsatt att denne levde vid lagens ikraftträdande.

På grund av att fideikommiss sålunda enligt utredningens förslag kunde bli avvecklat i fall då en tidigare innehavare avled, även om denne avstått från fideikommisset redan före avvecklingslagens ikraftträdande, upptog utredningen vidare i sitt förslag till förordning angående ändring i den allmänna arvsskatteförordningen ett tillägg till 59 §, som anknöt till det nyssnämnda stadgandet i den särskilda arvsskatteförordningen. För det nu angivna avvecklingsfallet föreslog nämligen utredningen, att den allmänna arvsskatteförordningens regler om återvinning av arvsskatt skulle äga motsvarande tillämpning. Eftersom fideikommissinnehavaren i sådant fall skulle tvingas avstå fideikommisset till följd av en lagstiftning som tillkommit efter avståendet, ansåg nämligen utredningen, att den siste innehavaren inte borde vidkännas arvsskatt till högre belopp än som svarade mot den faktiska tiden för hans innehav av fideikommisset.

Enligt 10 § första stycket i fideikommissutredningens förslag till avvecklingslag ägde delägare i fideikommissbo, vilken enligt fideikommissurkun-

den eller därpå grundat förordnande var berättigad till viss förmån av boet, frihet att välja, om han önskade åtnjuta denna förmån eller taga del i egendomen som efterträdare, arvinge eller testamentstagare. Med hänsyn härtill intogs i 5 § av förslaget till den särskilda arvsskatteförordningen en bestämmelse, att schematiskt skifte skulle ske med utgångspunkt från att förmån enligt 10 § första stycket avvecklingslagen inte begagnades.

Frågan vad som skulle hänföras till behållningen i fideikommissbo borde enligt fideikommissutredningen i princip bedömas efter gällande civilrättsliga regler. Av de speciella föreskrifter om beräkning av behållning i dödsbo, som finns i 13 § av den allmänna arvsskatteförordningen, skulle enligt en bestämmelse i 6 § första stycket av den föreslagna särskilda arvsskatteförordningen endast de stadganden äga tillämpning, enligt vilka avdrag får ske för bouppteckningskostnad men inte för belopp som skall utgå i arvs-skatt. I detta sammanhang erinrade fideikommissutredningen om att enligt 28 § i förslaget till avvecklingslag två eller flera fideikommiss, som upphörde med anledning av samma dödsfall, vid avvecklingen skulle behandlas som ett enda fideikommiss om efterträdaren var samma person. Det skulle då enligt utredningen i arvsskattelhänseende bli fråga om ett enda fideikommissbo.

I 7 § av förslaget till särskild arvsskatteförordning gavs bestämmelser rörande anstånd med fastställande av skatt i vissa fall. Om delägare eller boutredningsman begärde anstånd i samband med att fideikommissbouppteckning inom vederbörlig tid ingavs för registrering, skulle sålunda beskattningsmyndigheten medge anstånd med skattens fastställande i avbidan på att avvecklingen slutfördes. Tidpunkten för avvecklingens slutförande skulle gälla som utgångspunkt för den tid, under vilken anstånd kan erhållas i och för återopande av skifteshandling såsom grundval för beskattningen. Sådant anstånd skulle emellertid enligt förslaget inte föranleda uppskov med registrering av bouppteckning, och den allmänna arvsskatteförordningens föreskrifter om skyldighet att erlägga ränta på obetalda skattebelopp från den dag, då bouppteckning senast skolat vara ingiven, skulle äga motsvarande tillämpning.

Utredningen upptog i 8 § av förslaget till särskild arvsskatteförordning frågan om sammanläggning vid beskattning mellan, å ena sidan, avvecklingsförvärv och, å andra sidan, vad mottagaren genom arv eller testamente erhåller av den avlidnes privata egendom. Som tidigare nämnts, uttalade sig utredningen för att sådan sammanläggning — bortsett från efterträdareandelen — borde äga rum. Av praktiska skäl föreslog utredningen, att sammanläggningsförfarandet skulle ske i samband med skattdläggningen av fideikommissegendomen. Bestämmelserna om sammanläggning mellan avvecklingsförvärv samt vanliga arvs- och testamentsförvärv borde därför ingå i den särskilda arvsskatteförordningen och inte i den allmänna. Utredningen anförde härutinnan vidare följande.

Syftet att möjliggöra sammanläggning vid beskattningen av avvecklingsförvärv mellan dessa och vanliga arvs- och testamentsförvärv har tillgodo-

setts genom hänvisningen i 2 § av den särskilda arvsskatteförordningen till den allmänna förordningens bestämmelser och genom stadgandet i 8 § första stycket av den särskilda förordningen. Härigenom kommer, vid beskattningen av avvecklingsförvärv, dessa i sammanläggningshänseende att behandlas som vanliga arvs- och testamentsförvärv. Detta innebär i första hand att sammanläggning enligt reglerna i den allmänna arvsskatteförordningen skall ske mellan avvecklingsförvärv å ena sidan samt förvärv från den avlidnes privata egendom, inberäknat tidigare gåvor, å andra sidan. Vidare skall vid beskattning av framskjutna avvecklingsförvärv — den avlidne har genom testamente t. ex. förordnat att viss del av den förutvarande fideikommissegendomen skall tillfalla någon successivt — sammanläggning ske dels med tidigare avvecklingsförvärv och dels med tidigare eller samtidiga förvärv från den avlidnes privata egendom. Beträffande de tidigare förvärv, som härvidlag kommer i fråga, gäller den allmänna arvsskatteförordningens bestämmelser att i princip endast förvärv som skett inom tio år före det till beskattning aktuella förvärvet skall bli föremål för sammanläggning.

I förevarande sammanhang må slutligen nämnas att, då avvecklingsförvärv beskattas efter sammanläggning, den å tidigare förvärv belöpande skatten får avräknas enligt den allmänna arvsskatteförordningens bestämmelser.

