



1938 ÅRS ARVSSKATTEKOMMITTÉ

BETÄNKANDE

MED FÖRSLAG TILL FÖRORDNING

OM

ARVS- OCH GÅVOSKATT

M. M.

---

---

S T O C K H O L M

1 9 3 9

# Statens offentliga utredningar 1939

## Kronologisk förteckning

1. Betänkande angående grunder för intagning av enskild väg till allmänt underhåll ävensom angående statsbidrag till enskilda vägar. Svenska Tryckeri a.-b. 59 s. K.
2. Utredning och förslag rörande plats i Stockholms skärgård för förläggning av Stockholms örlogsbas. Beckman. 30, 37 s. 6 kartor. F6.
3. Betänkande med förslag till taxa för befordring av gods m. m. å statens järnvägar. Beckman. 206 s. K.
4. Svensk namnbok till vägledning vid val av nya släktnamn. Lund, Blom. v. 106 s. Ju.
5. Betänkande angående revision av tjänsteförteckningen i vad avser statens affärsdrivande verk. Norstedt. 163 s. Fi.
6. Underlättandet av kvinnornas arbete i de mindre lanthemmen. Kihlström. 126 s. Jo.
7. Betänkande angående justitiekanslerns, justitieombudsmannens och militieombudsmannens allmänna ämbetsställning m. m. Norstedt. 128 s. Ju.
8. Betänkande med förslag till exporttariffer. Beckman. 20 s. K.
9. 1937 års landsfiskals- och stadsfiskalsutredning. Betänkande med förslag till omorganisation av landsfiskals- och stadsfiskalsbefattningarna m. m. Norstedt. 341 s. Ju.
10. 1936 års lönekommitté. Betänkande med förslag till militärt icke-ordinariereglemente. Marcus. 133 s. Fi.
11. Betänkande och förslag rörande befrämjande av produktionen av den svenska stenindustriens produkter. Idun. 319 s. H.
12. Betänkande rörande industriellt utnyttjande av havsgrus. Haggström. 125 s. Jo.
13. Rationaliseringsutredningens betänkande. Del 1. Motiv och förslag. Marcus. 257 s. S.
14. Rationaliseringsutredningens betänkande. Del 2. Verkställda undersökningar. Marcus. 550 s. S.
15. Hembiträdesutredningens betänkande. 2. Betänkande med förslag till lag om reglering av anställnings- och arbetsförhållandena inom det hushållsarbetet. Haggström. 194 s. S.
16. Utredning och förslag angående fortsatt föreliggande av kommunala mellanskolor. Haggström. 157 s. E.
17. Utredning och förslag rörande fri undervisningsmateriell för folk- och fortsättningskolor. Haggström. 224 s. E.
18. 1938 års arvsskattekommitté. Betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt m. m. Marcus. 264 s. Fi.

Anm. Om särskild tryckort ej anges, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsen på bokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits, t. ex. E. = ecklesiastikdepartementet, J. = jordbruksdepartementet. Enligt kungörelsen den 3 febr. 1922 ang. statens offentliga utredningars yttre anordning (nr 98) utgivas utredningarna i omslag med enhetlig färg för varje departement.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1939:18  
FINANSDEPARTEMENTET



1938 ÅRS ARVSSKATTEKOMMITTÉ

BETÄNKANDE

MED FÖRSLAG TILL FÖRORDNING

OM

ARVS- OCH GÅVOSKATT

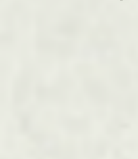
M. M.

---

STOCKHOLM 1939  
ISAAC MARCUS BOKTRYCKERI-AKTIEBOLAG  
389018



STAVENHAGEN 1874



STAVENHAGEN 1874

STAVENHAGEN 1874

STAVENHAGEN 1874

STAVENHAGEN 1874

STAVENHAGEN 1874

STAVENHAGEN 1874



## Till KONUNGEN.

På föredragning av chefen för finansdepartementet beslöt Eders Kungl. Maj:t den 15 augusti 1938 tillsätta en kommitté med uppdrag att verkställa utredning och framlägga förslag till revision av gällande bestämmelser om arvsskatt och skatt för gåva.

Till ledamöter av kommittén förordnade Eders Kungl. Maj:t professorn vid Stockholms högskola *G. A. Eberstein*, tillika ordförande, ledamoten av riksdagens andra kammare, lantbrukaren *C. O. H. Andersson* i Dunker, ledamoten av riksdagens andra kammare, f. d. reparatören *L. A. Björklund*, ledamoten av riksdagens första kammare, filosofie licentiaten *E. C. Sylwan* samt rådmannen *E. A. Wilhelmsson*.

Genom beslut den 23 augusti 1938 har chefen för finansdepartementet förordnat förste amanuensen i departementet *S. G. H. MacDowall-Pihlström* att vara kommitténs sekreterare.

Kommittén har antagit benämningen 1938 års arvsskattekommitté.

I syfte att förbereda den revision av gällande bestämmelser på arvs- och gåvobeskattnings område, som kommittén erhållit uppdrag att verkställa, hade chefen för finansdepartementet jämlikt Eders Kungl. Maj:ts bemyndigande den 15 oktober 1937 tillkallat särskilda sakkunniga — undertecknade Eberstein och Wilhelmsson —, vilka med biträde av förenämnde MacDowall-Pihlström såsom sekreterare inom departementet utfört vissa grundläggande utredningsarbeten.

Beträffande anledningarna till en revision av bestämmelserna på ifrågavarande område uttalade departementschefen i det anförande till statsrådsprotokollet, som föregick Eders Kungl. Maj:ts beslut om kommitténs tillsättande:

Vid olika tillfällen och i skilda sammanhang hade anmärkningar framställts mot gällande bestämmelser angående arvs- och gåvobeskattningen. Upprepade gånger hade också vid framläggande av propositioner om ändringar i förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva en mera allmän revision av lagstiftningen å förevarande område ställts i utsikt i syfte att råda bot för de brister, som i olika avseenden måste anses vidlåda densamma. Behovet av reformer hade beaktats även av riksdagen, som i skrivelser till Kungl. Maj:t år 1937 hemställt om föranstaltande av utredning rörande vissa ändringar i förenämnda förordning.

Frågan om en revision av gällande bestämmelser rörande arvs- och gåvobeskattningen hade ansetts böra vila i avvaktan på slutförandet av det lagstiftningsarbetet på civilrättens område, som utmynnat i de under senare år tillkomna arvs- och testamentslagarna samt lagen om boutredning och arvskifte.

Vid det förberedande revisionsarbete, som verkställts av förut omförmälda sakkunniga, hava bland andra följande spørsmål blivit föremål för övertäggande, nämligen frågan om uppskov med beskattningen till tid, då skattskyldig tillträder förvärvad egendom, och, i den mån ett sådant uppskov av fiskaliska eller andra skäl ej kan medgivas, hänsynstagande till värdeminskning, som träffat skattskyldig tillfallen egendom innan skatten erlagts, samt vidare arvs- och testamentslotters fastställande i möjligaste utsträckning med ledning av arvskifteshandling. En revision av reglerna för värdering av skattepliktig egendom har likaledes ansetts önskvärd ävensom bestämmelser ägnade att

minska de olägenheter, som föranledas av skatteärendenas nuvarande uppdelning å olika beskattningsmyndigheter.

I sitt förenämnda anförande framhöll departementschefen, att kommitténs förslag borde utarbetas med stöd av det sålunda föreliggande utredningsmaterialet, varav den huvudsakliga inriktningen av kommitténs arbetsuppgifter framginge. Därjämte angav departementschefen i huvudsak följande ytterligare riktlinjer för kommitténs arbete:

Vid revisionen borde eftersträvas en förenkling av författningstexten samt förbättrad systematik och ökad överskådlighet. Vidare borde författningstexten anpassas efter numera på andra områden gällande lagstiftning.

Ehuru kommitténs uppgifter vore av väsentligen författningsteknisk natur, kunde det likväl på vissa punkter visa sig lämpligt att ingå även på en realprövning av gällande beskattningsregler. Hinder för kommittén att, där så funnes lämpligt, framlägga förslag jämväl till sakliga ändringar syntes icke böra möta. Bland annat kunde det visa sig ändamålsenligt, att kommittén i samband med den formella överarbetningen av bestämmelserna till prövning upptog jämväl vissa frågor, som berörts av riksdagen i dess förenämnda skrivelser, exempelvis frågan om skattelindring för vissa skattskyldiga.

Önskvärt syntes vara att kommittén under sitt arbete ägnade beaktande jämväl åt möjligheten att genom införandet av nya betalningsformer minska vissa av de med gällande bestämmelser för arvs- och gåvobeskattningen förbundna olägenheterna. Denna möjlighet syntes vara av särskilt intresse vid beskattning av arvfallen fast egendom.

Sedan det åt kommittén lämnade utredningsuppdraget numera slutförts, får kommittén härmed till Eders Kungl. Maj:t överlämna betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt ävensom till vissa därmed sammanhängande författningar.

Vid betänkandet finnes fogat särskilt yttrande av kommitténs ledamöter herrar Eberstein och Andersson.

Stockholm den 31 maj 1939.

Underdånigst

GÖSTA EBERSTEIN.

HARALD ANDERSSON.

L. A. BJÖRKLUND.

EILIF SYLWAN.

ERIK WILHELMSSON.

/ G. MacDowall-Pihlström.

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

...the ... of ...  
...the ... of ...  
...the ... of ...

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

FOR THE UNITED STATES

.....

.....

**Förslag**  
till  
**Förordning om arvs- och gåvokatt.**

**Inledande bestämmelser.**

1 §.

Skatt till staten utgår enligt denna förordning för egendom, som förvärfvas genom arv eller testamente (*arvsskatt*) eller genom gåva (*gåvokatt*).

2 §.

Skattskyldig är den som förvärvar egendomen.

3 §.

Från skattskyldighet enligt denna förordning äro befriade:  
staten;

stiftelse eller sammanslutning med ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar;

stiftelse eller sammanslutning för främjande av barns och ungdoms vård och fostran eller beredande av understöd för dess utbildning eller för främjande av vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, dock icke där ändamålet är att sålunda tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter eller utom riket bosatta utländska medborgare;

stiftelse eller sammanslutning för främjande av vetenskaplig undervisning eller forskning.

Skattebefrielse enligt denna paragraf tillkommer endast svensk stiftelse eller sammanslutning.

**Om arvsskatt.**

**Skattskyldighetens omfattning.**

4 §.

1 mom. Arvsskatt utgår

- 1) för egendom inom eller utom riket, som efterlämnats av svensk medborgare eller av här i riket vid dödstillfället bosatt utländsk medborgare;
- 2) för följande slag av egendom, som efterlämnats av annan utländsk medborgare än i 1) sägs:

a) här i riket belägen fast egendom, så ock nyttjanderätt till samt rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av egendomen;

b) här i riket befintlig, under a) icke nämnd lös egendom, som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i härstädes av den avlidne be- driven förvärvsverksamhet såsom: levande och döda inventarier, råämnen, varor, förbrukningsartiklar och dylikt, gruvor, patent- och förlagsrätter samt kapital, som finnes kontant tillgängligt, utlånats, nedlagts i obliga- tioner, insatts i bank eller annorstädes eller består av andra fordringar eller av aktier eller andelar i ekonomiska föreningar, bolag eller rederier;

c) nyttjanderätt till egendom, varom under b) förmåles, ävensom rätt till sådan royalty och periodiskt utgående avgift, som utgöres för dylik egendom;

d) svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag och rederier, i den mån dessa tillgångar icke äro att hänföra till under b) nämnd egendom.

2 mom. Såsom bosatt här i riket anses den, som vid dödstillfället här hade sitt egentliga bo och hemvist.

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

För sådana aktier och andelar i ekonomiska föreningar, som avses i 1 mom. 2 d), föreligger icke skyldighet att erlægga arvsskatt, därest de efter- lämnats av utländsk medborgare, varom i föregående stycke förmåles.

### Tid för skattskyldighetens inträde.

#### 5 §.

Skattskyldighet inträder, där ej nedan annorlunda stadgas, vid arvlåta- rens (testators) död.

#### 6 §.

Har genom testamente eller annan före dödsfallet tillkommen rättshand- ling upplåtits nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av viss egendom och har äganderätten tillfallit annan, inträder, om den upplåtna rättigheten avser egendomen i dess helhet, skattskyldighet för äganderätten först då rättigheten upphör; dock skall vad sålunda stadgas icke gälla, där ägaren förutom i sin helhet belastad egendom samtidigt erhål- lit jämväl annan egendom, vilkens värde uppgår till mer än tre gånger den skatt, som belöper å sammanlagda värdet av ägarens förvärv, eller rättighe- ten upplåtits på viss tid, understigande fem år, eller enligt förordnande i tes- tamente å den belastade egendomen belöpande skatt skall gäldas av döds- boet eller eljest av annan än den, egendomen tillfaller. Har någon fått sig tillagd ränta till visst belopp eller avkomst till viss angiven storlek, skall, så-

fram räntan eller avkomsten för år räknat uppgår till fem procent av värdet av den belastade egendomen, rättigheten anses omfatta all av egendomen utgående avkastning.

Ändå att skattskyldighet för äganderätten sålunda inträder först framdeles, skall äganderätten likväl beskattas såsom hade skattskyldighet för densamma inträtt vid arvlåtarens (testators) död, såfram ägaren därom gör framställning senast då ärendet angående beskattning av den belastande rättigheten upptages till avgörande. Erläggas icke för äganderätten sålunda fastställd skatt inom tid, som i 52 § sägs, skall meddelat beslut om skattens fastställande icke vidare gälla och skattskyldighet för äganderätten inträda efter vad i föregående stycke stadgas.

#### 7 §.

Där jämlikt förordnande i testamente förvärvandet av äganderätt till egendom beror av framdeles inträffande omständighet utan att äganderätten under tiden tillkommer annan, inträder skattskyldighet för äganderätten först då den omständighet inträffar, varav äganderättsförvärvet är betingat.

#### 8 §.

Skall enligt testamente eller på grund av bestämmelserna i 2 kap. lagen om arv egendom, som tillfallit någon med äganderätt (fri förfoganderätt), därefter med äganderätt övergå å annan eller å flera efter varandra, inträder skattskyldighet för senare ägares förvärv, då den föregåendes rätt upphör.

Vad sålunda stadgas äger tillämpning jämväl för det fall att genom testamente viss egendom tillagts två eller flera efter varandra med fideikommissrätt eller eljest under villkor att egendomen skall oförminskad övergå från den ene till den andre.

Där någon efter upphörande av sådan rätt till egendom, som i nästföregående stycke sägs, bekommer densamma till full ägo, inträder skattskyldighet vid tiden för förvärvet.

#### 9 §.

Har genom testamente nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån tillagts två eller flera efter varandra, inträder skattskyldighet för senare innehavares förvärv av rättigheten allt efter det föregående innehavares rätt upphör.

Är eljest förvärv av sådan rätt, som nu avses, beroende av framdeles inträffande omständighet, inträder skattskyldighet först vid tiden för förvärvet.

### Beräkning av skattepliktig lott.

#### 10 §.

Arvsskatt utgår efter värdet av skattskyldigs lott.

## 11 §.

1 mom. Såsom arvinges eller testamentstagares lott anses vad enligt lag och testamente å honom belöper av behållningen i dödsboet eller i sådan kvarlåtenskap, varom förmäles i 4 § 1 mom. 2); dock skall, där arvskifte föreligger, efter vad i 16 § stadgas den i skifteshandlingen gjorda fördelningen lända till efter rättelse.

Där arvlåtaren (testator) vid sin död hade hemvist här i riket eller, om han var svensk medborgare, skyldighet ändå inträtt att efter honom här förrätta bouppteckning, beräknas behållningen i dödsboet sådan den, med iakttagande av vad i 13 § 1 mom. och 20 § stadgas, framgår av bouppteckningen.

I andra fall än i nästföregående stycke avses fastställes lott med ledning av deklaration.

2 mom. Äganderätt eller rättighet, som jämlikt 6, 7, 8 eller 9 § beskattas först framdeles, räknas såsom särskild lott. Är inträde av skattskyldighet för flera sådana från samme arvlåtare (testator) erhållna förvärv att hänföra till en och samma tidpunkt, anses dessa förvärv utgöra en lott.

3 mom. Har i testamente föreskrivits, att skatt för legataries lott skall gäldas av dödsboet, anses den del av behållningen i boet, som åtgår för gäldande av sådan skatt (skattelegat), utgöra en särskild lott, dock icke där legatarien jämväl är arvinge eller universell testamentstagare.

## 12 §.

Har någon i enlighet med lagen om försäkringsavtal insatts såsom förmånstagare och erhåller han vid försäkringstagarens död förfoganderätten över försäkringen eller, utan sådan rätt över försäkringen, utbetalning på grund av densamma, skall vad förmånstagaren sålunda bekommer vid beräkning av arvsskatt anses såsom arvfallen egendom och sammanläggas med värdet av i arv eller testamente mottagen egendom. Vad nu sagts skall gälla jämväl förvärv, som på grund av stadgandet i 104 § andra stycket nämnda lag tillfaller dödsbodelägare, vilken är berättigad till laglott, med iakttagande dock av vad beträffande fördelning av sådant förvärv kan vara bestämt i skifteshandling, vilken jämlikt 16 § lägges till grund för lotternas beräkning. Har försäkringstagarens make insatts såsom förmånstagare, åtnjutes, då rätten till försäkringen utgjort giftorättsgods, skattefrihet för hälften av vad maken bekommer eller, där med tillämpning av förstnämnda lagrum maken skall till laglotsberättigad avstå någon del av försäkringsbeloppet, för hälften av vad därefter återstår. Om i äktenskap, å vars förmögenhetsförhållanden äldre giftermålsbalken är tillämplig, makens giftorätt utgjort annan andel än hälften, skall däremot svarande del av vad maken i egenskap av förmånstagare erhåller vara fri från skatt.

Vidare skall, där försäkringen är tagen

a) å försäkringstagarens eller hans makes liv samt enligt avtalet premiebetalningen skolat vara fullgjord under en tid icke understigande tio år och

ej heller under något år erlagts premie, som uppgår till mer än en femtedel av sammanlagda beloppet av de premier, som skolat erläggas, därest premiebetalningen lika fördelats på tio år från avtalets slutande, eller

b) för olycksfall eller sjukdom,

vid skattens beräkning från värdet av vad som tillfallit någon i egenkap av förmånstagare avräknas ett belopp av 15 000 kronor, och bedömes frågan om och till vilket belopp skatt skall utgå allenast med hänsyn till vad därefter återstår. Har före försäkringstagarens död på grund av förordnande av denne förmånstagaren bekommit jämligt 37 § 2 mom. med gåva i beskattningshänseende likställt belopp må likväl å värdet av vad som inom loppet av tio år tillfallit förmånstagaren ej avräknas mer än sammanlagt 15,000 kronor.

Vad som på grund av insättningar av samma person i ränte- och kapitalförsäkringsanstalt på en gång tillfaller någon såsom förmånstagare skall denne anses erhålla på grund av en och samma försäkring, och skall så anses som om försäkringen tagits vid tiden för den första insättningen och på villkor att premiebetalning skolat ske i den ordning, vari insättningarna i anstalten skett eller enligt avtal mellan anstalten och försäkringstagaren skolat äga rum.

Skattskyldighet enligt första stycket äger ej rum för rätt till sådan livränta, som avses i 32 § 2 mom. a)—c) kommunalskattelagen, ej heller för rätt till annan livränta, i den mån vad som på grund av förordnande av samma person såsom sådan livränta tillfallit den berättigade icke överstiger 1 500 kronors årsränta.

### 13 §.

1 mom. Vid beräkning av behållning i dödsbo iakttages

1) att bland boets tillgångar inräknas egendom, vilken den avlidne under sin livstid innehaft med i 8 § första stycket avsedd fri förfoganderätt;

2) att bland boets tillgångar icke inräknas egendom, vilken av den avlidne innehafts med sådan rätt, som avses i 8 § andra stycket;

3) att från behållningen avdrag må ske för begravnings- samt boupptecknings- och annan boutredningskostnad;

4) att bland boets skulder icke må inräknas:

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

b) belopp, som skall betalas i arvsskatt.

2 mom. Vid beräkning av behållning i kvarlåtenskap, varom förmäles i 4 § 1 mom. 2), må avdrag ske endast för gäld, för vilken den skattepliktiga egendomen på grund av in-teckning eller eljest särskilt häftar.

### 14 §.

Har äganderätt eller annan rätt till egendom genom testamente tillagts två eller flera personer att samtidigt av dem åtnjutas, skall för envar beräknas andel i rättigheten efter huvudtalet, där icke annan fördelning blivit i testamentet bestämd.

## 15 §.

1 mom. Andel, som vid bodelning skall tillfalla efterlevande make, beräknas till hälften av makarnas behållna giftorättsgods, där den icke enligt lag blivit annorlunda bestämd vid bodelning, varöver i behörig ordning upprättad handling föreligger i skatteärendet.

Är äldre giftermålsbalken tillämplig å förmögenhetsförhållandena i boet, beräknas den andel, som tillfaller efterlevande make såsom fördel, gifterätt och morgongåva, till hälften av den gemensamma behållningen i boet, därest den icke enligt lag annorlunda bestämts vid boskifte och däröver i skatteärendet föreligger behörigen upprättad handling.

För efterlevande makes sålunda beräknade andel erlägges ej arvsskatt.

2 mom. Har kvarlåtenskap tillkommit efterlevande make såsom arvinge och äga vid dennes död den först avlidnes arvingar taga andel i den efterlevandes bo, beräknas denna andel till hälften därav, såframt icke jämlikt 2 kap. 2 § lagen om arv annat föranledes av förefintligheten av enskild egendom eller testamente till förmån för annan än den efterlevande eller andelen blivit enligt lag annorlunda bestämd vid delningsförrättning, varöver behörig handling föreligger i skatteärendet.

I fall, som avses i 4 kap. 1 § lagen om testamente, skall vad i föregående stycke stadgas äga motsvarande tillämpning, där ej annat följer av testamente, varom fråga är.

## 16 §.

Föreligger i skatteärendet i behörig ordning upprättad arvskifteshandling, skola arvingars och universella testamentstagares lotter beräknas enligt skifteshandlingen med tillämpning av däri angivna värden, dock icke där i 15 § avsedd delning av boet skett annorlunda än enligt lag eller universell testamentstagares lott enligt skifteshandlingen utgör större del av kvarlåtenskapen än i testamentet bestämts. Om i skifteshandling angivits grunden för blivande fördelning av från skiftet undantagen egendom ävensom dess värde, skall jämväl sådan egendom anses fördelad å lotterna enligt angiven grund.

Har sammanlagda värdet av arvingars och universella testamentstagares sålunda bestämda lotter i skifteshandlingen upptagits lägre än vad av behållningen i dödsboet, beräknad på sätt i 13 och 20 §§ stadgas, återstår efter avräknande av dels efterlevande makes jämlikt 15 § skattefria andel, dels legat, dels i 11 § 3 mom. omförmäلت skattelegat, dels jämlikt 27 § 1 mom. för värdeförlust avgående belopp och dels värdet av jämlikt 6 och 7 §§ först framdeles beskattningsbar egendom, skola lotterna bestämmas såsom om jämväl det belopp, varmed deras sammanlagda värde understiger dödsbo-behållningen efter nu nämnd avräkning, uppdelats å lotterna i förhållande till deras storlek.

## 17 §.

Begär vid inlämnande av bouppteckning, som ingives inom laga tid, arvinge eller universell testamentstagare eller, om boet är avträtt till förvaltning av boutredningsman, denne att med skattens fastställande må anstå för företeende av arvs-kifteshandling eller i 15 § avsedd handling rörande delning av dödsbo, skall, när sådan handling kan antagas föranleda ändrade grunder för skattens beräkning, av rätten eller domaren medgivnas anstånd för angivna ändamål i stad högst fyra månader och å landet längst till det allmänna tingssammanträde, som infaller näst efter fyra månader från det bouppteckningen senast skolat vara ingiven.

Därest vid inlämnande av bouppteckning, som ingives inom laga tid, eller, i fall av anstånd efter vad nyss sagts, före utgången av anståndstiden nöjaktig säkerhet ställes för det belopp, vartill skatten uppgår vid lotternas beräkning enligt lag och testamente, skall efter framställning och på villkor, som angivas i föregående stycke, för företeende av bodelnings- eller arvs-kiftshandling av rätten eller domaren beviljas anstånd med skattens fastställande i stad högst ett år och å landet längst till det allmänna tingssammanträde, som infaller näst efter ett år från det bouppteckningen senast skolat vara ingiven. I fråga om prövning av erbjuden säkerhet skall vad i 55 § 2 mom. stadgas äga motsvarande tillämpning.

Anstånd, som avses i första och andra styckena, skall icke föranleda uppskov med bouppteckningens registrering.

På framställning av delägare eller boutredningsman i dödsbo efter den, som vid sin död ej hade hemvist i riket, skall med tillämpning av vad i första och andra stycket stadgas för förrättande av sådan delning av dödsbo, som avses i 15 §, eller av arvs-kifte beviljas anstånd med avlämnande av deklARATION, därvid för varje fall angiven tid för anståndet skall räknas från det deklARATIONEN senast skolat vara avlämnad.

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

Över beslut, som avses i denna paragraf, må klagan ej föras.

## 18 §.

Har, då beslut om fastställande av skatt skall meddelas, ej kunnat utrönas, huruvida den döde efterlämnat arvinge, som före allmänna arvsfonden eller före eller jämte annan känd arvinge är berättigad till arvet, skall ändock lott beräknas tillkomma arvinge, om vilken kännedom sålunda saknas.

Är utrönt, att förutom uppgivna arvingar jämväl andra arvingar finnas, men är deras antal ej känt, skall vad sistnämnda arvingar tillkommer beskattas såsom en lott.

*1 mom.* Har arvinge eller testamentstagare av arvlåtaren (testator) erhållit gåva, vilken icke jämlikt 38 § eller 39 § a), b) eller c) är fri från skatt, och har gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande utfästelse om gåva av lös egendom, blivit till mottagaren överlämnad

a) i fall, där givaren för sin livstid eller för viss tid förbehållit sig nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen eller del därav, inom tio år före hans död eller

b) i annat fall inom fyra år före dödsfallet,

skall gåvans värde sammanläggas med värdet av sådan arvingens eller testamentstagarens lott, för vilken tid för skattskyldighets inträde är att räkna från arvlåtarens (testators) död, och arvsskatten beräknas å lottens och gåvans sammanlagda värde. För skatt, som visats hava erlagts för gåvan, skall avdrag ske, dock att arvsskatten icke i något fall må beräknas till lägre belopp än som belöper å lotten i och för sig.

Vad sålunda gäller i fråga om gåva skall äga motsvarande tillämpning beträffande skattepliktig del av förvärv, som avses i 37 §.

*2 mom.* Utgöres lott av egendom, för vilken jämlikt 8 § första stycket skattskyldighet inträtt senare än vid arvlåtarens (testators) död och har mottagaren av lotten av föregående innehavaren erhållit gåva, skall, med tillämpning av vad i 1 mom. stadgas, värdet av sådan gåva sammanläggas med lotten, där han ej såsom arvinge eller testamentstagare efter föregående innehavaren erhåller egendom till högre värde än sagda lott. Vid sammanläggning, som nu avses, beräknas skatten jämväl såvitt gäller värdet av gåvan efter den skatteklass, som jämlikt 30 § skall tillämpas beträffande lotten.

*3 mom.* Bouppteckning skall vid ingivandet vara åtföljd av skriftlig uppgift angående förekomsten av i denna paragraf avsedd gåva. Enahanda uppgift skall lämnas i deklaration, som avgives angående arvfallen eller testamenterad egendom.

### Värdering av egendomen.

#### 20 §.

Vid uppskattning av egendom skall, där skattskyldighet inträtt vid arvlåtarens (testators) eller i fall, som avses i 8 § första stycket, föregående innehavarens död och egendomen upptagits i här i riket förrättad bouppteckning, lända till efterrättelse i densamma åsatt värde, såframt icke föreskrifterna i 21, 22 eller 23 § föranleda åsättande av annat värde. Jämväl sådan nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som av arvlåtaren stiftats genom testamente, uppskattas enligt i 23 § meddelade föreskrifter.

Beträffande värdering av egendom, för vilken skatt erlägges efter avgivande av deklaration, skall vad sålunda stadgas äga motsvarande tillämpning.

## 21 §.

Uppskattningen sker med hänsyn till förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde.

Där jämlikt 19 § arvsskatt utgår för värdet av gåva, som skall sammanläggas med arvs- eller testamentslott, uppskattas den bortgivna egendomen sådan den befanns, då gåvan fullbordades eller handling, innefattande utfästelse om gåva av lös egendom, överlämnades till mottagaren; dock att, där givaren förbehållit sig nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av egendomen eller del därav, uppskattningen av densamma hänföres till tiden, då den givaren förbehållna rättigheten upphörde.

Angående avräkning i vissa fall för värdeförlust, som uppkommit efter skattskyldighetens inträde, stadgas i 27 §.

## 22 §.

*1 mom.* Såsom värde å fast egendom vid tidpunkt, som avses i 21 §, skall, där ej annat föranledes av vad i 2 och 3 mom. stadgas, gälla näst föregående årets taxeringsvärde.

*2 mom.* Har fast egendom efter den tidpunkt, som enligt föreskrift i kommunalskattelagen varit bestämmande för jämlikt 1 mom. tillämpligt taxeringsvärde, nedgått i värde genom eldsvåda, vattenflöde eller annan dylik tilldragelse eller genom borttagande av byggnad eller annan anläggning å egendomen eller av tillbehör därtill eller genom skogsavverkning eller genom nedläggning eller väsentlig förändring av rörelse, i vilken egendomen varit använd, eller av annan liknande anledning, skall länsstyrelsen i det län där egendomen är belägen på ansökan av skattskyldig, efter verkställd utredning, åsätta egendomen särskilt värde till ledning för beräkning av på egendomen belöpande arvsskatt.

Där efter tidpunkt som nyss nämnts fortsatt bebyggelse skett å fast egendom eller dess värde eljest förhöjts genom ny-, till- eller ombyggnad, äger rätten eller domaren hos länsstyrelsen påkalla att egendomen för ändamål, som i föregående stycke sägs, åsättes särskilt värde.

Fast egendom, för vilken icke finnes särskilt taxeringsvärde, skall ock, på ansökan av skattskyldig, av länsstyrelsen åsättas värde till ledning för arvsskattens bestämmande.

Vid den värdesättning, varom i detta mom. är fråga, skall, under iakttagande i övrigt i tillämpliga delar av de i kommunalskattelagen stadgade grunder för taxering av fastighet, hänsyn tagas till egendomens beskaffenhet vid tidpunkt, som avses i 21 §. Skattskyldig vare pliktig meddela länsstyrelsen erforderliga upplysningar för ansökningens prövning. Länsstyrelsen äger att i ärendet höra ordföranden i fastighetstaxeringsnämnden för det distrikt, inom vilket egendomen är belägen, eller, om denna nämnd avslutat sin verksamhet, ordföranden i taxeringsnämnden i orten. Där be-

siktning av egendomen prövas nödig, må länsstyrelsen föranstalta därom såframt, då ärendet upptagits på ansökan av skattskyldig, sökanden efter anmaning bestrider kostnaderna för besiktningen. I fall, som avses i andra stycket av detta mom., bestridas kostnaderna för besiktningen av allmänna medel.

Över länsstyrelsens beslut i ärende, varom förmåles i detta mom., må klagan icke föras.

3 mom. Har fast egendom efter den tidpunkt, som nästföregående årets taxeringsvärde avsett, väsentligt nedgått i värde på grund av allmän förändring i det ekonomiska läget och uppgår, därest egendomen uppskattas efter nämnda taxeringsvärde, den sammanlagda skatten till minst 3 000 kronor, må Konungen på ansökan medgiva, att skatten skall utgå efter lägre värde än det, vartill den fasta egendomen eljest skall uppskattas.

## 23 §.

Vid uppskattning av lös egendom iakttages:

A) Tomträtt eller vattenfallsrätt uppskattas till det värde, som rättigheten med hänsyn till villkoren vid upplåtelsen och den tid, som därför återstår, kan anses hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning. Enligt enahanda grund uppskattas å annans mark uppförd byggnad, som ej är att såsom tillbehör hänföra till tomt-rätt eller vattenfallsrätt.

B) Aktie, obligation eller annan därmed jämförlig värdehandling uppskattas, där värdehandlingen noteras å inländsk eller utländsk börs, till det noterade värdet eller, om detta icke motsvarar vad som varit påräkneligt vid försäljning under normala förhållanden, till pris, som vid dylik försäljning kan påräknas. Sådan värdehandling, som icke noteras å börs, uppskattas enligt sistangiven grund.

C) Fordran uppskattas till sitt kapitalbelopp jämte vid tid, som i 21 § avses, upplupen ränta. Är fordringen ej förfallen och skall ränta därå ej beräknas för tiden före förfalldagen, uppskattas fordringen till belopp, som efter en räntefot av fem procent utgör densamma värde vid tidpunkt, som i 21 § sägs, därvid detta värde beräknas enligt vid denna förordning fogad tabell I. Osäker fordran uppskattas till belopp, varmed den kan beräknas inflyta. Värdelös fordran anses icke utgöra tillgång.

D) För evärdlig tid utgående ränta, avkomst eller annan förmån uppskattas till tjuvärt gånger det belopp, vartill den senast för helt år uppgått.

Nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, som utgår på viss tid eller under någons livstid, uppskattas till rättighetens kapitalvärde. Är rättigheten till visst belopp eller eljest till viss storlek bestämd, beräknas kapitalvärdet efter det belopp rättigheten senast för helt år motsvarat och en räntefot av fem procent enligt de vid denna förordning fogade tabellerna II, III och IV. Där rättighet, som belastar viss egen-

dom, ej är på nyss angivet sätt bestämd, anses årliga värdet utgöra fem procent av det penningvärde, vartill egendomen uppskattats, dock att, där rättighet avser endast del av egendom eller dess årliga värde eljest icke kan bestämmas enligt nyss angiven grund, detta uppskattas efter vad som prövas skäligt.

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

Är rättighet beroende av varaktigheten av flera personers liv sålunda, att rättigheten upphör vid den först avlidnes frånfälle, bestämmas rättighetens kapitalvärde efter den äldstes levnadsålder. Fortfar däremot rättigheten oförändrad till den sist avlidnes frånfälle, beräknas värdet efter den yngstes ålder.

E) Värdet av utländskt myntslag beräknas på sätt i förordningen angående stämpelavgiften är stadgat.

F) Annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till det värde, som den kan anses hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning.

#### 24 §.

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

Sådan rätt till egendom, som omförmäles i 8 § andra stycket, uppskattas så länge där nämnt villkor är gällande såsom om egendomen bekommit med nyttjanderätt.

#### 25 §.

Har genom testamente upplåtits nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av egendom, skall, såvitt ej jämlikt 6 § äganderätten till samma egendom beskattas först framdeles, egendomens jämlikt 21—23 §§ beräknade värde minskas med rättighetens kapitalvärde. Har rättigheten tillagts två eller flera efter varandra, skall vid den avräkning, som äger rum för uppskattning av äganderätten, rättigheten anses hava tillfallit allenast en av de berättigade och dess kapitalvärde beräknas efter den yngstes levnadsålder.

Där rättighet, varom nu är fråga, upplåtits genom annan rättshandling än testamente och såsom efter arvlåtarens död bestående belastning utgör skuld i boet, skall vad i första stycket stadgas äga motsvarande tillämpning; dock må avräkning för rättighetens värde ske endast i den mån detsamma överstiger värdet av för rättigheten utgående vederlag.

## 26 §.

Den som vid bouppteckning uppgivit dödsbo eller omhänderhar boets egendom ävensom skattskyldig har att tillhandahålla den utredning, som rätten eller domaren prövar erforderlig för bedömande av egendoms värde.

Till upplysning om värde å fast egendom skall företes vederbörligt taxeringsbevis eller debetsedel eller, där egendomen jämlikt 22 § 2 mom. första eller tredje stycket åsatts särskilt värde, länsstyrelsens beslut i ärendet. Påkallar skattskyldig tillämpning av sådant särskilt värde, skall nödigt anstånd med skatteärendets avgörande lämnas för uppvisande av länsstyrelsens beslut, såvida det styrkes, att ansökan om åsättande av särskilt värde å egendomen blivit gjord.

Till ledning för värdering av aktier, obligationer och andra därmed jämförliga värdehandlingar skall företes intyg av bank, mäklare eller annan med saken förtrogen.

Rätten eller domaren må, där särskild anledning föreligger, förordna lämplig person att verkställa uppskattning av lös egendom till ledning för densammes värdering. Det åligger skattskyldig eller den, som för skattskyldig omhänderhar egendom, att hålla den tillgänglig för besiktning ävensom att tillhandagå förrättningsmannen med upplysningar och annan utredning. Ersättning åt förrättningsmannen erlägges, om egendomen ingår i dödsbo, av boet och eljest av den för egendomen skattskyldige.

## 27 §.

1 mom. Förrättas arvskifte inom åtta månader från arvlåtarens död och lägges skifteshandlingen till grund för arvsskattens bestämmande, skall på begäran av arvinge eller universell testamentstagare avräkning för värdeförlust enligt nedan angivna grunder verkställas, när

a) före skiftet beträffande fast egendom inträffat förhållande av beskaffenhet att jämlikt 22 § 2 mom. första stycket föranleda åsättande av lägre än vid arvsskattens beräkning eljest tillämpligt värde; skolandet i sådant fall på begäran av delägare särskilt värde åsättas egendomen, därvid, med tillämpning i övrigt av i 22 § 2 mom. första, fjärde och femte styckena meddelade föreskrifter, hänsyn tas till egendomens beskaffenhet vid den tid, då nu avsett förhållande inträffat;

b) före skiftet lös egendom genom brand eller annorledes utsatts för skada eller förstörelse eller blivit frånsåld dödsboet till pris understigande det värde, vartill egendomen sådan den befanns vid dödsfallet blivit uppskattad;

c) vid tiden för skiftets förrättande å börs eller eljest i marknaden noterat värde å aktie, obligation eller annan därmed jämförlig värdehandling understiger till tiden för dödsfallet hänförligt värde;

d) före skiftet sådan omständighet tillkommit, att fordran icke kan anses säker för det belopp, vartill den blivit upptagen.

Där icke annat föranledes av vad i följande stycke stadgas, verkställas avräkning, varom nu är fråga, med skillnaden mellan å ena sidan det värde,

som med tillämpning av 21—23 §§ blivit åsatt, och å andra sidan det värde, vartill med beaktande av förhållande, som angivits under a)—d), egendomen uppskattas enligt i 22 och 23 §§ angivna grunder.

Har före skiftets förrättande boet icke fransåld fast egendom, som tillkommer arvinge eller universell testamentstagare, blivit vid allmän fastighetstaxering åsatt högre taxeringsvärde än det, vartill egendomen jämlikt 22 § 1 mom. blivit upptagen; har före skiftet sådan egendom eller annan tillgång fransålts boet till pris överstigande det värde, vartill egendomen blivit upptagen, eller för fordran influtit likvid med högre belopp än det, vartill fordringen uppskattats; eller överstiger vid tiden för skiftet å börs eller eljest i marknaden noterat värde å arvinge eller universell testamentstagare tillkommande aktie, obligation eller annan därmed jämförlig värdehandling vid tiden för dödsfallet noterat värde, må under a)—d) omnämnd avräkning icke äga rum i den mån värdeförlusten motsvaras av nu avsedd värdeökning. Icke heller må avräkning ske för värdeförlust, som täckes av försäkring eller eljest utgående ersättning.

Vid tillämpning av vad i detta mom. stadgas lända till efterrättelse föreskrifterna i 26 § första, andra och tredje styckena.

2 mom. Tillfaller, sedan legat utgått, kvarlåtenskapen allenast en arvinge eller universell testamentstagare och har inom fyra månader efter dödsfallet eller, om bouppteckning dessförinnan ingivits, före ingivandet beträffande egendom i boet inträffat sådant förhållande, som i 1 mom. a)—d) omförmäles, skall på därom gjord framställning avräkning äga rum för värdeförlust. Vid sådan avräkning skola föreskrifterna i 1 mom. äga motsvarande tillämpning.

3 mom. Därest beträffande egendom, som tillagts någon såsom legat av oskifto, inom åtta månader från testators död eller, om legatet dessförinnan blivit verkställt, under tiden intill verkställandet inträffat i 1 mom. a)—d) avsett förhållande, skall på begäran av den skattskyldige avräkning för värdeförlust verkställas, därvid vad i 1 mom. stadgas skall äga motsvarande tillämpning.

Har beträffande egendom, till vilken genom testamente upplåtits nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, inträffat i 1 mom. a)—d) avsett förhållande, äger, i den mån sålunda uppkommen värdeförlust föranleder nedsättning jämväl av värdet av rättigheten, den för densamma skattskyldige påkalla avräkning i enahanda ordning som gäller beträffande värdeförlusten å egendomen.

### Skattens bestämmande.

#### 28 §.

Arvs- eller testamentslott, som tillkommer barn, adoptivbarn, styvbarn, makes adoptivbarn eller avkomling till barn, adoptivbarn, styvbarn eller makes adoptivbarn, är fri från skatt, där dess värde icke överstiger 3 000 kronor.

Tillfaller lott barn eller adoptivbarn eller avkomling till barn eller adoptivbarn, som vid tiden för skattskyldighets inträde ej fyllt aderton år, ökas lottens förutnämnda skattefria värde med 1 000 kronor för varje helt år eller del därav, som vid nämnda tid återstår till dess sagda ålder uppnås.

Efterlevande make tillkommande lott, vars värde icke överstiger 25 000 kronor, är fri från skatt.

Skattefri är jämväl annan lott än förut nämnts, där värdet icke överstiger 1 000 kronor.

I övrigt beräknas skatten enligt denna

### Tariff.

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

när värdet å skattepliktig lott överstiger

3 000 men icke	6 000 kr.:	30 kr. för	3 000 kr. och	2 %	av återstoden;
6 000 » »	12 000 » :	90 » »	6 000 » »	3 %	» »
12 000 » »	20 000 » :	270 » »	12 000 » »	4 %	» »
20 000 » »	30 000 » :	590 » »	20 000 » »	5 %	» »
30 000 » »	40 000 » :	1 090 » »	30 000 » »	6 %	» »
40 000 » »	50 000 » :	1 690 » »	40 000 » »	7 %	» »
50 000 » »	60 000 » :	2 390 » »	50 000 » »	8 %	» »
60 000 » »	75 000 » :	3 190 » »	60 000 » »	9 %	» »
75 000 » »	100 000 » :	4 540 » »	75 000 » »	10 %	» »
100 000 » »	150 000 » :	7 040 » »	100 000 » »	12 %	» »
150 000 » »	200 000 » :	13 040 » »	150 000 » »	14 %	» »
200 000 » »	300 000 » :	20 040 » »	200 000 » »	16 %	» »
300 000 » »	400 000 » :	36 040 » »	300 000 » »	18 %	» »
400 000 » »	» : 54 040 » »	» »	400 000 » »	20 %	» »

**Klass II.** För arvs- eller testamentslott, som tillkommer fader, moder, styvfader, styvmoder, broder (halvbroder), syster (halvsyster), broders (halvbroders) eller systems (halvsystems) avkomling, adoptant, adoptants avkomling eller barns eller adoptivbarns make, utgör skatten:

när värdet å lotten överstiger

1 000 men icke	3 000 kr.:	20 kr. för	1 000 kr. och	4 %	av återstoden;
3 000 » »	6 000 » :	100 » »	3 000 » »	6 %	» »
6 000 » »	12 000 » :	280 » »	6 000 » »	8 %	» »
12 000 » »	20 000 » :	760 » »	12 000 » »	10 %	» »
20 000 » »	30 000 » :	1 560 » »	20 000 » »	12 %	» »
30 000 » »	40 000 » :	2 760 » »	30 000 » »	15 %	» »
40 000 » »	60 000 » :	4 260 » »	40 000 » »	18 %	» »
60 000 » »	100 000 » :	7 860 » »	60 000 » »	21 %	» »
100 000 » »	» : 16 260 » »	» »	100 000 » »	24 %	» »

*Klass III.* För testamentslott tillkommande kyrka, religiöst samfund, landsting, kommun, hushållningssällskap; stiftelse för främjande av religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;

stiftelse för främjande av landets näringsliv;

registrerad understödsförening eller sådan sammanslutning, som, utan att hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, fullföljer förut avsett ändamål,

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

när värdet å lotten överstiger

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

*Klass IV.* För arvs- eller testamentslott tillkommande annan skattskyldig än i klass I, klass II eller klass III angiven utgör skatten:

när värdet å lotten överstiger

1 000 men icke	3 000 kr.:	40 kr. för	1 000 kr. och 10 % av återstoden;
3 000 » »	6 000 » :	240 » »	3 000 » » 15 % » »
6 000 » »	12 000 » :	690 » »	6 000 » » 20 % » »
12 000 » »	20 000 » :	1 890 » »	12 000 » » 25 % » »
20 000 » »	40 000 » :	3 890 » »	20 000 » » 30 % » »
40 000		: 9 890 » »	40 000 » » 35 % » »

Tillkommer lott, som icke överstiger 50 000 kronor, annan än i klass I eller klass II upptagen person, vilken såsom anställd tillhört den avlidnes husfolk under minst tio år eller under tid, som jämte tiden för sådan anställning hos den avlidnes make eller hos släkting till den avlidne eller maken uppgår till minst tio år, beräknas skatten till hälften av det belopp, varmed densamma skolat utgå enligt för klass IV angivna grunder.

För i 11 § 3 mom. omförmäلت skattelegat beräknas skatten efter den lägsta klass, arvinge eller universell testamentstagare i dödsboet tillhör; dock att, då yrkande därom framställes, skatten skall bestämmas efter den för legatars lott gällande klassen. Därest skattelegatet icke överstiger, om det skall beskattas efter klass I, 3 000 kronor och eljest 1 000 kronor, utgår skatten i klass I efter 1 0/0, i klass II efter 2 0/0 och i övriga klasser efter 4 0/0.

#### 29 §.

Vid tillämpning av förestående tariff skall värdet å lotten jämnas till närmast högre fulla hundratal kronor.

Finnes skatten bliva högre än skillnaden mellan lottens värde och det värde, vartill samma lott för att vara skattefri högst får uppgå, skall skatten icke utgå med högre belopp än skillnaden mellan nämnda värden.

Där värdet å lott, som tillkommer i 28 § näst sista stycket omförmäld person, överstiger 50 000 kronor, skall i förekommande fall skatten jämkas sålunda, att densamma icke blir högre än summan av det belopp, varmed lottens värde överstiger 50 000 kronor, och den skatt som skolat utgå, därest lottens värde utgjort 50 000 kronor.

### 30 §.

Där någon bekommer egendom, för vilken jämlikt 8 § skattskyldighet inträtt senare än vid arvlåtarens (testators) död, beräknas skatten efter skyldskapsförhållandet mellan tillträdaren och föregående innehavaren, där-est skatten vid sådan beräkning blir lägre än om den bestämmes efter skyldskapsförhållandet mellan tillträdaren och arvlåtaren (testator).

Tillfaller egendom den som är gift, beräknas skatten efter skyldskapsförhållandet mellan hans make och testator, om skatten därvid blir lägre än den som eljest skolat utgå.

### 31 §.

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

## Efterbeskattning.

### 32 §.

Har efter det underrätt meddelat beslut om fastställande av skatt

- a) kännedom erhållits om förut icke känt testamente;
- b) testamente, vartill hänsyn tagits vid skatteärendets prövning, blivit genom lagakraftvunnen dom helt eller delvis förklarad ogillt;
- c) genom lagakraftvunnen dom eljest blivit bestämt angående delningen av egendom i dödsbo;
- d) beträffande bouppteckning yppats felaktighet, som efter vad i 3 kap. 10 § lagen om boutredning och arvskifte stadgas föranleder tillägg till eller rättelse av bouppteckningen;
- e) kännedom erhållits angående omständighet, som föranleder, att i deklaration uppgiven behållning eller egendom bort upptagas eller fördelas annorledes än i deklarationen angivits;
- f) kunskap vunnits om förhållande, som föranleder tillämpning av 19 §; och hade, om hänsyn tagits till omständighet som nu avses för någon arvinges eller testamentstagares lott skatt skolat gäldas utöver vad för lotten förut beräknats, skall efterbeskattning ske med sålunda felande belopp.

## Särskilda bestämmelser om beskattning i fall av dödsbos konkurs.

### 33 §.

Där dödsbo, vari finnes skattepliktig behållning, avträts till konkurs, skall för egendom, som hör till konkursboet, utgå arvsskatt endast i den mån i konkursen uppkommer överskott, som jämlikt konkurslagen överlämnas till gäldenärens rättsinnehavare.

Egendom, varav sådant överskott utgöres, uppskattas sådan den befanns vid överlämnandet till gäldenärens rättsinnehavare; och räknas med tillämpning i övrigt av vad i denna förordning stadgas vid skattens bestämmande överskott såsom behållning i dödsboet, därvid skatten fastställes med ledning av deklaration, varom förmåles i 45 §.

Vad nu stadgats skall gälla jämväl då arvlåtaren (testator) vid sin död var i konkurs.

Om anstånd jämlikt 17 § blivit beviljat, skall, där dödsboet avträdes till konkurs, anståndet anses förfallet och ställd säkerhet återlämnas.

#### 34 §.

1 mom. Har sedan dödsbos konkurs avslutats för konkursboet uppkommit ytterligare tillgång, som jämlikt konkurslagen överlämnas till gäldenärens rättsinnehavare, skall i tillämpliga delar gälla vad i denna förordning stadgas om efterbeskattning.

2 mom. Då efter det underrätt meddelat beslut om fastställande av skatt dödsbo avträts till konkurs, skall förut bestämd skatt nedsättas sålunda att med tillämpning av i 33 § angivna grunder skatt påföres endast i den mån i konkursen uppkommit överskott.

Ansökan om återvinning av skatt efter vad nu sagts göres skriftligen och upptages av den underrätt, som meddelat beslut om skattens fastställande.

### Om gåvoskatt.

#### 35 §.

Skyldighet att erlægga gåvoskatt åligger, så framt ej annat stadgas i denna förordning:

a) svensk medborgare, här i riket bosatt utländsk medborgare samt svenska juridiska personer

för gåva av egendom inom eller utom riket;

b) annan utländsk medborgare än under a) sägs samt här i riket icke hemmahörande juridiska personer

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

#### 36 §.

Skattskyldighet inträder, såframt ej annat följer av vad i nästföljande stycke sägs, då gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande utfästelse om gåva av lös egendom, överlämnats till mottagaren. I fall, som avses i 37 § 2 mom. inträder skattskyldighet vid den tid, då förmånstagaren erhåller förfoganderätten över försäkringen; dock inträder där belopp tidigare utbetalats till den berättigade, skattskyldighet för sådant belopp vid dess mottagande.

Vad i fråga om arvsskatt är i 6—9 §§ stadgat angående tid för skattskyldighetens inträde i vissa fall skall vid beskattning av gåva äga mot-

svarande tillämpning, därvid bestämmelserna i 6 § skola gälla jämväl i fall då givaren förbehållit sig själv nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen.

## 37 §.

1 mom. Gåvoskatt utgår vid köp, byte, lega eller annat sådant avtal, om av missförhållandet mellan de å ömse sidor utfästa villkor är uppenbart, att avtalet delvis har egenskap av gåva.

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

Vid beskattning, varom nu är fråga, skall vad i 12 § andra, tredje och fjärde styckena är stadgat äga motsvarande tillämpning.

## 38 §.

Från gåvoskatt äro, förutom i 3 § omförmälda juridiska personer, befriade:

kyrka, religiöst samfund, landsting, kommun, hushållningssällskap; stiftelse för främjande av religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;

stiftelse för främjande av landets näringsliv;

registrerad understödsförening eller sådan sammanslutning, som, utan att hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, fullföljer förut avsett ändamål.

Skattebefrielse enligt denna paragraf tillkommer endast svensk juridisk person.

## 39 §.

Skattefrihet åtnjutes

a) för gåva av möbler, husgeråd och andra inre lösören, som äro avsedda för gåvotagarens eller hans familjs personliga bruk;

b) för vad någon erhållit såsom bidrag till undervisning eller uppfostran, för periodiskt understöd ävensom för med sådant understöd jämförlig periodisk betalning, vilken enligt gällande författningar angående skatt å inkomst skall inräknas i gåvotagarens beskattningsbara inkomst;

c) för vad make vid bodelning, som förrättats av annan anledning än makes död, erhållit utöver honom enligt lag tillkommande andel i boet, i den mån värdet därav icke överstiger värdet av hans giftorättsgodts eller, om äldre giftermålsbalken är tillämplig, värdet av samfällid egendom, som av honom i boet vid äktenskapets ingående eller därefter införts;

d) för annan än under a), b) och c) omförmäld gåva, vars värde icke överstiger 3 000 kronor.

## 40 §.

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

## 41 §.

Har gåvotagaren inom fyra år innan den gåva, varom fråga är, blivit fullbordad eller handling innefattande utfästelse om gåva av lös egendom, blivit överlämnad till mottagaren, från samme givare erhållit en eller flera andra gåvor, som icke jämlikt 39 § a), b) eller c) varit fria från skatt, skall hänsyn tagas till de tidigare gåvorna, så att skatten beräknas å gåvornas sammanlagda värde, därvid avdrag sker för den skatt, som visats hava erlagts för tidigare erhållna gåvor, dock må skatten för den gåva, varom fråga är, icke i något fall beräknas till lägre belopp än som på denna gåva i och för sig belöper.

Då fråga samtidigt förekommer om beskattning av flera, av skilda givare erhållna gåvor, skall skatt för sig beräknas för vad som erhållits från varje särskild givare.

## 42 §.

Egendom, för vilken gåvoskatt utgår, uppskattas med hänsyn till förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde.

Där jämlikt 41 § med värdet av gåva skall sammanläggas värdet av tidigare gåvor, uppskattas envar av sistnämnda gåvor sådan den befanns vid tiden för dess fullbordande eller då handling, innefattande utfästelse om gåva av lös egendom, överlämnades till mottagaren.

## 43 §.

Vid beskattning av gåva skall i tillämpliga delar lända till efterrättelse, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6—9 och 30 §§, vad ifråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § 2 och 3 mom., 11 § 2 mom., 14, 22—26 §§, 28 § med undantag av vad där stadgas angående särskild skattefrihet för lott tillkommande barn, adoptivbarn, avkomling till barn eller adoptivbarn samt efterlevande make ävensom 29 §.

## Gemensamma bestämmelser.

### Beskattningsmyndighet.

## 44 §.

Beskattningsmyndighet är allmän domstol.

## 45 §.

1 mom. Behörig att upptaga *arvsskatteärende* är, där ej annorlunda nedan stadgas, den domstol, inom vars domvärjo arvlåtaren (testator) senast var mantalsskriven eller eljest skolat svara i mål, som rörde hans person.

I fråga om beskattning av egendom, vartill föregående innehavare under sin livstid haft i 8 § första eller andra stycket avsedd rätt, är behörig domstol den, vid vilken föregående innehavaren skolat svara i mål, som rörde hans person.

2 mom. Behörig att upptaga *gåvoskatteärende* är den domstol, inom vars domvärjo den skattskyldige är mantalsskriven eller vid vilken han eljest skall svara i mål, som röra hans person.

3 mom. Finnes ej behörig domstol, efter vad i 1 och 2 mom. är stadgat, upptages skatteärendet av Stockholms rådhusrätt.

### Deklaration och vissa andra uppgifter för beskattningen.

#### 46 §.

Deklaration skall av den, som är skattskyldig, avgivas

A) angående förvärv av arvs- eller testamentslott, när lotten utgöres av

1) egendom i dödsbo efter svensk medborgare i fall, då denne vid sin död ej hade hemvist i riket och skyldighet ej inträtt att efter honom här förrätta bouppteckning;

2) egendom i dödsbo efter utländsk medborgare, som vid sin död ej hade hemvist i riket;

3) äganderätt eller rättighet, för vilken jämlikt 6 § första stycket, 7, 8 eller 9 § skattskyldighet inträtt senare än vid arvlåtarens (testators) död, dock icke där fråga är om förvärv efter den som under sin livstid innehaft egendom med i 8 § första stycket avsedd rätt (fri förfoganderätt);

4) belopp eller rätt, som vid försäkringstagares död tillfallit förmånstagare, vilken icke tillika är arvinge eller testamentsstagare;

5) egendom i dödsbo, som avträtts till konkurs, i fall där arvsskatt skall beräknas med tillämpning av 33 §.

B) angående sådan i 32 § a), b), c), e) och f) samt i 34 § angiven omständighet, som föranleder efterbeskattning, dock ej, där i fall som avses i 32 § a) testamente, varom kännedom erhållits, blivit bevakat.

C) angående förvärv genom gåva eller annat jämlikt 37 § därmed i beskattningshänseende likställt fång.

Skall enligt vad nu stadgas deklARATION avgivas angående lott i dödsbo efter den som vid sin död ej hade hemvist i riket och är den för lotten skattskyldige ej bosatt inom riket, åligger det den som omhänderhar dödsboets egendom att avgiva deklARATION i den skattskyldiges ställe.

Deklaration skall vara avlämnad i fall, som angivas

under A) 1), 2) och 4) inom fyra månader från det skattskyldighet inträdde eller, där jämlikt 17 § fjärde stycket anstånd med avlämnandet blivit beviljat, inom i sådant fall utsatt tid;

under A) 3) inom tre månader från det skattskyldighet inträdde;

under A) 5) inom tre månader från det överskott i dödsboets konkurs överlämnades till den skattskyldige;

under B) inom tre månader från det kännedom erhöles angående den omständighet, som föranleder efterbeskattningen;

under C) inom tre månader från det skattskyldighet inträdde.

#### 47 §.

Deklaration skall avgivas på heder och samvete och innehålla uppgift om A) då deklARATIONEN avser arvfallen eller testamenterad egendom:

1) arvlåtarens (testators) och den skattskyldiges fullständiga namn och hemvist;

2) arvlåtarens (testators) dödsdag och, om skattskyldighet inträtt senare, tidpunkten för den händelse, som föranlett skattskyldighetens inträde;

3) skyldskapsförhållandet mellan arvlåtaren (testator) och den skattskyldige ävensom, vid tillämpning av 30 §, det skyldskapsförhållande, efter vilket i sådant fall skatten skall beräknas;

4) de grunder, efter vilka lottens storlek bestämts;

5) beskaffenheten och värdet av den egendom, varav lotten består;

B) då deklARATIONEN avser gåva:

1) givarens och den skattskyldiges fullständiga namn och hemvist;

2) tidpunkten för gåvans fullbordande eller för överlämnandet till mottagaren av handling, innefattande utfästelse om gåvan, eller, om skattskyldighet inträtt senare, tidpunkten för den händelse, som föranlett skattskyldighetens inträde;

3) skyldskapsförhållandet mellan givaren och den skattskyldige ävensom vid tillämpning, jämlikt 40 §, av i 30 § givna föreskrifter det skyldskapsförhållande, efter vilket i sådant fall skatten skall bestämmas;

4) egendomens beskaffenhet och värde;

5) tidigare gåvor, till vilka jämlikt 41 § hänsyn skall tagas vid skattens bestämmande.

Angående skyldighet att i deklARATION, som avser arvfallen eller testamenterad egendom, lämna uppgift jämväl angående gåva stadgas i 19 §.

Där deklARATION avser egendom, vilken av föregående innehavaren på livstid innehafts med sådan rätt, varom förmäles i 8 §, skola jämväl föregående innehavarens fullständiga namn och hemvist uppgivas.

Deklaration skall avlämnas i två exemplar och åtföljas av handlingar, innefattande upplysning jämväl i övrigt om de förhållanden, som äro av betydelse för skattens bestämmande. Har bouppteckning efter utländsk medborgare härstädes förrättats men vid ingivandet av deklARATION angående kvarlåtenskapen ännu icke blivit inregistrerad, skall vid deklARATIONEN fogas bouppteckningen i huvudskrift eller bestyrkt avskrift.

#### 48 §.

Avlämnade deklARATIONER skola med undantag för den tid, varunder de jämlikt bestämmelsen i 64 § 2 mom. äro överlämnade till vederbörande hovrätt, hos underrätten behörigen förvaras under tolv år från det år, varunder de ingivits, dock att deklARATIONER, vilka på sätt i 62 § sista stycket och 64 §

2 mom. stadgas funnits böra bevaras under längre tid än tolv år, skola förvaras under femtio år från det år, varunder de ingivits. Efter utgången av nu angivna tider skola deklARATIONERNA förstöras.

Deklarationer må icke före utgången av tid, som angives i 17 § lagen om inskränkningsrätt i rätten att utbekomma allmänna handlingar, utan samtycke i varje särskilt fall av den som avgivit deklARATIONEN utlämnas till annan än de ämbets- eller tjänstemän, som i och för sin befattning böra erhålla del av deklARATIONERNA, eller, på sätt Konungen förordnar, skola äga tillgång till desamma för verkställande av statistisk bearbetning.

Deklaration, som tillhandahålles polis- eller åklagarmyndighet eller som åberopas vid allmän domstol, må icke, såvitt ej annat följer av vad i 62 § andra stycket stadgas, utan samtycke av den, som avgivit deklARATIONEN, offentlig föredragas eller i protokoll, utslag eller annan expedition intagas eller omnämnas i vidare mån än som oundgängligen erfordras.

Vad ovan är sagt om deklARATIONER, med undantag för bouppteckning, i tillämpliga delar jämväl andra uppgifter till ledning för skattens beräkning.

#### 49 §.

Där någon i enlighet med lagen om försäkringsavtal blivit insatt såsom förmanstagare, åligger det försäkringsgivaren att inom en månad efter erhållanden vetskap om sådan händelse, som enligt denna förordning medför skattskyldighets inträde, lämna skriftlig uppgift härom till den domstol, vilken har att upptaga fråga om beskattning av försäkringsbeloppet, och därvid, enligt närmare föreskrifter, som meddelas av Konungen, jämväl uppgiva övriga förhållanden av betydelse för skattens bestämmande; dock skall nu stadgad skyldighet icke gälla, där försäkringsbeloppet eller, där fråga är om flera försäkringar, dessas sammanlagda belopp ej överstiger 3,000 kronor.

#### 50 §.

Har någon på livstid innehaft egendom med sådan rätt, som avses i 8 § andra stycket, skall bouppteckning efter honom vara åtföljd jämväl av skriftlig uppgift om fullständiga namnet å den, till vilken egendomen övergått, ävensom hans hemvist. Sådan uppgift avgives av den som uppgivit boet.

### Skattens fastställande och erläggande.

#### 51 §.

Ärende rörande fastställande enligt denna förordning av skatt, som ej skall uttagas efter deklARATION, upptages till avgörande vid inregistrering av bouppteckning eller handling, som avses i 3 kap. 10 § lagen om bouppteckning och arvskifte, eller, där jämlikt 17 § första eller andra stycket anstånd med skattens fastställande blivit beviljat, vid ingivande av handling, för vars företeende anståndet beviljats, eller, om sådan handling icke ingives inom anståndstiden, vid utgången av sistnämnda tid eller, då jämlikt 33 § a) efterbeskattning skall äga rum till följd av bevakning av där omförmält testamente, vid bevakningen.

## 52 §.

Skatt enligt denna förordning skall, i den mån ej jämlikt 55 § anstånd medgivits, erläggas inom fjorton dagar efter det underrätt meddelat beslut om skattens fastställande och uttages genom stämpelbeläggning med användande av dubbla beläggningsstämplor, om vilka stadgas i förordningen angående stämpelavgiften. Stämplorna anbringas å bouppteckning eller handling, som avses i 3 kap. 10 § lagen om boutredning och arvskifte, eller i fall, då deklaration skall avgivas, å deklarationen eller, då jämlikt 32 § a) efterbeskattning skall äga rum till följd av bevakning av där omförmält testamente, å utgående expeditionen angående testamentsbevakningen.

Den som å tjänstens vägnar har att mottaga handling, vilken efter vad nu sagts skall förse med stämpel, eller testamente, vars bevakande föranleder efterbeskattning, åligger att tillhandahålla erforderliga stämplor, och skola stämplorna hos honom köpas och stämpelbeläggning av honom verkställas i enlighet med rättens beslut om skattens fastställande.

Dödsbo har att, då jämlikt 17 § första eller andra stycket anstånd blivit beviljat, för stämpelbeläggning tillhandahålla utlämnad bouppteckning.

Den med stämpel försedda handlingen återställes till den som avlämnat densamma.

## 53 §.

Inbetalas icke inom i 52 § angiven tid för stämpelbeläggning erforderligt belopp, skall, där ej annat följer av vad i 6 § andra stycket stadgas, rätten eller domaren därom göra anmälan hos länsstyrelsen med överlämnande av beslutet om skattens fastställande jämte bouppteckning, om sådan föreligger. Dylig anmälan skall innehålla uppgift, huruvida och i vad mån det åligger dödsbo att förskjuta ogulden skatt. Länsstyrelsen har att förordna om uttagande av skattebeloppet i den ordning, som om uttagande av oguldna kronoutskylder är stadgad. Sålunda influtna belopp skola av länsstyrelsen redovisas såsom stämpelmedel.

## 54 §.

Arvsskatt för lott, för vilken skattskyldighet inträtt vid arvlåtarens (testators) eller i fall, som avses i 8 § första stycket, föregående innehavarens död, förskjutes av dödsboet, dock icke där fråga är om lott, som med tillämpning av 6 § andra stycket beskattas såsom hade skattskyldighet inträtt vid döds-tillfället. Skattskyldig skall vid tillträde av honom tillkommande lott återgälda vad dödsboet för honom förskjutit jämte den ränta därå, som vid insättning å bankräkning högst skulle hava erhållits.

Saknas i dödsbo tillgång till gäldande av skatt, som icke blivit erlagd inom föreskriven tid, svare dödsbodelägarna för vad som brister såsom i lagen om boutredning och arvskifte är stadgat ifråga om gäld efter den döde, dock vare efterlevande make fritagen från sådant ansvar, där han vid bodelning icke erhållit mer än som enligt lag tillkommer honom.

## Anstånd med skattens erläggande.

## 55 §.

1 mom. A. Uppgå i dödsbo beloppet av kontanta medel samt värdet av obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper sammanlagt icke till dubbla beloppet av den arvsskatt, som jämlikt 54 § skall av dödsboet förskjutas, eller föreligger i andra fall för någon som är skattskyldig enligt denna förordning avsevärd svårighet att genast erlägga hela den skatt, som belöper på honom tillfallen egendom, må, såvida skatten uppgår till minst 500 kronor, densamma betalas genom högst fem lika årliga inbetalningar efter rättens prövning.

B. Skall skatt utgå för nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån eller rätt, som avses i 8 § andra stycket, och prövas avsevärd svårighet föreligga att genast erlägga skattbeloppet, äger skattskyldig, oavsett skattens belopp, rätt till anstånd sålunda att skatten må betalas genom högst tio lika årliga inbetalningar.

C. På Konungens prövning må ankomma att, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva skattskyldig anstånd i fall, som avses under A, i högst tio år och i fall, som avses under B, i högst tjugu år.

2 mom. Framställning om anstånd, som avses i 1 mom., skall skriftligen göras senast då skatteärendet upptages till avgörande. Därest ansökningen skall vinna avseende, skall vid densamma vara fogad behörig till Kungl. Maj:t och Kronan utfärdad skuldförbindelse å skattebeloppet jämte ränta, beräknad efter vad i 3 mom. stadgas. I fall, som avses i 1 mom. A, skall därjämte ställas nöjaktig säkerhet. Då erbjuden säkerhet utgöres av inteckning i egendom, som blivit föremål för beskattning, eller till beskattning upptagen värdehandling, skall vid prövning av säkerheten lända till efterrättelse det värde, för vilket skatt beräknats.

3 mom. Första årliga inbetalningen av skattebelopp, med vars erläggande anstånd beviljats, skall äga rum på årsdagen för anståndsbeslutet. Av återstående årsinbetalningar verkställas en var å motsvarande dag det år, då den förfaller till betalning. Å skatt, för vilken anstånd åtnjutes, skall erläggas ränta efter den procent, som Konungen i anslutning till riksbankens växeldiskonto i december varje år fastställer att utgå för det påföljande året.

4 mom. Har anstånd medgivits, förses den stämpelpfiktiga handlingen dels med stämplor till värde motsvarande det till domstolen kontant inbetalda skattebeloppet, dels ock med anteckning därom att skuldförbindelse blivit avlämnad för återstoden av skattens belopp.

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

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

6 mom. Ingiven skuldförbindelse med tillhörande säkerhet skall omedelbart överlämnas till länsstyrelsen för vård och bevakning; och skall vid säkerhetshandlingarna fogas jämväl anståndsbeslutet. Det åligger länsstyrelsen att genast till rätten översända kvitto å de mottagna handlingarna.

7 mom. Hos länsstyrelsen skola kronans fordringar för utestående skatt av ifrågavarande slag bokföras inom linjen; och skall länsstyrelsen övervaka, att beloppen bliva på sina förfallotider behörigen inbetalda. Influtna medel skola redovisas såsom stämpelmedel.

### Eftergift av skatt.

#### 56 §.

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

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

a) då anstånd med skattens erläggande beviljats och den skattskyldige avlider inom fem år från skattskyldighetens inträde, eftergives vad av skatten icke förfallit till betalning vid dödstillfället; dock må ej i fall, då anstånd medgivits på längre tid än tio år, detta medföra rätt till eftergift av skatt till högre belopp än som skulle hava eftergivits, därest anstånd beviljats under allenast tio år;

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

Fråga om eftergift av skatt, om vars fastställande underrätt tidigare beslutat, prövas av samma underrätt efter därom skriftligen gjord framställning.

#### 57 §.

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

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

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

#### 58 §.

Skall enligt denna förordning skatt utgå för egendom utom riket och har skatt för egendomen därstädes erlagts, ankomme på Konungen att efter

ansökan medgiva motsvarande nedsättning i den skatt, som på samma egendom här belöper.

Vad sålunda stadgas äger icke tillämpning med avseende å skatt, som till annan stat erlagts för egendom, som i 4 § 1 mom. 2) sägs.

#### Återvinning av skatt.

##### 59 §.

Har efter det underrätt meddelat beslut om fastställande av skatt

- a) kännedom erhållits om förut icke känt testamente;
- b) testamente, vartill hänsyn tagits vid skatteärendets prövning blivit genom lagakraftvunnen dom helt eller delvis förklarad ogillt;
- c) genom lagakraftvunnen dom eljest blivit bestämt angående delningen av egendom i dödsbo;
- d) beträffande bouppteckning yppats felaktighet, som efter vad i 3 kap. 10 § lagen om boutredning och arvskitte stadgas föranleder tillägg till eller rättelse av bouppteckningen;
- e) kännedom erhållits angående omständighet, som föranleder att i deklaration uppgiven behållning eller egendom bort upptagas eller fördelas anorledes än i deklarationen angivits;

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

Ansökan om återvinning av skatt efter vad nu sagts göres skriftligen och upptages av den underrätt, som meddelat beslut om skattens fastställande.

#### Fullföljd av talan.

##### 60 §.

Talan mot underrätts beslut skall fullföljas genom besvär efter vad i rättegångsbalken stadgas; dock äger, där beslutet innefattar beräkning av skatt, klaganden ingiva besvären sist inom tre år från det beslutet meddelades. Part, som ej nöjes åt hovrätts beslut i dit fullföljt ärende, äger över beslutet anföra besvär under villkor och i den ordning 30 kap. rättegångsbalken stadgar i fråga om fullföljd av talan mot hovrätts slutliga utslag i dit fullföljt tvistemål eller ärende rörande penningar eller sådant, som kan skattas i penningar.

Advokatfiskal vid hovrätt äger, där han finner sådant nödigt för bevarande av kronans rätt, föra talan mot domstols beslut i skatteärende.

#### Återbetalning av erlagd skatt.

##### 61 §.

Äger enligt denna förordning dödsbo eller skattskyldig återfå erlagd skatt, skall i den ordning, som i fråga om restitution av kronoutskylder är före-

skriven, skattebeloppet jämte ränta därå på ansökan kostnadsfritt återbetalas ändå att till grund för återbetalningen åberopat beslut, där det meddelats av underrätt, ej vunnit laga kraft. Räntan skall beräknas efter fem procent om året från och med den dag beloppet efter underrätts beslut om skattens fastställande blivit inbetalat till den dag detsamma återbekommes; dock må ränta ej utgå för längre tid än till dess trettio dagar förflutit efter det laga kraft åkommit det beslut, enligt vilket beloppet skall återbekommas, och i varje fall ej för längre tid än ett år från det underrätt först meddelat beslut om skattens fastställande.

Har jämlikt 55 § anstånd medgivits med erläggande av skatt, skall vid befrielse från hela det skattebelopp, som utestår oguldet, avlämnad skuldförbindelse återställas. Avser befrielse endast del av oguldet skattebelopp, skola de årliga inbetalningarna i motsvarande mån nedsättas.

### Tillsyn å skattens utgörande.

#### 62 §.

Underrätts beslut i ärenden angående arvs- och gåvoskatt skola, efter vad därom är särskilt stadgat, upptagas i houppteckningsprotokollet.

Avser beslut fastställande av skatt, skola i protokollet antecknas, då fråga är om *arvsskatt*: arvlåtarens fullständiga namn (för gift kvinna jämväl hennes namn såsom ogift), födelsetid och hemvist, värdet å samtliga lotter, beloppet av å varje lott belöpande skatt, skyldskapsförhållande efter vilket skatten beräknats, övriga å skattens bestämmande inverkan omständigheter och vid samtidig beskattning av flera lotter skattens sammanlagda belopp, samt då fråga är om *gåvoskatt*: den skattskyldiges fullständiga namn och hemvist samt skattens belopp, men må om gåvodeklarationens innehåll vidare anteckning icke ske.

Å brädden av rättens protokoll över beslut om skattens fastställande skola antecknas beloppet av inbetald skatt och dagen för inbetalningen eller, där jämlikt 53 § anmälan till länsstyrelsen gjorts för skattens indrivning, dagen för sådan anmälan.

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

#### 63 §.

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

## 64 §.

*1 mom.* Redovisning av stämpel samt granskning av sådan redovisning skall äga rum på sätt i förordningen angående stämpelavgiften är stadgat beträffande där avsedda till domstol ingivna handlingar.

Finnes vid granskning som nyss nämnts skatt vara för högt beräknad, har vederbörande advokatfiskal att därom skriftligen underrätta den skattskyldige med angivande av skäl, på grund varav beslutet om skattens fastställande anses felaktigt, ävensom det belopp, varmed skatten funnits för högt beräknad. Om efter sådan underrättelse anförda besvär föranleda nedläggning av skatten, skall jämlikt 42 § andra stycket i nyssnämnda förordning återgående provision, dock ej i den mån denna beräknats å högre belopp än i underrättelsen angivits, tillfalla advokatfiskalen i händelse granskningen verkställts av denne men eljest fördelas mellan advokatfiskalen och den tjänsteman, som verkställt granskningen, med hälften till vardera.

*2 mom.* Vid renoverat exemplar av bouppteckningsprotokollet skall fogas deklARATION avseende i protokollet upptaget skatteärende; och skall, sedan granskningen i hovrätten avslutats, deklARATIONen återställas till vederbörande underrätt. Finnes vid granskningen, att annan deklARATION än underrättens angivit bör bevaras under längre tid än tolv år, skall detta meddelas underrätten vid deklARATIONens återställande.

## 65 §.

Konungen meddelar de närmare föreskrifter i fråga om tillsyn å skattens utgörande, som må erfordras utöver vad denna förordning innehåller.

**Ansvarsbestämmelser.**

## 66 §.

*1 mom.* Den som till bouppteckning, i deklARATION eller eljest mot bättre vetande lämnat oriktig uppgift, vilken är ägnad att leda till frihet från skatt eller till uttagande av för låg skatt, böte, om den oriktiga uppgiften blivit följd vid beskattningen, högst tre gånger det skattebelopp, som därigenom undandragits, och i annat fall högst tre gånger det skattebelopp, som skulle hava undandragits i händelse den oriktiga uppgiften blivit följd, i vartdera fallet dock minst femtio kronor. Till enahanda ansvar vare den förfallen, som förtigit omständighet av betydelse i angivna hänseenden.

*2 mom.* Har lämnande av oriktig uppgift eller förtigande av omständighet, varom i 1 mom. förmäles, icke skett mot bättre vetande, men har den som lämnat uppgiften eller förtigit omständigheten därvid gjort sig skyldig till grov vårdslöshet, skall vad i 1 mom. stadgas hava motsvarande tillämpning, dock må böterna bestämmas till högst hälften av vad i nämnda mom. sägs men likväl ej lägre än tjugufem kronor.

*3 mom.* Den som uppsåtligen förleder annan till förseelse, som i 1 mom. sägs, eller vid utförande av förseelsen med råd eller dåd uppsåtligen hjäl-

per, så att gärningen därigenom sker, straffes som vore han själv gärningsman.

4 mom. Straff enligt denna paragraf inträder icke för den, som av egen drift beriktigt oriktig uppgift eller yppat omständighet, som av honom förtigits.

#### 67 §.

Den som underlåter att inom föreskriven tid avgiva deklaration straffes med dagsböter.

#### 68 §.

Rätten äger genom vite tillhålla skattskyldig eller annan att fullgöra vad enligt denna förordning åligger honom.

Rätten må även, på yrkande av allmän åklagare, vid vite tillhålla den, som uppgivit dödsbo, att med ed fästa riktigheten av lämnade uppgifter. Edgångsplikt åligger jämväl delägare eller efterlevande make, som ej uppgivit boet, ävensom annan som med boet tagit befattning.

#### 69 §.

Förseelser, som omförmälas i 66 och 67 §§, åtalas av allmän åklagare.

#### 70 §.

Böter och viten, som ådömas enligt denna förordning, tillfalla kronan.

---

#### 71 §.

Vad i denna förordning sägs om länsstyrelse skall beträffande Stockholms stad gälla överståthållarämbetet.

---

#### 72 §.

Från tillämpning av vad i denna förordning stadgas om skattskyldighet för egendom, som efterlämnats av utländsk medborgare, samt för egendom, vilken såsom gåva mottages av utländsk medborgare, äger Konungen, utom i avseende å egendom, varom förmäles i 4 § 1 mom. 2), under förutsättning av ömsesidighet medgiva undantag för medborgare i visst annat land.

Överenskommelse, som i sådant avseende träffas med annat lands regering, skall upphöra att gälla högst sex månader efter därförut skedd uppsägning.

Slutes beträffande arvs- eller gåvoskatt avtal med främmande stat för undvikande av dubbelbeskattning eller för beredande av skattefrihet eller skatte-

lindring åt juridisk person, som fullföljer allmännyttigt ändamål, äger Konungen föreskriva av avtalet betingade avvikelser från vad eljest i denna förordning är stadgat så ock meddela de närmare föreskrifter, som må finnas erforderliga för avtalets tillämpning.

Har Konungen jämlikt 10 kap. 7 § lagen om arv eller 1 kap. 3 § lagen om testamente förordnat, att av egendom, som på grund av arv eller testamente tillfaller utländsk medborgare, skall utöver arvsskatten utgå en särskild avgift, skall sådan avgift uppbäras i den ordning, varom ovan sägs, och skola även i övrigt bestämmelserna i denna förordning i tillämpliga delar gälla i fråga om sådan avgift.

### 73 §.

Såvitt ej annat följer av vad i denna förordning stadgas, skola föreskrifterna i förordningen angående stämpelavgiften äga motsvarande tillämpning beträffande stämpelbeläggning, som äger rum för uttagande av arvs- eller gåvoskatt.

Tabell I

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

Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde	Antal år	Kapitalvärde
1	95.24	26	28.12	51	8.31	76	2.45
2	90.70	27	26.78	52	7.91	77	2.84
3	86.38	28	25.51	53	7.53	78	2.22
4	82.27	29	24.29	54	7.17	79	2.12
5	78.35	30	23.14	55	6.83	80	2.02
6	74.62	31	22.04	56	6.51	81	1.92
7	71.07	32	20.99	57	6.20	82	1.83
8	67.68	33	19.99	58	5.90	83	1.74
9	64.46	34	19.04	59	5.62	84	1.66
10	61.39	35	18.13	60	5.35	85	1.58
11	58.47	36	17.27	61	5.10	86	1.51
12	55.68	37	16.44	62	4.86	87	1.43
13	53.03	38	15.66	63	4.62	88	1.37
14	50.51	39	14.91	64	4.40	89	1.30
15	48.10	40	14.20	65	4.19	90	1.24
16	45.81	41	13.53	66	3.99	91	1.18
17	43.63	42	12.88	67	3.80	92	1.12
18	41.55	43	12.27	68	3.62	93	1.07
19	39.57	44	11.69	69	3.45	94	1.02
20	37.69	45	11.13	70	3.29	95	0.97
21	35.89	46	10.60	71	3.13	96	0.92
22	34.18	47	10.09	72	2.98	97	0.88
23	32.56	48	9.61	73	2.84	98	0.84
24	31.01	49	9.16	74	2.70	99	0.80
25	29.53	50	8.72	75	2.58	100	0.76

Tabell II

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

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

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

Tabell III

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

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

Utgår livräntan i stället vid slutet av varje halvår, ökas kapitalvärdet med 0·25. Utgår den vid slutet av varje kvartal, ökas det med 0·875. Utgår den vid början av varje år, ökas det med 1.

Tabell IV

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

Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde	Ålder	Kapitalvärde
0	16.13	30	16.00	60	10.36	90	2.10
1	17.33	31	15.90	61	10.06	91	1.95
2	17.59	32	15.80	62	9.76	92	1.80
3	17.66	33	15.69	63	9.45	93	1.67
4	17.69	34	15.58	64	9.13	94	1.55
5	17.68	35	15.46	65	8.81	95	1.42
6	17.66	36	15.34	66	8.49	96	1.34
7	17.63	37	15.21	67	8.16	97	1.29
8	17.58	38	15.08	68	7.83	98	1.22
9	17.53	39	14.94	69	7.51	99	1.12
10	17.47	40	14.80	70	7.18	100	1.02
11	17.40	41	14.65	71	6.85	101	0.91
12	17.33	42	14.49	72	6.52	102	0.80
13	17.25	43	14.33	73	6.21	103	0.64
14	17.18	44	14.16	74	5.89	104	0.47
15	17.11	45	13.98	75	5.57	105	0.26
16	17.04	46	13.79	76	5.27		
17	16.97	47	13.59	77	4.97		
18	16.91	48	13.39	78	4.70		
19	16.84	49	13.18	79	4.41		
20	16.77	50	12.96	80	4.14		
21	16.71	51	12.74	81	3.88		
22	16.64	52	12.50	82	3.63		
23	16.57	53	12.26	83	3.39		
24	16.50	54	12.01	84	3.16		
25	16.42	55	11.75	85	2.96		
26	16.34	56	11.49	86	2.76		
27	16.27	57	11.22	87	2.58		
28	16.19	58	10.94	88	2.41		
29	16.09	59	10.66	89	2.25		

Utgår livräntan i stället vid slutet av varje halvår, ökas kapitalvärdet med 0.25. Utgår den vid slutet av varje kvartal, ökas det med 0.375. Utgår den vid början av varje år, ökas det med 1.

## Förslag

till

### Förordning angående införande av förordningen om arvs- och gåvoskatt.

Härigenom förordnas som följer:

#### 1 §.

Den nya förordningen om arvs- och gåvoskatt skall jämte vad här nedan stadgas lända till efterrättelse från och med den 1 juli 1940.

#### 2 §.

Genom nya förordningen upphävas med den begränsning nedan angives förordningen den 19 november 1914 (nr 381) om arvsskatt och skatt för gåva tillika med de särskilda stadganden, som innefatta ändring av vad den sålunda upphävda förordningen innehåller eller tillägg därtill; så ock vad i lag eller särskild författning finnes stridande mot nya förordningens bestämmelser.

#### 3 §.

Där i lag eller särskild författning förekommer hänvisning till föreskrift, som ersatts genom bestämmelse i nya förordningen, skall denna i stället tillämpas.

#### 4 §.

Bestämmelserna i 19 § 1 och 2 mom. samt 21 § andra stycket nya förordningen skola icke äga tillämpning, såvitt gäller i 19 § 1 mom. a) omförmälda fall, där gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande utfästelse om gåva av lös egendom, blivit till mottagaren överlämnad före den 1 juli 1932 samt, såvitt gäller i 19 § 2 mom. och 21 § andra stycket sista punkten avsedda fall, där gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande utfästelse om gåva av lös egendom, blivit till mottagaren överlämnad före den 1 juli 1940.

#### 5 §.

Äldre bestämmelser om arvsskatt skola fortfarande äga tillämpning, då arvlåtare (testator) eller i fall, som avses i 8 § nya förordningen, föregående innehavare av där omförmäld rätt avlidit före den 1 juli 1940.

I fråga om gåvoskatt skola äldre bestämmelser alltjämt tillämpas då enligt dessa skattskyldighet inträtt före nämnda dag.

## 6 §.

Har jämlikt 13 § äldre förordningen skatt för äganderätt, nyttjanderätt eller annan förmån icke beräknats i arvsskatten för behållningen i testators dödsbo, skall i avseende å sådant förvärv nya förordningen äga tillämpning, där enligt denna förordnings bestämmelser inträde av skattskyldighet för förvärvet är att räkna från tid efter densammas ikraftträdande.

## 7 §.

Ändå att arvlåtare (testator) avlidit före den 1 juli 1940, skall i fall, som omförmälas i 39 § första stycket 3) och 4) samt 49 § 1 mom. äldre förordningen deklaration eller ansökan om restitution, som ännu icke blivit till länsstyrelse avlämnad, i stället ingivas till den domstol, som vid tillämpning av 45 § nya förordningen skulle vara behörig upptaga ärendet. I avseende å sådant ärende skall iakttagas vad i 48 §, 62 § första och andra styckena samt 64 § nya förordningen är föreskrivet men ärendet i övrigt handläggas och avgöras enligt äldre bestämmelser.

## 8 §.

Där jämlikt 55 § nya förordningen Konungen eller domstol äger i visst fall medgiva anstånd med erläggande av skatt utöver vad 47 § äldre förordningen därom innehåller, skall förstnämnda stadgande äga tillämpning även om anstånd före nya förordningens ikraftträdande redan beviljats eller eljest fråga om anstånd skulle jämlikt 5 § här ovan vara att bedöma enligt äldre bestämmelser.

## 9 §.

Vad i 64 § andra stycket nya förordningen stadgas skall, även om där omförmäld granskning avser fall i vilka skatt uttagits enligt äldre bestämmelser, äga tillämpning, såframt granskningen verkställes efter nya förordningens ikraftträdande.

## 10 §.

Bestämmelserna i 48 § nya förordningen skola äga tillämpning jämväl beträffande deklarationer, som efter vad i äldre förordningen stadgas avlämnats till länsstyrelse, dock icke ifråga om sådana deklarationer, som före den 1 juli 1940 blivit föremål för granskning i vederbörande hovrätt.

## F ö r s l a g

till

### Kungörelse angående uppgifter från domstolarna för tillsyn å arvsskatts utgörande i vissa fall.

Häri genom förordnas som följer:

#### 1 §.

Har jämlikt 6, 7 eller 9 § förordningen om arvs- och gåvoskatt med uttågande av arvsskatt funnits skola anstå såvitt gäller beskattning av äganderätt i avbidan å upphörandet av på livstid eller viss bestämd tid upplåten nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av den ifrågavarande egendomen och såvitt gäller beskattning av senare innehavares förvärv av rättighet, som nyss nämnts, i avbidan å upphörandet av tidigare innehavares på livstid eller viss bestämd tid bestående rätt, skola härom från domstolarna lämnas uppgifter enligt härvid fogat formulär och med användande av blanketter, som tillhandahållas av finansdepartementet.

Sådan uppgift lämnas då domstolen meddelar slutligt beslut i ärende angående fastställande av skatt för egendom, för vilken inträde av skattskyldighet är att räkna från arvlåtarens (testators) död, och skall, om ovan omnämnd rättighet tillagts två eller flera efter varandra, avse jämväl senare innehavares förvärv.

Uppgift skall icke lämnas då i arvlåtarens (testators) bo förefintlig behållning ej överstiger 3 000 kronor. Från hovrätter och högsta domstolen lämnas uppgift endast då med ändring av beslut i lägre instans skattskyldighet funnits inträda vid senare tidpunkt än arvlåtarens (testators) död.