Andra stycket av 8 § innehöll föreskrift om att efterträdareandel inte i något fall skulle vara föremål för sammanläggning utan i skattehänseende alltid behandlas som en självständig lott.

Förslaget till särskild arvsskatteförordning upptog vidare i 9 § bestämmelser, som — jämte den allmänna hänvisningen i 2 § av samma förordning — skulle medföra att skattefria bottenbelopp fick åtnjutas vid beskattningen av fideikommissförvärv endast i den mån skattefriheten inte kunnat utnyttjas vid arvsbeskattningen av den avlidnes privata egendom. Härjämte föreskrevs i fråga om egendom, som tillföll efterträdare, att skattefritt bottenbelopp endast i sista hand skulle utgå på själva efterträdareandelen.

Slutligen innehöll utredningens förslag ett stadgande (11 §), varigenom Kungl. Maj:t gavs befogenhet att utfärda erforderliga tillämpningsföreskrifter till den särskilda förordningen.

Endast i begränsad omfattning blev utredningens förslag till regler för arvsbeskattning av avvecklingsförvärv föremål för särskilda uttalanden från remissmyndigheternas sida. Det fåtal remissorgan, som yttrade sig i frågan, anslöt sig i huvudsak till utredningens förslag. Nämnas kan emellertid att *länsstyrelsen i Uppsala län* föreslog, att skattefritt bottenbelopp alltid borde få åtnjutas på efterträdareandel, och att *länsstyrelsen i Södermanlands län* uttalade farhågor för att arvsskatten kunde bli ytterst betungande, varjämte *skogsvårdsstyrelsen i Jönköpings län* föreslog att arvsskatten i någon utsträckning borde användas för underhåll och vård av kulturhistoriskt värdefulla byggnader.

Departementspromemorian

Det till lagrådet remitterade förslaget till civilrättslig lagstiftning om avveckling av fideikommiss avvek, som nämnts, på vissa betydelsefulla punkter från fideikommissutredningens betänkande. Härav föranleddes en översyn inom finansdepartementets rättsavdelning av skattefrågorna mot bakgrund av den nya utformning av avvecklingslagstiftningen som sålunda föreslagits.

Den departementspromemoria, vari den verkställda översynen redovisades, innehåller ett särskilt avsnitt om arvsskattefrågor vid avveckling av fideikommiss. Där anges till en början följande i sammanhanget betydelsefulla skiljaktigheter mellan utredningens förslag till avvecklingslag och det till lagrådet remitterade förslaget.

Utredningens förslag, att Kungl. Maj:t skulle äga förordna om bildande av stödstiftelse för att trygga vård och underhåll av kulturföremål (17 § utredningsförslaget till avvecklingslag), har inte upptagits i departementsförslaget. Däremot bibehålles utredningens förslag om rätt för Kungl. Maj:t att i vissa fall förordna om inlösen genom kronan eller kulturvårdande institution (17 § departementsförslaget, jfr 18 § utredningsförslaget). I departementsförslaget saknas vidare stadgandet i 3 § av utredningens förslag till avvecklingslag att, om fideikommiss tillfallit innehavare efter utgången av år 1955 av annan anledning än förutvarande innehavarens död och denne levde vid lagens ikraftträdande, fideikommisset skulle upphöra redan vid förutvarande innehavarens död. Departementsförslaget upptager slutligen ett stadgande, vilket saknar motsvarighet i utredningsförslaget, nämligen en bestämmelse om rätt för Kungl. Maj:t att förordna om fortsatt tillämpning av fideikommissurkunden, antingen tills vidare eller till dess viss i beslutet angiven innehavare avlider (6 §).

Vad till en början angår frågan om skyddet för fideikommissens kulturvärden uttalas i departementspromemorian, att grunden för den föreslagna generella skattefriheten beträffande kulturföremål synes bortfalla om möjligheten för Kungl. Maj:t att tvångsmässigt inrätta särskilda stiftelser för bevarande och vård av kulturföremål uteslutes. I promemorian heter det vidare.

Enligt vad i 57 § allmänna arvsskatteförordningen stadgas äger Kungl. Maj:t medge befrielse från eller nedsättning av skatt för »sådan historisk, vetenskaplig eller konstnärlig samling, som på grund av förbehåll i testamente eller gåvohandling är avsedd att bibehållas såsom dylik samling». Skattebefrielse eller skattenedsättning jämlikt detta stadgande torde även kunna medges i åtskilliga fall, då sådan samling vid fideikommissavveckling bibehålles oskingrad i enskild ägo, exempelvis efter bolagsbildning på grundval av fideikommissegendomen. Frågan i vad mån det allmänna bör skänka ett vidsträcktare stöd åt vården av kulturellt värdefull privategendom synes emellertid knappast böra upptagas enbart med sikte på fideikommissegendom utan — — — prövas i ett större sammanhang.

Det anförda ger sålunda vid handen att förutsättningar för införande av

regler om generell skattebefrielse för samlingar av kulturhistoriskt särskilt värdefulla föremål inte föreligger, sedan den tvångsmässiga stödstitelseformen utmönstrats, men att behovet av skattebefrielse i sådana fall, där stiftelsebildning tänkts bli aktuell, i betydande utsträckning kan ske genom tillämpning av redan befintliga stadganden i den allmänna arvsskatteförordningen.

Som en följd av det anförda framhålles härefter i promemorian, att vissa av utredningen föreslagna stadganden synes vara överflödiga, nämligen dels bestämmelserna i 4 § 1 mom. samt 32 och 43 §§ allmänna arvsskatteförordningen, dels bestämmelserna i 4 § och 6 § andra stycket samt — till viss del — föreskriften i 5 § av förslaget till särskild arvsskatteförordning.

Beträffande härefter frågan om avveckling av fideikommiss före nuvarande innehavarens död erinras i promemorian inledningsvis om motiven till 3 § i utredningens förslag till avvecklingslag. Mot bakgrund av att denna bestämmelse inte upptagits i departementsförslaget framhålles i promemorian följande.