#### 2 §.

Uppgift, som omförmäles i 1 §, skall undertecknas:

uppgift från häradsrätt och rådhusrätt av den som vid ärendets avgörande fört ordet i rätten;

uppgift från hovrätt av den fiskal, som föredragit ärendet till avgörande;  
uppgift från högsta domstolen av den protokollssekreterare, vilken utslagens expedierande åligger.

Sådan uppgift insändes,

a) där rättighet, som avses i 1 §, upplåtits på livstid, till advokatfiskalerna i samtliga hovrätter och

b) där rättigheten upplåtits på viss bestämd tid, till den advokatfiskal, som har att verkställa granskning av underrättens protokoll i skatteärendet.

Uppgift skall avsändas inom tjugu dagar efter ärendets avgörande. Angå-

ende dagen för avsändandet skall anteckning göras, om uppgiften lämnas från underrätt, å brädden av protokollet i ärendet och i övriga fall å konceptutslaget.

### 3 §.

Där hovrätt eller högsta domstolen med ändring av beslut i lägre instans funnit skattskyldighet hava inträtt vid arvlåtarens (testators) död, skall här- om lämnas meddelande till den eller de advokatfiskaler, vilka mottagit upp- gift, varom ovan förmäles.

I fråga om meddelandets underskrivande, tiden för dess insändande samt angående antecknande å konceptutslag om dagen för insändandet skall vad i 2 § stadgas äga motsvarande tillämpning.

### 4 §.

Det åligger advokatfiskal eller annan tjänsteman i hovrätt, som enligt för hovrätten gällande arbetsordning har att granska till hovrätten insända re- novationsexemplar av underrätternas bouppteckningsprotokoll, att i samband därmed genom jämförelse med inkomna uppgifter, som avse fall då inträde av skattskyldighet är beroende av någon i uppgiften angiven persons död, undersöka huruvida sådant dödsfall inträffat.

Finnes dödsfall som nu nämnats hava inträffat, skall underrättelse där- om tillställas advokatfiskalerna i övriga hovrätter.

### 5 §.

Då advokatfiskal vid hovrätt, varunder den domstol lyder, som är behö- rig upptaga skatteärendet, erhållit kännedom om i 4 § omförmålt dödsfall ävensom då till honom jämlikt 2 § andra stycket b) avlämnad uppgift ut- visar, att skattskyldighet inträtt efter upphörande av på viss bestämd tid upplåten rättighet, ankommer det på advokatfiskalen att, där av sedermera inkommet renovationsexemplar av bouppteckningsprotokollet framgår, att det ifrågavarande förvärvet icke blivit beskattat, därom lämna meddelande till vederbörande underrätt eller åtalsmyndighet.

### 6 §.

När kännedom vunnits om dödsfall, som omförmäles i 4 §, eller skattskyl- dighet inträtt efter upphörandet av på viss bestämd tid upplåten rättighet eller i 3 § omnämnt meddelande inkommit, skall härom verkställas anteck- ning å uppgift, som avlämnats rörande ifrågavarande fall, eller, om uppgif- ten icke vidare är av betydelse, densamma förstöras.

Denna kungörelse träder i kraft den 1 juli 1940; dock skall densamma icke äga tillämpning med avseende å förvärv efter arvlåtare (testator), som av- lidit före nämnda dag.

## Uppgift

**jämlikt 1 § kungl. kungörelsen den ..... angående uppgifter  
från domstolarna för tillsyn å arvsskatts utgörande i vissa fall**

från .....  
(domstolens namn)

angående förvärv i dödsboet efter .....  
(arvlåtarens (testators) fullständiga  
....., avliden den .....  
namn och hemvist)

Ärendet avgjort den ..... / ..... 19..... under nummer .....

**I. Nyttjanderätt, rätt till ränta, avkomst eller annan förmån upplåten**  
(tillämpliga ord *understrykas*)

a) under följande persons eller personers *livstid*

1. ....  
(fullständigt namn, födelsetid och hemvist; vid upplåtelse till två eller flera efter  
varandra upptagas efterföljande rättighetsinnehavare under 2, 3 etc. nedan)

2. ....

3. ....

b) under *viss bestämd tid*:

.....  
(tiden för upplåtelsen; vid upplåtelse till två eller flera efter varandra anges tiden  
för varje innehav ävensom envar rättighetsinnehavares namn och hemvist)

*Anm.* Är rättigheten för sin fortvaro beroende av annan persons än rättighets-  
innehavarens liv, skall uppgiften avse den förstnämnde.

**II. Äganderätten till egendom, vartill under I angiven rättighet upplåtits, till-  
kommer** .....  
(ägarens fullständiga namn och hemvist)

**Anmärkingar:** .....

..... den ..... 19.....

## Förslag

till

### Kungörelse om försäkringsgivare i vissa fall åliggande uppgiftsskyldighet.

Med stöd av 49 § förordningen om arvs- och gåvoskatt förordnas härigenom,

*dels* att den uppgiftsskyldighet, som enligt samma paragraf åligger försäkringsgivare, skall, i den mån förhållandena äro för försäkringsgivaren kända, omfatta

- 1) försäkringens nummer,
- 2) försäkringstagarens och den till försäkringsbeloppet berättigades namn, yrke eller titel, födelsedag och födelseår, nationalitet (om utländsk), hemortskommun och hemvist därstädes,
- 3) den berättigades skyldskapsförhållande till försäkringstagaren,
- 4) försäkringens art (livförsäkring eller försäkring för olycksfall eller sjukdom),
- 5) i fall av livförsäkring den person, å vars liv förräkningen är tagen (anmärkes särskilt, om denna person är försäkringstagaren eller hans make),
- 6) försäkringsbeloppet,
- 7) tidpunkten då försäkringsbeloppet förfaller till betalning,
- 8) den händelse, som jämlikt 12 § och 36 § förordningen om arvs- och gåvoskatt medfört skattskyldighetens inträde,
- 9) tiden, då nyssnämnda händelse inträffat,
- 10) det antal år, inom vilket premiebetalningen enligt försäkringsavtalet skolat vara fullgjord eller om försäkringen meddelats av ränte- och kapitalförsäkringsanstalt de motsvarande omständigheter, som angivas i 12 § tredje stycket nämnda förordning (denna uppgift lämnas endast där försäkringen är tagen å försäkringstagarens eller hans makes liv eller försäkringen avser livränta),
- 11) huruvida under något år erlagts premie, som uppgår till mer än en femtedel av sammanlagda beloppet av de premier, som skolat erläggas, därest premiebetalningen lika fördelats på tio år från avtalets slutande (denna uppgift lämnas endast där försäkringen är tagen å försäkringstagarens eller hans makes liv och antalet år enligt punkt 10) icke understiger tio),

*dels ock* att uppgifterna må avlämnas i enlighet med härvid fogade formulär.

---

Denna kungörelse träder i kraft den 1 juli 1940, från och med vilken dag kungörelsen den 26 juni 1931 (nr 264) om försäkringsgivare i vissa fall åliggande uppgiftsskyldighet skall upphöra att gälla, dock icke i fall, å vilka förordningen den 19 november 1914 (nr 381) om arvsskatt och skatt för gåva fortfarande skall äga tillämpning.

---

Uppgift jämlikt 49 § förordningen om arvs- och gåvoskatt till .....

(domstolens namn)

från .....

(försäkringsgivarens namn)

(Nedan äskade uppgifter ifyllas i den mån de äro för försäkringsgivaren kända.)

Försäkringens nummer:

Försäkringstagarens namn, yrke eller titel, födelsedag och födelseår, nationalitet (om utländsk), hemortskommun och hemvist därstädes: .....

Den till försäkringen berättigades namn, yrke eller titel, födelsedag och födelseår, nationalitet (om utländsk), hemortskommun och hemvist därstädes: .....

Den berättigades skyldskapsförhållande till försäkringstagaren:

Försäkringens art<sup>1</sup>:

I fall av livförsäkring den person, å vars liv försäkringen är tagen (anmärkes särskilt om denna person är försäkringstagaren eller hans make):

Försäkringsbeloppet:

Tidpunkten då försäkringsbeloppet förfaller till betalning:

Den händelse, som jämlikt förordningen om arvs- och gåvoskatt medfört skattskyldighetens inträde:

Tiden, då nyssnämnda händelse inträffat:

Det antal år, inom vilket premiebetalningen enligt försäkringsavtalet skolat vara fullgjord eller om försäkringen meddelats av ränte- och kapitalförsäkringsanstalt de motsvarande omständigheter, som angivas i 12 § tredje stycket nämnda förordning (ifylles endast, där försäkringen är tagen å försäkringstagarens eller hans makes liv eller där försäkringen avser livränta)<sup>2</sup>:

Har under något år erlagts premie, som uppgår till mer än en femtedel av sammanlagda beloppet av de premier, som skolat erläggas, därest premiebetalningen lika fördelats på tio år från avtalets slutande? (ifylles endast, där försäkringen är tagen å försäkringstagarens eller hans makes liv och där antalet år enligt närmast föregående kolumn icke understiger 10):

Anmärkningar:

den .....

19 .....

(Försäkringsgivarens namn.)

<sup>1</sup> Livförsäkring eller försäkring för olycksfall eller sjukdom.

<sup>2</sup> Där premierna skolat utgå under någons livstid, anmärkes detta.

## Förslag

till

### Lag om ändrad lydelse av 1 § förordningen den 16 juni 1875 (nr 42) angående särskilda protokoll över lagfarter, inteckningar och andra ärenden.

Härigenom förordnas, att 1 § förordningen den 16 juni 1875 angående särskilda protokoll över lagfarter, inteckningar och andra ärenden<sup>1</sup>, skall er-hålla ändrad lydelse på sätt nedan angives:

#### 1 §.

Där ej — — — vattenfallsrätt (tomträttsprotokoll).

Över följande ärenden skola vid underrätt föras särskilda protokoll, näm-ligen: ett över ärenden angående förmynderskap och godmanskap (förmy-n-derskapsprotokoll); ett över äktenskapsförord (äktenskapsförordsprotokoll); samt ett över bouppteckningar, testamenten, som vid domstolen bevakas, åtgärder, som avses i 9 kap. lagen om arv och 8 kap. lagen om testamente, förordnande eller entledigande av god man, varom förmäles i lagen om all-männa arvsfonden, avhandlingar om lösöreköp samt ärenden angående arvs-och gåvoskatt (bouppteckningsprotokoll).

För varje — — — den döde.

Har någotdera — — — protokollet anmärkt.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1940.

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse se 1936: 227.

## Förslag

till

### Kungörelse om ändrad lydelse av § 16 förordningen den 7 december 1883 (nr 64) angående expeditionslösen.

Härigenom förordnas, att § 16 förordningen den 7 december 1883 angående expeditionslösen<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives:

#### § 16.

Vid underdomstol på landet — — — handläggningen uppskjutits.

Vid rådstuvurätt — — — uppskov meddelats.

Till häradsrätt eller rådstuvurätt för registrering ingiven bouppteckning, som jämlikt bestämmelserna i förordningen om arvs- och gåvoskatt skall i samband därmed förses med stämpel, äger part icke utfå innan penningar till stämpeln blivit inbetalade och för stämpelns rekvirerande erforderlig tid tilländagått.

Vid vattendomstol — — — förhållanden meddelas.

---

Denna kungörelse träder i kraft den 1 juli 1940.

<sup>1</sup> Senaste lydelse se 1937:943.

## Förslag

till

### Förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften.

Härigenom förordnas, att förordningen den 19 november 1914 angående stämpelavgiften skall sålunda ändras, att rubrikerna i 8 § *Fideikommissbrev om fast egendom*, *Gåva av fast egendom* och *Testamente om fast egendom* ävensom 14 § skola upphöra att gälla.

---

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1940, dock skola äldre bestämmelser fortfarande äga tillämpning med avseende å stämpel för förvärv, som skett före nämnda dag.

1891

III

Erklärung des Herrn ...  
am 18. März 1891

Ich erkläre hiermit ...

IV

Erklärung des Herrn ...  
am 19. März 1891

1892

III

Erklärung des Herrn ...  
am 20. März 1892

Ich erkläre hiermit ...

Erklärung des Herrn ...  
am 21. März 1892

MOTIVERING

MIDDLEBURY

## Allmän motivering.

### I. Arvsbeskattning.

#### Kvarlåtenskapsskatt och arvslottsskatt.

De stadganden om skatt på arv, som under äldre skeden förekommo i vårt land, hava huvudsakligen givits i två skilda slag av författningar, nämligen stämpelförordningarna och bevillningsförordningarna. Redan denna tidiga arvsbeskattning gav uttryck åt motsättningen mellan arvsbeskattningens båda huvudformer: kvarlåtenskapsskatt och arvslottsskatt, utgående den förra å kvarlåtenskapen såsom en helhet och den senare å arvingars och testamentstagares särskilda lotter i dödsboet. Dessa äldre beskattningsregler, anpassade till en gången tids mindre komplicerade förhållanden, hava emellertid icke någon större betydelse för utformandet av en modern arvsbeskattning.<sup>1</sup>

Genom 1884 års stämpelförordning blevo de nämnda båda huvudformerna av arvsbeskattning i förenklad gestaltning sammanslagna till en enda, i form av bouppteckningsstämpel uppburen skatt. Denna utgick med 50 öre för varje fulla etthundra kronor av boets behållning, då arvlåtaren efterlämnat bröstarvinge, men eljest med 60 öre för hundra. Den från tidigare bevillningsförordningars arvslottssbeskattning hämtade anordningen med skattens gradering efter skyldskapsgrad — i 1884 års förordning förenklad till ett skiljande mellan bröstarvingar å ena och alla övriga skyldemän å andra sidan — förenades sålunda med kvarlåtenskapsskattens princip om skattläggning av boets behållning utan hänsyn till dennas fördelning å de särskilda lotterna i boet.

Med det i vår arvsbeskattnings historia betydelsefulla årtalet 1894 begynte uppbyggandet av vår nuvarande, på arvslottsskattens princip grundade beskattning.

Under förarbetet till den genom 1894 års stämpelförordning genomförda arvsskattereformen uppkom såsom en av reformens huvudfrågor spörsmål

<sup>1</sup> En redogörelse för dessa äldre regler finnes i EEBERSTEIN, Om skatt på arv och gåva enligt svensk rätt.

let om skattens anordnande i form av kvarlåtenskapsskatt eller arvslottsskatt. I det betänkande av år 1893, som låg till grund för 1894 års lagstiftning, anföres i denna fråga bland annat:

Tillsär man, vilken uppgift arvsskatten inom skattesystemet har att fylla, synes denna vara av dubbel art, nämligen dels att utgöra ett komplement till den mer eller mindre ofullständiga inkomstbeskattning, som den avlidne i livstiden varit underkastad, dels även att utgöra en skatt å den tillväxt i förmögenhet, som arvtagaren i följd av dödsfallet erhåller. Tillägger man den förra synpunkten avgörande betydelse, utfaller tydligen valet mellan den ena eller den andra av de bägge nämnda formerna för skattens anordnande till förmån för den förstnämnda, hos oss nu rådande, vilken i tillämpningen har företrädet av vida större enkelhet än beskattningen av varje lott i boet särskilt. Uppfattar man skatten allenast eller väsentligen såsom ett komplement till den inkomstbeskattning, arvlåtaren haft att utgöra, äro nämligen de verkningar, skatten medför med avseende å dem, som tillträda arvet, av jämförelsevis underordnad betydelse. Vill man däremot genom denna skatt vinna även andra ändamål och i densamma se jämväl en skatt å den förmögenhetstillväxt, som kvarlåtenskapens tillträdare i följd av dödsfallet vinna, vilket torde vara riktigare, kan man däremot svårligen stanna vid den hos oss nu rådande formen för arvsskattens upptagande. Sant är visserligen, att även en sådan skatt i viss mån verkar på samma sätt som en arvsskatt i egentlig mening, då, såsom hos oss finnes stadgat, boet äger att hos fideikommissarie eller testamentstagare uttaga den del av skatten, som å den honom tillfallande egendomen belöper. Även med ett sådant stadgande kan det dock icke förnekas, att en skatt å boets egendom i dess helhet, betraktad ur synpunkten av en skatt å delägarna i boet, verkar ytterst ojämnt. Detta inses lätt genom ett exempel. Om en person vid sin död efterlämnar tillhoppa 5 000 kronor, verkar skatten därå tydligen mycket olika, om arvet tillfaller en person, eller om detsamma skall fördelas på tio eller ännu flera händer. En sådan ojämnhet i skattens verkan står uppenbarligen illa tillsammans med den grundsats, som numera inom skattelagstiftningen framträder med ett allt starkare krav på erkännande, nämligen den, att skatten bör lämpas efter skatteförmågan.

Sedan i betänkandet därefter anmärkts, att redan vår dåvarande arvsbeskattning i vissa avseenden, bland annat genom skattens graderande efter skyldskapsgraden, gått i riktning mot en arvsskatt i egentlig mening, framhålls vidare, att den huvudsakliga anledningen till att arvsskatten hos oss icke redan förut omdanats till en arvslottsskatt syntes hava varit den obestriddliga svårigheten att finna en lämplig form för skattens upptagande, vilket sammanhänge med grunderna för vår civila arvslagstiftning. Enligt lag föreläge skyldighet att inom viss tid efter inträffat dödsfall föranstalta om bouppteckning ävensom att inom viss tid efter det bouppteckningen upprättats ingiva densamma till domstol försedd med stämpel till föreskrivet belopp. Efter anmärkande att det sålunda tillämpade uppbördssättet ägde fördelarna av att vara synnerligen enkelt samt att medgiva en lätt och säker kontroll, fortsattes i betänkandet:

Arvsskatt i egentlig mening fordrar däremot en utredning av, huru mycket av kvarlåtenskapen på varje delägare i boet belöper. Denna form av skattens upptagande förutsätter därför egentligen, så snart delägarna i boet äro flera

än en, att skifte av boet försiggår, innan skatten till statskassan inbetalas. Först genom skiftet vinnes nämligen upplysning om storleken av den andel i boet, varje delägare tillkommer. Bouppteckningen i och för sig ger därom ej full visshet. Arvskiftet åter är i allmänhet — på landsbygden och numera i ett stort antal städer — en rent privat åtgärd utan all offentlig kontroll. Arvingarna kunna dessutom huru länge som helst leva i bo oskiftat, och det sätt, varpå arvet fördelas, kommer, då arvingarna fritt kunna om fördelningen överenskomma, i allmänhet icke till offentlig kännedom. Införande av en verklig arvsskatt är således förbundet med den svårighet, att ingen av de civilrättsliga formaliteter, som äro med dödsfallet förbundet, bildar en lämplig anknytningspunkt för skattens upptagande.

Att för genomförande av den ifrågavarande reformen vidtaga en så pass väsentlig rubbning i grunderna för arvslagstiftningen, som en omskapning av arvskiftesinstitutet skulle innebära, torde knappast vara lämpligt eller tillräddigt. Vill man skrida till en sådan åtgärd, torde man svårigen kunna undvika att tillskapa en särskild myndighet i och för arvskiftets verkställande å landet. Även om man icke av andra skäl vore obenägen att för ifrågavarande ändamål inrätta en särskild myndighet, får man ej förbise, att en sådan anordning skulle kräva kostnader, som utan tvivel komma att medtaga en icke oväsentlig del av de inkomster, arvsskatten må komma att tillföra statsverket.

Då det således icke synes vara lämpligt, att den ifrågasatta förändringen i grunderna för arvsskattens utgående må föranleda till rubbningar i en viktig gren av den civila lagstiftningen samt det tillika måste vara ur alla synpunkter önskvärdt, att reformen må kunna genomföras på sådant sätt, att dess finansiella resultat icke alltför mycket reduceras genom de kostnader, densamma skulle komma att medföra, återstår icke något annat än att, med bibehållande av den nuvarande i flera avseenden förmånliga formen för skattens uppbärande, eller bouppteckningsstämpeln, söka i möjligaste mån närma sig en på rationella grunder fotad arvsskatt. Med denna utgångspunkt hava kommitterade uppgjort sitt förslag i ämnet.

Enligt den för 1893 års förslag grundläggande bestämmelsen skulle bouppteckningsstämpeln, som dittills fastställt i förhållande till behållningen i boet i dess helhet, utgå med belopp, motsvarande vad sammanlagt belöpte å samtliga arvingars och testamentstagares andelar av behållningen. I syfte att av dessa kunna uttaga högre skatt i förhållande till skyldskapens avlägsenhet utvecklades indelningen efter skyldskapsgrader ytterligare, varjämte progressionsprincipen kom till användning icke blott i klassernas förhållande inbördes utan även inom varje klass i förhållande till andelens storlek. Ehuru bouppteckningen skulle utgöra den egentliga grundvalen för stämpelberäkningen skulle emellertid, om vid bouppteckningen fogats i behörig ordning upprättat arvskifte enligt kommitterades förslag under vissa förutsättningar skifteshandlingen läggas till grund för stämpelberäkningen. Då arvskifte icke var att tillgå vid bouppteckningens inregistrering, skulle vid stämpelbeläggningsen såsom arvinges eller testamentstagares andel av den i bouppteckningen upptagna behållningen anses vad å sådan andel belöpte enligt lag och sådant testamente, som fanns intaget i bouppteckningen eller fogats vid densamma eller ock före inregistreringen blivit bevakat. Bestämmandet av lotterna i boet skulle således ske genom ett vad

kommitterade kalla »provisoriskt arvskifte», som icke hade annan betydelse för andelsägarna i boet än att därigenom bestämdes grunden för arvsskattens utgörande.

Samtliga sålunda föreslagna bestämmelser intogos i 1894 års stämpelförordning.

Sådan arvbeskattningen år 1894 gestaltades upptogs den sedermera, i vissa hänseenden utvidgad men eljest i huvudsak oförändrad, i nu gällande förordning om arvsskatt och skatt för gåva den 19 november 1914 (i det följande benämnd K. F. 1914). Genom arvbeskattningens upptagande i en fristående författning upphävdes skattens tidigare formella anslutning till stämpelbeskattningen i övrigt. En betydelsefull utbyggnad av det redan tillämpade systemet skedde därigenom att — med förebild från den på inkomstbeskattningens område sedan år 1902 föreliggande deklarationsskyldigheten — deklarationsinstitutet införlivades med arvs- och gåvobeskattningen. Visserligen fick detta institut sin huvudsakligaste användning i fråga om gåvobeskattningen men blev i viss utsträckning av betydelse även beträffande arvsskatten. Därigenom möjliggjordes, att arvbeskattningen, som tidigare — med undantag endast för fideikommitterad fast egendom — var bunden vid bouppteckningen såsom den för beskattningen grundläggande handlingen, kunde utvidgas till en allmän arvsskatt, utgående även i sådana fall, där enligt svensk lag bouppteckningsplikt icke förelåg. Vidare möjliggjordes genom deklarationsinstitutet ökad kontroll i vissa fall av tilläggsbeskattning. Än vidare blev det genom införandet av deklarationsskyldighet möjligt att till senare tidpunkt än bouppteckningens inregistrering uppskjuta beskattningen av sådana i kvarlåtenskapen ingående tillgångar, som enligt testamente skola först framdeles tillfalla vederbörande testamentstagare, en möjlighet varav 1914 års lagstiftare även i viss utsträckning begagnade sig.

Under förarbetena till K. F. 1914 synes det hava ansetts såsom självfallet, att utvecklingen krävde ett fullföljande i mån så lät sig göra av arvslottsskattens principer. Det betänkande av år 1910, som väsentligen ligger till grund för K. F. 1914, utgår sålunda utan ytterligare motivering från arvslottsbekattningen såsom den redan givna skatteformen.

I sitt betänkande anföra 1910 års kommitterade, att de icke ansett det ligga inom ramen för deras uppdrag att föreslå en omläggning av arvskiftesinstitutet, vilket vore erforderligt för införande av en fullt utvecklad ren arvsskatt. Kommitterade hade fastmera utgått från förutsättningen, att bouppteckningen borde fortfarande läggas till grund för arvsskattens beräkning i de fall, där sådant för det dåvarande ägde rum. Arvsskattens uttågande i form av stämpel å bouppteckningen och den därmed sammanhängande anordningen, att stämpeln förskötes av boet, stode visserligen, framhålles i fortsättningen av betänkandet, icke väl tillsammans med principerna för den rena arvsskatten. Deklarationsinstitutet däremot, vilket ålade den enskilde skattskyldige förpliktelse att lämna de uppgifter, som för bedömning av honom åliggande skatteplikt vore erforderliga, stode i full över-

ensstämmelse med berörda principer, och dess införande i lagstiftningen vore därför enligt kommitterades uppfattning att anse såsom en utveckling i önskvärd riktning.

Under senare tid har fråga uppkommit att med vår arvsbeskattning införliva en ny skatteform: en komplementsskatt av kvarlåtenskapsskattens typ. Genom proposition till 1933 års riksdag framlades sålunda förslag till sådan utbyggnad av den nuvarande arvsskatten ävensom omläggning av skatteskalorna i K. F. 1914. Föremålet för kvarlåtenskapsskatten skulle utgöra kvarlåtenskapen i dess helhet, motsvarande sammanlagda värdet av de arvsandelar, som med tillämpning av arvsskatteförordningen anses ingå i kvarlåtenskapen. För kvarlåtenskapsskattens erläggande skulle envar arvinge eller testamentstagare svara i förhållande till storleken av den å honom belöpande andelen av kvarlåtenskapen. Kvarlåtenskapsskatt skulle icke utgå, därest kvarlåtenskapens värde ej översteg 20 000 kronor. I motiveringen till förslaget angavs, att därmed i huvudsak åsyftades en utökning av förmögenhetsbeskattningen såsom sådan och att därför vid valet av beskattningsform avgörande vikt tillagts den omständigheten, att kvarlåtenskapsskatten principiellt vore att uppfatta icke såsom en arvsskatt i inskränkt mening utan såsom en till arvlåtarens död uppskjuten beskattning av hans förmögenhet. I propositionen framhålles bland annat, att kvarlåtenskapsskatten vore avsedd att utfylla eller ersätta förmögenhetsskatt i annan form. Denna skatt borde alltså uttagas där principiellt sett en högre beskattning å arvlåtarens förmögenhet under dennes livstid varit på sin plats. Saken kunde med andra ord uttryckas så, att den ökning av förmögenhetsbeskattningen, som funnes motiverad, finge form av en skatt, som uttoges först efter det förmögenhetens ägare avlidit. Då den svenska förmögenhetsbeskattningen vore föga utvecklade, finge hos oss förutsättningen för en kvarlåtenskapsskatt anses föreligga.

Mot den föreslagna nya skatteformen framställdes åtskilliga invändningar, och propositionen blev icke av riksdagen antagen. I stället inskränkte man sig till en skärpning av den redan förefintliga arvslottsskatten.

Frågan om införande av en komplementsskatt av antydd art återupptogs påföljande år. I proposition till 1934 års riksdag föreslogs sålunda införande av en särskild stämpelavgift för bouppteckningar, vilken skulle utgå jämte den redan förefintliga arvslottsskatten. Jämväl denna särskilda stämpelavgift skulle beräknas å kvarlåtenskapen i dess helhet, och delägarna i boet skulle svara för avgiftens erläggande, envar i förhållande till storleken av sin andel. Frihet från stämpelavgift skulle äga rum, därest den stämpelpfiktiga egendomens värde icke översteg 50 000 kronor. Icke heller denna proposition vann riksdagens bifall. Däremot utfärdades samma år en förordning om särskild skatt på förmögenhet.

Att betrakta kvarlåtenskapsskatten såsom en till arvlåtarens död uppskjuten beskattning av hans förmögenhet synes numera knappast hava reellt underlag. Med den utveckling inkomst- och förmögenhetsbeskattningen

i senare tid nått, lär det icke möta någon svårighet att redan under en persons livstid med lämplig avvägning och effektivt av honom uttaga den skatt å förmögenhet, som staten anser sig hava skäl att kräva. Statens skatteorgan tillägna sig numera år från år en ingående kännedom om de enskildas förmögenhetsförhållanden och torde följaktligen ingalunda vara hänvisade att avvakta dödsfall för att av då framkommande utredning hämta tillförlitlig upplysning om den avlidnes skatteförmåga under livstiden. Det lär svårligen kunna godtagbart förklaras, varför staten det oaktat skulle med eftersättande av sina fiskaliska intressen låta under obestämd tid anstå med skattens uttagande.

Vidare torde med fog kunna anmärkas, att principen om kvarlåtenskaps-skatten såsom varande en till tidpunkten för ägarens död uppskjuten beskattning av hans förmögenhet borde vid följdriktig tillämpning medföra ett avvägande av skatten i förhållande till den tidslängd, varunder den avlidne varit ägare till och sålunda dragit nytta av förmögenheten.

Ytterligare förtjänar framhållas, att kvarlåtenskapen enligt gängse rättsuppfattning tillhör dödsbodelägarna — icke den avlidne — och att med denna utgångspunkt en gradering av skatten efter kvarlåtenskapens storlek kommer att te sig såsom ett brytande mot den numera allmänt vedertagna principen om skattens lämpande efter skatteunderlagets bärkraft. Den genom skattens uttagande uppkomna minskningen av den arvfallna egendomen drabbar de i boet andelsberättigade. Det kan icke vara med en rationell beskattning förenligt att låta skatten drabba med samma tyngd oavsett huruvida skatteunderlaget odelat tillfaller endast en arvinge eller skall uppdelas på ett flertal. Lika litet lär det vara med rättvisa överensstämmande, att en person, som är andelsägare i ett större bo, skall, huru oansenlig andelen än må vara, få vidkännas större skatteavdrag å densamma än en person, som erhåller andel till motsvarande storlek i ett mindre bo.

I 1893 års betänkande framhålles, att kvarlåtenskapsskatten äger företrädet av vida större enkelhet än beskattningen av varje särskild lott för sig.

Åstadkommande av enkelhet i arvsbeskattningen är alltjämt av betydande praktiskt intresse. Detta har vid tillämpningen av vår nuvarande arvs-skattelagstiftning nogsamt givit sig till känna. Förvisso skulle en beskattning enligt kvarlåtenskapsskattens princip — skattens läggande å kvarlåtenskapen såsom en helhet — innebära ett undgående i betydande utsträckning av de olika problem, som möta vid beskattningens anordnande enligt arvslottsskattens metod. Förutsättning härför lär emellertid vara att nämnda grundprincip för kvarlåtenskapsskatten vidhålles med sådan konsekvens, att bestämmelser för fastställande av de särskilda andelarna i boet kunna helt undvaras. I annat fall möta också för kvarlåtenskapsskattens del de problem, som framför allt vållat besvärligheter vid en beskattning enligt arvslottsskattens metod. Skulle — såsom enligt de vid 1933 och 1934 års riksdagar framlagda förslagen om införande av en särskild kvarlåtenskapsskatt — ansvaret för gäldandet av den å den samlade

kvarlåtenskapen beräknade skatten anses böra under alla förhållanden uppdelas å de särskilda andelsägarna i boet i förhållande till storleken av deras andelar, kan någon nämnvärd förenkling i beskattningen icke vinnas. Även om vid en beskattning enligt kvarlåtenskapsskattens metod bestämmelser om uppdelning av ansvaret för skattens gäldande icke alltid skulle vara behöfliga, kvarstår likväl, att under vissa särskilda förhållanden dylika bestämmelser icke torde kunna undvaras, exempelvis i fall av anstånd med skattens erläggande. Det lär vara uppenbart, att behovet av regler, som möjliggöra anstånd med skattebetalningen, icke vid användandet av nyssnämnda beskattningsmetod bleve mindre än vad vid arvslottsbekattningen befunnits. Lika uppenbart är, att anstånd med skattens erläggande icke får hindra företagande av skifte i det skattepliktiga dödsboet, och att därför ansvar för gäldandet av den skatt, varmed anstånd beviljas, måste åläggas de särskilda andelsägarna. Då ett åläggande av solidariskt betalningsansvar skulle medföra, att arvinge eller testamentstagare, som i ett bo av betydande omfattning äger endast en ringa andel, bleve betalningsskyldig för den å hela kvarlåtenskapen belöpande skatten, måste tydligen ett uppdelande av ansvaret äga rum. Denna uppdelning kan svårligen ske anordnades än i förhållande till envars andel i boet. Härmed torde vara klart, att icke heller vid en beskattning enligt kvarlåtenskapsskattens metod regler för fastställande av de olika andelarna i boet kunna undvaras.

Av det nu anförda framgår, att en beskattning i form av kvarlåtenskapsskatt icke lär i praktiken kunna anordnas med bibehållande av den enkelhet i beskattningsreglerna, som skulle vara denna skatteforms väsentliga företräde framför arvslottsskatten. De företräden i andra avseenden, arvslottsbekattningen å sin sida otvivelaktigt äger, och framför allt dess möjlighet att taga hänsyn till den skattskyldiges betalningsförmåga visa, att en reformering av vår arvsbeskattning bör ske i anslutning till arvslottsskattens metod.

Genom vad ovan anförts torde jämväl vara angivet, att skäl icke heller föreligga för upptagande i vårt skattesystem av kvarlåtenskapsskatten såsom en med arvslottsskatten sidoordnad skatteform.

Det bör i detta sammanhang anmärkas, att arvsbeskattning i form av kvarlåtenskapsskatt på sina håll förekommer. Denna skatteform synes emellertid endast i England hava tillvunnit sig något större utrymme. Vid sidan av kvarlåtenskapsskatten utgår därstädes även en mindre betydande arvslottsskatt. Någon förebildlighet för våra förhållanden äger den engelska arvsbeskattningen emellertid icke. Svårigheten att på beskattningsrättens område anställa jämförelser med engelska förhållanden framgår i viss mån redan av den omständigheten, att i England saknas en förmögenhetsskatt i egentlig mening.

## Beräkning av skattepliktig lott.

Arvslottsskattens grundsats att beskatta den genom arvfallet tillkomna förmögenhetsökningen direkt i den persons hand, vilken ökningen tillgodo-  
 commit, förutsätter, om denna grundsats skall följdriktigt genomföras, att  
 beskattningen anknytes till den tidpunkt, då arvingarnas lotter bliva utbrutna  
 ur kvarlåtenskapen, alltså i regel till tiden för arvskiftets förrättande. Därav  
 skulle följa, att, när bodelägarna äro flera än en, arvskiftesinstrumentet borde  
 bliva den för skattens fastställande grundläggande handlingen.

Då genom 1894 års stämpelförordning arvsbeskattningen i vårt land bygg-  
 des på arvslottsskattens princip, bibehölls likväl bouppteckningen såsom den  
 centrala beskattningshandling. Framför allt hade detta, såsom redan antyts,  
 sin grund däri att, såsom alljämt är fallet, arvskiftet i regel var en rent  
 privat åtgärd utan all offentlig kontroll och utan skyldighet för delägarna  
 att överhuvud företaga skifte. Härav föranleddes man anlita den även i nu  
 gällande arvsskatteförordning bibehållna metoden att uttaga skatt å beräkna-  
 de andelar, fastställda vid en enbart i beskattningssyfte skedd fördelning av  
 kvarlåtenskapen. Bouppteckningen utgör sålunda grundval för det »provi-  
 soriska» skifte — verkställt enligt lag och förefintligt testamente — varigenom  
 i och för skattens beräkning de särskilda andelarna i boet bestämmas i de  
 fall, då vid tiden för skattläggningen verkligt arvskifte ännu icke föreligger.  
 För att arvskiftesinstrument skall få läggas till grund för skattens beräkning,  
 måste detsamma vara fogat vid bouppteckningen, och alltså vara upprättat  
 redan vid bouppteckningens inregistrering, d. v. s. i regel senast inom fyra  
 månader från dödsfallet. Dessutom måste skiftesinstrumentet ansluta sig  
 till bouppteckningen såtillvida, att den genom skiftet fördelade behållningen ej  
 får understiga behållningen enligt bouppteckningen.

Såsom förut jämväl antyts stod det redan från början för lagstiftaren  
 klart, att bouppteckningens bibehållande såsom central skattehandling icke  
 väl överensstämde med arvslottsskattens princip att beskatta de särskilda ande-  
 larna i boet. Förklarligt är emellertid, att under en tid, då arvsskatten ut-  
 gick med jämförelsevis ringa belopp, skattens fastställande på grundval av en  
 fingerad delning av boet icke ingav allt för stora betänkligheter. Allteftersom  
 arvsbeskattningen skärpts hava emellertid olägenheterna med tillämpandet av  
 en sådan metod blivit alltmera framträdande.

Möjlighet att använda arvskiftesinstrumentet såsom beskattningshandling  
 föreligger såsom i det föregående angivits enligt nu gällande bestämmelser  
 endast under vissa förutsättningar. Att arvskiftesinstrument lägges till grund  
 för skattens beräkning förekommer icke ofta. Sålunda har under åren 1936  
 och 1937 vid Stockholms rådhusrätt, där under dessa år inregistrerats sam-  
 manlagt 11 533 bouppteckningar, varav 3 649 blivit föremål för stämpelbe-  
 läggning, i endast 12 fall skatten fastställts med ledning av arvskiftesinstru-  
 ment.

Redan 1893 års kommitterade framhöllo, att det torde höra till sällsyntheterna, att arvskifte hunnit förrättas vid tiden för bouppteckningens inregistrering, en omständighet som emellertid enligt kommitterades förmenande icke vore ägnad att ingiva några betänkligheter bland annat med hänsyn därtill att de fall, då den provisoriska delningen icke fullt exakt motsvarade det blivande arvskiftet, helt visst kunde betecknas såsom undantag. Erfarenheten torde hava bekräftat, att arvskifte endast sällan medhinner inom sådan tid, att beskattningen kan ske med ledning av skiftesinstrumentet. Huruvida tillräckliga skäl visat sig föreligga för kommitterades antagande, att den »provisoriska» delningen blott i undantagsfall avviker från det verkliga skiftet, läser däremot kunna ifrågasättas.

Såsom förut nämnts fordras vidare för skattens fastställande med ledning av arvskiftesinstrument, att behållningen enligt detta icke understiger bouppteckningsbehållningen. Detta här föranlett, att i åtskilliga av de fall, då arvskifte verkligen medhunnits före bouppteckningens inregistrering, hänsyn icke kunnat tagas till skiftesinstrumentet, så snart den däri fördelade behållningen understigit behållningen enligt bouppteckningen, huru obetydlig skillnaden än varit.

Nu berörda olägenheter skulle helt undgås, om skatten kunde i alla förekommande fall beräknas med ledning av ett verkligt arvskifte. En sådan anordning är emellertid alltjämt förbunden med enahanda svårighet, som tidigare befunnits möta. Även enligt 1934 års lag om boutredning och arvskifte är skiftet ett enskilt avtal delägarna emellan, för vars tillkomst offentlig medverkan icke kräves. Om omyndig bodelägare icke finnes, beror det på delägarnas eget gottfinnande, huruvida arvskifte över huvud skall komma till stånd. Genom boutredningslagen hava visserligen införts icke blott en särskild form för boutredning utan även en tidigare icke förekommande ordning, varigenom i händelse av bristande enighet mellan delägarna skiftesman kan anlitas för åstadkommande av skifte. Möjligheten att i nu avsett fall få skifte till stånd synes dock för arvsbeskattningens del icke hava annan betydelse än att ett avgörande om boets delning kan beräknas framkomma tidigare än förut varit fallet.

Den genom boutredningslagen införda formen för utredning av dödsbo genom av domstol förordnad boutredningsman torde icke heller göra det praktiskt möjligt att, i fall då verkligt arvskifte ännu icke kommit till stånd, med boutredningsmannens medverkan — närmast genom ett åläggande för denne att lämna upplysningar angående förhållandena i boet — ernå en tillförlitligare beräkning av andelarna än den som med nuvarande »provisoriska» delning erhålles. Att på nu angivet sätt anlita boutredningsmans medverkan läser nämligen vara uteslutet redan med hänsyn till den omständigheten, att boutredningsmannaförvaltning förekommer endast fakultativt. Att märka är vidare, att dylik förvaltning av dödsbo icke är underkastad någon på myndighets initiativ beroende kontroll.

Om beskattningen anknytes till den tidpunkt, då bodelägarnas andelar utbrytas ur kvarlåtenskapen och därigenom komma de skattskyldiga till godo,

vinnes icke blott den fördelen, att vid skattens påförande fiktiv beräkning icke behöver anlitas för fastställande av de särskilda andelarnas storlek. Arvs-lottsskattens förenämnda grundsats att låta skatten träffa den för varje särskild delägare genom arvfallet uppkomna förmögenhetsökningen torde vid följdriktig tillämpning kräva, att vid fastställande av den skattepliktiga andelens värde hänsyn tages till värdeförändringar, som inträffat i tiden mellan arvlåtarens frånfälle och arvingens tillträde av honom tillkommande egendom. Ett anknytande av beskattningen till en tidpunkt, som nyss nämnts, möjliggör utan vidare även ett dylikt hänsynstagande.

Ur olika synpunkter skulle det således otvivelaktigt innebära en fördel, om skatten alltid kunde fastställas på grundval av arvskiftesinstrument. Genomförandet i full utsträckning av en dylik anordning förutsätter, såsom redan framhållits, en omläggning av arvskiftesinstitutet sålunda att obligatoriskt skiftesförfarande införes. Den prövning, som under förarbetena till lagen om boudredning och arvskifte nyligen ägnats skiftesinstitutets anordnande, har icke föranlett någon omläggning i nu angiven riktning. Följaktligen läser nu än mera än vid tidigare tillfällen betänkligheter möta mot att — endast i syfte att åstadkomma en lämpligare grundval för arvsbeskattningen — vidtaga en nydaning inom den allmänna lagstiftningen med så vittgående verkan, som ett införande av obligatoriskt arvskifte skulle innebära. I varje fall måste en omläggning av arvskiftesinstitutet anses utesluten, därest de för arvsbeskattningens del härmed åsyftade fördelarna kunna i väsentlig mån vinnas genom reformer inom ramen för själva arvsskattelagstiftningen. Vid övervägande av denna fråga läser man finna, att detta låter sig göra.

Den reform inom ramen för arvsskattelagstiftningen, som närmast åsyftas, måste uppenbarligen avse att bereda ökad utrymme åt arvskiftesinstrumentet såsom beskattningshandling. De bestämmelser i sådant avseende, som innefattas i kommitténs förslag och för vilka i fortsättningen närmare redogöres, torde vara ägnade att väsentligen undanröja de hinder för fastställandet av de skattepliktiga andelarna på grundval av verkligt arvskifte, som enligt vad förut antytts för närvarande möta.

I anslutning till dessa bestämmelser har övervägts, huruvida i de fall, då arvskifte vid tiden för skattens fastställande kommit till stånd, beskattningen kunde anknytas till skiftesinstrumentet på sådant sätt, att skatten fastställdes efter egendomens värde vid tiden för skiftet. Detta skulle medföra, att skiftesinstrumentet i dylika fall i stället för bouppteckningen bleve den grundläggande beskattningshandlingen. Vid övervägande av denna fråga läser man till en början finna, att det till förebyggande av dröjsmål med arvskiften i syfte att ernå skattelindring för eventuella framtida värdeminskningar skulle bli erforderligt föreskriva, att, om värderingen skall hänföras till tiden för skiftet, detta måste hava kommit till stånd inom viss ej allt för lång tid från dödsfallet. Redan härigenom skulle det praktiska värdet av en sådan anordning bli i väsentlig mån förringat.

Mot en regel, som i princip anknyter värderingen till senare tidpunkt än

dödsfallet, torde vidare kunna göras den invändningen, att därav skulle för-  
 anledas alltför invecklade och svårtillämpliga bestämmelser för åstadkom-  
 mande av den kontroll, som under alla förhållanden måste vara erforderlig  
 för att konstatera, att i föreliggande skifteshandling redovisad behållning  
 icke i jämförelse med behållningen vid dödsfallet blivit för lågt upptagen el-  
 ler, med andra ord, att tillgångar ej undandragits från beskattning. Om värde-  
 ringen såsom nu hänföres till tiden för dödsfallet, kan kontrollen inskränkas  
 till ett jämförande av skiftesbehållningen med behållningen enligt bouppteck-  
ningen. En värdering av tillgångarna, sådana de befunnos vid tiden för skif-  
 tet, skulle däremot nödvändiggöra en utökning av kontrollen till att avse  
 även sådana under boutredningen vidtagna förvaltningsåtgärder, varigenom  
 tillgångarna omvandlats i andra än vid dödstillfället föreliggande valutor. En  
 sådan utvidgning av kontrollen skulle medföra en icke ringa arbetsökning för  
 beskattningsmyndigheterna. Man måste nämligen räkna med att under ti-  
 den mellan dödsfallet och skiftet tillgångarna normalt undergå betydande  
 omvandlingar. De förvaltningsåtgärder, som föregå skiftet, hava nämligen  
 framför allt till syfte just att omvandla tillgångarna i sådana valutor, att egen-  
 domens fördelning på bodelägarna tillfredsställande kan genomföras. Huru  
 invecklat kontrollförfarandet skulle bli, torde framgå redan därav att, om  
 egendom blivit avyttrad före arvskiftet, det uppenbarligen måste i varje sär-  
 skilt fall utrönas vid vilken tidpunkt egendomen frångått boet och utredning  
 införskaffas till upplysning om det värde, som vid denna tid skolat åsättas  
 egendomen. I fall av försäljning av boets egendom i olika omgångar, vilket  
 vid en boutredning av någon omfattning torde vara det vanliga, bli de tid-  
 punkter, till vilka värderingen skall anknytas, till antalet lika många som de  
 skedda försäljningarna. Även kontrollen av att vid försäljningarna in-  
 flutna vederlag i sin helhet ingått i den vid skiftet fördelade behållningen  
 skulle säkerligen i många fall komma att medföra en tidsödande gransk-  
 ning.

Ett undanskjutande av bouppteckningen såsom den grundläggande skatte-  
 handlingen till förmån för arvskiftet medför därjämte den olägenheten, att  
 tillförlitligheten av den i rättslivet betydelsefulla handling, som bouppteck-  
 ningen utgör, kan befaras bli i vissa hänseenden förringad. Den offent-  
 liga kontroll, som bouppteckningen i sin egenskap av beskattningshandling  
 blir underkastad, särskilt beträffande riktigheten av åsatta värden, skulle  
 nämligen på så sätt bortfalla. I motiven till boutredningslagen angives boup-  
 pteckningen såsom »den centrala förrättning, vilken i ett sammanhang klarläg-  
 ger dödsboets omfattning och tillstånd». Ur bouppteckningen såsom den enda  
 offentligen tillgängliga handlingen rörande boet hava den avlidnes borgenärer  
 och andra, särskilt i boförvaltningen icke deltagande intressenter, att hämta  
 upplysning om boets tillstånd. Av bouppteckningen skall exempelvis borgenär  
 eller den, som står i ansvar för betalning av gäld efter den döde, kunna till-  
 förlitligen inhämta, huruvida det kan antagas, att dödsboet är på obestånd och  
 således anledning föreligger att begära boets avträddande till förvaltning av  
 boutredningsman eller till konkurs.

Genom vad ovan framhållits torde vara påvisat, att det praktiskt icke är möjligt att anknyta värderingen av den skattepliktiga egendomen till den tidpunkt, då bodelägarnas lotter bliva genom skifte utbrutna ur kvarlåtenskapen. Den fördel, som härmed skulle hava vunnits — ett mera noggrant avvägande av skatten efter det värde, vartill den för delägaren genom arvfallet uppkomna förmögenhetsökningen verkligen uppgår — läser emellertid kunna i huvudsak ernås även på annan väg. Kommittén har sålunda med bibehållande i princip av nu gällande ordning, enligt vilken värderingen hänföres till tiden för dödsfallet, föreslagit införandet av bestämmelser, som medgiva omvärdering med anledning av värdeförändringar i tiden efter dödsfallet. Närmare redogörelse för innebörden av kommitténs förslag i denna del lämnas i det följande.

Den föregående framställningen utvisar, att införande av obligatoriskt arvskifte ansetts icke kunna ifrågakomma och att i följd därav föreskrifter om »provisorisk delning» måste bibehållas. Dessa föreskrifter hava utformats i huvudsaklig överensstämmelse med vad som nu gäller.

För skattens beräkning med ledning av arvskifte förutsattes enligt gällande bestämmelser såsom tidigare nämnts, att skiftesinstrumentet finnes fogat vid bouppteckningen, då densamma ingives för registrering. Med hänsyn till de tidsfrister, som finnas stadgade för boupptecknings upprättande och ingivande för registrering, innebär detta, att skiftesinstrumentet för att kunna läggas till grund för skattens beräkning skall vara tillgängligt senast inom fyra månader från arvlåtarens frånfälle eller, om anstånd med bouppteckningens förrättande beviljats, senast inom en månad från anståndstidens utgång (på landet med den förlängning av nu angivna tider, som kan föranledas därav att ingivandet av bouppteckning skall ske senast vid det tingssammanträde, som infaller näst efter en månad från bouppteckningens förrättande). Då upprättandet av bouppteckning, vari tillgångarna och skulderna skola upptagas sådana de befunnos vid dödsfallet, icke är beroende av några förvaltningsåtgärder under bouppteckningen, torde bouppteckningsförrättningen merendels medhinnas inom därför föreskriven tid av tre månader från dödsfallet. För skifte av boet måste däremot avvaktas resultatet av de förvaltningsåtgärder, som avse boets beredande till delning. Det läser såsom tidigare redan anmärkts vara uppenbart, att den nu gällande ordningen, som icke medger längre rådrum för företeende av skifteshandling än den för bouppteckningens upprättande och ingivande utmätta tidsfristen, icke kan anses tillfredsställande. Om ökat rådrum för företeende av skifteshandling således bör beredas, måste å andra sidan tillses, att detta sker under tillbörligt hänsynstagande till fiskaliska intressen. Beskattningens framflyttande i tiden kan givetvis komma att medföra vissa risker, att de för skattens betalande erforderliga medlen icke längre finnas tillgängliga, då skatten skall uttagas.

De av kommittén föreslagna bestämmelserna till beredande av ökat utrymme åt arvskiftesinstrumentet såsom beskattningshandling hava icke någon motsvarighet i K. F. 1914; de innebära att på begäran av arvinge

eller universell testamentstagare anstånd med skatteärendets avgörande kan medgivas för företeende av arvskiftesinstrument. Då den för boupptecknings förrättande och ingivande utmätta tiden i vanliga fall torde vara för sitt ändamål tillräcklig, har det ansetts lämpligt att frånga nu gällande ordning, enligt vilken skifteshandling icke kan i skatteärendet åberopas annat än i sammanhang med bouppteckningens ingivande för registrering. Att låta ett anstånd för företeende av skifteshandlingen föranleda ett uppskov även med bouppteckningens ingivande synes nämligen knappast vara ändamålsenligt. Tvärtom måste det ur alla synpunkter ligga vikt vid att genom det föreslagna anstånds-förfarandet icke öppnas möjlighet för dröjsmål med bouppteckningen, vilket otvivelaktigt skulle i sin tur försvåra arvskiftets medhinnande inom skäligen anståndstid. Med hänsyn härtill har också enligt förslaget icke blott stadgats, att framställningen om anstånd för företeende av skifteshandling skall göras i sammanhang med bouppteckningens ingivande, utan för bifall till framställningen förutsatts, att bouppteckningen blivit ingiven inom laga tid. Skulle hinder hava förelegat för bouppteckningens förrättande inom föreskriven tid av tre månader från dödsfallet, måste alltså för att framställningen skall vinna avseende i vederbörlig ordning hava medgivits uppskov med bouppteckningens förrättande. Det har övervägts, huruvida icke ett beviljande av anstånd för företeende av arvskiftesinstrument borde medföra, att ingiven bouppteckning icke registrerats, förrän skatten blivit påförd och erlagd. En bestämmelse av sådant innehåll skulle vara ägnad att påverka vederbörande att snarast möjligt åstadkomma arvskifte och erlagga skatten och skulle utgöra en motsvarighet till den i K. F. 1914 44 § givna föreskriften att, om bouppteckning ej vid ingivandet är åtföljd av penningar till stämpeln och det felande beloppet ej efter tillsägelse genast erlægges, bouppteckningen ej får mottagas. De skattskyldiga kunna nämligen för erhållande av lagfart å boet tillhörande fast egendom eller av annan anledning hava särskilt intresse av att få bouppteckningen inregistrerad. Då emellertid i annan del av förslaget hava upptagits bestämmelser, som torde innebära en i möjligaste mån effektiv ordning för skattens uttagande i händelse av betalningsförsummelse, synes icke vidare finnas behov av en föreskrift av sådan innebörd som nyss nämnts, så mycket mindre som ett uppskov med boupptecknings inregistrering kan hindra förvaltningsåtgärder, avseende att bereda boet till skifte, och därigenom minska möjligheten att få skatten fastställd med ledning av arvskifteshandling.

Anståndsbestämmelserna, som upptagits i 17 § i förslaget, hava utformats sålunda, att anstånd kan erhållas dels under kortare tid utan att säkerhet för skattens gäldande kräves och dels under längre tid, om säkerhet härför ställes.

Den tid, som nu står till buds för företeende av skiftesinstrument, d. v. s. i regel högst fyra månader från dödsfallet, har ansetts kunna utsträckas till det dubbla utan att fiskaliska intressen därigenom eftersättas. En sådan förlängning av tiden torde även i flertalet fall vara för ändamålet tillräck-

lig. Förslaget bestämmelser innebära sålunda i första hand, att på därom framställd begäran anstånd med skattens fastställande kan medgivas i stad högst fyra månader och på landet längst till det allmänna tingssammanträde, som infaller näst efter fyra månader från det bouppteckningen senast skolat vara ingiven. För rätt till dylikt anstånd förutsättes endast, att den skattskyldige gör antagligt, att det blivande skiftesinstrumentet kommer att föranleda ändrade grunder för skattens beräkning, d. v. s. att lotterna komma att avvika från ett fördelning av kvarlåtenskapen enligt arvsordning eller testamente. Nämnda förbehåll bör tydligen anses uppfyllt exempelvis genom lämnande av godtagbar uppgift, att vid skiftet kan förväntas ett frångående i något avseende av legala eller i testamente föreskrivna delningsregler eller att vid skiftet lottbestämningen kan komma att röna inverkan av lämnade arvsförskott (frågan om hänsynstagande till arvsförskott vid lotternas beräkning upptages närmare i det följande). Förbehållet i fråga har ansetts vara av vikt till förebyggande av missbruk av anståndsätten; anstånd kunde eljest begäras utan annat syfte än att för räntevinst uppskjuta skattebetalningen under längsta möjliga tid. Att tiden för anståndet inom angivna gränser gjorts beroende av rättens eller domarens prövning, innebär givetvis, att längre anstånd icke bör beviljas än i varje särskilt fall finnes erforderligt. Det ligger emellertid i sakens natur, att man har att förutse, att anståndet öfvervägande kommer att utsträckas till den utsatta maximitiden samt att huvudsakligen i fall, då framställningen avser anstånd endast under viss kortare tid eller särskilda omständigheter därtill eljest föranleda, maximitiden icke kommer att utnyttjas.

Under visst ytterligare villkor, nämligen att nöjaktig säkerhet ställes för det belopp, vartill skatten uppgår vid lotternas beräkning enligt arvsordning eller testamente, kan såsom förut nämnts anståndet för företeende av skifteshandling enligt förslaget utsträckas utöver den tid, som eljest högst kunnat medgivas. Även i detta fall föreligger rätt till anstånd under förutsättning att härför stadgade villkor uppfyllts. Från fiskalisk synpunkt vore givetvis mest betryggande, om säkerheten föreskreves skola utgöras av kontant deposition. En sådan föreskrift har emellertid icke befunnits lämplig och ej heller erforderlig för behörigt tillvaratagande av fiskaliska intressen. Såväl enligt nu gällande bestämmelser som enligt kommitténs förslag kan vid brist på likvida tillgångar påfördd skatt få erläggas genom årliga avbetalningar. Skulle för anstånd med skattens fastställande i och för företeende av skifteshandling fordras säkerhet i form av kontant deposition för gäldandet av den skatt, som framdeles fastställs, bleve det uppenbarligen ofrånkomligt att även beträffande depositionen medgiva betalningsanstånd enligt motsvarande grunder som gälla beträffande skatten sådan den slutligen blir fastställd. Ett sådant system skulle nödvändiggöra bestämmelser, som i praktiken bleve alltför besvärliga att tillämpa. Härtill kommer att, då det från fiskalisk synpunkt icke ansetts möta hinder att medgiva uppskov under avsevärd tid med betalning av påfördd skatt, i vissa fall till och med utan någon som helst säkerhet, det icke bör ingiva betänkligheter att

vid det jämförelsevis korta anstånd varom nu är fråga — högst ett år från det bouppteckningen senast skolat vara ingiven — åtnöjas med annan säkerhet än kontant deposition. I fråga om kraven på erbjuden säkerhet, som utgöres av egendom i dödsboet, skall enligt förslaget vad i 55 § 2 mom. för där avsett fall föreskrives äga motsvarande tillämpning.<sup>1</sup>

Den andel i dödsbo, som vid bodelning tillkommer efterlevande make, är fri från skatt. Enligt K. F. 1914 15 § skall denna andel beräknas till hälften av makarnas behållna giftorättsgods, där den icke enligt lag blivit annorlunda bestämd vid bodelning och den över bodelningen upprättade handlingen fogats vid bouppteckningen. Att den verkliga bodelningen härvid kommer att avvika från den hälftendelning av giftorättsgodset, som vid den »provisoriska delningen» skall tillämpas, torde ofta nog inträffa. Det må endast erinras, att ett hänsynstagande till vederlagsanspråk eller en avräkning för arvsförskott, som givits av endera makens giftorättsgods, föranleder sådan avvikelse. Genom nyssnämnda föreskrift, att bodelningshandlingen skall vara fogad vid bouppteckningen, har tiden för dess företeende blivit begränsad på enahanda sätt som gäller ifråga om arvskiftesinstrumentet. De skäl, som förut anförts för beskattningens uppskjutande i avbidan å arvskiftes förrättande, föreligga i lika mån beträffande bodelningen. De anståndsregler, för vilka förut redogjorts, skola därför enligt förslaget äga tillämpning, jämväl då fråga är om företeende av bodelningshandling. Då efterlevande make, som icke tillika är arvinge eller universell testamentstagare, knappast för egen del kan hava något intresse av på vilket sätt hans andel, som alltid är skattefri, vid arvsbeskattningen bestämmes, har efterlevande make icke tillagts rätt att påkalla anstånd, varom nu är fråga.

Det har förut framhållits, hurusom den ringa användbarhet arvskiftesinstrumentet för närvarande har såsom beskattningshandling icke endast är att tillskriva det förhållandet, att tiden för dess företeende snävt begränsats. Enligt K. F. 1914 16 § förutsättes för skattens beräkning med ledning av arvskiftesinstrument dels att skiftesinstrumentet med angivande av storleken av den andel av behållningen, som tillkommer varje arvinge eller testamentstagare, upptager och fördelar den avlidnes samtliga tillgångar, och dels att behållningen enligt skifteshandlingen icke upptagits till lägre värde än det, vartill densamma uppgår enligt i förordningen angivna beräkningsgrunder. Dessa bestämmelser innebära, att den vid skiftet förefintliga behållningen icke får hava till någon del utskiftats å andra än arvingar eller testamentstagare samt att skiftesbehållningen icke får understiga behållningen enligt bouppteckningen med de jämkningar av däri beräknade värden, som kunna föranledas av särskilda i förordningen givna bestämmelser.

Föreskriften att i skifteshandlingen skall angivas den andel av behållningen, som tillkommer varje arvinge eller testamentstagare — alltså även legatarie — torde mindre väl stå tillsammans med numera gällande

<sup>1</sup> Sid. 163 f.

föreskrifter om verkställighet av legat. I boutredningslagen 5 kap. 1 § stadgas, att legat av oskifto skall utgivas, så snart det kan ske utan men för någon, vars rätt är av boets utredning beroende. Verkställighet av legat angives sålunda vara en åtgärd, som i princip tillhör icke skiftesförrättningen utan den föregående boutredningen. Om före skiftet utgivet legat således fullt följdriktigt icke inräknats i skiftesbehållningen, föranleder detta, åtminstone vid strängt formell tillämpning av nu ifrågavarande bestämmelse i K. F. 1914, att skiftesinstrumentet blir oanvändbart såsom beskattningshandling.

Föreskriften att skiftesbehållningen icke får understiga behållningen enligt bouppteckningen måste, såsom ock erfarenheten givit vid handen, föranleda, att skiftesinstrumentets betydelse såsom beskattningshandling minskas. Visserligen är det, såsom förut framhållits, nödvändigt att det på ett eller annat sätt tillses, att tillgångar, som rätteligen skola ingå i skiftesbehållningen, icke blivit därur uteslutna och således undandragits från beskattning. Det synes dock föga ändamålsenligt att för vinnande av detta syfte fränkänna sådan skifteshandling, som icke redovisar bouppteckningsbehållningen oavkortad, all betydelse för skattens fördelning å de särskilda delägarna. Enligt sakens natur måste det icke sällan inträffa, att behållningen minskats under tiden mellan dödsfallet och skiftet. Är detta händelsen måste de skattskyldiga för att få skiftesinstrumentet lagt till grund för skatteberäkningen, på något sätt utjämna den minskade behållningen och för detta ändamål giva instrumentet ett mer eller mindre fiktivt innehåll.

Att skifteshandlingen utvisar mindre behållning än bouppteckningen kan bero på olika omständigheter. Tillgångarna kunna hava nedgått i värde eller i allt fall i bouppteckningen blivit upptagna till värden, som vid skedd avyttring icke kunnat utvinnas, eller ock hava delvis åtgått till betalning av gäld, som uppkommit först efter dödsfallet och därför icke fått avräknas i bouppteckningen. Eftersom de värden, som äro att tillämpa vid arvsskattens beräkning, i regel helt ankommer på beskattningsdomstolens beprövande, kan det även inträffa, att fastän tillgångarna vid skiftet upptagits till värden, som fullt ut motsvara de i bouppteckningen åsatta, beskattningsdomstolen ändrat dessa och skiftet därigenom blivit odugligt att läggas till grund för skatteberäkningen. Vidare torde ofta inträffa, att skiftesbehållningen befinnes för lågt upptagen av den anledningen, att egendom lämnats utanför skiftet. Det händer icke sällan, att viss egendom i avvaktan å gynnsamma villkor för försäljning eller av annan orsak undantages från skifte. Undantagande av egendom förekommer även i stor utsträckning för betalning av gäld. Under viss förutsättning föreligger till och med skyldighet härtill. Enligt boutredningslagen får sålunda, om gäld utestår ogulden, mot bodelägars bestridande skifte icke företagas med mindre delägaren fritagits från ansvar för gälden eller medel till dess betalning ställts under särskild vård. I de fall, då medel avsättas för betalning av gäld, som icke blivit avräknad redan i bouppteckningen, inträder ofta den situationen, att skiftesbehållningen blir lägre än behållningen enligt bouppteckningen.

I förslaget 16 § hava upptagits föreskrifter åsyftande att undanröja de hinder för arvsuftesinstrumentets användbarhet såsom beskattningshandling, vilka föranledas av nu berörda bestämmelser i K. F. 1914 16 §.

Den av kommittén föreslagna 16 § har i huvudsak följande innebörd. Föreligger i skatteärende i behörig ordning upprättad arvsufteshandling, skola arvingars och universella testamentstagares lotter beräknas enligt skifteshandlingen med tillämpning av däri angivna värden. Men om vid bodelning, som skall föregå arvsufte, delningen skett annorlunda än enligt lag eller om universell testamentstagares lott enligt skifteshandlingen utgör större del av kvarlåtenskapen än i testamentet bestämts, blir skifteshandlingen i sin helhet oanvändbar såsom beskattningshandling. Har lotternas sammanlagda värde i skifteshandlingen upptagits lägre än behållningen vid dödsfallet — sedan enligt närmare föreskrifter därifrån avräknats i lotterna icke ingående värden — skola lotterna bestämmas såsom om jämväl skillnadsbeloppet å dem uppdelats i förhållande till deras storlek enligt skifteshandlingen.

Det må till en början anmärkas, att arvsuftesinstrumentet enligt förslaget förutsättes fördela endast arvingar och universella testamentstagare tillkommande kvarlåtenskap och icke såsom nu jämväl legatariers lotter. Den brist på överensstämmelse, som i nu förevarande hänseende föreligger mellan K. F. 1914 och boudredningslagen, har alltså undanröjts. Det är härigenom uttryckligen fastslaget, att en minskning av skiftesbehållningen, som uppkommit till följd av att legat utgivits före skiftet, icke föranleder, att skiftesinstrumentet blir oanvändbart såsom beskattningshandling.

Bestämmelsen om att skiftesinstrumentet icke blir användbart, om universell testamentstagare enligt detta erhållit större del av kvarlåtenskapen än i testamentet bestämts, har sin grund däri, att förvärvet till överskjutande del har karaktären av gåva.

I detta sammanhang skall något beröras gränsen mellan gåva å ena samt arv och testamente å andra sidan och särskilt det fall, att någon arvinge helt eller delvis avstår från arv. Sker ett sådant avstående utan förbehåll, är gåva icke för handen. Dess verkan blir endast, att den eller de till arvslotten närmast berättigade inträda i den avståendes ställe. Denne senare har icke mottagit något arv och därför icke heller tillförts någon skatteförmåga, som kan tagas i anspråk, utan skattskyldigheten överflyttas på de tillträdande. Med ett dylikt avstående utan villkor måste även jämsställas det fall, att förbehåll visserligen gjorts men detta icke innehåller annat än avsägelse till förmån för de i alla händelser till arvet närmast berättigade, t. ex. då någon avstår till sina bröstarvingar.<sup>1</sup> Ett avstående av arv helt eller delvis i samband med arvsuftet är synnerligen vanligt. Arvingarna kunna verkställa egendomsfördelningen sig emellan efter gottfinnande. En ekonomiskt sämre ställd arvinge, kan exempelvis tillgodoses genom en större andel än den legala utan att det överskjutande förvärvet förlorar karaktären av arv och blir gåva. Förvärvaren anses hava bekom-

<sup>1</sup> Jfr arvslagen 9 kap. 7 § och N. J. A. 1931 s. 130.

mit egendomen direkt från arvlåtaren, alltså genom arv, och icke genom gåva från den till arvet i första hand berättigade. Däremot är gåva för handen, därest avståendet sker till annan än arvinge eller överhuvud under förbehåll, som inverka ändrande på den legala arvsfördelningen. I dessa fall måste arvet först mottagas av den därtill berättigade, för att denne skall kunna disponera över detsamma, d. v. s. egendomen har först övergått på honom genom arv och därpå genom gåva överförts till tredje man.

Ett avstående från rätt på grund av testamente är ur förevarande synpunkt att behandla analogt med avstående från arv.<sup>1</sup> Sker det utan förbehåll, medför således avståendet, vare sig det är totalt eller partiellt, att egendomen övergår direkt från arvlåtaren till arvingarna och icke blir att beskatta såsom gåva.<sup>2</sup> Om en testamentstagare avstår från sin rätt till förmån för annan testamentstagare föreligger åter gåva, såvida icke testamentet innehåller<sup>3</sup> eller i detsamma tolkningsvis kan inläggas föreskrift därom att i den avståendes ställe annan testamentstagare skall inträda. Har exempelvis i testamente nyttjanderätt till egendom tillagts viss angiven person och äganderätten tillagts annan, torde ett avstående från nyttjanderättshavarens sida i regel böra anses komma ägaren till godo och denna således erhålla egendomen fri från belastning. Samma betraktelsesätt synes kunna anläggas om en nyttjanderätt eller annan förmån tillagts två personer efter varandra och den förste avstår från sin rätt. När den avlidne efterlämnat ett tidigare och ett senare testamente, blir frågan, huruvida ett avstående från det sistnämnda till förmån för den eller de enligt det tidigare testamentet berättigade kan förläna detta giltighet. Så torde vara förhållandet, därest anledning finnes till antagande, att, om testator kunnat förutse att det sista testamentet icke skulle komma att återopas, han hellre vidblivit det tidigare testamentet än låtit kvarlåtenskapen gå i fördelning enligt legal arvsordning.<sup>4</sup>

Huruvida universell testamentstagares lott enligt arvsförförordningen till någon del skall anses utgöra gåva, blir att bedöma ur de synpunkter som nu angivits. Om gåva föreligger, medför detta alltså enligt kommitténs förslag, att skiftesinstrumentet blir i sin helhet oanvändbart såsom beskattningshandling. Tänkbart vore att i nu avsett fall skifteshandlingen fränkändes betydelse såsom grundval för skatteberäkningen endast beträffande den del av testamentstagarens förvärv, som befanns utgöra gåva, eller i allt fall icke i vidare mån än så vitt gällde testamentstagarens lott. Kommittén har vid övervägande härav funnit, att en sådan anordning skulle föranleda en utbyggnad av de av kommittén i förevarande paragraf föreslagna bestämmelserna, som skulle göra dessa svårförståeliga och komplicerade. De fall, som nu åsyftas, torde även tillhöra undantagen. Ett avstående från arvs- eller testaments-

<sup>1</sup> I motsats till avstående från arv kan dock ett avstående från testamente ske även efter ett arvsförförordning, så länge testamentstagaren ännu icke kan anses hava begagnat sig av testamentet. Har han gjort detta och sedermera vill avstå egendomen till annan, kan detta endast ske genom gåva.

<sup>2</sup> N. J. A. 1934 s. 502.

<sup>3</sup> N. J. A. 1924 s. 196.

<sup>4</sup> N. J. A. 1928 s. 172 och 1936 s. 617.

förvärv kan för övrigt utan olägenhet genomföras utan att transaktionen upptages i skiftesinstrumentet. Ett dylikt särskiljande av gåvotransaktionen är också önskvärt för vinnande av reda och klarhet i beskattningsärendet.

Har vid den bodelning, som skall äga rum mellan efterlevande make samt arvingar och universella testamentstagare, någondera sidan eftergivit sin rätt, är den ökning av andra sidans andel, som därigenom uppkommer, icke ett giftoräts- eller arvsförvärv utan ett gåvofång. Om eftergiften skett från efterlevande makens sida kommer arvskiftet att omfatta jämväl egendom som bekommit genom gåva. Mot att i sådan händelse lägga arvskiftesinstrumentet till grund för arvskattens beräkning gälla samma skäl som nyss anförts beträffande det fall, att arvskiftet innefattar gåva till universell testamentstagare. Har åter eftergiften skett till förmån för efterlevande make, vore det visserligen icke alldeles uteslutet, att ett i anslutning till bodelningen verkställt arvskifte godtoges såsom grundval för skatteberäkningen. Den av eftergiften föranledda bristen i arvskiftesbehållningen skulle nämligen vid beskattningen bliva utjämnad genom den förut antydda, av kommittén föreslagna regeln om underskotts fördelning å skifteslotterna.

En sådan anordning har emellertid kommittén icke funnit lämplig. Beträffande de skäl, som härvid varit avgörande, må särskilt framhållas önskemålet att jämte enhetliga och överskådliga författningsbestämmelser på förvarande område åstadkomma klarhet och reda vid arvsbeskattningens avgränsning mot gåvobeskattningen.

Enligt förslaget skall, om grunden för blivande delning av egendom, som undantagits från arvskifte, ävensom dess värde angivits i skifteshandlingen, jämväl sådan egendom anses fördelad å lotterna enligt sålunda angiven grund. Det lär kunna ifrågasättas, huruvida icke i fall, då bodelägarna träffat dylik överenskommelse, skiftet bör anses utan vidare omfatta även den undantagna egendomen.<sup>1</sup> Kommittén har emellertid velat meddela en uttrycklig föreskrift härom för arvsbeskattningens del, då det befunnits önskvärt att vid ett fastställande av lotterna på grundval av skifteshandling hänsyn alltid blir tagen även till en förefintlig överenskommelse om framtida delning av egendom, som tillsviðare lämnats oskiftad. En sådan överenskommelse lär i regel vara intagen i själva skiftesinstrumentet, men skall naturligen beaktas, även om särskild handling upprättats däröver.

Då enligt kommitténs förslag arvingars och universella testamentstagares lotter skola beräknas enligt skifteshandlingen med tillämpning av däri angivna värden, innebär detta att, om dessa värden överstiga bouppteckningsvärdena, de förstnämnda skola följas. Detta överensstämmer med vad som nu gäller, och kommittén har funnit en sådan ordning böra bibehållas. Skiftesvärdena torde nämligen i allmänhet motsvara de verkliga värdena. Att staten på detta sätt vid skattens bestämmande får draga fördel av en värdeökning under tiden från dödsfallet till skiftet, synes i sin ordning, om de skattskyldiga, såsom kommittén föreslår, vid en beskattning på grundval av skif-

<sup>1</sup> Lagberedningens förslag till lag om boudredning och arvskifte sid. 500.

teshandling medgivas rätt att åberopa en efter dödsfallet inträffad värde-  
minskning.

I 16 § av kommitténs förslag ha vidare upptagits bestämmelser för åstad-  
kommande av kontroll över att den i skifteshandlingen redovisade behåll-  
ningen icke blivit i jämförelse med behållningen vid dödsfallet för lågt upp-  
tagen, d. v. s. att värden ej undandragits från beskattning. Vid jämförelsen  
mellan skiftesbehållningen och behållningen vid dödsfallet, skall enligt för-  
slaget i första hand såsom skattefri avdragas efterlevande makes andel i egen-  
domen. Vidare skola legat avräknas, både legat av oskifto och legat, som  
skall fullgöras av viss arvinge eller testamentstagare, vilket sammanhänger  
med att enligt förslaget med skiftesbehållningen avses endast vad som till-  
kommer arvingar och universella testamentstagare. Härav följer att den jäm-  
förelse, varom fråga är, måste avse allenast dem tillkommande del av behåll-  
ningen vid dödsfallet. Avräkning skall även ske för i 11 § 3 mom. omför-  
mält skattelegat. De ytterligare avräkningar, som skola äga rum, avse  
sådana i behållningen vid dödsfallet ingående värden, som enligt i annat sam-  
manhang behandlade bestämmelser antingen icke alls eller först framdeles  
skola beskattas. Föreskriften om avräkning för värdet av egendom, som först  
framdeles skall beskattas, får betydelse endast när egendomen ifråga är un-  
dantagen från skifte. Om i nu avsett fall avräkning icke verkställdes, kom-  
me sådan egendom att omedelbart bliva beskattad. Detta skulle nämligen bli  
en följd av den regel i förevarande paragraf, för vilken en närmare redogö-  
relse strax skall lämnas. Har åter sådan egendom, som nu nämnts, fördelats  
i skifteshandlingen, blir blott att iakttaga, att egendomen, ehuru ingående i  
skiftet, tillsvidare skall lämnas fri från skatt.

Därest skiftesbehållningen vid en på nu angivet sätt verkställd jämförelse  
med behållningen vid dödstillfället utvisar brist, skola lotterna bestämmas,  
såsom om jämväl skillnadsbeloppet uppdelats å lotterna i förhållande till de-  
ras storlek enligt skifteshandlingen. Genom denna regel är sört för att en i  
skiftesbehållningen helt naturligt lätt uppkommande brist icke såsom nu för-  
anleder till att skiftesinstrumentet blir oanvändbart såsom beskattningshand-  
ling. Har denna brist sin orsak i annat förhållande än att viss egendom blivit  
undantagen för att först framdeles skiftas, är det — med undantag endast för  
vissa fall, då i skifteshandlingen hänsyn tagits till arvsförskott vid lotter-  
nas bestämmande — uppenbart, att vid en fördelning av skillnadsbeloppet  
detta skall utslås på lotterna i förhållande till deras storlek enligt skifteshand-  
lingen. Jämväl när bristen är att tillskriva den omständigheten, att egendom  
undantagits från skiftet, torde den ifrågavarande delningsregeln i flertalet  
fall leda till ett resultat, som överensstämmer med den blivande verkliga del-  
ningen av den egendom, som undantagits. Även om exakt överensstämmelse  
icke alltid ernås, finnes det ej anledning antaga, att en annan delningsregel —  
den enda tänkbara vore en fördelning enligt lag och testamente — skulle giva  
ett bättre resultat.

Slutligen kan här nämnas, att kommittén övervägt införande av en bestäm-  
melse, varigenom skyldighet ålades att förete arvskiftesinstrument i de fall,  
då sådant blivit upprättat vid tiden för skatteärendets avgörande. Kommittén

har dock avstått härifrån framför allt på den grund, att dödsbodelägarna genom sin bestämmanderätt över skiftet hava i sin makt att göra en sådan bestämmelse verkninglös. Det står således alljämt de skattskyldiga fritt att avgöra, huruvida förefintlig skifteshandling skall läggas till grund för skatteberäkningen eller ej.

I de fall, då arvsuftesinstrument icke återopas till ledning för skattens beräkning, skall densamma fortfarande fastställas på grundval av ett provisoriskt arvsufte. Genom de av kommittén föreslagna bestämmelser, för vilka i det föregående redogjorts, torde åt arvsuftesinstrumentet såsom beskattningshandling hava beretts ökat utrymme i sådan utsträckning att, när provisoriskt skifte förekommer, detta kan förväntas i allmänhet överensstämma med det verkliga skiftet eller i allt fall icke föranleda strängare beskattning. Förslagets bestämmelser om det provisoriska skiftet återfinnas i 11 § och överensstämma i huvudsak med de nuvarande. Vissa ytterligare föreskrifter om lotternas beräkning hava dock givits bland annat med hänsyn till att enligt förslaget skattskyldighet, såsom nyss berörts, i en del fall skall inträda först vid en framtida tidpunkt. Dessa föreskrifter äro för övrigt tillämpliga även då skatten fastställs med ledning av skifteshandling. Beträffande det föreslagna stadgandet om s. k. skattelegat i 3 mom. av ifrågavarande paragraf hänvisas till den speciella motiveringen.

Vid det provisoriska skiftet skall i likhet med vad nu gäller såsom arvinges eller universell testamenttagares lott anses vad enligt lag eller testamente å sådan delägare belöper av behållningen i boet. Testamentet skall därvid läggas till grund, såvida ej till följd av avstående<sup>1</sup> eller eljest<sup>2</sup> den i testamentet bestämda lotten skall minskas. I praxis har fråga uppkommit, huruvida man bör inskränka sig till ett tillämpande av arvsrättens generella delningsregler eller om hänsyn skall tagas till i det speciella fallet föreliggande omständigheter, som föranleda avsteg härifrån.

Av särskild betydelse blir, huruvida vid det provisoriska skiftet arvsförskott, som böra avräknas å mottagarens lott, skola beaktas vid lotternas bestämmande, eller med andra ord huruvida man har att iakttaga föreskriften i 6 kap. 5 § arvslagen att, om förskott givits, för bestämmande av arvslotternas storlek kvarlåtenskapen skall före delningen ökas med förskottets värde eller, där avräkning ej kan till fullo ske å förskottstagarens arv, med vad därå kan avräknas. Avgörandet av denna fråga sammanhänger med huruvida vid den provisoriska bodelning, som verkställs för utbrytande av efterlevande makes skattefria andel, bör förfaras beträffande avräkning av arvsförskott. Jämlikt 6 kap. 1 § andra stycket arvslagen skall, om förskott till makars gemensamma bröstarvingar är givet av enderas giftorättsgods, avräkning därför, såvitt det kan ske, äga rum å arvet efter

<sup>1</sup> Jfr sid. 72.

<sup>2</sup> Testamentet kan hava blivit helt eller delvis ogiltigförklarat eller jämkning i detsamma påkallats av laglotsberättigad; till sistnämnda fråga återkommer kommittén i den speciella motiveringen.

den först avlidne. Rättspraxis har intagit den ståndpunkten, att vid den provisoriska bodelningen hänsyn icke skall tagas till sålunda lämnade arvsförskott. Denna ståndpunkt torde vara väl grundad och tillräckligt motiverad redan av föreskriften i K. F. 1914 15 §, att efterlevande makes skattefria andel alltid skall anses utgöra hälften av makarnas behållna giftorättsgods, där den icke vid en lagenlig bodelning blivit annorlunda bestämd. Kommittén har i sitt förslag bibehållit sistnämnda föreskrift. Ett avsteg från densamma skulle kunna allvarligt äventyra fiskaliska intressen, icke minst då det gäller avräkning för arvsförskott.<sup>1</sup> Om nu en dylik avräkning icke skall äga rum vid en provisorisk bodelning, kan uppenbarligen icke heller vid ett i samband därmed verkställt provisoriskt arvskifte förskott beaktas. Härvid är att märka, att hänsynstagande till arvsförskott vid en provisorisk bodelning i regel skulle leda till en skattelindring, under det att vid det provisoriska arvskiftet förhållandet vanligen skulle bli det motsatta. Måste man av nu anförda skäl i angivna fall helt bortse från arvsförskott, kan icke rimligen en annan regel uppställas för de fall, då efterlevande makes rätt ej alls är ifråga.<sup>2</sup>

För att arvsförskott skola vinna beaktande måste alltså verkliga bodelnings- och arvskiftesförrättningar ha kommit till stånd. Detta leder till att enligt nu gällande arvsskatteförordning i övervägande antalet fall förskott lämnas åsido vid skattens bestämmande. Den brist på överensstämmelse mellan civilrättsliga och skatterättsliga regler för lotternas bestämmande, som härigenom uppkommer, är uppenbarligen icke tillfredsställande. De bestämmelser i kommitténs förslag, för vilka i det föregående redogjorts, torde möjliggöra ett fastställande av skatten med ledning av bodelnings- och arvskifteshandlingar i sådan utsträckning, att önskemålet om skattens anpassande efter den avräkning, som må vara påkallad av arvsförskott, i allt väsentligt är tillgodosett.

Om arvlätarens barn gör gällande rätt till underhållsbidrag enligt 8 kap. arvslagen, föreligger ytterligare ett fall, då en omständighet in casu föranleder avvikelser från arvsrättens generella delningsregler. Icke heller en dylik anledning till avvikelser synes böra beaktas vid det provisoriska arvskiftet. Vid detta torde nämligen i allmänhet icke kunna tillförlitligen utredas, i vad mån en rätt till underhållsbidrag kommer att inverka

<sup>1</sup> EKEBERG i Sv. Juristtidning 1925, s. 425. I fråga om avräkning för arvsförskott vid bodelning yttras härom bl. a.: »Det kan här gälla betydande fiskaliska intressen. Antag att behållningen i makarnas bo uppgår till en mycket betydande summa men att enligt uppgift i bouppteckningen barnen redan utfått förtida arv med motsvarande belopp till lika fördelning sig emellan. En fullständig avräkning för dessa förskott skulle då leda till att domstolen lämnade bouppteckningen fri från stämpel. Om emellertid dödsbodelägarna sedermera, kanske i full överensstämmelse med förskottsgivarens avsikt i det föreliggande fallet, tillämpa en emot arvingarna liberalare avräkningsregel, går statskassan miste om den skatt, som belöper å de dem tillskiftade boloppen, vilka ej vid någondera makens död bli föremål för beskattning. Annorlunda ställer sig enligt min mening saken, om avräkning lagligen skett genom ett delningsinstrument, som är för domstolen tillgängligt, då bouppteckningen skall registreras. Dödsbodelägarna hava då redan träffat sitt val mellan olika möjligheter för avräkningen.»

<sup>2</sup> Jfr förberörda uppsats i Sv. Juristtidning, s. 431.

på lotternas storlek. Har däremot denna rätt blivit fastställd i en för bodelägarerna bindande skifteshandling blir förhållandet ett annat. För att även i detta fall vid skattens bestämmande kräva, att avvikelser från de generella reglerna kommit till uttryck i en skifteshandling, talar även önskvärdheten av enhetlighet i beskattningsreglerna. Och den ökade möjligheten att åberopa skiftesinstrument såsom beskattningshandling blir även i detta fall av betydelse.

Vid den *provisoriska bodelningen* skall enligt 15 § 1 mom. i kommitténs förslag efterlevande makes andel i dödsboet alltjämt beräknas till hälften av makarnas behållna giftorättsgods. I andra stycket av samma moment har givits en motsvarande regel för det fall, att äldre giftermålsbalken är tillämplig å förmögenhetsförhållandena i boet. Föreskriften om hälften-delning innebär, att vid den provisoriska bodelningen skall bortses från sådana i det särskilda fallet föreliggande omständigheter, som kunde påkalla andelens bestämmande efter andra grunder. I samband med redogörelsen för frågan huruvida arvsförskott böra beaktas vid en provisorisk delning har anförts, att detta skulle kunna allvarligt äventyra fiskaliska intressen. Av samma skäl bör vid en provisorisk bodelning hänsyn icke heller tagas till andra omständigheter, som in casu kunna föranleda till att efterlevande makes andel vid en blivande verklig bodelning blir en annan än hälften, t. ex. förekomsten av vederlagsanspråk.

Har åter verklig bodelning kommit till stånd, skall däröver upprättad och i skatteärendet ingiven handling läggas till grund för beräkning av efterlevande makes andel. Därvid finnes utrymme för hänsynstagande till sådana i det särskilda fallet föreliggande omständigheter, som nyss åsyftats. Såsom villkor för bodelningshandlingens användbarhet fordras, att delningen skett enligt lag, eller med andra ord att icke någondera sidan därvid eftergivit sin rätt. Nämnda villkor torde vara ofrånkomligt. Har eftergift skett, föreligger nämligen såsom förut framhållits ett gåvofång och ett godtagande av bodelningshandlingen skulle då medföra — om eftergiften skett till förmån för efterlevande maken — att värdet av den eftergivna egendomen undandroges från arvsskatt, samt — om eftergiften skett till förmån för den avlidne makens rättsinnehavare — att arvsskatt uttages för värdet av vad som eftergivits, d. v. s. för en i annan ordning skattepliktig gåva.

I 15 § 2 mom. i förslaget hava upptagits bestämmelser avseende beräkandet av de andelar, som vid efterlevande makes död tillkommer å ena sidan sekundosuccessorer efter den först avlidne maken och å andra sidan arvingar eller testamentstagare efter den sist avlidne. Skall fastställandet av andelarna ske genom provisorisk delning, är såsom huvudregel att tillämpa föreskriften i 2 kap. 1 § arvslagen, att sekundosuccessorernas andel skall beräknas till hälften av efterlevande makens bo. Arvslagen föreskriver emellertid avvikelser från denna delningsregel med hänsyn till i det särskilda fallet föreliggande omständigheter. Vissa av dessa omständigheter hava funnits vara av beskaffenhet att böra beaktas vid ifrågasvarande pro-

visoriska delning. Om sålunda vid den först avlidne makens död makarna eller en av dem ägde enskild egendom eller den först avlidne genom testamente förordnat, att något av kvarlåtenskapen efter honom skall tillfalla annan än efterlevande maken, kan därav föranledda avvikelser från hälften-delningen utan svårighet tillförlitligen konstateras. I förra fallet kan uppslysningen alltid hämtas från bouppteckningen efter den först avlidne, och i sistnämnda fall giver testamentet vid jämförelse — där så erfordras — med omförmälda bouppteckning tillräcklig ledning.

### Successiva förvärv och uppskjuten beskattning.

Den föregående framställningen har behandlat de allmänna reglerna för bestämmande av lotter i kvarlåtenskap. Där har även framhållits, att vid en konsekvent tillämpning av arvslottsskattens princip beskattningen bör uppskjutas till den tidpunkt, då vederbörande verkligen får tillgodogöra sig sin lott.

Det inträffar ofta, att en arvlätare funnit anledning att genom testamenterisk föreskrift så förfoga över sin kvarlåtenskap, att densamma helt eller delvis skall successivt komma flera personer till godo. Gällande arvsskattelagstiftning tager endast i ringa utsträckning hänsyn till att den, som sålunda fått sig egendom tillagd först i succession efter annan, icke tillföres den med förvärvet följande skatteförmågan, förrän han i verkligheten kommer i åtnjutande av egendomen. I lagberedningens förslag till lag om testamente framhålles, att man har att räkna med väsentligen fyra olika sätt för beredande av förmån åt flera personer successivt, nämligen 1) äganderätt, (fri förfoganderätt) för den först berättigade till arvlätarens kvarlåtenskap såsom totalitet eller till viss andel med rätt till sekundosuccession för viss eller vissa andra personer, 2) äganderätt för den först berättigade till egendom, som gives såsom legat, med rätt för annan att succedera i samma egendom, 3) rätt att besitta och nyttja kvarlåtenskapen eller viss andel därav eller särskild egendom ur kvarlåtenskapen, under det att äganderätten därtill tillägges annan, och 4) rätt att blott uppbära avkastning eller räntan av egendom, varom sålunda är fråga.