Fideikommissutredningens förslag till förordning om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss (den särskilda arvsskatteförordningen) innehåller i 3 § andra stycket bestämmelsen att såsom arvlätare (testator) skall anses den, vars död föranlett fideikommissets upphörande. Som framgår av utredningens betänkande var detta stadgande främst föranlett av den ovan återgivna regeln i 3 § av förslaget till avvecklingslag. Det förhållandet att denna regel uteslutits i departementsförslaget synes emellertid ej göra den nu berörda bestämmelsen i förslaget till särskild arvsskatteförordning överflödig. Om den, som är innehavare av fideikommisset vid avvecklingslagens ikraftträdande, vid en senare tidpunkt avstår därifrån till förmån för annan, skall nämligen fideikommisset upphöra, när den förra innehavaren dör (3 § departementsförslaget). För att vinna erforderlig tydlighet i detta fall och även med hänsyn till de skiftande situationer, som avses i 4—6 §§ av departementsförslaget, synes lämpligt att bibehålla det föreslagna stadgandet i 3 § andra stycket av den särskilda arvsskatteförordningen.

På grund av att fideikommiss sålunda enligt utredningens förslag kunde bli avvecklat då en tidigare innehavare avled, även om denne avstått från fideikommisset redan före avvecklingslagens ikraftträdande, upptog utredningsförslaget till förordning angående ändring i den allmänna arvsskatteförordningen ett nytt stycke i 59 § av sistnämnda förordning, enligt vilket denna förordnings regler om återvinning av arvsskatt skulle äga motsvarande tillämpning i sådant fall. Eftersom fideikommissinnehavaren då skulle tvingas avstå fideikommisset till följd av en lagstiftning, vilken tillkommit sedan avståendet redan ägt rum, ansågs nämligen den siste innehavaren ej böra vidkännas arvsskatt till högre belopp än som motsvarade den faktiska tiden för innehavet.

Det föreslagna tillägget till 59 § av den allmänna arvsskatteförordningen torde bli överflödigt genom att stadgandet i 3 § av utredningens förslag till avvecklingslag utmönstrats. Fall då fideikommiss genom innehavarens avstående därifrån i livstiden övergår till annan efter lagens ikraftträdande synes kunna uteslutande bedömas enligt den allmänna arvsskatteförordningens gällande regler. Tillträdares rätt upphör i så fall antingen vid den förutvarande innehavarens frånfälle (3 § departementsförslaget) eller, om

han själv skulle avlida först, vid tidpunkten därför. Med hänsyn härtill torde rättigheten vid avståendet böra beskattas med stöd av stadgandet i 23 § D. fjärde stycket av den allmänna arvsskatteförordningen, vilket innebär att kapitalvärdet bestämmes efter levnadsåldern hos den äldste av de båda innehavarna.

Ett införande av rätt för Kungl. Maj:t att ge dispens för fortsatt tillämpning av fideikommissurkund bör, framhålles det i promemorian, få till följd att fall, då fideikommiss efter sådan dispens upphör genom viss innehavares död, omfattas av den särskilda arvsskatteförordningen. Detta uppnås genom en mindre ändring i 1 § av den föreslagna särskilda arvsskatteförordningen.

I promemorian uttalas vidare, att utredningens förslag i arvsskattehänseende, såvitt avser annat än nu särskilt berörda förhållanden, torde kunna läggas till grund för författningsförslag i ämnet. Vissa redaktionella jämkningar föreslås dock. De sakliga och redaktionella ändringar, som skett i fideikommissutredningens förslag till avvecklingsregler, synes, heter det, sammanfattningsvis medföra, att det av fideikommissutredningen framlagda förslaget till förordning om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss bör underkastas ändringar i enlighet med ett vid promemorian fogat förslag till förordning om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss samt att något förslag till ändring i den allmänna arvsskatteförordningen inte behöver framläggas.

Remissyttrandena över promemorian

Frågan om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss har behandlats av sju remissinstanser, nämligen Svea hovrätt, Göta hovrätt, hovrätten över Skåne och Blekinge, Stockholms rådhusrätt, Fideikommissariernas intresseorganisation, Sveriges advokatsamfund och Sveriges skogsägareförbund.

Göta hovrätt har lämnat promemorian helt utan erinran, medan Stockholms rådhusrätt inskränkt sig till ett påpekande av närmast redaktionell art.

Remissinstanserna i övrigt har väsentligen uppehållit sig vid ett och samma problemkomplex, nämligen frågorna om skyddet för fideikommissens kulturvärden.

Frågan om det allmännas ansvar för vården av dessa värden tas av hovrätten för Skåne och Blekinge upp från principiell utgångspunkt. Hovrätten hänvisar därvid inledningsvis till uttalandet i departementspromemorians avsnitt om inkomstskatt, att staten inte påtagit sig några ekonomiska förpliktelser beträffande vården av kulturellt värdefull egendom i enskild ägo, att anledning torde saknas att staten skulle bidra särskilt till fideikommissens kulturvärden och att frågan om det stöd, som det allmänna bör lämna för vården av dessa, inte bör lösas enbart för fideikommissens del utan bör prövas i ett större sammanhang. Enligt hovrättens mening framstår detta uttalande, såvitt gäller en ekonomiskt hjälpende och stödjande verksam-

het i vidare bemärkelse, såsom oriktigt. Tvärtom har enligt hovrättens mening den principiella inställningen allmer kommit att uppfattas som självklar, att de kulturvärden som är förenade med äldre byggnadsbestånd och samlingar av äldre föremål utgör en nationell tillgång som till gagn för kommande släkten måste skyddas och bevaras oavsett vem som för närvarande är egendomens ägare. Hovrätten fortsätter.