I lagberedningens nämnda förslag avhändlas ytterligare ett fall av testamentariskt förordnande — här upptaget under beteckningen 5) — som likaledes ofta har sin grund däri att testator önskat låta sin egendom successivt komma flera till godo, nämligen då enligt testamente egendom skall först i framtiden med äganderätt tillfalla av testator utsedd mottagare utan att under mellantiden vara knuten till någon ägare. Merendels läser testator i sådant fall hava för mellantiden åt annan upplåtit antingen nyttjanderätt eller ock endast rätt att uppbära avkastningen.

Flera av de ovan anmärkta fallen hava behandlats i gällande arvsskattelagstiftning.

Sålunda innehåller K. F. 1914 12 § första stycket regler för de under 3)

och 4) avsedda fallen. Enligt detta lagrum skola, om någon erhållit nyttjanderätt eller rätt till avkomst eller annan förmån av egendom men äganderätten därtill tillfallit annan, äganderätten och nyttjanderätten eller förmånen var för sig anses utgöra föremål, därå särskilda värden skola beräknas. Tillkommer nyttjanderätten eller förmånen två eller flera personer var efter annan, skall värdet av nyttjanderätten eller förmånen i dess helhet inräknas i den förste rättighetsinnehavarens lott. Vidare skall jämlikt 8 § egendomens värde minskas med förpliktelsens kapitalvärde. Om rättigheten på livstid tillkommer två eller flera personer efter varandra skall — vid tillämpningen av givna bestämmelser för rättighets kapitalvärde — dess värde beräknas efter den yngstes levnadsålder. Enligt 23 § skall i sådan händelse rättigheten anses hava i sin helhet tillfallit allenast en av de berättigade och, om dessa tillhöra olika klasser i skattetariffen, beskattas efter den högsta klassen.

I 12 §:s fall — d. v. s. fallen 3) och 4) — uttages således nu redan vid inregistrering av bouppteckning efter arvlåtaren skatt såväl för äganderätten som för kapitalvärdet av den belastande nyttjande- eller avkomsträtten. Fiktionen att den belastande rättigheten, om den är successiv, anses såsom en helhet tillkomma den förste innehavaren innebär, att i dennes hand beskattas även ännu icke aktuella förvärv. Oegentligheten av att beskatta äganderätten, innan denna kommit ägaren till godo, har lagstiftaren sökt undgå sålunda, att det enligt 46 § ålagts rättighetens innehavare att icke blott betala sin egen skatt utan även förskjuta å äganderätten belöpande skatt. Vad rättighetens innehavare sålunda utgivit för ägaren skall av denne återgåldas, då han tillträder egendomen. Detta innebär, om rättigheten upplåtits på livstid, att någon återbäring icke ifrågakommer förrän rättighetens innehavare avlidit. Om rättigheten upplåtits successivt antingen på viss tid eller på livstid, blir den skatt, som av rättighetens förste innehavare förskjutits för ägaren, icke återbetalad förrän den siste innehavarens rätt upphört. Den skatt, som — på sätt nyss angivits — av den förste innehavaren uttages för senare innehavares förvärv skall jämlikt 46 § återbäras, då den efterföljande innehavaren tillträder sin rätt. Föreskriften att, om de personer en successiv rättighet tillfaller, tillhöra olika skatteklasser, skatten bestämmes efter den högsta av ifrågakommande klasser medför, att i sådant fall en skattskyldig på grund av den för honom ovidkommande omständigheten, att rättigheten gjorts successiv, får betala mer än om hans eget skyldskapsförhållande till testator lagts till grund för skatteberäkningen.

I K. F. 1914 13 § behandlas sådana ovan under 5) avsedda fall, då enligt testamente egendom skall först i framtiden med äganderätt tillfalla av testator utsedd mottagare, och testator för mellantiden upplåtit nyttjanderätt till eller rätt till avkastning av egendomen. I nämnda paragraf stadgas att, om i testamente är förordnat, att någon skall erhålla nyttjanderätten till egendom eller njuta avkomsten därav samt att äganderätten till egendomen vid dennes död eller annan framtida tidpunkt skall tillkomma testaments-

givarens då levande arvingar eller andra då levande personer, och det förty, då arvsskatt vid testamentsgivarens fränfälle skall erläggas, icke med ledning av testamentet kan avgöras, vilken eller vilka personer komma att varda ägare till egendomen, endast värdet av nyttjanderätten eller förmånen skall beräknas såsom tillgång i boet efter testamentsgivaren. Innebär förordnandet, att nyttjanderätten eller förmånen skall tillkomma två eller flera personer var efter annan, beräknas värdet av den nyttjanderätt eller förmån, som på grund av innehavares dödsfall sålunda övergår till ny innehavare, såsom tillgång i den avlidnes bo. När äganderätten till egendomen enligt testamentet tillfaller den eller de därtill berättigade vid nyttjanderättshavares eller förmånstagares död, skall äganderätten anses såsom tillgång i boet efter denne. Om nyttjande- eller avkomsträtten vid annan tidpunkt än innehavarens död antingen övergår till ny innehavare eller ock upphör och därmed äganderätten uppkommer för den av testator utsedde mottagaren, skall enligt 29 § c) skattskyldighet anses inträda vid tidpunkten för tillträdet och skatten uttages genom stämpelbeläggning av den deklaration, som i sådant fall skall avgivas av den skattskyldige.

I K. F. 1914 13 § har alltså föreskrivits att, då en innehavare av nyttjande- eller avkomsträtt avlider, såsom tillgång i hans bo skall beräknas antingen värdet av en rättighet, som tillkommit honom endast under hans livstid eller ock en äganderätt, som han aldrig innehaft. Detta innebär, att man grundar beskattningen på fiktioner, stridande mot civilrättsliga regler om vad som är att hänföra till dödsbo, och medför — till följd av den i 46 § upptagna bestämmelsen om skyldighet för dödsbo att förskjuta vid bouppteckningsinregistrering utgående skatt — att den avlidne rättighetsinnehavarens dödsbo har att förskottsvis utgiva skatt för annans, boet ovidkommande förvärv.

Med tillkomsten av de här ovan angivna föreskrifterna i 13 §, som tillhörde nyheterna i 1914 års författning, övergavs tidigare gällande ordning för beskattande av framskjutna äganderättsförvärv. Dessförinnan beskattades de i 13 § avsedda fallen i samma ordning, som de nu i 12 § avhandlade, så att redan vid inregistrering av bouppteckningen efter testator uttogs skatt icke blott för nyttjande- eller avkomsträtten utan även för värdet av den ännu icke aktuella äganderätten efter avräknande av kapitalvärdet av nyttjande- eller avkomsträtten. Därvid skulle såsom ägare anses den eller de, som skolat i egenskap av arvingar eller på grund av testamente såsom ägare tillträda egendomen, därest den framtida tidpunkt, som enligt förordnandet skulle vara i ifrågavarande hänseende bestämmande, inträffat samtidigt med testators död.

Beträffande dessa tidigare gällande föreskrifter anföres i det av 1910 års kommitterade avgivna betänkandet, att de syntes hava sin grund dels i den då gällande anordningen, enligt vilken arvsskatt i regel uttoges endast i sammanhang med inregistrering av bouppteckning efter den avlidne arvlåtaren, dels i den då ännu icke helt övergivna uppfattningen av statens anspråk på arvsskatt vore i främsta rummet riktat mot den avlidnes kvarlåtenskap och endast i andra rummet borde ställas i beroende av de förfoganden,

som träffats angående kvarlåtenskapens uppdelning emellan arvingarna och testamentstagarna. Men principen stode, framhålla kommittéerade, icke väl överens med ett skattesystem, vilket avsåge att uttaga skatt på arvslott och enligt vilket skatten vore progressiv såväl i förhållande till arvslottens storlek som med hänsyn till arvingens eller testamentstagarens personliga förhållanden. I anslutning härtill anföres i betänkandet vidare:

Kommitterade hava därför sökt att finna utvägar för att, såvitt möjligt är, avlägsna de nu bestående olägenheterna härutinnan. Till fullo har det emellertid icke kunnat ske, då kommitterade av praktiska hänsyn funnit sig böra bibehålla nu tillämpade förfaringsätt för de fall, då samtliga på grund av testamente varandra efterträdande rättsägare äro individuellt angivna, så att de vid tiden för skattens erläggande äro fullt kända. I alla övriga fall skall däremot enligt förslaget skatt uttagas endast å värdet av den egendom, som tillfaller varje arvinge eller testamentstagare, och erläggas vid de särskilda tidpunkter, då samma egendom enligt givna regler och i förekommande fall enligt den bestämda successionsordningen tillfaller den därtill berättigade. För möjliggörande av denna anordning har i 13 § träffats bestämmelse, huru egendom, varom här sägs, skall upptagas vid beräkning av behållningen i dödsbo såväl efter testamentsgivaren som efter en var av de personer, som med nyttjanderätt innehaft egendomen. Någon svårighet att tillämpa, vad sålunda föreslagits, synes näppeligen vara att befara, och statens rätt att erhålla skatt av varje testamentstagares andel av kvarlåtenskapen i förhållande till dess värde för testamentstagaren synes genom de föreslagna bestämmelserna hava erhållit de garantier, som under föreliggande omständigheter kunna anses erforderliga och lämpliga, på samma gång som skattskyldigheten överflyttats på de personer, som rätteligen böra träffas av densamma.

I den proposition, som förelades 1914 års riksdag och i allt väsentligt upp-  
tog 1910 års kommitterades förslag till arvsskatteförordning, uttalade föredragande departementschefen beträffande de i 12 och 13 §§ avsedda beskattningsfallen, att det utan tvivel vore följdriktigast, sett ur arvsskattesynpunkt, att skattskyldigheten ordnades på sådant sätt, att skattskyldighet för rättighet eller egendom inträdde först vid det tillfälle, då rättigheten eller egendomen finge disponeras av den egentligen skattskyldige. Härefter anförde departementschefen i huvudsak följande.

För egen del hade departementschefen alltså icke något att erinra mot nämnda ordning, såvitt den vunnit tillämpning vid avfattning av 13 §, där, ifall äganderätten till egendomen testamenterats till någon, som vid testators död icke vore personligen bestämd, skattskyldigheten inträdde först då egendomen tillfölle den därtill berättigade. Att såsom nu godtyckligt utmåta skatt för egendom, som om densamma skulle tillfalla en person, vilken vid inregistreringen av bouppteckning måhända vore helt utesluten från all rätt till egendomen, betraktades, såsom kommitterade framhållit, redan vid stadgandets tillkomst såsom en nödfallsutväg. När nu en grundligare revision av stämpelskattebestämmelserna förestode, borde det emellertid vara en bland de första åtgärderna att borteliminera ifrågavarande godtycklighet. Denna gjorde sig visserligen icke gällande i fall, som avhandlades i 12 §, där fråga vore om skattskyldighet för egendom, som skulle med äganderätt tillträdas av en utav testator personligen bestämd person. Men principiellt sett borde det dock icke i beskattningsavseende förefinnas någon

skillnad i behandlingen av de i 12 och 13 §§ omförmälda fall. Då kommitterade likväl icke ansett sig kunna utsträcka ifrågavarande ordning att gälla de fall, som berördes av 12 §, utan i avseende därå låtit skattskyldigheten för äganderätten inträda redan vid inregistreringen av bouppteckningen efter testator, uppstode frågan, huruvida de praktiska skälen för en dylik skiljaktighet vore mera vägande än behovet av konsekvens i lagstiftningen i förevarande avseende. Nämda skiljaktigheter skulle sannolikt icke bliva för allmänheten besvärande. Det vore nämligen i stort sett icke den skattskyldiga allmänheten utan domstolarna, som finge omsorgen att skilja mellan de olika fallen och därpå tillämpa de skilda bestämmelserna. Svårigheterna komma nämligen till synes vid inregistreringen av bouppteckningarna, då domstolarna för skattläggningens skull verkställde arvsförfarandet och opåmintas tillsåge, att såsom tillgångar upptoges all den egendom och alla de rättigheter, som enligt författningen borde läggas till grund för skattläggningen. Den princip, som i avseende å arvsskatten fått sitt uttryck i bestämmelserna i 13 §, bleve alltså i tillämpningen framför allt besvärande för domstolarna. Om man gjorde undantag därifrån, såsom föreskrivits i 12 §, vore det för att bereda dessa myndigheter en lättnad i arbetet. Kunde detta göras utan att de skattskyldiga bereddes någon nämnvärd olägenhet, syntes goda skäl tala för en sådan åtgärd. Finge i de fall, som återfunnes i 12 §, skatt för äganderätt omedelbart uttagas, skulle domstolarna befrias från omsorgen att vaka däröver, att vid nyttjanderättsinnehavarens död skatt påfördes dennes bo för egendom, som icke enligt civilrättsliga bestämmelser skulle upptagas i bouppteckningen efter nyttjanderättsinnehavaren.

I sitt remissyttrande över det av 1910 års kommitterade avgivna betänkandet hade statskontoret framhållit, att det ville synas, som om man i 13 §:s fall gått väl långt i sina krav på skattebelopps förskotterande av dödsbon efter nyttjanderätts- och avkomsttagare. Genom det av kommitterade föreslagna deklarationsförfarandet hade en utväg öppnat sig att utan större risk för staten eftergiva anspråket på skattens förskotterande av nyttjanderätts- och avkomsttagares dödsbo. Statskontoret föreslog därför, att i samtliga i 13 § avsedda fall av framtida förvärv skatten skulle uttagas på grund av deklaration.

I förenämnda proposition uttalade departementschefen härom, att han funne den av statskontoret förordade anordningen enkel och med förslaget i övrigt konsekvent men att han likväl av praktiska skäl icke ville göra en avvikelse från kommitterades förslag i ifrågavarande avseende. Skillnaden mellan 12 och 13 §§:s fall vore nämligen hos den stora allmänheten ofta nog icke fullt skönjbar. Om stämpelplikten i ett fall vore förbunden med boupptecknings inregistrering men i annat till det yttre ganska likartat fall beroende på deklaration, kunde man lätteligen vålla villrådighet eller giva anledning till förbiseenden från de skattskyldigas sida, som ur fiskaliska liksom andra synpunkter icke kunde lämnas obeaktade. Då härtill komme, att deklarationsförfarandet å ifrågavarande område vore en nyhet, som behövde sin tid för att intränga i folkmedvetandet, bjöde försiktigheten att i alla de fall, då rättighet eller egendom, varom fråga vore, överginge till annan i sammanhang med innehavarens dödsfall, sålunda jämväl i de som avsåges i 13 §, tillsynen över stämpelplikten fullgörande lades å domstolarna.

Av nu återgivna uttalanden i förarbetena till K. F. 1914 framgår, att de i 12 och 13 §§ avsedda fallen i princip ansetts böra behandlas lika. Det har sålunda framhållits, att den i 12 § stadgade anordningen vore en av praktiska skäl betingad avvikelse från den såsom riktig ansedda principen, att skattskyldighet borde inträda först vid den tidpunkt, då egendomen tillträdades av vederbörande arvinge eller testamentstagare. Såsom kännetecknande för de under 12 § inordnade fallen till åtskillnad från fallen i 13 § har angivits, att »samtliga på grund av testamente varandra efterträdande rättsägare äro individuellt angivna, så att de vid tiden för skattens erläggande äro fullt kända». Denna distinktion lär näppeligen innefatta ett riktigt återgivande av den verkliga åtskillnaden paragraferna emellan, sådan denna kommit till uttryck i författningstexten. Enligt författningen förutsättes nämligen för tillämpligheten av 12 §, att äganderättsförvärvet inträtt redan vid testators frånfälle, och för tillämpligheten av 13 §, att äganderätten först vid framtida tidpunkt tillfaller den utsedde mottagaren och det »förty då arvsskatt vid testamentsgivarens frånfälle skall erläggas icke kan med ledning av testamentet avgöras, vilken eller vilka personer komma att varda ägare till egendomen.» Med hänsyn till den avfattning 13 § — i anslutning till nyssberörda uttalande i förarbetena — sålunda erhållit, har tvekan uppstått, huruvida 12 § eller 13 § skall tillämpas i det fall, då nyttjanderätten tillagts en person men äganderätten tillagts annan vid testators död redan existerande bestämd person att tillfalla denne först vid framtida tidpunkt. Är den i testamentet angivne blivande ägaren en juridisk person, således ett rättssubjekt, som kan beräknas existera även vid den framtida tidpunkt, då äganderätten skall tillträdas, och kan det skatterättsliga värdet av denna äganderätt beräknas,<sup>1</sup> är man ense om att 12 § är tillämplig. Där åter en framtida äganderätt tillerkänts en bestämd, redan vid testators död existerande fysisk person är fallet hänförligt under 13 §.<sup>2</sup>

I sitt förslag till lag om testamente har lagberedningen i anslutning till samtidigt framlagt förslag om ändring i förmynderskapslagen (11 kap. 4 § p. 5) berört frågan om revision av nu ifrågavarande stadganden i arvsskatteförordningen och därvid anfört följande.

För den händelse lagberedningens ifrågavarande förslag blir upphöjt till lag och sålunda tillåtligheten av framskjutna äganderättsförvärv uttryckligen fastslås, lär även i framtiden en bestämmelse vara erforderlig, vilken — såsom 13 § arvsskatteförordningen — lämnar möjlighet att erlagga skatten för den genom testamente förvärvade äganderätten vid senare tidpunkt än testators död. Det torde emellertid böra tagas under övervägande, var gränsen lämpligen bör dragas mellan de fall, där skatten för äganderätten skall erläggas vid testators död (12 §) och de fall, där denna skatt skall erläggas först framdeles (13 §). Såsom förut framhållits råder nu i detta avseende stor oklarhet, vilken delvis torde bero på att de civilrättsliga frågor, vilka här kunna vara av betydelse, icke varit tillräckligt utredda. I

<sup>1</sup> EBERSTEIN, Om skatt till stat och kommun s. 428.

<sup>2</sup> Jfr Lagberedningens förslag till lag om testamente s. 130 och 131 samt där anförda rättsfall.

samband härmed synes det ock böra bliva föremål för omprövning, huruvida skatt skall vid testators död uttagas för en äganderätt, som genom en åt annan person upplåten nyttjande- eller avkomsträtt tillsvidare berövats det väsentliga av sitt innehåll.

Det sätt, varpå beskattningen av de under 3), 4) och 5) avhandlade fallen av successiva förvärv ordnats genom bestämmelserna i 12 och 13 §§ i K. F. 1914, kan — såsom den föregående framställningen torde giva vid handen — knappast anses lyckligt. Det har för kommittén framstått som synnerligen angeläget att finna en tillfredsställande lösning av ifrågavarande beskattningsspörsmål efter den linje, som redan för 1914 års lagstiftare framstod såsom den principiellt riktiga, d. v. s. att alltid uppskjuta skattskyldigheten till den tidpunkt, då vederbörande arvinge eller testamentstagare tillträder sitt förvärv. Då man 1914 ansåg sig icke kunna i andra fall än de i 13 § avsedda tillämpa principen att uppskjuta beskattningen, angavs såsom skäl härför, att användandet av beskattningsreglerna i 13 § även beträffande 12 §:s fall skulle bliva alltför besvärande för domstolarna. Detta antagande kunde väl hava skäl för sig, då fråga var om tillämpandet av en sådan metod för uttagande av den framdeles utgående skatten, som innefattas i 13 §. Det har förut omnämnts, hurusom statskontoret i stället för denna metod förordade, att i 13 §:s fall deklaraationsförfarandet i full utsträckning anlätades. Departementschefen fann visserligen en sådan anordning enkel och med det föreliggande författningsförslaget i övrigt konsekvent men av fiskaliska skäl icke tillräddig. Kan en enklare anordning för uttagande av skatt för framtida förvärv genomföras, läser nyss omförmälda skäl för avsteg från en på förevarande område riktig beskattningsprincip i allt väsentligt hava bortfallit. Emellertid kvarstår alltjämt svårigheten att så anordna en framskjuten beskattning, att fiskaliska intressen icke därigenom äventyras. Erfarenheten torde hava givit vid handen, att de garantier, man år 1914 i detta avseende trodde sig hava vunnit genom bestämmelserna i 13 §, visat sig otillräckliga.

Belysande är en av advokatfiskalen vid Svea hovrätt verkställd undersökning, avseende i vilken utsträckning under åren 1922—1932 vid Stockholms rådhusrätt äganderätt, som jämlikt 13 § bort anses som tillgång i avkomsttagares bo, blivit beskattad vid inregistrering av bouppteckningen efter denne. Undersökningen utvisade, att äganderätten blivit beskattad alltnast i cirka 50 procent av de fall, där så bort ske. Under ifrågavarande tid hade sålunda äganderätt till ett värde av något mer än 8 miljoner kronor lämnats obeskattad och i intet fall hade felande arvsskatt kunnat indrivras. Detta otillfredsställande resultat kan knappast läggas de skattskyldiga till last. Såsom förut berörts tillhör nämligen äganderätten i fråga enligt civilrättsliga regler icke avkomsttagarens bo, och den olika behandlingen av 12 §:s fall medför, att äganderättens beskattande vid avkomsttagarnas död icke framstår såsom utan vidare givet.

Kommittén har vid överbägande funnit, att principen om framtida förvärvs beskattande först vid den tidpunkt, då mottagaren erhållit den med

förvärvet följande skatteförmågan, kan i önskvärd utsträckning genomföras utan åsidosättande av fiskaliska eller andra praktiska intressen. Detta anser kommittén kunna ske genom ett anlitande av deklara-tionsinstitutet icke blott för samtliga de fall av framtida förvärv, som avses i 13 §, utan även för de i 12 § avhandlade fallen. Därvid hänför kommittén till framtida förvärv även en sådan äganderätt som, ehuru den redan vid arvlåtarens död tillfallit den berättigade, genom en åt annan person upplåten nyttjande- eller avkomsträtt tillsvidare berövats det väsentliga av sitt innehåll.<sup>1</sup>

Då äganderätt i nyss avsett fall säges vara berövad det väsentliga av sitt innehåll, innebär detta icke blott att ägaren tillsvidare får avstå från rätten att njuta avkastningen av egendomen utan även i regel är förhindrad att överlåta eller på annat sätt rättsligen förfoga över egendomen. Enligt 4 kap. 6 § lagen om testamente får sålunda en ägare i det fall att nyttjanderätten till egendomen upplåtits åt annan ej utan samtycke av nyttjanderätts-havaren eller tillstånd av rätten överlåta eller eljest förfoga över egendomen. Härjämte stadgas i 7 §, att egendom, som omfattas av nyttjanderätten, ej må tagas i mät för ägarens gäld, med mindre den på grund av in-teckning eller eljest särskilt häftar därför eller fråga är om gäld efter testator, för vilken ägaren svarar. De nu omförmälda stadgandena avse endast sådana fall, då egendom i dess helhet, d. v. s. såsom rättslig enhet är föremål för nyttjanderätt. Jämväl då det gäller en med besittning icke förenad rätt till avkastning av egendomen, möter i många fall hinder för ägaren att överlåta eller annorledes förfoga över egendomen. I testamente kan med bindande verkan hava meddelats föreskrift, att egendomen icke under tiden för avkastningsrättens bestånd får av ägaren överlåtas. Även utan uttrycklig föreskrift torde ofta ett förbud i sådant avseende tolkningsvis inläggas i testamentet. Så måste i regel vara förhållandet, om genom testamentet egendomen ställts under förvaltning av tredje man. Får egendomen sålunda icke överlåtas, kan den icke heller tagas i mät för ägarens gäld. När nu skälet för beskattningens uppskjutande är, att egendomen till följd av belastningen icke kan tagas i anspråk för skattens gäldande, så länge belastningen består, skulle det ju vara tänk-bart att i stället söka nå det syfte, man vill ernå med att framskjuta beskatt-ningen, genom eftergifter i det för ägaren på grund av lag eller testamente gällande förbudet att förfoga över egendomen. Att för det speciella ändamål, varom nu är fråga, göra ett så betydelsefullt ingrepp på centrala områden av den allmänna lagstiftningen är emellertid enligt kommitténs mening ute-slutet.

De farhågor, som år 1914 uttalades beträffande deklara-tionsinstitutets anli-tande vid beskattningen av framtida förvärv, hava enligt kommitténs mening icke längre den betydelse, som då tillmättes dem. Skyldigheten att avgiva deklara-tion torde numera hava fått större insteg i folkmedvetandet än vid nämnda tid var fallet. Kommittén har vidare ansett, att de fiskaliska intres-sena böra bliva i allt väsentligt tillgodosedda genom den kontroll över dekla-rationsskyldighetens fullgörande, som enligt kommitténs förslag skall anord-

<sup>1</sup> Jfr Lagberedningens å sid. 83 f. återgivna uttalande.

nas. För den närmare innebörden av detta kontrollförfarande redogöres i annat sammanhang.<sup>1</sup> Här må endast förutskickas, att kontrollen grundar sig på uppgifter, som advokatfiskalsämbetena vid hovrätterna skola erhålla från domstolarna, i fall då dessa funnit beskattningen jämligt förslagets bestämmelser skola uppskjutas till en framtida tidpunkt.

Kommittén övergår nu till en närmare redogörelse för förslagets bestämmelser angående de under 3), 4) och 5) här ovan avhandlade fallen av successiva förvärv.

I förslagets 6 §, som avser i nuvarande 12 § första stycket åsyftade äganderättsförvärv, stadgas att, om genom testamente eller annan före testators död tillkommen rättshandling upplåtits nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av egendom, skattskyldighet för äganderätten, om rättigheten avser egendomen i dess helhet, inträder först då rättigheten upphör. En äganderätt, som sålunda berövats det väsentliga av sitt innehåll, beskattas alltså icke förrän belastningen bortfaller.

Den belastande rättigheten är naturligen i regel tillskapad genom testamenteriskt förordnande av arvlåtaren. Men det kan inträffa, att en belastning tillkommit även genom annan före testators död tillkommen rättshandling. Av allmänna rättsregler följer, att en dylik under arvlåtarens livstid tillkommen belastning, om annat icke avtalats, blir i samma mån som för honom själv bindande jämväl för den, som genom arv eller testamente erhåller egendomen. För arvsbeskattningens del lära emellertid nu avsedda upplåtelse hava betydelse endast i de fall, där upplåtelsen skett utan vederlag eller mot vederlag, som icke uppgår till värdet av den upplåtna rätten. Utgår för upplåtelsen fullt vederlag, erhåller ägaren av den belastade egendomen härigenom kompensation för det minskade värde, egendomen eljest skulle till följd av belastningen hava haft i hans hand, och egendomen har såsom skatteunderlag samma värde, som om den icke varit belastad.

Har ägaren förutom i sin helhet belastad egendom erhållit jämväl annan egendom och uppgår värdet av sistnämnda egendom till mer än tre gånger den skatt, som belöper å sammanlagda värdet av ägarens förvärv, skall enligt förslaget något uppskov med äganderätten icke förekomma. Det har ansetts, att i sådant fall skatt bör kunna omedelbart uttagas även för den belastade egendomen utan att hänsynen till ägarens skatteförmåga därigenom blir otillbörligen åsidosatt. På samma sätt som när ägaren till den i sin helhet belastade egendomen erhåller även annan egendom, men dennas värde icke uppgår till så stort belopp, som är förutsättning för omedelbar beskattning, borde principiellt behandlas även det fall, att viss del av den ifrågavarande egendomen undantagits från belastningen. Kommittén har dock icke ansett erforderligt att uttryckligen föreskriva uppskjuten beskattning för detta sällsynta fall. Och där den rätt till egendomen, som sålunda omedelbart tillerkänts ägaren, är att anse såsom en obetydlighet, såsom då den blott innefattar dispositionsrätt över några bostadsrum eller någon mindre bygg-

<sup>1</sup> Sid. 234 ff.

nad, synes praxis kunna anse förutsättningen för en framskjuten beskattning uppfylld.

Givet är att, då en arvinge erhåller såväl belastad som från belastning fri egendom, beskattningens fördelande å skilda tider alltid måste i viss mån innebära en omgång. Kan denna omgång utan olägenhet undvaras, måste detta från praktiska synpunkter vara en fördel. Enligt kommitténs förslag skall — på sätt i annat sammanhang motiveras — om en del av arvinges förvärv beskattas först vid framtida tidpunkt, vad som därvid blir föremål för skatt räknas som en särskild lott. Det kan med hänsyn härtill förefinnas viss risk för att en arvlätare med nyttjande- eller avkomsträtt belastar en del av en arvinges egendom i syfte att på sådant sätt bereda denne den minskning av arvsskatten, vilken på grund av skattens progressivitet blir en följd av egendomens uppdelande på skilda lotter. Denna skatteminskning uppväges i många fall icke tillnärmelsevis av den skatt, som beräknas för den belastande rättigheten. Den risk, som i nu angivna hänseende kan föreligga, minskas i hög grad genom den förberörda bestämmelsen, att skattskyldighet omedelbart inträder för belastad egendom, om ägaren i den utsträckning förut nämnts samtidigt erhåller annan egendom.

Till förebyggande av att en arvlätare belastar egendom endast i syfte att på nu angivet sätt åstadkomma skattelindring, har vidare ansetts erforderligt att föreskriva, att upplåtelser av belastande rättigheter på viss tid understigande fem år icke skola medföra att beskattningen av äganderätten framflyttas. Det torde nämligen finnas särskild anledning att antaga, att upplåtelser på så kort tid skett i illojalt syfte.

För belysande av den närmare innebörden av nu angivna regler må här anföras följande exempel: En arvlätare efterlämnar make och ett barn. Den avlidnes andel i boet uppgår till 145 000 kronor och däri ingår en fastighet till ett värde av 120 000 kronor. Genom testamente har arvlätaren tillerkänt maken rätt att under en tid av ett år uppbära avkastningen av fastigheten. Barnet erhåller alltså i arv dels icke belastad egendom till ett värde av 25 000 kronor och dels den sålunda belastade fastigheten. Nyttjanderättens kapitaliserade värde blir 5 700 kronor och sammanlagda värdet av ägarens förvärv (145 000 — 5 700 =) 139 300 kronor. Skatten härför skulle, om beskattningen skedde omedelbart, utgöra 11 756 kronor. Då den fria egendomens värde icke överstiger tre gånger detta skattebelopp skulle, om till en början bortses från att avkastningen skall utgå under en tid understigande fem år, enligt huvudregeln beskattningen av den belastade äganderätten uppskjutas. Således skulle beskattas, dels o m e d e l b a r t icke belastad äganderätt till ett värde av 25 000 kronor med 840 kronor och kapitaliserade värdet av nyttjanderätten 5 700 kronor med 84 kronor och dels f r a m d e l e s äganderätt till värde av 120 000 kronor med 9 440 kronor. Följaktligen skulle skatt komma att vid två särskilda tidpunkter uttagas med sammanlagt 10 364 kronor. Emellertid ingriper här den i förslaget givna regeln, att uppskov med beskattningen icke skall äga rum, om den belastande rättigheten upplåtits för kortare tid än fem år. Detta medför, att i det anförda exemplet skatt skall be-

räknas för kapitaliserade värdet av nyttjanderätten med 84 kronor och för äganderätten i dess helhet efter avdrag av sistnämnda värde (145 000 — 5 700) med 11 756 kronor eller således med tillhoppa 11 840 kronor. Hade icke den ifrågavarande regeln angående upplåtelse av kortvariga rättigheter funnits, skulle alltså arvlåtaren genom sina testamentariska dispositioner hava åstadkommit en skattelindring av (11 840 — 10 364 =) 1 476 kronor. Ändras exemplet sålunda, att barnet erhåller nyttjanderätten och den efterlevande maken äganderätten, skulle den skattelindring som vunnes uppgå till 2 316 kronor. Enligt kommitténs förslag skall nämligen efterlevande make åtnjuta skattefrihet för lott, vars värde icke överstiger 25 000 kronor.

Skall enligt förordnande i testamente å den belastade egendomen belöpande skatt gäldas av dödsboet eller eljest av annan än den, egendomen tillfaller, föreligger ingen anledning att av skäl som förut berörts uppskjuta beskattningen av äganderätten. En bestämmelse av sådant innehåll har därför upptagits i förevarande paragraf av förslaget.

Det torde emellertid kunna inträffa att en ägare av belastad egendom, för vilken skattskyldighet inträder först framdeles, vill omedelbart erlægga den å egendomen belöpande skatten. Har han, oaktat förvärvet icke tillfört honom någon skatteförmåga, likväl medel tillgängliga för skattens gäldande, kan han anse det vara lägligare att genast betala denna. Ovissheten om förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde kan exempelvis vara en anledning härtill. Kommittén har därför ansett lämpligt, att sådan möjlighet beredes honom. I andra stycket av förevarande paragraf hava upptagits bestämmelser, enligt vilka en belastad egendom på framställning av ägaren under vissa förutsättningar skall beskattas såsom hade skattskyldighet inträtt redan vid arvlåtarens död.

I 7 § av förslaget behandlas de fall av framtida äganderättsförvärv, som nu återfinnas i K. F. 1914 13 §. Här är alltså fråga om de ovan under punkten 5) upptagna fallen, då genom testamente förordnats, att egendom först i framtiden skall tillfalla någon med äganderätt utan att under mellantiden vara knuten till någon ägare, d. v. s. sådana fall då äganderätten brukar betecknas som svävande. Såsom förut nämnts läser testator i dylika fall merendels hava för mellantiden åt annan upplåtit nyttjanderätt eller rätt att uppbära avkastningen. Men äganderättsförvärvet kan även av annan anledning hava uppskjutits antingen till viss framtida tidpunkt eller ock till inträdet av viss i testamentet angiven händelse. Förslaget stadgar, att skattskyldighet för äganderätten skall inträda först, då den omständighet inträffar, varav äganderättsförvärvet är betingat, således i regel upphörandet av en egendomen belastande nyttjande- eller avkomsträtt.

I det föregående hava berörts de svårigheter, som i praxis uppstått beträffande gränsdragningen mellan K. F. 1914 12 och 13 §§. Av bestämmelserna i 6 och 7 §§ i förslaget framgår tydligt, att avgörande för vilkendera av dessa paragrafer, som skall tillämpas, uteslutande är, huruvida äganderättsförvärvet inträtt omedelbart eller äganderätten är svävande.

Då enligt huvudregeln i 6 § en totalt belastad äganderätt skall beskattas

i samma ordning, som enligt 7 § är stadgat för en svävande äganderätt, lärer fråga om en gränsdragning mellan 6 och 7 §§ i förslaget endast mera sällan bliva av praktisk betydelse. Uppkommer emellertid ett fall, där denna fråga blir av betydelse, har man att beakta, att ett testamentes ordalag icke alltid lämna tillräcklig ledning för avgörande av huruvida äganderätten är att betrakta såsom svävande eller icke. Detta blir mången gång en testamentstolkningsfråga. Härom har lagberedningen i sitt förslag till lag om testamente anfört bland annat följande.

När testator på detta sätt åt den först berättigade ger annan rätt än äganderätt, har han tydligen anledning att taga ståndpunkt till frågan, vem äganderätten skall tillfalla för tiden innan den andres rätt inträder. Är den slutlige mottagaren en bestämd, redan existerande fysisk eller juridisk person, synes det i regel naturligtast, att äganderätten allt från början tilläggas denne. Har den förste ej erhållit nyttjanderätt och därmed förvaltning utan endast en rätt att uppbära avkastningen, kan testator emellertid av hänsyn till den först berättigades intresse av att egendomen ej förskingras hava anledning att icke heller åt den slutlige mottagaren inrymma rätt till förvaltning. I sådant fall uppdrar testator åt tredje man, exempelvis ett banknotariat, att handhava förvaltningen. När nu förvaltningsrätten icke anförtros åt den slutlige mottagaren — vare sig på den grund att den först berättigade erhållit nyttjanderätt och därmed förvaltning, eller därför att förvaltningsrätten uppdragits åt tredje man — kan det för testator ställa sig naturligt att uttrycka sig på det sättet, att äganderätten skall tillfalla den slutlige mottagaren, när den förstes rätt upphör.

Därför att ett sådant uttryckssätt använts behöver förordnandet icke innebära, att äganderättsförvärvet uppskjutits. En tolkning av förordnandet kan giva vid handen, att testators verkliga mening varit, att den slutlige mottagaren det oaktat skulle redan från testators död vara ägare. När de gäller en fysisk person, torde det vid bedömande av en dylik tolkningsfråga vara utslagsgivande, huru testator tänkt sig, att med egendomen skulle förhållas, för den händelse den angivne slutlige mottagaren skulle avlida, innan den först berättigades rätt upphört. Sålunda torde ett omedelbart äganderättsförvärv för den slutlige mottagaren få anses åsyftat, om meningen varit, att denne skulle åga förfoga över egendomen för dödsfalls skull, därest han avlede före den först berättigade. Om testator för nämnda händelse insatt alternativ mottagare eller om egendomen då skall tillfalla testators egna arvingar, lärer däremot i allmänhet ett framskjutet äganderättsförvärv föreligga. Har testator — samtidigt med att annan rätt än äganderätt tillagts den först berättigade — såsom slutlig mottagare insatt exempelvis en krets av ofödda, kan tydligen icke tolkningsvis åt förordnandet givas annan mening, än att äganderätten är svävande, intill dess tidpunkten för deras tillträde av egendomen är inne. Är den slutlige mottagaren en juridisk person, som redan existerar, torde ävenledes en tolkning mången gång giva vid handen, att testator avsett, att äganderätten skulle inträda omedelbart. Sådana i sakens natur liggande tolkningsregler, som nyss omnämnts i fråga om fysiska personer, lära dock icke kunna här uppställas.

I ett arvsskatteärende föreligger självfallet icke alltid tillräckligt material för en mera ingående testamentstolkning. Det oaktat torde dock ofta även i ett skatteärende de av lagberedningen framhållna synpunkterna kunna giva en god ledning för bedömande av förevarande spörsmål.

Vad angår beskattningen av successivt upplåten nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån gäller för närvarande, såsom framgår av den tidigare framställningen, att olika metoder för skattens uttagande tillämpas allteftersom äganderätten blir beskattad enligt 12 § eller 13 §. Jämlikt 9 § första stycket i kommitténs förslag skall alltid, då dylika rättigheter genom testamente tillagts två eller flera efter varandra, skattskyldighet för senare innehavares förvärv inträda först, då föregående innehavares rätt upphör. Är upplåtelsen icke successiv men förvärvet av rättigheten ändock beroende av framdeles inträffande omständighet, skall enligt andra stycket i samma paragraf skattskyldighet likaledes inträda först vid tiden för förvärvet.

Härmed hava behandlats de under punkterna 3), 4) och 5) angivna sätten för beredande av förmån åt flera personer successivt. Kommittén övergår nu till en redogörelse för förslagets behandling av de fall av framskjutna förvärv, som upptagits under punkterna 1) och 2).

Det under 1) angivna fallet avser såsom förut nämnts, att äganderätt (fri förfoganderätt) till arvlåtarens kvarlåtenskap såsom totalitet eller till viss del därav tillkommer den först berättigade med rätt till sekundosuccession för viss eller vissa andra personer. Härvid avses med fri förfoganderätt den rätt, som enligt 2 kap. lagen om arv tillkommer efterlevande make eller den motsvarande rätt, som i fall av testamentarisk sekundosuccession tillkommer den förste successorn, vilken därvid kan vara annan än efterlevande make. Dessa fall av framtida förvärv behandlas i 8 § första stycket av förslaget. Där stadgas att, om enligt testamente eller på grund av bestämmelserna i 2 kap. lagen om arv egendom, som tillfallit någon med äganderätt (fri förfoganderätt) därefter skall med äganderätt övergå å annan eller å flera efter varandra, skattskyldighet för senare ägares förvärv inträder då den föregående rätt upphör.

Vanligen lär den fria förfoganderätt till arvlåtarens kvarlåtenskap, som tillkommer den förste successorn, avse den totala kvarlåtenskapen, viss kvotdel därav eller överskott, som uppkommer sedan legat utgått. Emellertid kan en arvlåtare även anlita det under punkten 2) här ovan omförmälda sätt för beredande av successiva förmåner. Han kan sålunda tillägga den först berättigade äganderätt till viss angiven egendom, vilken således tillkommer denne såsom legat, med rätt för annan att succedera i samma egendom. I regel avses med ett dylikt testamentariskt förordnande, att egendomen skall oförminskad övergå till sekundosuccessorn. Sådana fall av successiva förvärv, som alltså icke äro förbundna med fri förfoganderätt och för vilka såsom lagberedningen framhåller det vanliga familjefideikommisset kan anses typiskt, hava upptagits i 8 § andra stycket av förslaget, som strax skall närmare behandlas. Emellertid torde, om än i mera sällsynta undantagsfall, kunna förekomma att förste successorn tillagts rätt att fritt förfoga även över den av honom såsom legat innehavda egendomen, i vilket fall förordnandet således innebär, att endast vad av egendomen återstår efter upphörandet av hans rätt skall övergå å sekundosuccessorn. Med hänsyn härtill har, ehuru

stadgandet i 8 § första stycket närmast avser sådana fall, då förste successorns fång är universellt, åt detta stadgande givits sådan avfattning, att därunder ingå även sådana fall, då den förste successorn såsom legatarie innehaft egendomen med fri förfoganderätt.

I regel torde den fria förfoganderätt, som 8 § första stycket avser, tillkomma förste successorn under hans livstid. Den skall vid hans död upptagas såsom tillgång i boet efter honom och blir följaktligen arvsbeskattad i enahanda ordning som de tillgångar i dödsboet, vilka icke äro föremål för sekundo-succession. Något anlitande av deklara-tionsinstitutet blir således icke erforderlig annat än i de fall — helt visst av huvudsakligen endast teoretiskt intresse — då förfoganderätten avser annan tid än den berättigades livstid.

Sådana fall av successiva äganderättslegat, där egendomen skall oförminskad övergå till sekundosuccessorn behandlas i 8 § andra stycket. På sätt lagberedningen anfört lärer man — med den begränsning som enligt 1 kap. 2 § lagen om testamente föreligger i en testators rätt att förordna till förmån för ofödda — icke i större utsträckning behöva räkna med andra successiva äganderättslegat av nu angivet slag än fideikommissrätt. Vad som enligt K. F. 1914 inbegripes under fideikommissrätt har varit föremål för tvekan. Med det system för beskattning av framtida förvärv, som kommitténs förslag innehåller, föreligger icke någon anledning att ur arvsskattesympunkt göra åtskillnad mellan de vanliga s. k. perpetuella familjefideikommissen och andra successiva äganderättslegat, som givits under villkor att egendomen skall oförminskad övergå. Med hänsyn härtill har kommittén i 8 § andra stycket upptagit gemensamma bestämmelser för dem båda. Enligt dessa skall, då viss egendom tillagts två eller flera efter varandra med fideikommissrätt eller eljest under villkor att egendomen skall oförminskad övergå från den ene till den andre, vad i första stycket av samma paragraf stadgas äga motsvarande tillämpning, d. v. s. skattskyldighet för senare successors förvärv inträder först, då den föregående rätt upphör. I paragrafens tredje stycke har för tydlighetens skull angivits, att där någon efter upphörande av fideikommissrätt eller därmed jämställd rätt bekommer egendomen till full ägo, skattskyldighet därför skall inträda vid tiden för förvärvet. Ehuru stadgandet i 8 § andra stycket innehåller samma regel, som enligt första stycket gäller för beskattning av där avsedda framskjutna äganderättsförvärv, har kommittén av författningstekniska och andra praktiska skäl funnit det lämpligt att särskilja de fall av successiva äganderättslegat, där egendomen skall bibehållas oförminskad.

Särskilda bestämmelser gälla för närvarande för arvsbeskattning av egendom, vilken bekommit med fideikommissrätt. Enligt dessa förutsättes, att skattskyldighet för sådan egendom inträder först, då den föregående innehavarens rätt upphör. Detta innebär alltså i princip, att beskattningen redan nu uppskjutes till senare tidpunkt än fideikommissupplåtarens död. Emellertid är beskattningen olika anordnad, allteftersom fråga är om fideikommiss i fast eller lös egendom. Förstnämnda slag av fideikommiss med därtill hörande gäld behandlas såsom ett helt för sig sålunda, att detsamma alltid be-

traktas såsom en särskild lott. Denna tages icke till beskattning samtidigt med boet efter föregående innehavaren utan då ansökan om lagfart å fideikommisset göres. Fideikommiss i lös egendom åter inräknas bland tillgångarna i boet efter föregående innehavaren och sammanlägges sålunda med vad den nye fideikommissarien i övrigt kan erhålla ur samma bo, dock att behållningen i dödsboet icke får upptagas lägre än värdet å fideikommisssegendomen.

Bestämmelsen att fideikommiss i fast egendom alltid skall behandlas såsom en särskild lott tillkom redan genom 1894 års stämpelförordning. Såsom stöd härför anförde 1893 års kommitterade dels att, om fideikommisset hänfördes till boet, en brist i detta kunde medföra, att fideikommissrätten bleve skattefri eller för varje fall blott delvis beskattad, dels ock att en skyldighet för boet att gälda även den på fideikommisset belöpande arvsskatten kunde för dödsboet bliva alltför betungande.

Ofta inträffar att en fideikommissarie utom fideikommissrätten erhåller egendom i arv efter föregående fideikommissarien. I sådant fall föreligga två skilda, från olika arvlåtare härrörande förvärv. Den nu gällande bestämmelsen, att fideikommiss i fast egendom skall beskattas såsom en särskild lott, står således i överensstämmelse med den för arvsbeskattningen grundläggande principen, att förvärv från skilda arvlåtare beskattas var för sig.

Kommittén har — såsom av det följande framgår — i förslaget upptagit en föreskrift om att framskjutna förvärv i alla förekommande fall böra behandlas såsom särskilda lotter, varigenom skyldigheten att förskjuta å sådana lotter belöpande skatt kunnat avlyftas från dödsboet. Följaktligen finnes icke vidare någon anledning att beträffande fideikommissrätt, evad den gäller fast eller lös egendom, i nu förevarande hänseenden giva särskilda regler utöver dem, som gälla för framskjutna förvärv i allmänhet. Förut har framhållits, hurusom enligt kommitténs förslag de fall av framskjutna förvärv, som avses i 6, 7 och 9 §§, skola beskattas efter avgivande av deklaration, något som i sällsynta undantagsfall gäller även de i 8 § första stycket behandlade.

I de under 8 § andra stycket avhandlade fallen av framtida förvärv skall enligt förslaget skatt alltid uttagas på grundval av deklaration. Någon anledning att för fideikommiss i fast egendom bibehålla en särskild anordning för arvsskattens uttagande föreligger enligt kommitténs mening icke. En fullt tillfredsställande kontroll över dess behöriga erläggande synes ändå kunna vinnas. Redan genom den lagfartspflicht, som lagfartsförordningen stadgar för ifrågavarande fång, torde vara tillräckligt sørjt för att dessa antingen direkt eller genom annan myndighets medverkan komma till vederbörande beskattningsdomstols kännedom. Men vidare har i 50 § av kommitténs förslag införts den bestämmelsen att, om någon på livstid innehaft egendom med sådan rätt som avses i 8 § andra stycket, bouppteckningen efter honom skall vara åtföljd av skriftlig uppgift om fullständiga namnet å den, till vilken egendomen övergått, ävensom hans hemvist. Av 45 § framgår att deklaration skall avgivas till samma domstol, vid vilken bouppteckningen inregistreras. Det torde slutligen här böra anmärkas, att föreskriften om arvsskattens uttagande

för fast egendom av fideikommissnatur i samband med lagfarten innebär, att arvskatteärendet icke kommer att handläggas av rätten utan av inskrivningsdomaren. Kommittén har icke kunnat finna en sådan dualism i fråga om arvsskatteärendens handläggning tillfredsställande. På sätt i annat sammanhang skall närmare avhandlas har kommittén tvärtom funnit det angeläget att lägga alla ärenden om fastställande av arvs- och gåvoskatt under domstolarna.

Enligt 11 § 2 mom. av kommitténs förslag räknas äganderätt eller rättighet, som jämlikt 6, 7, 8 eller 9 § först framdeles beskattas, såsom särskild lott. Självfallet är att egendom, som först vid framtida tidpunkt blir föremål för beskattning, måste särskiljas från egendom, för vilken skattskyldighet inträtt vid arvlåtarens död. En annan fråga är, huruvida den särskilda lott, som sålunda tillsvidare lämnats fri från skatt, då beskattningen sedermera kommer till stånd, skall sammanläggas med annan från samme arvlåtare tidigare förvärvad egendom. Att en sammanläggning av egendom, som härrör från olika arvlåtare, icke bör förekomma, har tidigare berörts. Denna för arvsbeskattningen grundläggande princip har även vid tillämpningen av nu gällande förordning kommit till uttryck i rättspraxis.<sup>1</sup> Men icke heller vid olika tider beskattningsbara lotter, som härröra från samme arvlåtare, böra enligt kommitténs mening sammanläggas.

Ofta ligger en lång tidrymd mellan de båda förvärven, och man kan därför icke räkna med att den skatteförmåga det tidigare förvärvet en gång medfört alljämt föreligger vid tiden för det senare förvärvets beskattning. Om det oaktat en föreskrift skulle givas om sammanläggning, skulle detta hava sin grund i fiskaliska hänsyn, d. v. s. farhågor för att en arvlåtare anordnar framskjutna förvärv uteslutande i syfte att därigenom splittra lotterna i boet och på sådant sätt bereda arvingarna skattelindring. Praktiskt sett torde någon risk i sådant avseende förefinnas endast såvitt gäller sådan framskjuten beskattning, som beror därav att äganderätt belastats med nyttjanderätt eller annan rättighet.

Kommittén har emellertid på sätt framgår av den till 6 § av dess förslag lämnade motiveringen ansett, att de villkor, som där föreskrivas för uppskov med beskattning, böra giva erforderliga garantier mot dylika missbruk. Av det nu anförda följer att, om skattskyldighet samtidigt inträder för flera framskjutna förvärv från samme arvlåtare,<sup>2</sup> något skäl mot en sammanläggning av sådana förvärv icke finnes. En föreskrift om att i sådant fall sammanläggning skall äga rum har också givits i 11 § 2 mom. av förslaget.

Då nu vid fall av framtida beskattning stadgats, att skattskyldighet inträder vid den tid, då i varje särskilt fall förvärvet blir aktuellt, är detta av vikt även i flera andra avseenden än förut berörts. De förhållanden, som lagstiftningen tillmäter betydelse vid arvsbeskattningen, bliva nämligen re-

<sup>1</sup> N. J. A. 1926 s. 346.

<sup>2</sup> Exempel: Testator har tillagt A dels äganderätt till en fastighet, som vid A:s död skall oförminskad övergå till B, dels på livstid avkastningen av visst kapital, vartill äganderätten vid testators död tillfallit B.

gelmässigt att bedöma sådana de föreligga vid tiden för skattskyldighetens inträde. Tidpunkten härför blir alltså avgörande för frågan om vilka personer, som i det särskilda fallet äro att anse såsom skattskyldiga. Om sålunda vid en arvlåtares (A) död en person (B) erhåller äganderätt till en av nyttjanderätt belastad egendom, för vilken skattskyldighet inträder först vid nyttjanderättens upphörande, och B dessförinnan avlider, kommer skatten att uttagas efter skyldskapsförhållandet mellan A och den eller dem, som efter B äro berättigade till egendomen. Äro flera berättigade till egendomen efter B, kommer denna att vid skattläggningen uppdelas å lotter till motsvarande antal. Även för värderingen av arvfallen egendom är tidpunkten för skattskyldighetens inträde principiellt normerande. Kommittén har funnit det lämpligt, att i 21 § första stycket av förslaget uttryckligen fastslå denna princip. Slutligen må här framhållas ifrågavarande tidpunkts betydelse, då ändringar i beskattningsreglerna verkställas. Har ändringen tillkommit före skattskyldighetens inträde, bliva de nya bestämmelserna utan vidare att tillämpa. För fall av uppskjuten beskattning innebär detta, att om nya stadganden trätt i kraft under tiden mellan arvlåtarens död och skattens fastställande, dessa komma till användning.

### Värdering av egendomen.

Kommittén övergår nu till förslagets bestämmelser angående kvarlåtenskapens värdering. Enligt K. F. 1914 5 § 1 mom. gäller för närvarande såsom grundläggande regel att, såframt ej annat följer av särskilda i förordningen givna föreskrifter för värdering av fast egendom och vissa angivna slag av lös egendom, vid uppskattning av egendomen skola lända till efterrättelse de värden, som upptagits i bouppteckning eller, där sådan icke finnes upprättad, i den med anledning av egendomsförvärvet avgivna deklARATIONEN. Denna grundläggande regel har bibehållits i kommitténs förslag, givetvis dock med den modifikationen att i fall, då enligt förslaget skattskyldighet inträder senare än vid arvlåtarens död, uppskattningen av egendomen även måste hänföra sig till en senare tidpunkt.

Det har förut framhållits, hurusom kommittén övervägt men funnit det praktiskt ogörligt att även i andra fall än nu nämnts anknyta värderingen till en senare tidpunkt än arvlåtarens död, nämligen att till grund för värderingen lägga förhållandena vid den tid, då skifte i boet kommer till stånd. I stället har kommittén, såsom förut jämväl antytts, funnit sig böra föreslå bestämmelser, som medgiva omvärdering med anledning av värdeförändringar i tiden efter dödsfallet. Dessa bestämmelser sakna motsvarighet i nuvarande förordning. Detta gäller jämväl en i förslaget upptagen bestämmelse, varigenom för vinnande av en mera effektiv tillämpning av de särskilda regler, som avse värdering av olika slag av lös egendom, beskattningsdomstolen tillagts befogenhet att förordna särskild värderingsman. Vid behandlingen av gåvobeskattningen skall redogörelse lämnas för en annan nyhet i förslaget nämligen en särskild värderingsregel, avseende fall då med

arvs- eller testamentslott skall sammanläggas sådan gåva från arvlåtaren, vartill denne enligt förbehåll vid gåvans lämnande åtnjutit nyttjanderätt eller rätt till avkastning.

Enligt den särskilda regel, som enligt K. F. 1914 5 § 1 mom. gäller för uppskattning av *fast egendom*, må värdet av sådan egendom ej upptagas lägre än näst föregående årets taxeringsvärde, d. v. s. taxeringsvärdet för året närmast innan dödsfallet inträffade.

Nu nämnda stadgande har enligt praxis ansetts innebära, att vid arvs-skattens beräkning värdet å fast egendom skall upptagas till angivna taxeringsvärde, såvida icke särskild anledning föreligger att bestämma värdet efter annan grund. Det torde kunna antagas, att man med uttrycket »särskild anledning»<sup>1</sup> åsyftat en värdeförändring, som har naturen av substansändring å fastigheten men icke en sådan, som härrör av ändrade konjunkturer.

Den nu angivna huvudregeln för värdering av arvfallen fast egendom har bibehållits i kommitténs förslag och återfinnes i 22 § 1 mom.

Genom ett år 1934 nytillkommet stadgande (K. F. 1914 5 § 2 mom.) har möjlighet beretts skattskyldig att få fast egendom åsatt särskilt värde att i stället för taxeringsvärdet ligga till grund för beräkning av på egendomen belöpande arvsskatt. Så är fallet om egendomen efter den tidpunkt, som näst föregående årets taxeringsvärde avsett, nedgått i värde genom eldsvåda, vattenflöde eller annan dylik tilldragelse eller genom borttagande av byggnad eller annan anläggning å egendomen eller av tillbehör därtill eller genom skogsavverkning eller genom nedläggning eller väsentlig förändring i rörelse, i vilken egendomen varit använd eller av annan liknande anledning. Uppräkningen av de omständigheter, som sålunda må föranleda bestämmande av annat värde än taxeringsvärdet, ansluter sig delvis till de i 12 § 2 mom. kommunalskattelagen angivna fall, då omtaxering under löpande taxeringsperiod må äga rum på grund av inträffad händelse av natur att minska egendomens värde, men skiljer sig från nämnda lagrum dels däri att omprövning må äga rum i flera fall än de i lagrummet angivna, dels ock däri att även en mindre förskjutning i värdet än en femtedel av senaste taxeringsvärde må föranleda åsättande av nytt värde. Det nya värdet åsättes av länsstyrelsen på ansökan av den skattskyldige.

Samtidigt med införandet år 1934 av förberörda bestämmelse angående omvärdering av fast egendom med hänsyn till värdenedgång stadgades, att jämväl i fall, då för fast egendom särskilt taxeringsvärde icke finnes, egendomen skall på ansökan av skattskyldig av länsstyrelsen åsättas särskilt värde.

Finner länsstyrelsen för den särskilda värderingen av fast egendom besiktning erforderlig, skall kostnaden härför bestridas av den skattskyldige. Klagan över beslut, varigenom länsstyrelsen enligt vad ovan angivits åsatt fast egendom särskilt värde, är icke tillåten. I K. F. 1914 5 § 1 mom. har föreskrivits, att domstolen icke får upptaga egendomen till lägre värde än länsstyrelsen. I vidare mån är länsstyrelsens värdering icke för dom-

<sup>1</sup> Högsta domstolens motivering i rättsfall N. J. A. 1930 s. 421.

stolen bindande och något hinder för domstolen förefinnes således icke att beräkna arvsskatten efter ett högre värde, om domstolen finner det av länsstyrelsen åsatta värdet för lågt.

Emot de sist omnämnda bestämmelserna har kommittén endast i ett hänseende funnit anledning till erinran. Väl anser kommittén behovet av ett snabbt avgörande kräva, att besvär över länsstyrelsens beslut icke böra tillåtas. Men hänsynen till de skattskyldiga bör då enligt kommitténs förmenande även föranleda till att någon begränsning av beskattningsdomstolens befogenhet att pröva det av länsstyrelsen åsatta värdet icke stadgas. Ehuru det visserligen — såsom föredragande departementschefen i propositionen till 1934 års riksdag anförde — lär kunna antagas, att domstolen i regel känner sig bunden av länsstyrelsens värdering, framstår det nämligen enligt kommitténs uppfattning såsom otillfredsställande, att domstolen skall sakna varje möjlighet, att vid sin värdering gå under ett av länsstyrelsen uppskattat värde, särskilt om det i beskattningsärendet kan påvisas, att länsstyrelsen vid sin värdering misstagit sig i fråga om något faktiskt förhållande. Värderingen kan exempelvis ha kommit att omfatta mark, som icke tillhört den avlidne, eller annan än den avlidne tillhörig byggnad. I kommitténs förslag har alltså föreskriften, att domstolen vid sin uppskattning icke får gå under ett av länsstyrelsen åsatt värde, utgått.

De nu avhandlade värderingsreglerna återfinnas i 22 § 2 mom. i förslaget. Kommittén har vidare funnit anledning att utöka hittillsvarande regler med en bestämmelse, enligt vilken länsstyrelsen har att åsätta fast egendom särskilt värde även i fall, då efter den tidpunkt, nästföregående årets taxeringsvärde avser, fortsatt bebyggelse skett å egendomen eller dess värde eljest f ö r h ö j t s genom ny-, till- eller ombyggnad. Där dylikt förhållande blivit upplyst, har beskattningsdomstolen enligt 22 § 2 mom. andra stycket i förslaget att taga initiativet till åsättande av sådant högre värde. Med värderingen förbunden besiktningkostnad har ansetts böra bestridas av allmänna medel. Såsom förut antytts anses redan nu enligt rättspraxis domstolen äga i nyss åsyftade fall upptaga fast egendom högre än nästföregående årets taxeringsvärde. Kommittén har ansett det vara till fördel, att den åsikt, som sålunda kommit till uttryck i rättspraxis, blir lagfäst genom en sådan tilläggsbestämmelse som den av kommittén föreslagna.

Vid införandet av förberörda bestämmelse om särskild värdering i fall, då egendomen nedgått i värde, framhölls att det icke syntes kunna ifrågakomma att till domstolens eget beprövande helt överlåta en sådan värdering, då detta skulle förutsätta en sakkunskap hos domstolen, som i regel icke kunde tänkas föreligga och som icke kunde tillföras domstolen utan allt för omfattande anordningar. Enligt kommitténs mening bör då icke heller i fall, där fråga är om ett överskridande av taxeringsvärdet, värderingen helt överlåtas åt domstolen. Kommittén har därför föreslagit, att även i sådana fall länsstyrelsen bör anlitas för åsättande av det särskilda värdet. I fråga om angivandet av de omständigheter, som skola föranleda åsättande av högre

värde, ansluter sig förslaget till de i 12 § 2 mom. kommunalskattelagen upptagna fall, då under löpande taxeringsperiod omtaxering må ske i och för taxeringsvärdets höjande. Någon anledning att för arvsbeskattningens del utöka dessa fall torde icke förefinnas. Däremot synes, på samma sätt som sker då egendomen nedgått i värde, hänsyn böra tagas även till en värdeförskjutning, som icke uppgår till en femtedel av taxeringsvärdet.

Genom en likaledes år 1934 tillkommen bestämmelse, upptagen i K. F. 1914 5 § 3 mom., bereddes vidare möjlighet till omprövning av taxeringsvärdet å fast egendom med hänsyn till värdenedgång på grund av allmän förändring i det ekonomiska läget, vilken inträtt efter den tidpunkt, nästföregående årets taxeringsvärde avsett. Avgörandet tillades här i varje särskilt fall Kungl. Maj:t. Härför ansågs tala icke endast den omständigheten, att dylika frågor krävde en diskretionär prövning, som knappast borde anförtros annan myndighet än Kungl. Maj:t, utan fastmera angelägenheten av en enhetlig praxis, som lättast vunnes genom prövningens anförtroende åt en och samma myndighet för hela riket. För den Kungl. Maj:t tillagda befogenheten att i fall av sådan konjunkturändring, som nyss nämnts, på ansökan medgiva, att till grund för skattens beräkning finge läggas ett lägre värde än det, vartill egendomen eljest skulle uppskattas, uppställdes såsom villkor dels att den sammanlagda arvsskatten skulle, om egendomen upptages till taxeringsvärdet, uppgå till minst 3 000 kronor, dels ock att Kungl. Maj:t funne uppenbart, att utgörande av skatt efter dylik beräkningsgrund skulle verka oskäligt betungande.

Mot de bestämmelser, som sålunda gälla, finner kommittén anledning till erinran endast beträffande det för beskattningsvärdets nedsättande uppställda villkoret att det skall befinnas uppenbart, att utgörande av skatt efter vanlig beräkningsgrund skulle verka oskäligt betungande. Detta villkor bör enligt kommitténs mening icke bibehållas. Redan genom bestämmelsen att nedsättning ej kan ifrågakomma med mindre den sammanlagda skatten uppgår till 3 000 kronor torde man hava tillräckligt beaktat den av praktiska skäl betingade nödvändigheten att begränsa de fall, som läggas under Kungl. Maj:ts prövning. Någon ytterligare begränsning torde knappast vara erforderlig. Att knyta en sådan till ett villkor av angivna innebörd synes icke heller vara i princip riktigt. Uppenbart torde nämligen vara, att här rätteligen icke är fråga om en av ömmande skäl föranledd eftergift av skatt utan om att bereda de skattskyldiga möjlighet att erhålla en riktig värdering i fall, då ett anlitande av de vanliga värderingsreglerna undantagsvis icke giver utrymme härför. Med den sålunda föreslagna ändringen med viss endast formell avvikelse har det i förevarande hänseende nu gällande stadgandet upptagits i 22 § 3 mom. av kommitténs förslag.

I 23 § i förslaget hava upptagits bestämmelser rörande grunderna för uppskattning av *lös egendom*. Dessa bestämmelser ansluta sig i allt väsentligt till värderingsreglerna i K. F. 1914 6 §. Den formella överarbetning, som sistnämnda regler underkastats, har företagits i syfte att ernå närmare överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i 10 § i förordningen om inkomst-

och förmögenhetsskatt. Den ändrade avfattning 23 § i förslaget sålunda erhållit i jämförelse med K. F. 1914 6 § torde här endast i ett par hänseenden påkalla en närmare utläggning.

Till en början skall här beröras frågan om uppskattning av osäker fordran. K. F. 1914 stadgar, att osäker fordran icke skall åsättas något värde. Enligt förslaget uppskattas osäker fordran till belopp, varmed den kan beräknas inflyta, och skall värdelös fordran anses icke utgöra tillgång. Förslagets bestämmelser ansluta sig till de regler, som i förevarande avseende gälla inom förmögenhetsskattelagstiftningen efter en däri år 1920 genomförd ändring. Dessförinnan voro nämnda lagstiftning och K. F. 1914 överensstämmande på denna punkt, i det att inkomst- och förmögenhetsskatteförordningen stadgade, att vid uppskattning av förmögenhet osäker fordran icke skulle upptagas. 1920 års ändring angavs i den proposition, som föranledde densamma, innebära en saklig nyhet. Det torde kunna ifrågasättas, huruvida icke rättstillämpningen på arvsbeskattningens område beträffande värdering av osäker fordran låtit sig leda av samma princip, som kommit till uttryck i nämnda lagändring av år 1920. Detta skulle innebära, att även för arvsbeskattningens del en fordran, som ej kan beräknas till fullo inflyta, borde upptagas till ett enligt sannolikhetskalkyl påräkneligt delbelopp och icke — såsom en tillämpning av ordalagen i K. F. 1914 skulle föranleda — i sin helhet lämnas åsido.<sup>1</sup> Genom att enligt kommitténs förslag regeln för uppskattning av osäker fordran givits samma avfattning som den sedan år 1920 inom förmögenhetsskattelagstiftningen gällande föreskriften är varje tvekan på förevarande punkt undanröjd.

I detta sammanhang skall något beröras frågan om uppskattning av arvlåtarens fordran hos insolvent dödsbodelägare. Enligt 6 kap. 3 § boutredningslagen skall fordran å delägare tillskiftas denne, så långt hans lott förslår. Denna princip torde hava gällt även före tillkomsten av boutredningslagen, ehuru den dessförinnan icke blivit fastställd i lag. En delägare, som på grund av försträckning eller eljest kommit att häfta i skuld till arvlåtaren, är således skyldig att låta sin lott så långt den räcker gå i avräkning mot skulden. Denna regel innebär, om delägaren är insolvent, att — ehuru boets fordran hos honom icke tillför boet någon valuta utöver verkliga tillgångar — fordringen i allt fall vid arvskiftet, således i förhållandet mellan delägarna inbördes, kommer att tagas i beräkning såsom jämte de verkliga tillgångarna ingående i skiftet till belopp, varmed avräkning kan ske. Det har nu i rättstillämpningen ansetts att, då dödsbo äger fordran hos insolvent bodelägare, fordringen skall anses säker till belopp motsvarande vad som därav kan avräknas å delägarens lott och således till nämnda belopp upptagas i boupp-teckningen såsom tillgång.<sup>2</sup> Antag, att i ett dödsbo med tre likaberättigade arvingar den verkliga behållningen uppgår till 100 000 kronor samt att dessutom i boet finnes en fordran å 50 000 kronor hos en av arvingarna, vilken är insolvent. Vid arvskifte skall i detta fall fordringen i sin helhet tillskiftas

<sup>1</sup> N. J. A. 1935 s. 531.

<sup>2</sup> N. J. A. 1915 s. 325; 1921 s. 547; 1922 s. 394 och 1936 s. 257.

den insolvente arvingen och de verkliga tillgångarna fördelas lika mellan de båda övriga arvingarna. Med tillämpning av den princip, som kommit till uttryck i rättspraxis, skulle i detta fall fordringen anses säker till hela sitt belopp och i bouppteckningen upptagas en behållning av 150 000 kronor samt arvsskatt uttagas å tre lotter, envar å 50 000 kronor, därav en tillkommande den insolvente delägaren och bestående av den i sig värdelösa fordringen.

En sådan princip för uppskattning av arvlåtarens fordran hos insolvent dödsbodelägare leder till resultat, som måste anses otillfredsställande. Den är enligt kommitténs mening icke heller riktig.<sup>1</sup> Den tillämpade metoden medför, att skatt påföres den insolvente dödsbodelägaren för en lott, som för honom icke har något verkligt värde och således icke tillför honom någon skatteförmåga. Det blir i realiteten de övriga dödsbodelägarna, som komma att drabbas av denna skatt, vilken dödsboet har att förskjuta utan utsikt till återbetalning. Metoden har än vidare till följd att bouppteckningen blir felaktig. Den kommer nämligen att oriktigt återgiva boets verkliga ställning. I det anförda exemplet kommer bouppteckningen sålunda att utvisa en behållning av 150 000 kronor i stället för rätteligen 100 000 kronor. Någon ökning av behållningen i boet kan nämligen självfallet icke uppstå genom den avräkning, som sker mellan dödsbodelägarna inbördes. Det lär vara av synnerlig vikt, att tillförlitligheten hos en i rättslivet så betydelsefull handling som bouppteckningen icke äventyras; i det föregående har framhållits, hurusom exempelvis en borgenär eller den, som står i ansvar för betalning av gäld efter den döde, av bouppteckningen skall kunna tillförlitligen inhämta, huruvida det kan antagas, att dödsboet är på obestånd och således anledning föreligger att begära boets avträdande till förvaltning av boutredningsman eller till konkurs.

Enligt kommitténs uppfattning bör man i de värderingsregler, som komma i fråga vid uppskattning av osäker fordran, kunna finna en annan och rikigare lösning av ifrågakvarande spörsmål. Arvfallen egendom skall uppskattas med hänsyn till förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde, d. v. s. i regel vid arvlåtarens död. Detta gäller även osäker fordran.<sup>2</sup> Härav torde följa att, om en arvinge vid tiden för arvlåtarens frånfälle icke varit solvent för en arvlåtarens fordran eller någon del därav, fordringen icke bör upptagas såsom tillgång i bouppteckningen efter arvlåtaren i vidare mån än arvlåtaren vid nämnda tid kunnat påräkna likvid. Det torde vara uppenbart, att genom arvlåtarens frånfälle någon ökad möjlighet icke kan hava beretts

<sup>1</sup> Den kan möjligen hava framkallats av farhåga att, om fordran hos insolvent dödsbodelägare lämnades obeskattad, detta skulle kunna föranleda försök att undgå skatt. En gåva till arvsberättigad, som befarades bli insolvent, kunde givas sken av onerös rättshandling i form av skuldebrev, varigenom gåvoskatt vid dettas utfärdande undginges, och om den arvsberättigade bleve insolvent, även arvsskatt. Emellertid torde dylika spekulationer i blivande insolvens hava ett alltför begränsat utrymme för att bli av någon egentlig betydelse.

<sup>2</sup> Vilkendera av de förut omförmälda särskilda reglerna för värdering av osäker fordran, som härvid kommer till användning, är i nu förevarande hänseende principiellt utan betydelse. I den följande framställningen har förutsatts, att tidigare berörda stadgande i K. F. 1914 6 § genom rättstillämpningen givits den innebörd, att en osäker fordran skall uppskattas till det belopp, varmed den kan beräknas inflyta.

dödsboet att erhålla likvid för en hos någon bodelägare utestående fordran. Lika litet som man vid en uppskattning av arvlåtarens förmögenhet, sådan den befanns i hans hand, kunnat räkna med fordringen som säker, bör detta vara möjligt vid en uppskattning av behållningen i dödsboet. Ett motsatt betraktelsesätt förutsätter i själva verket, att en persons förmögenhet skulle kunna ökas genom att han med anlåtande av egna tillgångar säkrar sina fordringar hos insolventa gäldenärer.

Den enligt kommitténs mening riktiga lösningen av nu ifrågakvarande spörsmål innebär, att i det förut anförda exemplet man vid bestämmande av behållningen i dödsboet skall bortse från fordringen hos den insolvente delägaren och att behållningen således blir upptagen till sitt verkliga värde, d. v. s. endast 100 000 kronor. Om i detta fall skatten skall fastställas på grundval av provisoriskt arvskifte, kommer skatt att utgå för tre lotter, envar å 33 333 kronor 33 öre, av vilka en anses tillfalla den insolvente delägaren. Denna lottberäkning kommer visserligen att — såsom icke sällan händer vid det provisoriska skiftet — avvika från verkliga förhållandena med hänsyn till att den förut omförmälda avräkningsregeln i 6 kap. 3 § boutredningslagen icke beaktas. Emellertid undgår man den med nuvarande metod förenade oegentligheten att skatt uttages för ett obefintligt värde. Beräknas åter skatten med ledning av ett verkligt arvskifte, erhålles med den av kommittén anvisade lösningen alltid ett riktigt resultat. Detta är däremot icke möjligt, om bouppteckningsbehållningen — som nu i praxis sker — upptages till högre värde än det verkliga, ty en riktigt upptagen skiftesbehållning kommer i sådant fall att bliva för låg i förhållande till den behållning bouppteckningen utvisar. Med det ökade utrymme, som enligt kommitténs förslag kommer att beredas skiftesinstrument såsom beskattningshandling, torde man kunna räkna med att möjlighet nästan alltid finnes att ernå det angivna riktiga resultatet, vilket i det anförda exemplet blir att skatt uttages å två lotter, vardera å 50 000 kronor.

Kommittén har övertygt att i den föreslagna författningstexten uttryckligen anvisa den lösning av ifrågakvarande spörsmål, som enligt kommitténs mening är den riktiga, men icke funnit detta erforderligt.

I 23 § av förslaget har vidare upptagits en bestämmelse rörande värdering av lös egendom, som helt saknar motsvarighet i K. F. 1914. Sålunda har i nämnda paragraf av förslaget under punkten F) föreskrivits, att »annan lös egendom än förut nämnts uppskattas till det värde, som den kan anses hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning». Bland den lösa egendom, för vilken icke tidigare i förslaget givits särskilda värderingsregler, märkes framför allt *b o h a g o c h a n d r a l ö s ö r e n*. Frågan om värdering av dylika slag av lös egendom har tidigare vid skilda tillfällen varit föremål för diskussion. I syfte att åstadkomma en ur arvsskattesynpunkt mera betryggande värdering av arvfallen egendom föreslogo sålunda 1893 års kommittéerade införande av en särskild lag om värdering av död mans bo, enligt vilken av domstol utsedda värderingsmän skulle så värdera egendomen, som de efter bästa förstånd och samvete prä-

vade den vara värd. Värdet av aktier, obligationer och dylika handlingar skulle därvid bestämmas efter den vid dödstillfället för varje slag av sådana gällande kurs eller eljest gängse pris.

Kommittéade framhöllo, att en omsorgsfull värdering särskilt vore av vikt beträffande lös egendom, där man endast hade bouppteckningsvärdet att hålla sig till. Det vore, uttalade kommitterade, en känd sak, att lös egendom vid förrättandet av bouppteckningar uppskattades vida under sitt verkliga värde. Om arvsskatten höjdes, vore det tydligt att frestelsen att på denna väg komma undan skatten skulle bliva än större.

I yttrande över kommitterades förslag uttalade statskontoret och kammarrätten, att den föreslagna värderingen av död mans bo skulle bliva för det stora flertalet onödigt betungande och för tillgodoseende av statens skatteintresse i det hela obehövligen. Vad fast egendom anginge, syntes redan då gällande bestämmelse, enligt vilken sådan egendom icke finge beräknas till lägre värde än näst föregående års taxeringsvärde, vara tillfyllestgörande, och vad lös egendom beträffade skulle det enligt ämbetsverkens mening vara tillräckligt med en särskild värderingsregel för aktier, obligationer och övriga dylika värdepapper i dödsbo.

I den av kommitterades förslag föranledda propositionen till 1894 års riksdag förklarade föredragande departementschefen, att han icke kunde dela ämbetsverkens åsikt om obehövligheten av de i förevarande avseende föreslagna bestämmelserna. Även om i regel de värdefullaste beståndsdelarna i ett bo utgjordes av fastigheter samt aktier, obligationer och andra dylika papper, låge det ofta ett icke ringa värde i yttre och inre inventarier av olika slag, såsom kreatursbesättningar, maskiner vid fabriker med mera dylikt. Att vid bouppteckningen lös egendom ofta upptoges med allt för låga värden, vore ett känt förhållande. Då nu förslag framlades till en på förändrade grunder fotad, väsentligen utsträckt arvsbeskattning, vore det tvivelsutan att anse såsom en brist i den nya lagstiftningen, därest beträffande betydande delar av kvarlåtenskapen bestämmandet av värden, som skola ligga till grund för skattens utgörande, skulle helt och hållet undandragas offentlig kontroll. Propositionen blev emellertid i denna del avslagen av riksdagen, som likväl i fråga om värdehandlingar antog en regel, som i stort sett överensstämde med den av kommitterade föreslagna.

Någon föreskrift angående värderingen av bohag och andra lösören har såsom förut nämnts icke heller influtit i K. F. 1914. I sin till 1915 års riksdag avgivna ämbetsberättelse har justitieombudsmannen beträffande värderingen av dylik lös egendom utvecklat i huvudsak samma synpunkter, som tidigare i denna fråga anlagts av 1893 års kommitterade och av departementschefen i propositionen till 1894 års riksdag. Justitieombudsmannens framställning föranledde ej någon åtgärd från riksdagens sida.

I motiven till lagen om boutredning och arvsskifte har lagberedningen uttalat, att det vore obestriddigt, att lösören vid arvsbeskattningen fortfarande uppskattades till mycket låga belopp och att detta särskilt gällde beträffande bohag och husgeråd. Efter att hava framhållit, att det fölle utanför bered-

ningens uppgift, att närmare pröva, huruvida en noggrannare värdering finge anses påkallad ur skattepolitisk synpunkt, har beredningen anfört följande.

Beredningen anser sig emellertid böra framhålla vissa skäl, vilka synas tala emot en ändring i förevarande hänseende. För det stora antalet små och medelstora bon, där tillgångarna huvudsakligen utgöras av bohag och husgeråd, kunde sådana tillgångars uppskattande till det verkliga värdet medföra en kännbar höjning av arvsskattens belopp med den påföljden, att en del av boets tillhörigheter måste säljas för anskaffande av kontanter till skattens gäldande. De låga bouppteckningsvärdena verka i dessa fall såsom ett »hemskydd», vilket ej utan vissa vådor i socialt avseende kan uppgivas. Vad angår större bon, där dyrbara lösören, såsom samlingar och konstföremål, finnas, brukar en noggrannare värdering äga rum, något som bör av rätten kontrolleras i samband med bouppteckningens registrering. Detsamma gäller ifråga om inventarier till fastigheter, fabriker o. d. Då härtill kommer, att den vinst, som skulle tillföras det allmänna genom mera effektiv värdering, näppeligen kunde förväntas bliva av större betydelse och i varje fall ej stå i rimligt förhållande till de menliga påföljder som nyss framhållits, tala enligt beredningens mening övertvägande skäl för bibehållande av den praxis beträffande värdering av lösören, som för närvarande råder och som rentav kan sägas hava erhållit karaktären av sedvanerätt.

Det måste anses obestridligt, att lösören vid arvsbeskattningen för närvarande uppskattas till låga belopp. Enligt kommitténs mening lär det emellertid knappast med fog kunna göras gällande, att en praxis av sedvanerättslig karaktär att undervärdera lösören är allmänt rådande. I de städer, som åtnjutit bouppteckningsprivilegium och där sålunda magistraten ägt föranstalta om bouppteckningarnas upprättande, torde i regel en tillförlitlig värdering av dödsbos lösöre hava skett, i allt fall i de större städerna i riket. 1893 års kommitterades förslag till lag angående värdering av död mans bo var icke heller avsett att äga tillämpning i städer med bouppteckningsprivilegium. Att märka är att, även om lösören i dödsbo vid arvsbeskattningen upptages till låga värden, detta icke utan vidare behöver innebära en undervärdering. Värderingen av lösören bör nämligen ske med hänsyn till vad som kan beräknas inflyta vid en försäljning. Speciellt beträffande begagnat bohag och husgeråd är det förenat med stora svårigheter att bedöma, vilket pris som kan erhållas.<sup>1</sup> Detta blir i särskilt hög grad fallet, då fråga är om avveckling av ett dödsbo, vilken enligt sakens natur ofta måste ske inom en relativt kort tidrymd. Om värderingen med hänsyn till dessa förhållanden sker med en viss försiktighet, behöver man därför icke anse en undervärdering föreligga. Det lär emellertid kunna antagas, att en verklig undervärdering icke sällan förekommer, framför allt i de fall, då dödsbodelägarna själva äga utse bouppteckningsförrättare.

<sup>1</sup> En mycket stor marginal förefinnes mellan detaljhandlarnas inköps- och försäljningspris. Såsom exempel kan hänvisas till den motsättning, som inom handeln med antikviteter är rådande mellan å ena sidan de pris, som de enskilda såsom köpare få betala och å andra sidan vad de såsom säljare kunna påräkna.

I samband med tillkomsten av lagen om boutredning och arvskifte har det för vissa städer gällande bouppteckningsprivilegiet ställts på avskrivning. I fråga om dödsfall, som inträffar efter utgången av år 1938, skall sålunda privilegiet icke gälla, såvida icke Konungen på framställning av sådan stad förordnar, att den äldre lagens bestämmelser skola jämväl där- efter tills vidare tillämpas. Enligt kungörelse den 6 oktober 1938 skola de äldre bestämmelserna om borgmästare och råds befattning med bouppteckningars upprättande endast för städerna Mariefred, Trosa, Strömstad, Ulricehamn och Skanör med Falsterbo äga tillämpning jämväl efter utgången av år 1938 tills vidare vid dödsfall, som inträffar före utgången av år 1943. Det torde kunna antagas, att med bouppteckningsprivilegiets upphörande den praxis att undervärdera lösören, som nu i viss utsträckning föreligger, kommer att vinna ökad utbredning. Såsom förut berörts har redan tidigare, då arvsbeskattningen var betydligt lindrigare än nu, framhållits den starka frestelsen för de skattskyldiga att på denna väg undandraga staten skatt och de fiskaliska risker, detta kan medföra. Å andra sidan får icke förbises betydelsen av det »hemskydd», som — på sätt lagberedningen anfört — erhålles genom den låga värderingen av lösöre och som icke utan sociala vådor kan uppgivas.

Till närmare belysning av frågan om arvsbeskattning av lösöre skall i detta sammanhang beröras, hur gåvobeskattningen i förevarande avseende anordnats. Enligt K. F. 1914 äger skattskyldighet icke rum för gåva av möbler, husgeråd och andra inre lösören, som äro avsedda för gåvotagarens eller hans familjs personliga bruk. I motiven anföres såsom skäl för denna skattefrihet, att man icke bör sträcka skattekravet så långt, »att skatten utan motsvarande gagn för staten skapar berättigat missnöje eller föranleder ett förhatligt intrång i familjelivets vardagliga förhållanden» och att på denna grund från skatt bör fritagas »gåvor, som vanligen givas av släktingar och vänner, såsom julgåvor eller gåvor till firande av namns- och födelsedagar eller andra bemärkelsedagar, till hjälp åt makar vid deras bosättning och så vidare». Kommittén har med hänsyn till gåvobeskattningens ringa betydelse ansett den synpunkten alltjämt äga giltighet, att den skatteintäkt, som skulle kunna vinnas genom att gåva av lösören avsedda för personligt bruk underlades skatt, är så jämförelsevis obetydlig, att den icke uppväger de med beskattningen förenade olägenheterna. Att utvidga gåvobeskattningen till ifrågavarande transaktioner, vilka äro att betrakta såsom mera av privat och personlig än ekonomisk natur, skulle knappast hava erforderligt stöd i den allmänna uppfattningen och kunde tänkas leda till en fiskalisering på områden, där en sådan icke bör höra hemma. Kommittén har därför i 39 § a) av förslaget upptagit en bestämmelse av enahanda innehåll som den nu gällande.

Vid arv av bohag och liknande lösören blir förhållandet från beskattningssynpunkt delvis ett annat. Sådan egendom skall upptagas i bouppteckningen, och de omständigheter av mera personlig natur, som föranlett lösörens undantagande från gåvoskatt, föreligga fördenskull icke med hän-

syn till arvsbeskattningen. Däremot blir det även här fråga om det sätt, på vilket arvtagaren får antagas komma att använda egendomen. Sålunda utgör boet för efterlevande make i regel underlaget för hemmets fortsatta bestånd, och motsvarande gäller fastän i mindre utsträckning, när egendomen övergår från föräldrar till barn. Förvärvet medför då icke någon ökad skatteförmåga i vanlig mening, och en skattelindring för detsamma motiveras även av hänsyn till det krav på »hemskydd», som lagberedningen understrukt. Om däremot lösören skola tillfalla en fjärmare arvinge, försvagas i allmänhet deras natur av egendom, avsedd för personligt bruk, och i stället blir egenskapen av förmögenhetsföremål, som kunna omsättas i penningar, starkare betonad. Såsom av kommitténs förslag i annan del framgår, föreslår kommittén betydande höjningar av de skattefria beloppen för efterlevande make och barn. Det vill synas kommittén, som om därigenom jämväl det sociala intresset av »hemskydd» bör bliva i erforderlig mån tillgodosett. Någon anledning att i hemskyddssyfte i fortsättningen bereda utrymme för en undervärdering föreligger därför enligt kommitténs uppfattning icke. Rent principiellt måste en ordning, som medger en undervärdering framstå såsom otillfredsställande. Men vidare framkallas därigenom orättvisor vid beskattningen, i det att den som icke vill åberopa en oriktig värdering kommer att drabbas hårdare av skatten än den i sådant avseende mindre noggranne. Arvsskattens nuvarande höjd och bouppteckningsprivilegiets bortfallande föranleda även, att de fiskaliska intressena numera kräva större beaktande. Från de skilda synpunkter, som enligt det ovan anförda kunna anläggas, har kommittén ansett sig böra giva den i förslaget upptagna bestämmelsen, att den lösa egendom, varom här varit fråga, skall uppskattas till det värde, som egendomen kan hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning.

Av den föregående redogörelsen framgår, hurusom vid skilda tillfällen frågan om bouppteckningarnas tillförlitlighet varit föremål för diskussion och att därvid förslag framförts, att såsom bouppteckningsman icke skulle få användas annan än den, som därtill erhållit rättens förordnande. Dessa förslag hava såsom ock framhållits icke föranlett någon reform i angiven riktning. Såsom skäl för förslagets avvisande har i huvudsak anförts, att den förordade anordningen skulle bliva för det stora flertalet dödsbon onödigt betungande och därjämte innebära ett ingrepp i en förmån — rätten för dödsbodelägarna att själva utse bouppteckningsmän — som där den förefanns sedan gammalt ansetts såsom ett privilegium. I förslaget till lag om boutredning och arvskifte utvecklar lagberedningen de skäl, som föranlett att icke heller genom boutredningslagen i princip någon avvikelse skett från den ordning, enligt vilken bouppteckningen förrättas av gode män, utsedda av delägarna själva.

Kommittén finner — på sätt ock lagutskottet uttalat i sitt utlåtande med anledning av justitieombudsmannens tidigare omförmälda framställning till 1915 års riksdag — att det obestridligt är ett fiskaliskt intresse av vikt, att

den egendom, som upptages i dödsbouppteckningarna, åsättes riktigt värde. Även om, såsom under lagstiftningsarbetet befunnits, någon ny ordning för bouppteckningarnas förrättande icke bör stadgas, torde enligt kommitténs mening utan olägenhet kunna på annan väg vinnas den ökade kontroll över värderingen av arfallen egendom, som ur skattesynpunkt måste anses önskvärd. Enär fast egendom skall vid arvsbeskattningen upptagas till taxeringsvärdet eller med ledning av särskilt av länsstyrelsen åsatt värde, finnes i fråga om sådan egendom icke behov av några föreskrifter, som åsyfta kontroll över värderingens tillförlitlighet. Knappast föreligger väl heller praktiskt sett något sådant behov beträffande börsnoterade värdehandlingar. Då det noterade värdet emellertid icke är för beskattningsdomstolen ovillkorligen bindande, har kommittén icke funnit skäl undantaga detta slag av tillgångar från de bestämmelser, kommitténs förslag i nu förevarande hänseende innehåller. Dessa bestämmelser, som upptagits i 26 § sista stycket, innebära, att beskattningsdomstolen — på landet jämväl domhavanden — tillägges befogenhet att, där särskild anledning föreligger, förordna lämplig person att verkställa uppskattning av lös egendom till ledning för beskattningsvärdets bestämmande. Mången gång torde redan en granskning av bouppteckningen utan vidare giva befogad anledning till tvivelsmål, huruvida i densamma upptaget värde icke blivit för lågt beräknat, och kan i andra fall från dödsboet införskaffad utredning tyda på att värderingen är för låg utan att utredningen dock giver tillräckligt stöd för en uppvärdering. Tillsättande av särskild värderingsman bör naturligen icke komma i fråga, med mindre det visar sig ogörligt att utan större omgång genom dödsboets medverkan tillföra beskattningsdomstolen erforderligt och tillförlitligt material för ett riktigt bedömande av värdet. Självfallet bör värderingsman icke heller förordnas, då det gäller endast obetydligheter. I sådana fall lär värderingsfrågan alltid kunna praktiskt lösas på annat sätt.