Att det sålunda i och för sig måste betraktas som en statlig uppgift att på olika sätt söka skydda kulturhistoriska värden är likväl icke det i första hand utslagsgivande i förevarande sammanhang. Det är nämligen enligt hovrättens mening icke fråga om att vid fastställandet av lämpliga arvsskatte-regler för avveckling av fideikommiss göra några avsteg från eljest såsom riktiga uppfattade principer. Vad saken gäller är att anpassa skattereglerna till en ny situation. Hårtill kommer att de vanliga arvsskattereglerna icke är tillämpliga på egendomsförvärv vid fideikommissavveckling. En särskild lagstiftning måste införas för att skapa motsvarande skatteregler för dessa förvärv. Erforderliga modifikationer i dessa utgör då icke ens till formen några avsteg från gällande allmänna skatteregler.

Vad som måste beaktas är att fideikommissbandet under lång tid har sammanhållit egendom såsom en enhet. Därigenom har förhållanden skapats som sannolikt icke skulle ha uppkommit under andra betingelser. Det är angeläget tillse att icke de plötsligt ändrade förhållandena leder till en värdeförstörelse som man senare kan få anledning att beklaga. — — — En annan risk är att samlingar av föremål som måhända icke tagna ett och ett är av betydande värde men som tillsammans bildar samling av unik och sällsagen beskaffenhet skingras. Det är framför allt denna fråga om upplösning av kulturmiljöer som bör beaktas inom skattelagstiftningen.

Utredningen hade föreslagit att möjlighet skulle finnas att efter Kungl. Maj:ts förordnande bilda en stiftelse för tryggnad av vård och underhåll av byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling av möbler, tavlor, böcker eller annat dylikt. Förslaget innebar att såväl den kulturhistoriskt värdefulla egendomen som den till skydd för denna avsatta stiftelsen skulle undgå arvsbeskattning. Justitieministern har vid lagrådsremissen framhållit att frågan om ett lämpligt och tillfredsställande skydd för fideikommissens kulturvärden är synnerligen svårlöst och att utredningens förslag om bildande av stödstitelser har betydande förtjänster. Likväl ansågs denna lösning icke böra genomföras tvångsvis. Härutöver framhöll emellertid justitieministern att det kan tänkas att inom vissa familjer intresset för att bibehålla fideikommissens kulturvärden, vilka ofta har anknytning till släktens historia och traditioner, kan ta sig uttryck i en önskan att frivilligt avsätta medel till underhåll och vård av vissa kulturföremål. Sålunda är det ej osannolikt att fideikommissinnehavare vill utnyttja möjligheten att förfoga över viss del av fideikommissegendomen genom testamente för att tillgodose detta ändamål. Justitieministern framhöll att det givetvis finns anledning för det allmänna att ställa sig positivt till dylika initiativ från de av fideikommissavvecklingen berörda, varjämte hänvisades till att Kungl. Maj:t redan nu har möjlighet att i särskilda fall medgiva skattebefrielse.

Detta ställningstagande medför ingalunda att de föreslagna lättnaderna i arvsbeskattning blir överflödiga. Tvärtom ökar betydelsen av att de genomföres, eftersom man avser att, i stället för att med tvång tillse att egendom avsättes, lita till frivilliga åtgärder för att realisera en i och för sig såsom förtjänstfull ansedd ordning.

Uttalandet i departementspromemorian, att grunden för den av utredningen föreslagna generella skattebefrielsen bortfaller genom utmönstrandet av tvångsstiftelseformen, kan, fortsätter hovrätten, väl efter ordalagen anses riktigt men utgör enligt hovrättens uppfattning ej något sakligt utan endast ett lagtekniskt resonemang.

Såväl Svea hovrätt som hovrätten över Skåne och Blekinge tager till närmare behandling upp frågan, om möjligheten att i särskilda fall erhålla befrielse från eller nedsättning av arvsskatt enligt 57 § allmänna arvsskatteförordningen kan anses erbjuda tillräckligt skydd för fideikommissens kulturvärden i en avvecklingssituation.

Svea hovrätt framhåller sålunda, att stadgandena i 57 § allmänna arvsskatteförordningen lämnar möjlighet till skattebefrielse eller skattenedsättning endast för att bevara samling av lösören men inte för att underlätta bevarandet av byggnad, trädgård eller parkanläggning. Enligt hovrättens mening skulle det vara fördelaktigt, om Kungl. Maj:t kunde medge skattebefrielse även för sådan fast egendom under förutsättning att den överlämnades till en för ändamålet bildad stiftelse med tillräckliga garantier för att egendomen, om stiftelsen skulle upplösas, hembjödts åt staten eller kulturvårdande institution.

Hovrätten över Skåne och Blekinge ifrågasätter, om vid avveckling av fideikommiss bestämmelsen i 57 § allmänna arvsskatteförordningen äger ens den snävare räckvidd som Svea hovrätt synes ha förutsatt. Hovrätten över Skåne och Blekinge framhåller sålunda, att stadgandet för sin tillämpning förutsätter att samlingen av lösören skall vara avsedd att bibehållas som samling på grund av förbehåll i testamente eller gåvobrev, och enligt hovrättens mening kan fideikommissurkunden inte anses som sådan handling. Fideikommissurkunden får nämligen, menar hovrätten, anses vara satt ur kraft genom avvecklingen.

Hovrätten över Skåne och Blekinge framhåller vidare att gällande bestämmelser inte heller är tillämpliga i fråga om egendom, som avsättes för att avkastningen skall användas till vård av kulturföremål. Hovrätten anför härvidlag följande.