De synpunkter, som nu framhållits, hava i författningstexten fått sitt uttryck i föreskriften, att värderingsman ej må förordnas med mindre särskild anledning därtill föreligger. Med hänsyn till den restriktion, som sålunda gäller ifråga om befogenheten för rätten eller domaren att förordna värderingsman, torde det kunna förutsättas, att i fall, då värderingsman förordnas, dödsboet eller den för egendomen skattskyldige i regel icke på sätt som vederbort fullgjort den skyldighet att tillhandagå beskattningsdomstolen med begärd utredning, som jämlikt 26 § första stycket av förslaget blivit ålagd. Kommittén har framför allt av detta skäl ansett sig böra föreskriva, att ersättning åt värderingsmannen skall erläggas, om den ifrågavarande egendomen ingår i dödsbo, av boet och eljest av den för egendomen skattskyldige.

I den föregående framställningen hava redan omnämnts de bestämmelser i förslaget, enligt vilka möjlighet beredes till *omvärdering av arfallen egendom* med anledning av värdeförändringar i tiden efter dödsfallet. Beträffande skälen för införande av bestämmelser i sådant avseende får kommittén hänvisa till den tidigare framställningen<sup>1</sup> och övergår nu till en redogörelse för

<sup>1</sup> Sid. 63 ff.

innehörden av dessa bestämmelser, vilka upptagits i 27 § av förslaget. Där skiljes mellan följande fall, nämligen 1) då kvarlåtenskapen skall gå i delning mellan arvingar eller universella testamentstagare (1 mom.), 2) då sedan legat utgått kvarlåtenskapen tillfaller endast en arvinge eller universell testamentstagare (2 mom.) och 3) då fråga är om egendom, som tillagts någon såsom legat (3 mom.). I samtliga fallen har beskattningsdomstolen att på därom gjord framställning verkställa avräkning för värdeförlust, som inträffat inom viss, för de skilda fallen på olika sätt bestämd tid efter dödsfallet. Beträffande de grunder, enligt vilka avräkningen skall verkställas, gälla i samtliga fallen enahanda bestämmelser.

Till en början redogöres för nyssnämnda under 1) upptagna fall, då i boet finnas flera delägare än en. Såsom förutsättning för rätt till avräkning för värdeförlust har här stadgats, att arvskifte skall vara förrättat inom åtta månader från arvlåtarens död och att skifteshandlingen lägges till grund för arvsskattens bestämmande, och skall avräkning icke ifrågakomma för annan värdeförlust än sådan, som inträffat under tiden intill skiftet. För bestämmelsen att i nu förevarande fall rätten till avräkning för värdeförlust göres beroende av att skatten fastställs på grundval av *s k i f t e s i n s t r u m e n t* tala enligt kommitténs mening flera skäl. Avräkningen åsyftar ett mera noggrant avvägande av skatten efter det verkliga värdet av den för delägarna genom arvfallet uppkomna förmögenhetsökningen. För att bestämma denna kräves en värdering, som anknytes till den tid, då delägarnas lotter bliva genom skifte utbrutna ur kvarlåtenskapen och således komma dem till godo. Även om vid tiden för skattens uttagande på grundval av bouppteckning någon eller några tillgångar i boet nedgått i värde utan att andra tillgångar undergått motsvarande värdeökning, är därmed icke givet att de lotter, som vid ett framdeles förrättat skifte av delägarna tillträdas, hava det lägre värde, som tidigare kunnat konstateras. I tiden mellan skattens fastställande och skiftets förrättande kunna naturligen inträda värdeökningar, som helt eller delvis motväga den tidigare värdeminskningen.

Kommittén anser det sålunda i princip riktigt att såsom villkor för rätt att påkalla avräkning för värdeförlust fordra, att skiftesinstrument föreligger. En sådan ordning läser icke mindre vara betingad av praktiska skäl. Om nämnda villkor eftergives, kunna skattskyldiga, som äro mindre nogräknade, frestas att i skatteärendet förtiga förhandenvaron av ett redan förrättat skifte i syfte att få räkna sig till godo värdeförlust, som inträffat efter det de tillträtt sina lotter. Vidare torde, om sagda villkor eftergives, icke utan fog kunna befaras, att i många fall den enligt förslaget föreliggande rätten till anstånd med skatteärendets avgörande komme att i görligaste mån utnyttjas icke för sitt verkliga ändamål eller åstadkommande av skifteshandling utan endast för att hålla möjligheten öppen att erhålla avräkning för eventuellt blivande värdeförluster, detta så mycket mera som, på sätt framgår av den tidigare redogörelsen, det icke ansetts böra stadgas skyldighet att i och för skatteberäkningen förete den skifteshandling, som kommer till stånd och av vilken till äventyrs kan framgå, att tillgångarna tvärtom stigit i värde, och det för

övrigt icke heller föreligger skyldighet att i skifteshandlingen redovisa värdeökningar. Vidare är att märka, att om avräkning för värdeförlust skulle tillåtas även i andra fall än då skatten fastställes på grundval av skiftesinstrument, särskilda bestämmelser icke skulle kunna undvaras för avräkningens verkställande i fall, då skifteshandling föreligger, varigenom författningstexten bleve i icke ringa mån invecklad.

Att avräkning icke bör tillåtas för annan värdeförlust än sådan som inträffat före arvskiftet ligger, såsom av det föregående framgår, i sakens natur. Det villkor, som vidare uppställts för rätt att påkalla avräkning, eller att det arvskifte, som lägges till grund för arvsskattens beräkning, skall vara förrättat inom åtta månader från dödsfallet, är att tillskriva fiskaliska hänsyn. Enligt kommitténs förslag har på sätt förut berörts tillfälle beretts de skattskyldiga att för företeende av skiftesinstrument erhålla anstånd med skattens fastställande dels under viss kortare tid — i stad högst fyra månader och på landet längst till det allmänna tingssammanträde, som infaller näst efter fyra månader från det bouppteckningen senast skolat vara ingiven — utan att säkerhet för skattens gäldande ställes och dels under utsträckt tid, om sådan säkerhet tillhandahålles. Kommittén har ansett tillbörligt hänsynstagande till fiskaliska intressen kräva, att arvskiftet och således även den värdenedgång, för vilken avräkning medges, tillkommit inom den tid av åtta månader från dödsfallet, som regelmässigt tillmättes såsom tillräcklig tid för åstadkommande av arvskifte. Om rätten till avräkning göres mera vidsträckt, lär man icke utan fog kunna befara att, sedan för ingivande av skifteshandling utverkats anstånd med skatteärendets avgörande under längre tid än åtta månader från dödsfallet, bodelägarna fördröja skiftet i syfte att ernå skattelindring för eventuella framtida värdeminskningar. Såsom förut framhållits hava de härvid icke att räkna med någon skyldighet att i skatteärendet redovisa inträffade värdeökningar.

De föreslagna bestämmelserna om avräkning hava tillämpning å såväl fast som lös egendom. Vad angår **f a s t e g e n d o m** skall avräkningen avse värdenedgång, som har sin grund i någon av de omständigheter, vilka jämlikt 22 § 2 mom. i förslaget må föranleda åsättande av särskilt värde. Jämväl beträffande förfarandet vid den omvärdering, varom nu är fråga, skall sistnämnda stadgande äga tillämpning med endast de modifikationer som föranledas dels därav att här är fråga om värdenedgång, som inträffat i tiden mellan dödsfallet och skiftet, och dels därav att, på sätt i det följande anges, nedsättning av värdet icke må ske om och i den mån värdeförlusten motsvaras av värdeökning i boet.

Även reglerna för omvärdering av **l ö s e g e n d o m** hava begränsats till att avse vissa särskilt angivna fall av värdenedgång. En sådan begränsning lär vara ofrånkomlig, därest reglerna skola bliva praktiskt användbara, och har densamma genomförts efter sådana normer att enligt kommitténs förmenande reglerna likväl i allt väsentligt komma att fylla sitt ändamål. Begränsningen innebär, att värdenedgången för att vinna beaktande skall antingen hava träffat tillgångar av mera lättvärderlig natur eller ock hava

sammanhang med någon åtgärd eller tilldragelse, som i och för sig giver jämförelsevis säker ledning för värdeminskningens uppskattande. Sålunda kan enligt förslaget omvärdering påkallas, då fråga är om noterade värdehandlingar samt fordringar. I sådant avseende stadgas, att avräkning för värdeförlust skall verkställas, när vid tiden för skiftets förrättande å börs eller eljest i marknaden noterat värde å aktie, obligation eller annan därmed jämförlig värdehandling understiger till tiden för dödsfallet hänförligt värde eller före skiftet sådan omständighet tillkommit, att fordran icke kan anses säker för det belopp, vartill den blivit upptagen. Genom en före skiftet skedd försäljning av boet tillhörig lös egendom — av vad slag det vara må — vinnes naturligen i regel en jämförelsevis tillförlitlig grund för uppskattande av egendomens verkliga värde. Enligt förslaget skall därför avräkning för värdeförlust ske, när lös egendom blivit före skiftet fransåld dödsboet till pris understigande det värde, vartill egendomen sådan den befanns vid dödsfallet blivit uppskattad. Giva omständigheterna vid handen, att egendomen försåls till lägre pris än som kunnat erhållas, bör givetvis icke försäljningspriset vara normgivande vid omvärderingen, och blir det icke heller enligt förslaget. Förevarande paragraf innehåller nämligen tillika den föreskriften, att vid åsättandet av det nya värdet skola med beaktande av det förhållande, som föranleder omvärderingen, iakttagas föreskrivna grunder för värdering av arvfallen egendom. Därest av omständigheterna framgår, att försäljningspriset icke motsvarar vad egendomen kan anses hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning, skall således det erhållna priset icke godtagas såsom norm vid omvärderingen. Har värdehandling försåls till lägre pris än vid tiden för försäljningen noterat värde, föranleder nyssnämnda föreskrift, att vid omvärderingen såsom regel icke får sättas lägre värde än det noterade. Förutom i nu omhandlade fall, då lös egendom blivit fransåld boet, medgiver förslaget avräkning för värdeförlust, som har sin grund däri att sådan egendom blivit genom brand eller annorledes utsatt för skada eller förstörelse.

Skall enligt nu angivna regler värdet å viss egendom nedsättas men har därjämte i tiden mellan dödsfallet och skiftet annan egendom i boet stigit i värde, bör givetvis avräkning för värdeförlusten icke medgivas i vidare mån än densamma överstiger värdeökningen. Av samma skäl som föranlett, att avräkningen för värdeförlust begränsats till att avse vissa särskilt angivna fall av värdenedgång, har enligt förslaget en motsvarande begränsning skett till vissa särskilt angivna fall av värdeökning. Det gäller således även här att träffa de fall av praktisk betydelse, där värdeförändringen kan utan större omgång konstateras. Då fråga är om fast egendom, skall sålunda enligt förslaget hänsyn tagas endast till sådan värdeökning, som antingen föranlett åsättande vid allmän fastighetstaxering av högre taxeringsvärde än det under året närmast före dödsfallet gällande eller ock tillförts dödsboet sålunda att fastigheten före skiftet försåls till högre pris än sistnämnda värde. Att här bortses från sådan höjning av taxeringsvärdet, som jämlikt 12 § 2 mom. kommunalskattelagen sker vid särskild fastighetstaxering,

har sin förklaring däri att dylik omtaxering avser endast sådan värdeökning, som är att tillskriva ny-, till- eller ombyggnad å fastigheten, och att i den mån boets medel kommit till användning för bebyggelsen — i annat fall kan naturligen värdeökningen alls icke utgöra något beskattningsvärde — redan härigenom andra tillgångar i boet än fastigheten undergått värdeökningen motsvarande minskning. Visserligen kan det inträffa, att även sådan höjning av taxeringsvärdet, som skett vid en inom åtta månader från dödsfallet verkställd allmän fastighetstaxering, helt eller delvis kan vara att tillskriva bebyggelse å fastigheten i tiden efter dödsfallet. I den mån så är förhållandet skulle på nyss angiven grund värdeökningen rätteligen icke beaktas vid det avräkningsförfarande, varom nu är fråga. Då ett iakttagande härav skulle erfordra i praktiken synnerligen svårtillämpliga regler och de nu åsyftade fallen helt visst äro sällsynta undantag, har kommittén ansett sig kunna bortse från vad nu anmärkts. Om den nya bebyggelsen verkställts före dödsfallet och omtaxering därefter icke skett, skall såsom den föregående framställningen utvisar värdeökningen beaktas i den ordning, som stadgas i 22 § 2 mom. andra stycket.

I tiden mellan dödsfallet och skiftet inträdd ökning i värdet å lös egendom skall vid den avräkning, varom nu är fråga, vinna beaktande enligt enahanda grunder, som beträffande sådan egendom gälla för konstaterande av värdeminskning. Förslaget föreskriver sålunda hänsynstagande till dylik värdeökning i fall, då egendom frånsålts boet till pris överstigande det värde, vartill den blivit upptagen, då för fordran influtit likvid med högre belopp än det, vartill den uppskattats, och då vid tiden för skiftet å börs eller eljest i marknaden noterat värde å aktie, obligation eller annan därmed jämförlig värdehandling överstiger vid tiden för dödsfallet noterat värde.

Innan beskattningsdomstolen i fråga om viss egendom medgiver avräkning för värdeförlust, har i enlighet med de nu omhandlade reglerna domstolen att konstatera, att annan egendom icke ökat i värde eller, om så skett, till vilket belopp ökningen bör beräknas. Det har genom hänvisning till 26 § uttryckligen ålagts skattskyldig, bouppgivare och boförvaltare att tillhandahålla domstolen även den utredning, som i nu angivna hänseende är erforderlig.

I 2 mom. av förevarande paragraf hava upptagits bestämmelser angående avräkning för värdeförlust i det ovan under 2) angivna fall, då sedan legat utgått kvarlåtenskapen tillfaller endast en arvinge eller universell testamentstagare. Då kvarlåtenskapen i detta fall oskiftad övergår å den nye rättsägaren, får visserligen en efter dödsfallet inträffad värdenedgång icke samma betydelse som i det förut behandlade fallet, då först i och med arvskiftet bodeläggarna tillträda sina lotter. Kommittén anser dock vägande skäl föreligga att även i nu förevarande fall medgiva rätt till avräkning för sådan värdeförlust. Redan den omständigheten att arvingen eller testamentstagaren i många fall från början icke äger någon eller endast obetydlig kännedom om boets förhållanden lärer ofta föranleda, att han faktiskt icke genast kan i full utsträckning utöva de förvaltningsbefogenheter, som tillkomma honom. Det kan ock genom testamente var föreskrivet, att boutredningen skall verkställas av annan,

i vilket fall arvingen eller testamentstagaren, innan han får egendomen till sig utlämnad, har att avvakta boutredningens slutförande. Finnes jämte arvingen eller testamentstagaren efterlevande make, blir det först i och med att bodelning förrättas bestämt, vilken egendom arvingen eller testamentstagaren erhåller. Om än skäl sålunda föreligga att även här medgiva avräkning för efter dödsfallet inträffad värdeförlust, har dock rätten att påkalla avräkning funnits böra i förevarande fall begränsas till att avse sådana värdefall, som inträffat före bouppteckningens ingivande för registrering och i varje fall inom den härför regelmäsigt tillmätta tiden av fyra månader från dödsfallet. Beträffande förfarandet vid den avräkning, varom nu är fråga, skola de förut behandlade i 27 § 1 mom. upptagna bestämmelserna äga motsvarande tillämpning.

Regler för avräkning av värdeförlust, då fråga är om egendom, som tillagts någon såsom legat, hava upptagits i 3 mom. av nu omhandlade paragraf i förslaget. I regel tillträder legatarien sitt förvärv först efter det längre eller kortare tid förflutit efter dödsfallet. Att rätt till avräkning för värdeförlust bör tillerkännas även legatarie torde med hänsyn härtill vara uppenbart. Förslaget stadgar i anslutning till tidsbestämmelserna i 1 mom., att värdeförlusten för att vara avräkningsbar skall hava inträffat inom åtta månader från dödsfallet eller, om legatet dessförinnan blivit verkställt, under tiden intill verkställandet. Även här skola de i 1 mom. upptagna reglerna för förfarandet vid avräkningen äga motsvarande tillämpning. I andra stycket av nu avhandlade 3 mom. hava upptagits särskilda bestämmelser för avräkningen, då legatet utgöres av nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån.

### Beskattningen av de särskilda lotterna.

Vid beskattningen av de särskilda arvs- och testamentstagarnas lotter är, allt sedan arvslotsbeskattningen infördes i vår rätt, icke blott *lottens storlek* utan även *släktskapen* mellan arvlåtare och förvärvare bestämmande för skattens höjd. Skatteprocenten är dubbelt progressiv: såväl i förhållande till ökning i lott som till avtagande släktskap. På samma sätt som — i analogi med vad som gäller vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen — en viss ökning av förvärvet anses representera en mer än proportionell stegring av skatteförmågan, framstår arvet och testamentsförvärvet, om de tillföras exempelvis syskon eller föräldrar såsom så att säga mer benefika än bröstarvingars och makes förvärv och därigenom motiverade en proportionsvis högre beskattning, för vilket ändamål de skattskyldiga fördelas i *olika klasser*. Sålunda beskattas enligt klass I: efterlevande make, barn, adoptivbarn och avkomling till barn eller adoptivbarn, enligt klass II: föräldrar, syskon, halvsyskon och avkomling till hel- eller halvsyskon samt enligt klass IV: övriga arvsberättigade släktingar ävensom oskylda. Beskattningen av juridiska personers testamentsförvärv — därvid till-

lämpas i vissa angivna fall klass II eller klass III och i övriga fall klass IV — skall i det följande i vissa avseenden bliva föremål för särskild redogörelse.

Kommittén föreslår, att i nuvarande klass I upptagas jämväl styvbarn och makes adoptivbarn samt avkomling till sådant barn. Genom lagen den 11 juni 1920 om makes underhållsskyldighet mot andra makens barn har fastslagits, att i visst betydelsefullt hänseende styvbarn böra vara jämställda med makarnas gemensamma barn. Denna lagstiftning förutsätter såsom naturligt och önskvärt, att styvbarn i regel få uppväxa i makarnas hem. I dessa vanligen förekommande fall föreligga enligt kommitténs åsikt starka skäl att bereda en styvfaders eller styvmoders testamentsförordnande till förmån för styvbarn enahanda skattelindring som de gemensamma barnens arvs- och testamentsförvärv. I fall, där styvbarnet icke vistats i makarnas hem, torde ett testamentsförordnande till förmån för styvbarnet i och för sig indicera en verklig samhörighet mellan testator och styvbarnet. Då det tillika bör kunna förutsättas, att denna samhörighet har sin grund i det av testator ingångna äktenskapet, lär även i nu åsyftade fall samma skattelindring vara påkallad. Att införande av skattelindring för styvbarn — liksom andra av kommittén föreslagna, i det följande berörda skattelindringar — innefattar avsteg från den nu tillämpade principen att, fränsett efterlevande makes förvärv, uteslutande grunda skattedifferentieringen på arvsordningen, bör enligt kommitténs förmenande icke vara ägnat att ingiva betänkligheter. Härutinnan finnas på skilda håll förebilder i den modernare arvsskatte-lagstiftningen. Likaväl som med testators naturliga barn i skattehänseende jämställs hans adoptivbarn, bör med testators styvbarn jämföras hans makes adoptivbarn.

Enligt förslaget skall klass II i tariffen utökas sålunda, att där jämväl upptagas styvfader, styvmoder, adoptant, adoptants avkomling samt barns eller adoptivbarns make.

För upptagande av styvföräldrar i denna klass gälla samma skäl som för styvbarns införande under klass I. Vad angår adoptant torde den omständigheten att adoptanten, hos vilken adoptivbarnet vanligen erhållit sin uppfostran, i allmänhet få antagas stå i närmare förhållande till adoptivbarnet än vad fallet är med barnets naturliga föräldrar eller släktingar, utgöra tillräcklig anledning till den föreslagna skattelindringen. Såsom ytterligare skäl tillkommer, att adoptanten äger, om än i begränsad utsträckning, arvsrätt efter adoptivbarnet. Att adoptants avkomling bör tillgodnjuta enahanda skattelindring torde icke behöva särskilt motiveras.

Ett testamentariskt förordnande till förmån för make till testators barn lär ofta vara att tillskriva icke endast hänsyn till testamentstagaren personligen utan även omsorg om barnets familj. Mången gång kommer detta till uttryck i testamentet sålunda, att detsamma skall i första hand gälla barnet, och, endast om barnet avlider före testator, barnets make. Enligt kommitténs åsikt kan det icke anses tillfredsställande att, under det andra medlemmar av barnets familj — barnet självt och dess barn — beskattas

enligt klass I, barnets make däremot har att erlægga skatt enligt klass IV. Kommittén har därför upptagit barns make ävensom adoptivbarns make i klass II i tariffen.

Det må här anmärkas, att i en vid 1938 års riksdag inom första kammaren väckt motion nr 95 angående ändring i gällande förordning om arvs-skatt och skatt för gåva påtalades såsom en icke tillfredsställande avvägning av grunderna för beskattningen bland annat just det förhållandet att, om exempelvis en son avlidit före sin moder, hans änka i arvsskattehänseende betraktades såsom oskyld i förhållande till sonens moder och således hade att för testamentslegat från henne utgiva arvsskatt enligt klass IV. I sitt av riksdagen godkända betänkande med anledning av motionen anförde bevillningsutskottet, att utskottet i likhet med motionären funne avvägningen av arvs- och gåvoskatten mellan olika slag av skattskyldiga enligt gällande bestämmelser icke vara tillfredsställande men att, när det kunde förväntas att de av motionären framförda synpunkterna på ifrågasvarande spörsmål komme att beaktas vid pågående utredning av sakkunniga, utskottet i frågans dåvarande läge icke ansåge sig böra föreslå någon åtgärd i anledning av motionen.

I en vid 1937 års riksdag inom andra kammaren väckt motion nr 142 hemställdes om sådan ändring av K. F. 1914 19 § »att i däri angivna tariff person, som minst tio år varit anställd i testators eller gåvogivarens tjänst, jämställs med under klass II i skatteskalan uppräknade testaments- och gåvotagare».

I motionen framhölls bland annat, att i flertalet fall, då trotjänare erhållit en ekonomisk fördel genom testamente eller gåva, tjänaren torde hava gjort testator eller gåvogivaren sådana tjänster, att trotjänaren kunde sägas stå vederbörande lika nära som vissa släktingar. Då testator eller gåvogivare ville honorera en omvårdnad eller tjänst, vore det ur humanitär synpunkt mindre tillfredsställande, att staten vid graderingen av arvs- eller gåvoskatten icke gjorde någon åtskillnad mellan trotjänare och oskyld person utan utsatte beloppet för en väsentlig reduktion genom uttagande av skatt enligt klass IV. Såsom ytterligare skäl för överflyttande av trotjänare till lägre klass än nyssnämnda kunde anföras, att det i regel vore fråga om personer i blygsam ekonomisk ställning. Ur statsfinansiell synpunkt vore i detta fall icke fråga om några mera betydande skattebelopp, då det här gällde en relativt begränsad kategori personer. Till trotjänare borde enligt motionärens mening hänföras person, som i minst tio år varit i testators eller gåvogivares tjänst.

Bevillningsutskottet anförde i sitt betänkande med anledning av motionen:

I likhet med motionären finner utskottet det icke vara tillfredsställande, att den kategori av testaments- och gåvotagare, som i motionen betecknas såsom trotjänare, skall erlægga skatt för testamentslott och gåva enligt klass IV av den i arvsskatteförordningen intagna tariffen. I många fall kan nämligen en trotjänare under tjänstetiden hava stått testator eller gåvogivare minst lika nära som vissa släktingar. Utskottet finner därför billighetsskäl tala för att, då en person visat trotjänaren sin erkänsla genom att till denne

bortgiva ett belopp i syfte att därmed exempelvis trygga trotjänarens försörjning efter slutad tjänst eller på ålderdomen, beloppet icke beskattas högre än om detsamma skulle tillfallit någon av de skattskyldiga, som omförmålas i klass II av tariffen. Med den relativt begränsade kategori skattskyldiga, varom här är fråga, torde summan av de skatter, staten skulle gå förlustig, därest en lindring i skatten medgäves, icke uppgå till mera betydande belopp, varför statsfinansiella skäl icke kunna anföras mot den av motionären föreslagna klassificeringen av trotjänare. Med hänsyn till det anförda avsluter sig utskottet till motionärens uppfattning, att trotjänare i arvs- och gåvoskattehänseende hänföras till förenämnda klass II.

Motionären har vidare föreslagit, att i förevarande hänseende med trotjänare skall förstås person, som under minst tio år varit i testators eller gåvogivares tjänst. I frågans nuvarande läge är utskottet icke berett att uttala sig om, huruvida genom denna definition erhålles en lämplig avgränsning av begreppet trotjänare. Utskottet vill emellertid angiva några allmänna synpunkter på frågan. I regel torde böra uppställas fordran å viss längre tids anställning hos samma person eller familj. Skäl kunna även anföras för att andra omständigheter än anställningens varaktighet tagas i betraktande, såsom exempelvis tjänstens natur — vård under längre tid av sjuk person — eller dylikt. Utskottet anser vidare, att från begreppet trotjänare icke bör undantagas person, som stått i sådant skyldskapsförhållande till testator eller gåvogivare, att personen enligt gällande bestämmelser i arvs-skatteförordningen är att hänföra till klass IV, och som innehaft tjänst hos testator eller gåvogivaren under enahanda förhållanden som en oskyld. Även i sistnämnda fall finner utskottet skäligt, att tjänsteförhållandet och icke skyldskapen bör vara avgörande för frågan, efter vilken klass i nämnda förordning skatt skall beräknas.

På grund av det nu anförda får utskottet förorda, att det i förevarande motion berörda spørsmålet måtte göras till föremål för närmare utredning, varvid särskild uppmärksamhet bör ägnas däråt, att bestämmelserna i ämnet icke öppna möjlighet till kringgående av ifrågavarande beskattning.

Riksdagen anhöll med åberopande av betänkan det hos Kungl. Maj:t om föranstaltande av den begärda utredningen.

Kommittén finner av utskottet anförda skäl tala för att skattelindring beredes nu ifrågavarande kategori av skattskyldiga. Av en vid kommitténs betänkande fogad översikt av arvsbeskattningen i våra grannländer framgår, att sådan skattelindring förekommer i såväl Danmark som Norge.

Enligt förslaget skall skattelindringen tillgodokomma person, vilken såsom anställd tillhört den avlidnes husfolk under minst tio år eller under tid, som jämte tiden för sådan anställning hos den avlidnes make eller hos släkting till den avlidne eller maken uppgår till minst tio år. Utskottet framhåller, att skäl kunna anföras för att även andra omständigheter än anställningens varaktighet tagas i betraktande, såsom tjänstens natur — vård under längre tid av sjuk person — eller dylikt. Enligt kommitténs förmenande skulle ett hänsynstagande till sådana mer eller mindre individuella faktorer medföra praktiska svårigheter vid bestämmelsernas tillämpande och även öppna möjlighet till missbruk från de skattskyldigas sida av den medgivna skattelindringen. Kommittén har därför ansett övervägande skäl föreligga att låta endast anställningens varaktighet bliva avgörande.

Kommittén har vidare funnit skattelindringen böra begränsas till att avse lott, vars värde icke överstiger 50 000 kronor. I fråga om större lotter synas de för skattelindringen anförda skälen icke äga samma giltighet. Särskilt med hänsyn till denna begränsning har kommittén ansett praktiska skäl tala för att låta skattelindringen få form av avdrag å den enligt klass IV utgående skatten i stället för att, såsom utskottet ifrågasatt, hänföra de ifrågavarande skattskyldiga till klass II. Enligt förslaget skall avdraget beräknas till hälften av den enligt klass IV utgående skatten, vilket innebär att den skatt, som skall gäldas, kommer att bliva något högre än om den beräknats enligt klass II. För en lott å exempelvis 5,000 kronor utgör skatten enligt klass II 220 kronor, under det att hälften av skatten enligt klass IV uppgår till 270 kronor.

Enligt nuvarande bestämmelser skall förvärv genom arv eller testamente för att vara skattepliktigt uppgå till visst minimivärde, i klass I 1 000 kronor och i övriga klasser 200 kronor. Detta gäller såväl ifråga om fysiska som juridiska personer. Det är här således icke — såsom förhållandet är med de vid inkomstbeskattningen medgivna grundavdragen — fråga om avdrag, som tillkomma alla skattskyldiga oberoende av storleken av deras förvärv, utan skattefrihet medgives blott, där förvärvet icke uppgår till det angivna beloppet; i motsatt fall utgår skatt för hela förvärvet. Nu omförmälda bestämmelser gälla endast arvsbeskattningen. Vid gåvobeskattningen är den allmänna regeln att, om gåvans värde icke överstiger 3 000 kronor, skattefrihet äger rum oberoende av vilken skatteklass mottagaren tillhör. De vid arvsbeskattningen skattefria beloppen framstå numera såsom alltför låga icke endast om man tager hänsyn till penningvärdets fall — för klass I höjdes det skattefria beloppet genom 1908 års stämpelförordning från 400 kronor, till 1 000 kronor, men beloppet 200 kronor kvarstår för de övriga klasserna oförändrat sedan arvslottsskattens införande 1894 — utan även vid en jämförelse med vad som gäller inom andra beskattningsområden.

Nyss anförda skäl för en höjning av dessa skattefria belopp skulle tvivelsutan bliva till fullo beaktade, om den vid gåvobeskattningen tillämpade skattefrihetsregeln utsträcktes att gälla även arvsbeskattningen. Detta skulle jämväl innebära en icke oväsentlig arbetsbesparing för domstolarna vid författningens tillämpande. I det utredningsmaterial, som ställts till kommitténs förfogande, ingå vissa inom statistiska centralbyrån verkställda undersökningar, avseende arvsbeskattningen under åren 1935 och 1936. Resultatet av dessa undersökningar framgår av vid kommitténs betänkande fogade tabeller. Av de såsom *bilaga E* och *bilaga F* betecknade tabellerna inhämtas, att en ökning av det skattefria beloppet till 3 000 kronor inom alla klasser skulle hava medfört en skatteminskning under år 1935 av 1 023 463 kronor och under år 1936 av 1 042 402 kronor. Mot dessa skattebelopp svarade för år 1935 ett beskattningsbart belopp av 59 844 621 kronor, fördelade på 44 987 andelar, och för år 1936 ett beskattningsbart belopp av 61 313 188 kronor, fördelade på 45 901 andelar.

De skäl, som angivits för en höjning av de skattefria beloppen, finner kommittén icke tillräckliga för en så långt gående utvidgning av skattefriheten som nu nämnts. Kommittén har stannat vid att föreslå en höjning av de skattefria beloppen för klass I till 3 000 kronor och för övriga klasser till 1 000 kronor. Ett bibehållande av nuvarande system med högre skattefritt belopp i klass I än i övriga klasser står även i överensstämmelse med principerna för klassindelningen. En sådan höjning skulle — med skattefrihet för belopp till och med 3 000 kronor resp. 1 000 kronor — hava föranlett en skatteminskning för år 1935 av 542 553 kronor, varav 364 645 kronor belöpte å klass I och hänförde sig till ett beskattningsbart belopp av 37 399 320 kronor, fördelade på 21 429 andelar, medan 177 908 kronor belöpte å klasserna II—IV och motsvarade ett beskattningsbart belopp av 8 675 120 kronor, fördelade på 16 307 andelar. För år 1936 skulle skatteminskningen hava blivit 559 784 kronor, varav 380 458 kronor belöpte å klass I och hänförde sig till ett beskattningsbart belopp av 38 909 681 kronor, fördelade på 22 287 andelar, medan å klasserna II—IV belöpte 179 326 kronor, avseende ett beskattningsbart belopp av 8 647 429 kronor, fördelade på 16 175 andelar. Beträffande här lämnade sifferuppgifter bör bemärkas, att kommittén, såsom av det följande framgår, föreslår särskild skattebefrielse för arvs- och testamentslotter, som tillfalla efterlevande make och vilkas värde icke överstiga 25 000 kronor, samt att i de motsvarande sifferuppgifter, som lämnas i fråga om sistnämnda skattebefrielse även innefattas den skatteminskning, som belöper å sådana efterlevande make tillkommande lotter, vilkas värde ej överstiger 3 000 kronor. Denna skatteminskning skulle hava uppgått för år 1935 till 25 452 kronor, motsvarande ett beskattningsbart belopp av 2 602 504 kronor, fördelat å 1 359 andelar och för år 1936 till 25 952 kronor, motsvarande ett beskattningsbart belopp av 2 639 726 kronor, fördelat å 1 417 andelar. Om nämnda särskilda skattebefrielse för make anses böra genomföras, skola givetvis de sist angivna siffertalen på endera hållet avräknas.

Av det förut anförda framgår, att enligt gällande förordning olika metoder användas vid angivandet av skattefrihetsgränsen såtillvida att för skattefrihet förutsättes vid arvsbeskattningen att lottens värde understiger och vid gåvobeskattningen att gåvans värde ej överstiger visst angivet belopp. Något skäl för en dylik skiljaktighet torde icke förefinnas. Då det ej synts kommittén lämpligt att beträffande skattefriheten vid gåva föreslå någon ändring i metoden för skattefrihetsgränsens bestämmande, skall därför till vinnande av likformighet enligt kommitténs förslag den vid gåvobeskattningen använda metoden tillämpas även vid arvsbeskattningen.

En alltför hård belastning utgör den skatt, som för närvarande uttages för efterlevande makes arvs- och testamentsförvärv. Arvslottsbekattningens syfte är ju att träffa den ökade skatteförmåga, som det benefika förvärvet tillför den skattskyldige. Men det kan starkt sättas ifråga, huruvida — fränsett fall då fråga är om makar, som äga betydande förmögenhet —

arvet efter den avlidne maken verkligen giver den efterlevande ett tillskott i skattekraft och om icke snarare förhållandet i regel är det motsatta, eller att, om hänsyn tages till det genom makens bortgång uppkomna läget i dess helhet, den efterlevandes ekonomiska ställning genom dödsfallet försämras. Särskilt gäller detta, om dödsfallet träffar den, på vilkens arbetskraft det gemensamma hushållet framför allt varit grundat. Därest den omständigheten, att egendom juridiskt övergår från den ene maken till den andre, sålunda i regel icke motsvaras av något reellt förvärv, synes konsekvensen härav vara, att efterlevande make borde helt befrias från arvsskatt eller med andra ord att maken finge åtnjuta skattefrihet icke blott för sin giftorätt utan även för vad som genom arv eller testamente förvärvas från den avlidne. Såsom framgår av översikten över arvsbeskattningen i våra grannländer (*bilaga A*), har man i Norge intagit denna ståndpunkt och även i Danmark är efterlevande make befriad från arvsskatt under förutsättning att maken förblir i oskiftat bo. Såsom skäl för efterlevandes makes befrielse från arvsskatt kan även åberopas, att makar vid vår statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattning behandlas såsom en enhet, vilken motiveras med deras gemensamma hushållning.

Med hänsyn till den jämförelsevis stora skatteintäkt, som härflyter från efterlevande makes arvs- och testamentsförvärv, har kommittén utgått från att skattebefrielsen även av finansiella skäl måste begränsas och att man således icke kan stanna vid att från skattebefrielse undantaga blott sådana förvärv av verkligt betydande storleksordning, beträffande vilka de för skattefrihet anförda skälen ej kunna anses tillämpliga. Kommittén anser, att syftet med skattebefrielsen skulle vara i ej ringa mån tillgodosett, om skattefrihet medgäves för arvs- och testamentslott, vars värde icke överstiger 25 000 kronor. Därigenom skulle i ett bo, där all egendom är föremål för giftorätt och vars behållning icke överstiger 50 000 kronor, make utan skattskyldighet äga bekomma hela behållningen. Skattebefrielse i nu nämnd omfattning skulle enligt den förenämnda statistiska undersökningen (*bilaga B*) hava föranlett en skatteminskning för år 1935 av 431 655 kronor, motsvarande ett beskattningsbart belopp av 21 583 617 kronor, fördelat å 3 623 andelar, och för år 1936 av 487 413 kronor, motsvarande ett beskattningsbart belopp av 23 843 181 kronor, fördelat å 3 852 andelar. Till jämförelse kan — fortfarande med ledning av *bilaga B* — nämnas, att skattebefrielse för lotter icke överstigande 50 000 kronor skulle hava medfört en skatteminskning för år 1935 av 740 077 kronor, motsvarande ett beskattningsbart belopp av 29 167 068 kronor, fördelat å 3 836 andelar, och för år 1936 av 852 784 kronor, motsvarande ett beskattningsbart belopp av 33 035 313 kronor, fördelat å 4 120 andelar.

Skulle skattebefrielsen anses kunna sträckas längre än kommittén föreslår, borde detta enligt kommitténs förmenande icke ske utan att en differentiering med hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet företoges. En sådan kan tänkas anordnad efter i huvudsak samma metod som i tysk rätt, där efterlevande make alltid åtnjuter skattefrihet för förvärv, som icke överstiger 30 000 mark, men därutöver erhåller total skattebefrielse, om i äkten-

skapet finnas barn eller barns avkomlingar, vilka ännu äro i livet. Huru stor inkomstminskning för staten en skattebefrielse av sistnämnda slag skulle medföra, framgår icke av tillgängliga siffror.

Det är tydligen ett viktigt samhällsintresse att vid sidan av efterlevande make även minderårigt barn tillgodoses vid arvsbeskattningen, och behovet härav blir större, i den mån skattefriheten för efterlevande make av fiskaliska skäl måste begränsas. I anslutning till den ändring, som inkomstbeskattningen och även arvsbeskattningen — K. F. 1914 3 § 3 mom. — undergått genom 1938 års lagstiftning, ligger det nära att såsom minderårigt anse barn under 18 år. Kommittén har haft under övervägande, om icke varje barn i denna ålder kunde beredas skattefrihet för visst belopp, ungefärligen motsvarande vad som vore önskligt såsom underlag för dess utbildning.

Vid bestämmande av denna skattefrihet skulle utgångspunkt kunna sökas i den befrielse från gåvoskatt, som enligt K. F. 1914 35 § i viss utsträckning medges för försäkringar, till vilka förmånstagare insatts och vars främsta syfte just är att uppmuntra till en på frivillighetens väg åstadkommen familjeförsörjning.<sup>1</sup> Sålunda äro under vissa förutsättningar kapitalförsäkringar skattefria till den del de icke överstiga 15 000 kronor. Även där den avlidne icke genom försäkring sörjt för de sina, bör emellertid enligt kommitténs åsikt en viss skattefrihet beredas minderåriga. Såsom metoder, vilka härvidlag kunna komma i fråga, erbjuda sig att antingen likställa samtliga minderåriga barn och oberoende av deras ålder tillerkänna dem skattefrihet till och med visst belopp, exempelvis 15 000 kronor, eller gradera skattefriheten i förhållande till deras ålder, så att den får åtnjutas intill ett visst belopp, t. ex. 1 000 kronor för varje år eller del av år som återstår, till dess barnet fyllt 18 år. Den förra metoden är enklare vid tillämpningen men den senare leder till så avsevärt rättvisare resultat, att kommittén ansett den böra hava företräde. De ojämnheter, som skapas genom den förra metoden, framträda särskilt starkt i övergången från skattefrihet till skattskyldighet, i det barn med arvslott ej överstigande 15 000 kronor, om det vid skattskyldighetens inträde fyllt 17 år, erhåller skattefrihet för hela beloppet, men om det redan uppnått 18 år, har att erlägga full skatt. Med den senare metoden däremot uppkommer icke något väsentligt språng vid övergången från skattefrihet till skattskyldighet. Erforderlig upplysning om barnens ålder bör alltid vara att finna i bouppteckningen, som enligt föreskrift i 3 kap. 3 § boutredningslagen skall innehålla uppgift om underårig bodelägares födelsedag. Utöver den speciella förmån, som sålunda beredes minderårigt barn, bör detta även komma i åtnjutande av samma skattefrihet, som medges andra enligt klass I skattskyldiga för lott icke överstigande 3 000 kronor. Ett nyfött barn skulle alltså först och främst åtnjuta förmånen av skattefrihet till och med 18 000 kronor och, om barnets lott icke överstiger 21 000 kronor icke heller hava att betala någon skatt, varemot — om lottens värde överstiger sistnämnda

<sup>1</sup> Denna skattebefrielse har i stort sett bibehållits i förslaget, jfr sid. 140 och 182 ff..

belopp — skattskyldighet skulle inträda för lotten i dess helhet. Med barn bör självfallet i nu förevarande hänseende jämföras adoptivbarn.

Huru stor skatteminskning kommitténs förslag i denna del kommer att medföra, låter sig icke beräkna, enär det statistiska materialet icke lämnar någon upplysning angående arvinges ålder. Man kan visserligen utrona kostnaden för en skattefrihet till bröstarvingar över huvud för lotter, vilkas värde icke överstiger 15 000 kronor. Denna skatteminskning skulle hava blivit för år 1935 1 424 046 kronor, fördelade å 30 870 andelar, och för år 1936 1 521 218 kronor, fördelade å 32 870 andelar. Men huru många bland nu avsedda arvingar, som äro vuxna och huru många minderåriga låter sig icke bestämma — för befolkningen i dess helhet faller ungefärligen en tredjedel på den senare kategorien och två tredjedelar på den förra — och ännu mindre storleken av deras olika lotter. Och väljer man metoden med skattefrihet för visst belopp för varje år eller del av år, som återstår tills den minderåriga fyllt 18 år, kan ännu mindre skatteminskningen beräknas. Tydligt är emellertid att en på föreslaget sätt anordnad skattefrihet från fiskalisk synpunkt måste vara av jämförelsevis ringa betydelse.

Vid arvsbeskattningen möta, då fråga är om *juridiska personers förvärv*, i flera avseenden spörsmål, där en lösning icke kan vinnas efter samma normer, som komma till användning vid beskattningen av fysiska personer tillfallna arvs- och testamentslotter. Detta gäller framför allt frågor rörande skattebefrielse samt skattens avvägande. Enligt K. F. 1914 är endast kronan befriad från skatt, medan samtliga övriga juridiska personer äro underkastade skyldighet att erlægga arvsskatt. Vissa av dem komma dock i åtnjutande av skattelindring såtillvida som under klass II i skattetariffen hänföras »akademi, vetenskapligt samfund, allmänt undervisningsverk, stipendiefond eller pensionsanstalt, liksom ock sjuk- eller fattigvårdsinrättning eller annan from stiftelse» samt under klass III »kyrka eller religiöst samfund, landsting, kommun, hushållningssällskap, registrerad sjukkassa, registrerad understödsförening eller ock sådan förening eller annan sammanslutning, som, utan att hava till ändamål att genom ekonomisk verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, fullföljer övervägande religiösa, välgörande, politiska, sociala, vetenskapliga, konstnärliga eller eljest kulturella syften eller avser att främja handel, industri eller övriga näringar inom landet». Andra juridiska personer än de nu nämnda erlægga arvsskatt enligt klass IV.

Redan 1810 års bevillningsförordning medgav såvitt gällde testamentsbevillningen, såsom vår dåvarande beskattning av arv, testamente och gåva brukade benämnas, skattefrihet för såväl testamenten som gåvor »till allmänna undervisnings- och skolinrättningar, stipendier, arbetshus, hospitals- och fattigförsörjningsanstalter samt i övrigt alla fromma stiftelser». I den sista författning, enligt vilken testamentsbevillningen uttogs, nämligen K. F. den 14 september 1883 angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, inbegrep skattebefrielsen: »kyrka, akademi, vetenskap-

ligt samfund, allmän skola eller annat allmänt undervisningsverk, stipendiefond, pensionsanstalt, sjuk- och fattigvårdsinrättning jämte annan from stiftelse».