Det bör beaktas att för en skattebefrielse i dessa fall talar icke blott önskemålet att finna praktiska utvägar att skydda kulturvärden utan också rena skälighetssynpunkter. Både i fråga om samling av kulturföremål och om sådan stödeegendom gäller att arvinge eller testamentstagare icke kommer i fri besittning därav; egendomen förblir avsatt under tryggade former. Att arvingen därigenom blir befriad från en förpliktelse som eljest kunde ha drabbat honom att bidraga till vården av kulturföremålen är icke tillräckligt skäl att avkräva honom arvsskatt för hans andel i den avsatta egendomen. Starka skäl talar sålunda för att i nu angivna hänseenden göra undantag från den särskilda arvsbeskattningen vid fideikommissavveckling. Det skulle väl kunna anföras att ett liknande betraktelsesätt i vissa fall kunde anläggas på samling som ej är fideikommissegendom och att reglerna därför borde vara generella. Detta är emellertid icke ett giltigt skäl att underlåta erforderliga åtgärder till skydd för kulturvärden vid avveckling av fideikommiss.

Hovrätten förordar avslutningsvis att den särskilda arvsskatteförordningen kompletteras med ett stadgande enligt vilket Kungl. Maj:t, förutom i de fall som anges i den allmänna arvsskatteförordningen, i särskilda fall äger medge befrielse från eller nedsättning av skatt för sådan historisk, vetenskaplig eller konstnärlig samling som på grund av avtal mellan fideikommissnämnden och fideikommissboet är avsedd att bibehållas såsom dylik samling samt för annan egendom som på grund av förbehåll i testamente eller gåvohandling eller avtal mellan fideikommissnämnden och fideikommissboet avsatts till en stiftelse med ändamål att trygga vård och underhåll av byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling av möbler, tavlor, böcker eller andra föremål av särskilt kulturhistoriskt värde.

Svea hovrätts remissyltrande utmynnar härvidlag i ett liknande förslag till föreskrift om skattebefrielse i särskilda fall.

Även *Fideikommissariernas intresseorganisation* och *Sveriges advokatsamfund* uttalar önskemål, att Kungl. Maj:t skall få rätt att medge skattebefrielse i fall där kapital frivilligt avsättes till en stiftelse med ändamål att bevara och vårda samling av kulturföremål. Organisationerna anser det motiverat att genom särskilda regler om skattebefrielse främja sådana stiftelser. Frågan bör därför enligt organisationernas mening inte hänskjutas till prövning i annat sammanhang. *Sveriges skogsägareförbund* anser likaledes, att de av utredningen föreslagna skattelättnaderna bör bibehållas med avseende på frivilligt bildade stödstitfelse för kulturvärdenas vård och bevarande.

Ett spørsmål, som upptagits till behandling av såväl *Svea hovrätt* som *Fideikommissariernas intresseorganisation* och *Sveriges advokatsamfund*, är frågan om sammanläggning vid arvsbeskattning av lotter härrörande från skilda stiftare av fideikommiss. Svea hovrätt framhåller härvidlag följande.

Enligt nu gällande rätt skall sammanläggning ske endast av lotter härrörande från samma arvlåtare (testator) men aldrig av lotter från skilda testatorer (jfr 19 § 1 mom. andra stycket arvsskatteförordningen). Detta gäller samtliga successiva förvärv. För de perpetuella fideikommissens vidkommande innebär detta, att om ett dödsfall medför att en person tillträder flera fideikommiss, härrörande från skilda stiftare, sammanläggning ej skall ske. Om man tolkar det föreliggande förslaget till förordning om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss, 3 och 8 §§, efter ordalagen, torde ingen tvekan råda om att i nyssnämnda fråga en ändring göres vid de perpetuella fideikommissens avveckling, så att om ett dödsfall medför, att samma person samtidigt erhåller efterträdaandel i två eller flera fideikommiss, härrörande från skilda stiftare, sammanläggning skall ske. Som marginalskatte beträffande de fideikommiss, där frågan kan vara aktuell, ej sällan är hög, har frågan stor betydelse för de berörda personerna. Det synes emellertid icke hava varit avsikten att sådan sammanläggning skall ske utan syftet med den föreslagna regeln i 3 § andra stycket har varit ett helt annat. Det torde kunna ifrågasättas, huruvida det finnes något sakligt skäl för en sådan speciell sammanläggningsregel, som skall gälla uteslutande vid avveckling av fideikommiss men däremot ej vid andra successiva förvärv.

Hovrätten föreslår, att frågan blir föremål för ytterligare övervägande.

Liknande synpunkter anföres av intresseorganisationen och advokatsamfundet.

Slutligen kan anmärkas att *Fideikommissariernas intresseorganisation* hemställt om ett uttalande, som klarlägger att stadgandet i 55 § 1 mom. andra stycket allmänna arvsskatteförordningen angående möjlighet att fördela arvsskattebetalning under högst tjugo år får tillämpas även såvitt gäller personer, vilka genom arv blir ägare till egendom som tidigare utgjort fideikommiss.

Departementschefen

Med hänsyn till att innehavare av fideikommiss räknar sitt förvärv härav från stiftaren av fideikommisset och inte från den föregående innehavaren arvsbeskattas förvärvet enligt de regler i den allmänna arvsskatteförordningen, som gäller för s. k. framskjutna förvärv. Detta innebär i huvudsak att fideikommissegendomen värderas och påföres skatt som nyttjanderätt, d. v. s. efter det kapitaliserade värdet av egendomens antagna årliga avkastning under förvärvarens beräknade livstid.

En avveckling av fideikommissen i enlighet med det nu i proposition framlagda lagstiftningsförslaget innebär, att fideikommissegendomens speciella natur i regel upphör i och med att den som vid lagstiftningens ikraftträdande innehar fideikommisset avlider. Egendomen förvärvas därvid med äganderätt. De nuvarande reglerna för arvsbeskattning av fideikommissförvärv kan därför ej tillämpas vid en fideikommissavveckling. De förvärv, som därvid sker, faller inte heller under gällande regler om beskattning av förvärv genom arv eller testamente. För beskattningen av avvecklingsförvärven fordras således särskilda bestämmelser. Förslag till sådana regler, upptagna i en särskild förordning om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss, framlades av fideikommissutredningen i dess betänkande angående fideikommissens avveckling och har efter vissa jämkningar underkastats särskild remissbehandling på grundval av en inom finansdepartementets rättsavdelning utarbetad promemoria.

Det framlagda förslaget till särskild arvsskatteförordning kan helt allmänt sägas vila på uppfattningen, att förvärv av fideikommissegendom vid en avveckling av fideikommiss i princip bör beskattas på samma sätt som förvärv av annan egendom genom arv eller testamente. Med hänsyn till att förvärvaren framgent kommer att inneha den tidigare fideikommissegendomen med äganderätt liksom annan egendom finner jag denna utgångspunkt naturlig. Den särskilda arvsskatteförordningen bör därför i görligaste mån anknytas till den allmänna arvsskatteförordningens regler om beskattning vid äganderättsövergång. På grund av den särskilda naturen hos vissa avvecklingsförvärv och med tanke på de speciella situationer, som uppstår vid en fideikommissavveckling, kan emellertid ett antal särbestämmelser inte undvikas.

Vad till en början angår frågan om arvsbeskattningens höjd har fideikommissutredningen föreslagit att efterträdarandelen, d. v. s. den hälft av fideikommissegendomen som tillfaller efterträdarkaren i denna hans egenskap, skall beskattas med tillämpning av de skatteskalor i 28 § allmänna arvsskatteförordningen, som gällde före kvarlåtenskapsskattens slopande den 1 januari 1959 och som — i avvaktan på en avveckling av fideikommissen — fortfarande gäller för fideikommissförvärv. Eftersom dessa äldre skatteskalor är väsentligt lägre än de i allmänhet tillämpliga skalorna, innebär detta förslag en betydande skattelindring i jämförelse med vad som skulle gälla, om avvecklingsförvärven av fideikommissegendom genomgående beskattades på samma sätt som förvärv av annan egendom genom arv eller testamente.

Såsom utredningen framhöll, talar skäl för att tillämpa de allmänna arvsskatteskalorna även på efterträdarandel, särskilt med hänsyn till att sådan andel, som jag tidigare nämnt, tillfaller efterträdarkaren med äganderätt. Hänsyn till önskemålet att hindra en alltför snabb eller långtgående splittring av de från samhällsekonomisk synpunkt viktigare fideikommissen — vilket föranlett konstruktionen med efterträdarandel — talar emellertid, såsom även utredningen funnit, för i viss mån gynnsammare beskattningsregler vid fideikommissens avveckling. Detta gäller visserligen inte alla fideikommiss, men av praktiska skäl kan skillnad inte göras mellan olika avvecklingsfall. Jag anser mig därför kunna biträda utredningens förslag att beskatta efterträdarandelen efter de äldre, lägre arvsskatteskalorna. Eftersom systemet med efterträdarandel är en engångsföreteelse vid avvecklingen av ett fideikommiss, blir tillämpningen av dessa skalor därefter inte aktuell. Bestämelse om beskattningen av efterträdarandel har upptagits i 9 § av den föreslagna särskilda arvsskatteförordningen.

I fråga om andra avvecklingsförvärv än efterträdarandel synes anledning inte föreligga att tillämpa annan skattetariff än den som gäller för vanliga förvärv genom arv eller testamente. För det fall att skattskyldigheten i någon situation skulle anses speciellt betungande må här erinras om möjligheterna att med stöd av 55 § 1 mom. allmänna arvsskatteförordningen erhålla medgivande att erlagga skatten under högst tjugo år.

Utredningen har föreslagit bestämmelser av innebörd, att sammanläggning vid arvsbeskattningen i princip skall äga rum mellan, å ena sidan, avvecklingsförvärv och, å andra sidan, vad mottagaren erhåller genom arv eller testamente av den avlidnes privata egendom. Till undvikande av en alltför kraftig beskattning i avvecklingsskedet föreslog utredningen emellertid, att efterträdarandel i intet fall skulle sammanläggas med annan lott.

Fideikommissutredningens förslag till sammanläggningsregler har inte väckt någon egentlig gensaga bland remissmyndigheterna. Svea hovrätt har emellertid påpekat att bestämmelsen i den särskilda arvsskatteförordningen om sammanläggning med andra förvärv från samme arvlåtare i kombination med den föreskrift i samma förordning, enligt vilken såsom arvlåtare skall

anses den vars död föranlett fideikommissets upphörande, kunde få till följd att, om ett och samma dödsfall medförde att en person tillträdde flera fideikommiss härrörande från skilda stiftare, sammanläggning av efterträdarandelarna i de olika fideikommissen skulle äga rum. Detta skulle enligt hovrättens mening utgöra en knappast åsyftad skatteskärpning i jämförelse med gällande regler. Jag delar hovrättens uppfattning, att en sådan konsekvens av förslagets utformning ter sig mindre tillfredsställande. Jag vill därför föreslå ett tillägg till 7 § andra stycket i den föreslagna särskilda arvs-skatteförordningen av innehåll att efterträdarandelar i fideikommiss med skilda stiftare inte skall sammanläggas vid arvsbeskattning. I övrigt bör sammanläggningsreglerna utformas i enlighet med fideikommissutredningens förslag.

Jag övergår härefter till att behandla frågan om behandlingen av f i d e i k o m m i s s e n s k u l t u r v ä r d e n från arvsskattesynpunkt, ett spörsmål som ägnats betydande intresse såväl i de framlagda förslagen som i remissutlåtandena.

Som jag i det föregående nämnt, innehöll utredningens förslag till avvecklingslag en bestämmelse, enligt vilken Kungl. Maj:t skulle äga förordna om bildande av stiftelse med ändamål att trygga vård och underhåll av kulturhistoriskt särskilt värdefulla föremål, vartill kunde hänföras byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling av möbler, tavlor, böcker eller annat dylikt. Med hänsyn främst till att sådant förordnande kunde meddelas tvångsvis fann utredningen skäl föreligga för generell frihet från arvsskatt för de föremål, som avsågs med förordnandet, och utredningen föreslog stadganden härom i den allmänna arvsskatteförordningen.

Genom att regler om befogenhet för Kungl. Maj:t att förordna om s. k. stödstitfelser inte upptogs i det till lagrådet remitterade förslaget till avvecklingslag kom emellertid frågan om arvsskattereglerna beträffande kulturföremål i ett nytt läge. Såsom framhölls i den inom finansdepartementets rättsavdelning upprättade promemorian, syntes grunden för den föreslagna skattefriheten ha bortfallit. I detta sammanhang påpekades, att skattebefrielse eller skattenedsättning för samlingar av kulturföremål i åtskilliga fall borde kunna påräknas med stöd av gällande bestämmelser i 57 § allmänna arvsskatteförordningen. Enligt denna paragraf äger Kungl. Maj:t medge befrielse från eller nedsättning av skatt dels för sådan historisk, vetenskaplig eller konstnärlig samling, som på grund av förbehåll i testamente eller gåvohandling skall bibehållas såsom sådan samling, dels för fastighetsfideikommiss, om skatten inte kan erläggas utan men för ett med egendomen förenat allmänt intresse av kulturhistorisk eller annan art.

Flera av de myndigheter, som yttrat sig över departementspromemorian, har ifrågasatt, om möjligheterna att med tillämpning av de nuvarande reglerna i den allmänna arvsskatteförordningen erhålla lindring i arvsskatten för kulturföremål kan anses tillfyllest i en avvecklingssituation. Sålunda har framhållits, att vid fideikommissinstitutets upphörande denna möjlighet i varje fall inte kan utnyttjas med avseende på annat än samlingar av lösa

föremål, således inte för att undantaga exempelvis en byggnad eller en parkanläggning från skatt. Vidare har från något håll ifrågasatts, om de nuvarande reglerna i 57 § allmänna arvsskatteförordningen angående skattelindring för samling av viss art formellt är tillämpliga vid en fideikommissavveckling. Flera remissinstanser har slutligen gjort gällande, att skattebefrielse bör kunna medges inte bara för själva kulturföremålen utan även för kapital som frivilligt avsatts till en stiftelse med ändamål att sörja för föremålets vård och underhåll.

Såsom jag framhållit redan i avsnittet angående inkomstbeskattningen, kan de med vården av fideikommissens kulturvården sammanhängande frågorna inte lösas i detta sammanhang. Någon anledning att, sedan den tvångsmässiga stödstiftelseformen utmönstrats, medgiva automatisk skattebefrielse för kulturföremål föreligger enligt min mening inte. Självfallet bör emellertid arvsskattebestämmelserna med avseende på avveckling av fideikommiss vara utformade på sådant sätt, att möjligheterna till befrielse från skatt eller nedsättning därav inte blir mindre än vid avveckling av ett vanligt dödsbo.

Då tvekan nu visat sig föreligga huruvida den allmänna arvsskatteförordningens bestämmelser om skattelindring för samlingar av kulturföremål är tillämpliga vid avveckling av fideikommiss, vill jag — till undvikande av varje oklarhet i detta hänseende — föreslå ett stadgande i 10 § av den särskilda arvsskatteförordningen av innebörd, att Kungl. Maj:t i särskilda fall äger medge befrielse från eller nedsättning av skatt enligt förordningen för samling vars bevarande är av allmänt intresse med hänsyn till samlingens historiska, vetenskapliga eller konstnärliga värde. Jag finner befogat att låta detta stadgande avse även byggnad, trädgård eller parkanläggning, som har sådant värde. Dessutom vill jag föreslå, att sådan skattebefrielse eller skattenedsättning skall kunna medges jämväl i annat fall om synnerliga skäl därtill föreligger. Med detta tillägg avser jag att öppna möjlighet till en bedömning från fall till fall av sådana speciella omständigheter, som i avvecklingssammanhang kan tänkas böra inverka på beskattningsfrågan men som nu svårigen kan förutses. Härigenom beredes Kungl. Maj:t möjlighet att taga skäligen hänsyn till bildandet av stiftelse ur fideikommissegendom med syfte att trygga vård och underhåll av sådan egendom för vilken skattebefrielse eller skattenedsättning kan komma i fråga.

Vid prövning av sådana skattefrågor som nu nämnts har Kungl. Maj:t tillfälle att som villkor för viss skatteförmån uppställa exempelvis krav på att egendomen skall behållas oskingrad och att den i skäligen utsträckning skall hållas tillgänglig för allmänheten. Därvid får givetvis tillses att erforderliga garantier för uppfyllandet av givna villkor föreligger. Sådan garanti torde ofta kunna erhållas genom medverkan av fideikommissnämnden.

Vad härefter angår de övriga bestämmelser av närmast teknisk natur, som är erforderliga såsom komplement till den allmänna förordningens stadganden, finner jag de av utredningen utarbetade regler-

na i den särskilda arvsskatteförordningen med de i departementspromemorian föreslagna jämkningarna — efter en mindre justering — tillfredsställande. De bör därför läggas till grund för lagstiftningen. Någon särskild författning om ändring i den allmänna arvsskatteförordningen är däremot inte längre erforderlig.

IV. Lagfartsstämpel m. m.

Enligt 8 § förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften utgår lagfartsstämpel vid förvärv av fast egendom på grund av tillskott vid bildande av bolag eller på grund av tillskott efter bolagets bildande. Stämpelbeloppet är 1 krona för varje fulla 100 kronor av egendomens värde. Dock är stämpelsatsen 2 kronor om den tillskjutna egendomen i avhandlingen åsatts högre värde än det belopp, för vilket den som tillskjuter egendomen själv förvärvat densamma, eller, om detta belopp inte kan utrönas, egendomens taxeringsvärde eller annorledes uppskattade värde. Stämpelsatsen 2 kronor gäller för övrigt även andra stämpelpliktiga förvärv, som görs av bolag. Stämpelplikt stadgas vidare bl. a. vid tillskott till förening. Frihet från lagfartsstämpel vid tillskott föreligger, då lagfart söks på järnväg eller då medlem i sambruksförening tillskjuter egendom till föreningen.

Departementschefen

Som främsta utväg att vid fideikommissavvecklingen i önskvärd utsträckning bibehålla de nuvarande förvaltningsenheterna har i propositionen med förslag till avvecklingslagstiftning anvisats aktiebolagsbildning, varvid fideikommissegendomen tillskjutes som apportegendom. Vid tillskott av fast egendom i samband med aktiebolagsbildning utgår för närvarande enligt stämpelförordningen lagfartsstämpel med 1 krona för varje fulla 100 kronor av den tillskjutna egendomens värde. I vissa fall är stämpelavgiften dubbelt så hög.

Med syfte att stimulera aktiebolagsbildning i därför ägnade fall har i förslaget till lagstiftning om avveckling av fideikommiss förordats olika civilrättsliga regler. För att ytterligare underlätta en snabb avveckling av fideikommissen i den önskvärda aktiebolagsformen vill jag föreslå, att då lagfart sökes på fastighet, som tillskjutits i enlighet med avvecklingslagen, lagfartsstämpel tills vidare inte skall utgå. Denna skattelättnad får betraktas som en tidsbegränsad åtgärd i syfte att påskynda aktiebolagsbildning på grundval av fideikommissegendom. Frågan om denna speciella frihet från lagfartsstämpel torde få omprövas, då någon tids erfarenhet vunnits av fideikommissavvecklingen och den föreslagna stämpelfrihetens betydelse för bolagsbildningen i detta sammanhang.

I anslutning härtill bör i avseende på expeditioner, som utfärdas av fideikommissnämnden, denna nämnd i likhet med andra centrala myndighe-

ter upptagas i 1 § stämpelförordningen under fjärde avdelningen. Förslag till motsvarande ändring i 1883 års expeditionslösenförordning torde jag få anmäla senare. Vidare bör i 7 § stämpelförordningen stadgas stämpelfrihet i ärenden, som handlägges av fideikommissnämnden.

V. Departementschefens hemställan

Föredragande departementschefen hemställer härefter, att Kungl. Maj:t måtte genom proposition föreslå riksdagen att antaga inom departementet upprättat förslag till

- 1) *förordning om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m. m.;*
- 2) *förordning om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss; samt*
- 3) *förordning om ändring i förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften.*

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

Ur protokollet:
Sven-Olof Norberg

**Det i departementspromemorian framlagda förslaget
till**

Förordning angående beskattning av fideikommiss och fideikommissbo

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Fideikommissbo är i beskattningshänseende att anse som familjestiftelse.

2 §.

Om fideikommissfastighet överföres till ett aktiebolag såsom tillskott vid teckning av aktier i bolaget, skall följande iakttagas.

Fideikommiss eller fideikommissbo skall icke på grund av överföringen anses hava åtnjutit skattepliktigt realisationsvinst.

Efter därom gjord framställning må fideikommiss eller fideikommissbo erhålla befrielse från beskattning av sådan intäkt av skogsbruk och av tomtstyckningsrörelse, som må föranledas av överföringen. Medgives befrielse från beskattning av intäkt av skogsbruk, skall bolaget övertaga det för fideikommisset eller fideikommissboet vid överföringen gällande ingångsvärdet och det för fideikommisset eller boet gällande ingående virkesförrådet för skogen. Medgives befrielse från beskattning av intäkt av tomtstyckningsrörelse, skall bolagets anskaffningsvärde för i tomtstyckningsrörelsen vid överföringen ingående fastighet eller del av fastighet anses motsvara det i beskattningshänseende gällande värdet av sådan fastighet och fastighetsdel hos fideikommisset eller fideikommissboet.

Efter därom av fideikommiss eller fideikommissbo gjord framställning må bolaget åtnjuta de värdeminskingsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar å fastigheten som skulle hava tillkommit fideikommisset eller fideikommissboet om detta fortfarande ägt fastigheten.

3 §.

Fråga om befrielse från beskattning och om överlåtelse av rätt till värdeminskingsavdrag för täckdikningsanläggningar och skogsvägar handlägges av prövningsnämnden i det län, där fastigheten eller dess huvuddel är belägen.

Framställning om befrielse och överlåtelse ingives eller insändes till prövningsnämndens kansli och skall vara till kansliet inkommen före utgången av året efter det varunder fastigheten överförts till bolaget. Har ansökan gjorts hos annan prövningsnämnd än i första stycket sägs, skola handlingarna omedelbart översändas till kansliet hos den prövningsnämnd som har att pröva ansökningsen.

Framställning må icke bifallas med mindre densamma tillstyrkts av fideikommissnämnden.

4 §.

Om handläggning av framställning som avses i denna förordning, så ock om fullföljd av talan mot beslut rörande tillämpning av förordningen skall

i tillämpliga delar gälla vad i taxeringsförordningen är stadgat rörande handläggning av besvär över taxeringsnämnds beslut och om fullföljd av talan mot prövningsnämnds beslut rörande taxering.

5 §.

Berör beslut om befrielse och överlåtelse åsatt taxering, skall av beslutet betingad ändring i taxeringen vidtagas. Ändringen ankommer på den prövningsnämnd, som har att taga befattning med taxeringen, eller, om besvär rörande taxeringen är föremål för prövning i högre instans, på denna.

Underrättelse angående beslut om uppskov och överlåtelse skall i förekommande fall tillställas den myndighet som har att vidtaga ändringen i taxeringen samt länsstyrelsen i det län där bolagets styrelse har sitt säte för att tillställas den taxeringsnämnd, som har att verkställa taxering av bolaget.

6 §.

Konungen äger utfärda de föreskrifter som erfordras för tillämpning av denna förordning.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1964.