1894 års stämpelförordning medgav däremot icke — fränsett skattebefrielsen för kronan — skattelindring för någon kategori av juridiska personer. Samtliga voro skattskyldiga enligt högsta klassen i tariffen. 1893 års kommitterade anföra i sitt betänkande, att det visserligen kunde ifrågsättas, huruvida icke förutom kronan vissa inrättningar eller stiftelser borde befrias från arvsskatt för till dem testamenterad egendom eller åtminstone lindring i beskattningen medgivas till förmån för dylika anstalter. Efter att hava erinrat, att enligt då gällande bestämmelser angående stämpelavgiften för testamente, på grund varav lagfart å fast egendom söktes, sådana inrättningar vore ställda i samma kategori som vissa närmare skyldemän, fortsätta kommitterade, att även om det åskådningssätt, som låge till grund för detta stadgande hade något skäl för sig, man å andra sidan icke finge förbise, att egendom som disponerades till förmån för en inrättning av ifrågasvarande art, merendels för all framtid bleve i denna inrättnings ägo och i följd därav icke sedermera komme att bliva underkastad vare sig den beskattning, som annan enskild tillhörig egendom i form av arvsskatt hade att bära eller åtskilliga av de andra stämpelavgifter, som vid transaktioner mellan levande träffade detta slag av egendom. På grund härav hade kommitterade icke ansett sig böra giva nämnda slag av dispositioner något företräde.

Då sedermera år 1910 en väsentlig höjning av skatteskalen i högsta klassen genomfördes, upptogos med åberopande härav i klass II i tariffen de kategorier av juridiska personer, som enligt vad förut angivits alltjämt där återfinnas. För vissa andra här ovan uppräknade kategorier, nämligen kyrka, landsting, kommun och hushållningssällskap, genomfördes skattelindring sålunda, att de kommo i åtnjutande av på visst sätt beräknat avdrag å den enligt högsta klassen utgående skatten. Genom en påföljande år vidtagen författningsändring upptogos — av skattetekniska skäl — sistnämnda kategorier i den särskilda, då nytillkomna klass i tariffen — klass III — i vilken de alltjämt kvarstå. År 1933 utvidgades klass III till att omfatta även religiöst samfund, som därigenom likställdes med kyrka. Sedan inom rättstillämpningen yppats tvekan huruvida missionssällskap borde anses hänförligt under uttrycket religiöst samfund, föreslogs i motion till 1935 års riksdag, att jämväl missionssällskap skulle införas under klass III i tariffen. Motionen föranledde av riksdagen bifallen hemställan av bevillningsutskottet om motsvarande uppflyttning från klass IV till klass III av samtliga de juridiska personer, som — förutom kyrka, religiöst samfund, landsting, kommun och hushållningssällskap — nu finnas upptagna under klass III. De rättssubjekt, som genom 1935 års lagändring sålunda kommo i åtnjutande av skattelindring återfinnas — under enahanda rubricering som i klass III — i K. F. 1914 32 §. Enligt denna paragraf äro, allt sedan förordningens tillkomst, samtliga i klass II och klass III i skattetariffen nu

upptagna juridiska personer med undantag av pensionsanstalter befriade från skyldighet att erlægga gåvoskatt. Denna motsättning mellan arvs- och gåvobeskattningen framhölls av bevillningsutskottet i sammanhang med 1935 års lagändring, i det utskottet förklarade, att de skäl, som anförts till förmån för att vissa sammanslutningar och stiftelser sålunda frikallades från gåvoskatt, syntes utskottet kunna åberopas jämväl för att dessa juridiska personer, i den mån de ej redan vore upptagna i II och III klassen, borde överföras från IV till III klassen.

I det förslag av 1910 års kommitterade, som låg till grund för K. F. 1914, anfördes i förevarande hänseende i huvudsak följande.

Ur rent praktisk synpunkt hade framhållits, att gåvor till allmännyttiga och välgörande ändamål icke borde beskattas. Det låge, sade man, i statens intresse, att företag, som arbetade för dylika ändamål, bleve tillgodosedda med frivilligt understöd, men en beskattning härav kunde med skäl befaras avhålla mången från att skänka till sådana ändamål.

De sålunda anförda invändningarna kunde icke fränkännas betydelse, och det gällde sålunda att se till i vad mån dessa borde föranleda inskränkning i gåvobeskattningen. Därvid måste man emellertid i främsta rummet se till, att icke det syfte förfelades, vars förverkligande närmast avsetts med den kommitterade anbefallda revisionen av gåvostämpeln, nämligen syftet att förebygga arvsskattens kringgående. Dessa invändningar kunde utan svårighet avvärjas genom att från skattskyldighet undantaga vissa samfund, inrättningar, föreningar och andra juridiska personer, vilka verkade i välgörande syfte eller för ändamål, som för den kulturella utvecklingen inom landet, vare sig den ideella eller den materiella, kunde anses vara av allmänare betydelse. Enligt kommitterades mening kunde det visserligen bliva föremål för tvekan, huruvida icke andra institutioner och sammanslutningar än de föreslagna kunde vara berättigade att komma i åtnjutande av enahanda skattefrihet som för dessa blivit föreslagen. De kommitterade hyste dock den uppfattningen, att med den lydelse paragrafen erhållit ramen för skattefrihet gjorts så vid, att alla gåvor, som avsåge främjande av ett för samhället såsom helhet behjärtansvärt ändamål bleve undantagna från ifrågavarande skattskyldighet, och hölle före, att då i tvivelaktiga fall prövning av rätten till skattefrihet skulle äga rum, den prövande myndigheten med ledning av de angivna allmänna synpunkterna skulle komma till ett resultat, som överensstämde med förslagens anda.

Vid tillkomsten av K. F. 1914 ansågs sålunda på nu angivna skäl vid gåvobeskattningen skattefrihet böra i stor utsträckning medgivas stiftelser och andra sammanslutningar för allmännyttiga ändamål. Samma skäl hava, på sätt ovan angivits, sedermera åberopats jämväl för införande av de skatteleindringer, som numera komma sådana rättssubjekt till del i fråga om testamentsförvärv. Fullständig skattefrihet såsom vid gåvobeskattningen har därvid icke blivit ifrågasatt.

För kommittén har det framstått såsom ett önskemål, att den bristande överensstämmelse, som på förevarande och andra områden förefinnes mellan arvs- och gåvobeskattningen, i den mån så är möjligt avlägsnas. Vid övervägande härav har kommittén funnit vad tidigare blivit anført till stöd för den skattebefrielse, som vid gåvobeskattningen tillerkänts om-

förmälda kategorier av juridiska personer, böra anses innefatta tillräckliga skäl att bibehålla denna skattefrihet i samma utsträckning som nu. Däremot har kommittén ansett dessa skäl i och för sig icke vara tillfyllest för införande av motsvarande skattefrihet vid arvsbeskattningen. Det skäl, som främst åberopats för befrielsen från gåvoskatt, eller att benägenheten att genom gåvor understödja allmännyttiga institutioner kunde befaras komma att minskas, om en del av gåvan toges i anspråk för gäldande av gåvoskatt, torde enligt kommitténs förmenande icke med tillnärmelsevis samma styrka göra sig gällande då fråga är om testamentsdonationer. I och med arvfallet inträder nödtvunget en äganderättsövergång, och arvlåtaren har att räkna med att därvid kvarlåtenskapen i sin helhet blir föremål för arvsbeskattning. Även om arvlåtaren underlåter att fullfölja ett tilltänkt testamenteriskt förordnande, drabbas sålunda den egendom, varom fråga är, i hans arvingars hand av arvsskatt. Därest arvlåtaren saknar arvsberättigade släktingar och således staten, representerad av allmänna arvsfonden, inträder såsom arvinge, kan uteblivandet av testamentsförordnandet föranleda skattebefrielse för den ifrågavarande egendomen. I de regelmässiga fall, då arvsberättigade släktingar finnas, kan egendomens testamenterande till en allmännyttig institution föranleda att arvsskatten blir lägre än om egendomen tillfallit arvingarna. Så blir alltid förhållandet om arvingarna äro i fjärrare skyldskap än föräldrar och syskon, i vilket fall arvingarna skulle hava att erlægga skatt enligt klass IV i tariffen, medan skatt för testamentsförvärvet icke beräknas högre än enligt klass III. I nu avsedda fall läser knappast något utrymme finnas för det skäl, som enligt vad ovan angivits föranlett skattebefrielsen för gåvor till allmännyttiga ändamål. Äro arvingarna i närmare skyldskap än nyss nämnts, kan visserligen såväl enligt nu gällande bestämmelser som enligt förslaget skatten för testamentsförvärvet i många fall komma att bli högre än om den ifrågavarande egendomen tillfallit arvingarna. Det läser emellertid enligt kommitténs förmenande icke finnas grundad anledning antaga, att en arvlåtare skulle med hänsyn till en sådan omständighet låta sig avhålla från en testamentarisk donation, som han är beredd att genomföra med inskränkande av närståendes arvsrätt.

Även om det sålunda enligt kommitténs uppfattning icke behöver befaras, att en beskattning av testamentsdonationer för allmänna ändamål skall verka avhållande på tillkomsten av sådana donationer, har kommittén funnit anledning överväga, huruvida icke skattebefrielse likväl bör i viss utsträckning beredas dylika testamentsdonationer. Kommittén har härvid utgått från att juridiska personer, som erhålla sådana förvärv, helt använda sina ekonomiska resurser för det allmännyttiga ändamål, vartill förvärvet blivit anvisat, samt att ändamålets fullföljande självfallet försvåras i samma mån dessa resurser skattevägen tagas i anspråk. Beträffande dylika testamentsförvärv läser fog finnas för att i viss utsträckning medgiva icke blott — såsom enligt nu gällande arvsskatteförordning — skattelindring utan även under vissa särskilda förutsättningar fullständig skattebefrielse. Härvid bör såsom villkor för skattefrihet fordras, att förvärvet skall tjäna ändamål av sådan hög-

gradig allmännytt, att man icke behöver räkna med att ändamål, som lämnas utanför skattefriheten, skola anses tillbakasatta samt att garantier finnas för att förvärvet kommer att användas uteslutande för det avsedda ändamålet.

Vad angår sistnämnda villkor torde i de fall, där enligt kommitténs förslag skattefrihet skall ifrågakomma, den fordrade garantin i avseende å förvaltningens handhavande i regel utan vidare vara tillfinnandes. Genom 1929 års lag om tillsyn över stiftelser har, såvitt gäller detta slag av juridiska personer, erforderlig kontroll i stor utsträckning kommit till stånd. Stiftelser, som icke äro underkastade denna lag, ävensom föreningar och andra sammanslutningar torde, i den mån de enligt förslaget skola komma i åtnjutande av skattebefrielse, merendels hava sådan kontakt, direkt eller indirekt, med det offentliga och den nu avsedda garantin även här kan anses förefinnas.

Frågan om vilka juridiska personer, som skola anses fullfölja ett ändamål av sådan höggradig allmännytt att skattefrihet bör beredas dem, har däremot krävt ingående överbäganden.

Innan kommittén ingår härpå, vill kommittén förutskicka, att nu gällande skattebefrielse för kronan givetvis bibehållits. I rättspraxis har fråga uppkommit om vad som bör inbegripas under uttrycket kronan.<sup>1</sup> Kommittén har ansett sig böra i detta sammanhang framlägga några synpunkter, som enligt kommitténs förmenande kunna vara av betydelse vid bedömning av nämnda spörsmål. Förberörda lag om tillsyn över stiftelser förutsätter förhandenvaron av två skilda slag av stiftelser: osjälvständig stiftelse, vilken saknar egen rättspersonlighet, och självständig stiftelse, vilken existerar såsom en särskild juridisk person. I motiven till nämnda lag uppställas vissa presumtioner för avgörande av när det ena eller andra slaget av stiftelse skall anses föreligga. Medel donerade till ett visst varaktigt ändamål böra sålunda antagas av stiftaren vara avsedda att utgöra en förmögenhet för sig, en självständig stiftelse, dock med reservation för det fall att medlen anförtros åt ett redan bestående rättssubjekt att användas i syfte, som faller inom eller rent av sammanfaller med det ändamål, som är det förvaltande rättssubjektets eget. I denna händelse skall i tvivelaktiga fall antagas, att avsikten varit att öka det mottagande rättssubjektets förmögenhet, låt vara att detta är i fråga om användningen av de donerade medlen bundet av de föreskrifter, som fästats vid donationen. Hava nu medel testamentarats till en statsinstitution på sådant sätt, att enligt vad nu angivits testamentsförordnande givit upphov till en osjälvständig stiftelse, hava medlen tillfallit statsinstitutionen såsom sådan och böra således bliva föremål för den skattebefrielse som tillkommer kronan.

Å andra sidan kan det enligt kommitténs mening icke anses givet att, då en åt en statsinstitution anförtrodd stiftelse har karaktären av ett självständigt rättssubjekt, stiftelsen skall under alla förhållanden vara undantagen

<sup>1</sup> N. J. A. 1931 s. 201, där fråga var om skattskyldighet för testamentslegat till Nationalmuseum och Riksmuseets etnografiska avdelning; jfr N. J. A. 1937 s. 108.

från den skattebefrielse, som tillerkänts kronan. Då det förvaltande rätts- subjektet är en statsinstitution föreligger nämligen såtillvida en särskild situation, att det förvaltande rättssubjektet icke för egen del utan endast såsom representant för ett överordnat rättssubjekt — staten — fullföljer inom visst område anvisat ändamål. Skulle stiftelsens karaktär av självständigt rättssubjekt hava sin grund däri att stiftelsens ändamål icke faller inom ramen för den stiftelsen förvaltande statsinstitutionens uppgifter, men stiftelsens ändamål kunna inordnas under annan statsinstitutionens verksamhetsområde, synes likaledes skäl förefinnas att vid bedömande av frågan, huruvida stiftelsen bör komma i åtnjutande av kronan tillerkänd frihet från skatt eller icke, avgörande betydelse tillmätas icke stiftelsens självständiga rättssubjektivitet utan dess uppgift att tillgodose ett statsändamål.

Föreligger den situationen, att den rent finansiella förvaltningen på be- tryggande sätt anförtrots åt annan än den statsinstitution, som har att be- stämma om donationens användning, t. ex. åt ett banknotariat, som icke har annan befattning med donationen än att till statsinstitutionen redovisa för det bestämda ändamålet anslagen avkastning av visst kapital, torde finnas anledning anse, att en sådan uppdelning av donationsmedlens handhavande icke bör hava någon betydelse för avgörande av huruvida kronan tillerkänd skattefrihet bör tillkomma en sålunda anordnad stiftelse. Det ligger i öp- pen dag att synpunkter sådana som de nu framförda i många fall icke kun- na i praktiken giva tillräcklig ledning för bedömande av förevarande fråga, som därför enligt kommitténs mening lämpligen icke bör behandlas i för- fattningstexten utan såsom hittills överlämnas åt rättstillämpningen.

I författningstexten har det nu använda uttrycket »kronan» utbyts mot uttrycket »staten».

Kommittén övergår nu till de särskilda fall, där kommittén enligt de grun- der, som förut angivits, funnit skattefrihet böra medgivas andra juridiska personer än staten. Självfallet måste den gränsdragning, varom här är frå- ga, alltid i viss mån ställa sig vansklig. Enligt kommitténs mening möter dock ej större svårighet att fastställa ett antal fall, som ifråga om ändamålets höggradiga allmännytta måste anses äga obestriddligt företräde framför and- ra. Att såsom naturligt är dessa fall sinsemellan icke alltid kunna anses fullt likvärdiga, läser icke böra inverka.

I motioner till 1938 års riksdag föreslogos sådana ändringar av gällande förordning om arvsskatt och skatt för gåva, att gåva, som lämnas för luft- värnet till försvarsförening, skulle bliva undantagen från skatt enligt nämnd- da förordning. Med anledning av detta förslag — motionerna avsågo även skattebefrielse på andra områden än arvs- och gåvobeskattningens — anför- de bevillningsutskottet:

Beträffande motionärernas förslag, att gåva, som för luftvärnet lämnas till försvarsförening, skall undantagas från arvs- och gåvoskatt, får utskottet anföra följande. Såsom förut framhållits, äro de gåvomedel, som givas för luftvärnet till en försvarsförening under förut angivna förutsättningar, av- sedda att användas för tillgodoseende av ett rent statligt ändamål. Denna omständighet torde få anses utgöra ett vägande skäl för att skatt å dylika

gåvor, i likhet med vad som gäller om gåvor direkt till staten, icke bör utgå. Såvitt utskottet har sig bekant, har vid tillämpning av gällande bestämmelser gåvor för luftvärnet, vilka skänkts till en försvarsförening av nu ifrågavarande natur, exempelvis föreningen Stockholms fasta försvar, icke belagts med gåvoskatt. Då utskottet icke har anledning antaga, att praxis på detta område skall komma att undergå någon ändring, finner utskottet icke skäl tillstyrka bifall till motionärernas förslag i denna del. I fråga om donationer, som genom testamente tillfalla en försvarsförening, torde ock kunna förväntas att, därest av testamentet framgår att gåvan skall överlämnas till staten, skyldighet att erlægga arvsskatt ej kommer att inträda. Med hänsyn härtill och då dylika fall torde bliva mera sällan förekommande, anser sig utskottet sakna anledning föreslå någon ändring i gällande bestämmelser i ämnet.

De ifrågavarande motionerna föranledde tillkomsten av förordningen den 3 juni 1938 om rätt att vid taxering åren 1939—1941 enligt förordningen den 28 september 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för belopp, som utgivits såsom gåva för luftvärnet. Förordningen avser dylik gåva, som lämnats till staten eller försvarsförening. Med försvarsförening förstås enligt förordningen »stiftelse eller sammanslutning, som samverkar med militär myndighet för stärkande av rikets försvar».

Att en stiftelse eller sammanslutning, som har till direkt ändamål att stärka rikets försvar, bör i enlighet med vad förut angivits vara befriad från arvsskatt — likasom från gåvoskatt — finner kommittén uppenbart. I 3 § av förslaget har upptagits uttrycklig bestämmelse härom. Enligt det föreslagna stadgandet skall skattefrihet åtnjutas av »stiftelse eller sammanslutning med ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar». Denna definition är såsom synes något vidsträcktare än den i nyssnämnda förordning givna definitionen å försvarsförening. Sålunda avser stadgandet även stiftelse eller sammanslutning, som för angivet ändamål samverkar med civil myndighet. Enligt luftskyddslagen den 11 juni 1937 är handhavandet av luftskyddet, varmed enligt lagen förstås åtgärder av icke militär natur, vilka åsyfta att försvåra anfall från luften eller att begränsa verkningarna därav, anförtrott åt civila myndigheter: luftskyddsinspektionen, länsstyrelserna och vederbörande polischefer. Det synes kommittén böra vara ställt utom diskussion, att jämväl det civila luftskyddet är ett ändamål av sådan högggradig allmännytt, som för arvs- och gåvobeskattningsens del är förtjänt av skattebefrielse. Kommittén har vidare ansett, att tillräcklig garanti för den samverkan med myndighet, som förutsättes, bör vara för handen, så snart stiftelsen eller sammanslutningen enligt för densamma gällande föreskrifter har till ändamål att under sådan samverkan fullfölja sitt syfte. Den tillsyn vederbörande länsstyrelse har att utöva däröver att förvaltningen av sådan stiftelse, som nu avses, handhaves i överensstämmelse med stiftelseurkunden, läser innefatta betryggande garanti i angivet hänseende. Är det fråga om en för ändamålet bildad förening torde helt visst ej mindre från det offentligas sida än även hos föreningsmedlemmarna kunna påräknas sådant intresse för föreningens verksamhet, att redan häri bör ligga tillräcklig garanti för att föreningens förvaltande organ icke frångår för

föreningen gällande stadgar. Genom den avfattning nu förevarande stadgande erhållit böra från skattebefrielse vara uteslutna sådana stiftelser eller sammanslutningar, som driva endast upplysningsverksamhet för främjande av försvaret, exempelvis genom tidskrifter och anordnande av föredrag, ävensom de vanliga skytteföreningarna.

Enligt förslaget skall vidare skattebefrielse tillgodokomma stiftelse eller sammanslutning för främjande av barns och ungdoms vård och fostran eller beredande av understöd för dess utbildning eller för främjande av vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta.

I sammanhang med den begränsning av släktarvsrätten, som tillkom genom 1928 års arvslagstiftning, bestämdes att de arv, som med anledning därav kommo staten till godo, skulle tillfalla allmänna arvsfonden. Fondens ändamål är att främja barns och ungdoms vård och fostran. När staten sålunda ansetts böra för nämnda ändamål avstå från rätt till arv, lär man följdriktigt också böra anse skäl föreligga, att staten avstår från uttagande av skatt för sådana genom testamente eller gåva tillkomna donationer till andra rättssubjekt än arvsfonden, vilka avse främjande av samma ändamål, som blivit fonden anvisat. Genom det i förslaget upptagna tillägget, att skattebefrielsen gäller även stiftelse eller sammanslutning för beredande av understöd för det uppväxande släktets utbildning, har kommittén velat uttryckligen angiva, att skattefriheten omfattar exempelvis även stipendie- eller andra understödsfonder för fortsatta studier vid högskola.

Med anledning av den vid 1928 års riksdag framlagda propositionen om ny arvslagstiftning föreslog vederbörande utskott, att allmänna arvsfondens ändamål skulle utvidgas till att avse även vård av behövande kroniskt sjuka och ålderstigna. Detta förslag biträdades icke av riksdagen. Såsom skäl mot en sådan utvidgning anfördes att, då man hade att räkna med begränsade tillgångar, företräde borde givas åt ungdomsvården såsom en från samhällelig synpunkt mera produktiv uppgift än beredande av vård åt sjuka och ålderstigna. Denna synpunkt har givetvis sitt berättigande. Vården av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta torde likvisst vara ett allmänt humanitärt intresse av sådan rang att åt detsamma bör inrymmas en plats inom den grupp av allmännyttiga ändamål, som på förut anförda skäl böra framför andra komma i åtnjutande av skattebefrielse. Skattebefrielsens begränsning till att avse fall, då fråga är om tillgodoseende av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta torde icke kräva särskild motivering. För ett utsträckande av skattefriheten till fattigvård i allmänhet föreligga enligt kommitténs förmenande icke tillräckliga skäl.

Det torde icke vara erforderligt att här angiva skälen för den för det föreslagna stadgandet uppställda begränsningen, att skattefrihet icke medges, där — antingen fråga är om ungdomsvården eller ålderdoms- och sjukvården — ändamålet är att tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter eller utom riket bosatta utländska medborgare.

Enligt kommitténs åsikt torde — från de synpunkter som förut angivits — tvekan icke böra förefinnas att bland de skattefria fallen inordna ytter-

ligare ett, nämligen det fall då donationen har till ändamål främjande av sådan vetenskaplig verksamhet, som avser sjukdomars bekämpande. Måhända kan det icke utan visst berättigande göras gällande, att härmed de fall böra anses uttömda, vilka kunna i fråga om graden av allmännyttan obetingat givas företråde framför andra allmännyttiga ändamål. Obestridligt är emellertid, att den vetenskapliga verksamheten överhuvud såtillvida intager en särställning att, såvitt gäller erkännandet av dess allmännyttan, densamma icke i lika mån som annan allmännyttig verksamhet blir föremål för skiftande bedömanden. Med hänsyn till vetenskapens sålunda erkända betydelse för den samhällseliga utvecklingen torde införandet av skattefrihet för bidrag till främjande av vetenskaplig verksamhet låta sig förena med den utgångspunkt, på vilken kommitténs förslag i förevarande del bygger. Såsom särskilt skäl för sådan skattebefrielse lär vidare kunna anföras att, om skattefrihet icke medgäves, det funnes anledning antaga att i många fall den av statliga institutioner drivna vetenskapliga verksamheten skulle — med hänsyn till skattebefrielsen för staten — i rättspraxis komma att tillerkännas en privilegierad ställning i förhållande till vetenskapliga institutioner av icke statlig karaktär. Enligt den nu avhandlade bestämmelsen i kommitténs förslag — 3 § näst sista stycket — är från skattskyldighet befriad stiftelse eller sammanslutning för främjande av vetenskaplig undervisning eller forskning. Det torde kunna förväntas att, om skattebefrielse sålunda medgives, rättstillämpningen kommer att i gränsfall restriktivt bedöma frågor, huruvida viss verksamhet bör anses hänförlig till vetenskap.

Av den förenämnda statistiska undersökningen rörande arvsbeskattningen under åren 1935 och 1936 kan viss ledning hämtas för bedömande av vilken skatteminskning den av kommittén föreslagna skattebefrielsen för juridiska personer skulle medföra. Men det bör understrykas, att statistiska siffror, avseende att visa resultatet av arvsbeskattningen för visst år, icke såsom medelsiffror betraktade böra tillmätas allt för stor betydelse, och detta gäller särskilt beskattningen av juridiska personers testamentsförvärv. Sålunda är den betydande olikhet, som 1935 och 1936 års siffror förete, till alldeles övervägande del att tillskriva beskattningen av ett enda dödsbo, utvisande en behållning av omkring 6 000 000 kronor, som så gott som helt testamenterats till allmännyttiga ändamål. Icke heller har det vid undersökningen tillgängliga materialet varit så differentierat, att den skatteminskning, som skattebefrielserna, tillämpade under nämnda båda år, skulle hava medfört, kan uppgivas i exakta siffror. Med stöd av det resultat undersökningen givit vid handen torde dock med tämligen stor sannolikhet kunna antagas, att skatteminskningen icke överstiger för år 1935 omkring 1 100 000 kronor och för år 1936 omkring 1 700 000 kronor. Vid angivandet av dessa siffror, som motsvara den ungefärliga skatteintäkten från juridiska personer, som beskattats enligt klass II, har hänsyn tagits därtill att skattebefrielsen skulle tillgodokomma å ena sidan det övervägande flertalet — dock icke alla — enligt klass II skattskyldiga juridiska personer men å andra sidan ett mindretal enligt klass III beskattade. Skulle från skattefrihet un-

dantagas sådana institutioner, som utöva annan vetenskaplig verksamhet än den medicinska, läser skatteminskningen hava uppgått för år 1935 till mellan 700 000 och 800 000 kronor och för år 1936 till omkring 1 400 000 kronor. Till jämförelse må nämnas att införande av skattefrihet för samtliga i klass II och klass III nu upptagna juridiska personer skulle hava föranlett en skatteminskning för år 1935 av 2 118 365 kronor och för år 1936 av 2 938 898 kronor. Av sistnämnda båda belopp belöpa för ett vart av åren 1935 och 1936 högst något tiotusental kronor å den skatteminskning, som skulle bliva följderna av de skattefria andelarnas höjande från 200 kronor till belopp till och med 1 000 kronor.

En skattebefrielse för juridiska personer i den omfattning kommittén föreslagit, skulle huvudsakligen tillgodokomma sådana rättssubjekt, som nu beskattas enligt klass II. Där skulle — om nuvarande klassindelning i övrigt bibehölles — endast kvarstå: allmänt undervisningsverk av icke statlig karaktär, vars verksamhet ej avser barns eller ungdoms utbildning eller meddelande av vetenskaplig undervisning; stipendiefond med annat ändamål än understödande av barns eller ungdoms utbildning eller främjande av vetenskaplig verksamhet; pensionsanstalt; sjuk- eller fattigvårdsinrättning, som ej avser främjande av vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, samt sådan »from stiftelse», som avser främjande av annat ändamål än sådant, för vilket enligt förslaget skattebefrielse medgivits. Enligt kommitténs förmenande torde i nu angivna fall verksamhetens ändamål ifråga om graden av allmännytta icke så väsentligt skilja sig från den verksamhet, som fullföljes av de enligt klass III beskattade juridiska personerna, att, om den föreslagna skattebefrielsen genomföres, de i klass II återstående juridiska personerna böra beredas större skattelindring än de i klass III upptagna. I förslaget hava därför juridiska personer helt utesluts från klass II. De juridiska personer med allmännyttigt ändamål, som enligt vad nyss angivits efter skattebefrielsen skulle hava kvarstått i denna klass, komma härigenom i åtnjutande av samma skattelindring — beskattning enligt klass III — som beretts andra juridiska personer, vilka fullfölja allmännyttiga ändamål. En sådan ändring har bland annat till följd, att begreppet »from stiftelse» kan utgå ur författningstexten. Detta torde vara en obestriddlig fördel. Frågan om vad som är att inbegripa under nämnda uttryck har nämligen i rättspraxis ofta föranlett tvekan. De gränsfall varom fråga varit — till dessa torde väsentligen vara att hänföra just de fall, som ställas utanför den föreslagna skattebefrielsen — torde knappast, då i stället fråga blir om deras inordnande under klass III, kunna föranleda några särskilda svårigheter i rättstillämpningen.

Nu gällande bestämmelser om vilka rättssubjekt, som äro att hänföra till klass III, hava i förslaget endast i formellt avseende överarbetats.

En särskild fråga blir, om och i vad mån *utländska juridiska personer* böra komma i åtnjutande av skattefrihet eller skattelindring. Huruvida en juridisk person är att betrakta såsom utländsk eller svensk, synes vid arvs-

beskattningen böra bedömas efter samma grunder som vid inkomstbeskattningen. (Se härom beträffande ersättningsskatten uttalanden i proposition nr 171 till 1933 års riksdag sid. 10.) Avgörande blir härigenom den formella synpunkten, i vilket land den juridiska personen är inregistrerad eller eljest har sitt säte, oavsett var verksamheten bedrivs eller ledningen utövas eller vem som erhåller avkastningen. Någon anledning att vid arvsbeskattningen avvika från denna allmänna regel synes icke föreligga.

K. F. 1914 innehåller icke några bestämmelser, huruvida den skattefrihet eller skattelindring, som författningen medger, är avsedd att komma även utländska juridiska personer tillgodo. Icke heller förordningens motiv giva någon direkt upplysning angående de utländska juridiska personernas ställning, som för övrigt vid tidpunkten för tillkomsten av K. F. 1914 knappast torde hava varit aktuell. Men motiven tyda på att medgiven skattefrihet och skattelindring endast avsett svenska rättssubjekt. Detta bestyrkes även av det sätt, på vilket lagbestämmelserna blivit avfattade. Den skattebefrielse, som enligt K. F. 1914 i § andra stycket tillerkänts »kronan», kan tydligen icke avse utländsk stat, som således måste rubriceras under klass IV i skattetariffen. Övriga offentliga korporationer, såsom utländska kommuner, kunna då icke rimligen beskattas lindrigare. Det måste även anses uteslutet, att exempelvis ett utländskt enskilt universitet skulle komma i åtnjutande av den skattelindring, som dess hänförande under klass II skulle innebära. Om så skedde, bleve ett utländskt enskilt universitet lindrigare beskattat än ett statligt sådant. Med tillämpning av i det föregående angivna synpunkter skulle nämligen ett statligt universitet i skattehänseende likställas med den utländska staten själv, som ju på sätt nyss nämnts måste rubriceras under klass IV.

Enligt kommitténs mening bör ock den skattebefrielse eller skattelindring, som medges juridiska personer, vara inskränkt till inländska rättssubjekt. Ett särskilt skäl härför synes vara att, framför allt då det gäller utländska enskilda rättssubjekt, det ofta icke kan tillförlitligen bedömas, huruvida den blivande förvaltningen av de donerade medlen innefattar betryggande garanti för att dessa verkligen i sin helhet tillgodokomma det ändamål, vartill de anslagits. Härtill kommer att, även i fall där förvaltningsformen skulle kunna anses betryggande, det icke alltid kan förutsättas, att den verksamhet det utländska rättssubjektet enligt sin beteckning har att fullfölja — exempelvis vetenskaplig forskning — bedrivs på ett sätt, som motsvarar de krav, vilka enligt svensk uppfattning böra ställas på en verksamhet av angiven art. Ett till namnet vetenskapligt samfund kan sålunda till och med fullfölja syften, som äro oförenliga med den uppfattning, på vilken svensk rätt är uppbyggd. Ännu tydligare framträder detta i fråga om de religiösa samfunden. Icke ens varje här i riket verkamt sådant samfund kan tänkas komma i åtnjutande av den i 19 § klass III medgivna skattelindringen utan denna får anses förbehållen sådant trosamfund, som avses i K. F. 1873 angående främmande trosbekännare och deras religionsövning. Gäller en dylik begränsning redan för inhemskt reli-

giöst samfund, synas de utländska religiösa samfunden böra falla helt utanför skattelindringen. Man måste därför enligt kommitténs mening utgå från att redan enligt K. F. 1914 samtliga utländska juridiska personer äro att hänföra under fjärde skatteklassen. För tydlighetens skull har i förslaget uttryckligen angivits, att medgiven skattefrihet eller skattelindring endast avser svenskt rättssubjekt.

En annan fråga blir, om på grund av det ökade hänsynstagande till andra länders skattelagstiftning, som under senare tid ägt rum, möjlighet till skattebefrielse eller skattelindring här bör beredas. Starka skäl tala oneligen för att man skulle kunna tillerkänna exempelvis övriga nordiska vetenskapliga institutioner samma ställning som de svenska. Men förutsättningen härför bör vara ömsesidighet, vilket innebär att frågan icke kan lösas ensidigt utan bör göras till föremål för konventioner de särskilda länderna emellan. En utvidgning av den befogenhet, som redan nu enligt K. F. 1914 § 56 tillkommer Konungen, finner kommittén med hänsyn härtill påkallad. En sådan synes lämpligen kunna beredas sålunda, att den i 56 § tredje stycket Konungen i fall av dubbelbeskattning medgivna befogenheten att stadga avvikelser från förordningen utvidgas till att omfatta även avtal för ernående av skattebefrielse eller skattelindring för juridisk person, som fullföljer allmännyttigt ändamål. En sådan föreskrift har ock intagits i 72 § av förslaget, vilken i övrigt innehåller bestämmelser motsvarande de i K. F. 1914 56 § givna.

Det har förut framhållits, hurusom man vid beskattningen av testamentsdonationer för allmännyttiga ändamål har att utgå från att juridiska personer, som erhålla sådana förvärv, helt använda sina ekonomiska resurser för det ändamål, vartill förvärvet blivit anvisat, samt att ändamålets fullföljande måste försvåras i samma mån dessa resurser skattevägen tagas i anspråk. Från samma utgångspunkt finnes anledning överväga, huruvida vid uttagande av skatt av juridiska personer den progressiva beräkningsgrunden bör komma till användning. För densammas begränsande till fysiska personers förvärv skulle tala att då det gäller juridiska personer man med hänsyn till nyss angivna omständigheter icke kan på samma sätt räkna med en i förhållande till förvärvets storlek stigande skatteförmåga.<sup>1</sup> Av den vid kommitténs betänkande fogade översikten över arvsbeskattningen i våra gannländer framgår, att ifråga om juridiska personer proportionell beskattning tillämpas i Danmark och i viss utsträckning även i Norge.

Kommittén har ansett de skäl, som kunna anföras för en omläggning på sätt nu nämnts av de juridiska personernas beskattning, icke böra tillmätas avgörande betydelse. Mot en sådan omläggning talar den omständigheten att, om man vid en övergång till proportionell beskattning icke vill avstå från en betydande del av den samlade skatteintäkten från de juridiska

<sup>1</sup> För införandet av proportionell beskattning av aktiebolags inkomst anfördes skattetekniska skäl (1936 års skattekommittés betänkande s. 185).

personer, vilka enligt kommitténs förslag fortfarande skola vara skattskyldiga, den proportionella skatten måste uttagas efter så hög procent att smärre förvärv — vilka enligt den statistiska utredningen äro i övervägande majoritet — skulle drabbas av en väsentlig skatteskärpning. Enligt kommitténs förmenande föreligga icke tillräckliga skäl att i nu förevarande hänseende låta det statsfinansiella intresset stå tillbaka. Kommittén har nämligen ansett det vara av synnerlig vikt, att så långt ett eftergivande av nuvarande skatteanspråk kan ifrågakomma, i första hand tillgodoses de ändamål, som enligt förslaget ansetts förtjänta av fullständig skattebefrielse.

Kommittén har i samband med de föreslagna bestämmelserna om utvidgad skattefrihet även haft under övervägande ett förslag till *skatteskärpning*. Redan vid arvslottsbekattningens införande hos oss år 1894 framhölls, att en verklig arvslottsskatt borde taga hänsyn till samtliga individuella förhållanden av natur att inverka på arvinges skatteförmåga. I det yttrande, som statskontoret och kammarrätten avgav över 1893 års förslag, nämndes såsom ett dylikt för skatteförmågan relevant förhållande även arvingens ekonomiska ställning i allmänhet och såsom exempel härpå nämndes »övriga tillgångar», som arvinge innehade. Det synes vara en riktig tanke, att om två arvingar i samma bo bekomma lika andelar och stå i samma skyldskapsförhållande till arvlåtaren, men den ene redan innehar viss förmögenhet eller åtnjuter viss inkomst, medan den andre är i avsaknad därav, den förre måste anses besitta en större skatteförmåga än medarvingen. Tillbörlig hänsyn härtill skulle kunna tagas vid skatteprocentens bestämmande genom att arvingens ekonomiska ställning vid sidan av andelens storlek och släktskapen till arvlåtaren erhöles naturen av en tredje progressionsgrund.

Kommittén har sökt vinna kunskap om, huruvida en dylik metod för arvsskattens bestämmande praktiseras i något annat land, men kommit till det resultat, att så för närvarande icke är fallet. Däremot har under några år en beskattning av dylik natur förekommit i Tyskland och Italien, varjämte förslag i sådan riktning varit under övervägande i Norge och även framlagts i Finland. I samtliga dessa fall har man tagit hänsyn allenast till arvinges förmögenhetsinnehav vid tiden för arvfallet men lämnat åsido hans ekonomiska ställning i övrigt, exempelvis storleken av hans inkomst. I Tyskland infördes denna form av beskattning år 1919 och innebar en ökning av skatten, när förvärvaren redan ägde en förmögenhet överstigande 100 000 mark. Ökningen utgick med en procent av skattebeloppet när arvingens vid arvfallet redan förhandenvarande förmögenhet översteg 100 000 men icke 110 000 mark och steg med en procent för varje 10 000 mark intill 200 000 mark. Översteg förmögenheten 200 000 mark, steg tilläggsskatten ytterligare med en procent för varje 20 000 mark. Tilläggsskatten fick aldrig överstiga hälften av det belopp, varmed den redan förhandenvarande förmögenheten översteg 100 000 mark, och icke heller dubbla beloppet av den ordinarie skatten. Denna senare gräns

nåddes, när förmögenheten uppgick till mera än 1 900 000 mark. År 1922 inskränktes tilläggsbeskattningen därhän, att den icke inträdde annat än när förvärvarens redan förhandenvarande förmögenhet översteg 2 miljoner mark och utgick med 10 procent för varje 100 000 mark; tilläggs-skatten fick aldrig överstiga hälften av det belopp, varmed den gamla förmögenheten översteg 2 miljoner mark och icke heller dubbla beloppet av den ordinarie skatten. År 1923 avskaffades denna tilläggs-skatt, och sedan dess har någon dylik beskattning icke förekommit i Tyskland.

I Italien infördes efter tyskt mönster en motsvarande skatt, likaledes år 1919. Allteftersom förvärvarens förmögenhet översteg 200 000, 400 000 och 600 000 lire, ökades hans arvsskatt med 6 %, 9.6 % och 12 %. Denna tilläggs-skatt minskades emellertid med 10 % för varje barn, som arvingen eller testamentstagaren vid arvsfallet ägde i livet. År 1920 bestämdes, att tilläggs-skatten aldrig fick överstiga  $\frac{1}{3}$  av det belopp, varmed arvingens förmögenhet översteg 200 000 lire, och år 1923 blev tilläggs-skatten i samband med en genomgripande reform av arvsbeskattningen helt avskaffad.

Det norska förslaget, som framkom första gången år 1930 — i Finland fördes motsvarande tanke fram vid 1921 års riksdag — och framställdes av en minoritet inom stortingets finanskommitté, använde en annan metod än den i Tyskland och Italien tillämpade. Till stöd för densamma anfördes, att det bäst motsvarade en rättvis beskattning att till grund för skatteprocentens bestämmande lades icke blott arvsandelen utan även arvingens förmögenhet enligt sista statliga taxering. Enligt förslaget skulle vid skattens bestämmande arvsandelen sammanläggas med arvingens på nyssnämnda sätt uppskattade förmögenhet och skatteprocenten beräknas efter det sålunda sammanlagda beloppet. Förslaget, som upprepades under ett vart av åren 1931—1934, vann icke stortingets bifall. En hemställan gjordes även år 1935 från en minoritet inom vederbörande utskott om frågans återupptagande vid 1936 års storting. I då framlagd proposition om väsentlig skärpning av arvsskatten blev förslaget icke beaktat men uttalades i propositionen, att den väckta frågan syntes förtjänt av vidare övervägande.

En betydelsefull invändning mot nu behandlade metoder för ifrågavarande beskattning är, att de icke taga hänsyn till förvärvarens ekonomiska ställning i allmänhet utan allenast till hans innehav av förmögenhet. Det är förvärvarens större skatteförmåga, som skulle motivera den tyngre belastningen, men förmögenheten i och för sig är icke något riktigt uttryck här för. Beskattningen skulle därigenom komma att träffa de skattskyldiga ojämnt i förhållande till deras skatteförmåga, och den bleve på sådant sätt egentligen endast en ny form av förmögenhetsbeskattning.

Vid fullföljandet av en arvsbeskattning, som såvitt möjligt tager hänsyn till arvinges redan förhandenvarande totala ekonomiska läge, måste man fördens skull söka ett bättre mått på hans skatteförmåga än förmögenhetsinnehavet. Då vår kombinerade inkomst- och förmögenhetsskatt infördes år 1910, framhölls, att den skattskyldiges inkomst med tillägg av en sextiondel — numera en hundradel — av hans förmögenhet kunde betraktas såsom

ett samlat uttryck för hans skatteförmåga, och man kan fråga sig, om denna eller någon annan kombination av inkomsten och en viss kvotdel av förmögenheten kunde komma till användning såsom mått på skatteförmågan även i förevarande sammanhang. Progressionen skulle då kunna tänkas så anordnad, att skatten ökades med viss procent av skattebeloppet, exempelvis för varje påbörjat belopp av 1 000 kronor, varmed vid senaste taxeringen det till inkomst- och förmögenhetsskatt beskattningsbara beloppet översteg 25 000 kronor. Såsom yttersta gräns för skatteskärpningen kunde föreskrivas, att denna icke finge överskrida exempelvis dubbla beloppet av den eljest utgående skatten och ej heller förhöja skatten utöver visst procenttal av lottens värde.

Då en skatteskärpning av ifrågavarande slag icke synes böra ifrågakomma för juridiska personer,<sup>1</sup> lär den omständigheten, att dessa ej erlægga förmögenhetsskatt och således ej heller taxeras för förmögenhet, icke utgöra något skäl till invändning mot den nu skisserade metoden.

Den invändningen ligger däremot nära, att den skattskyldiges inkomst, som med den nyss angivna metoden skjutes i förgrunden, i stort sett måste sägas besitta en mindre grad av stabilitet än hans förmögenhet, både med hänsyn till inträffande dödsfall och andra omständigheter. Det förefaller visserligen icke alldeles uteslutet, att hänsyn kan tagas till större eller mindre stabilitet hos inkomsten sålunda att denna kommer i betraktande endast om den åtnjutits under visst antal år. Kommittén har emellertid funnit de svårigheter, som särskilt i nu angivna hänseende äro förbundna med ett genomförande på tillfredsställande sätt av den här avhandlade »tredje progressionsgrunden», vara av den betydelse, att kommittén ansett sig icke böra framlägga något förslag i ämnet.

Någon ändring i de skattesatser, som enligt nuvarande tariff gälla för de olika klasserna, innefattas icke i kommitténs förslag.

### Efterbeskattning.

Enligt K. F. 1914 skall i vissa angivna fall efterbeskattning äga rum, då med hänsyn till omständigheter, som inträffat eller blivit kända först efter skatteärendets behandling, skatten befinnes hava blivit för lågt beräknad. Jämlikt 27 § skall sålunda tilläggsskatt uttagas, om den för låga beskattningen har sin grund däri att hänsyn icke tagits till testamente, som efter skattens fastställande antingen blivit bevakat eller ock, utan att bevakning skett, blivit av arvingarna godkänt, eller att vid beskattningen icke beaktats gåva, som enligt vad därom föreskrives skolat sammanläggas med arvinges eller testamentstagares lott. Vidare skall enligt 28 § efterbeskattning ske om en ökning av skatten betingas därav att testamente, som lagts till grund för beräkning av skatten, genom domstols lagakraftvunna beslut blivit helt eller

<sup>1</sup> Jfr vad å sid. 129 f. anförts angående användande av progressiv eller proportionell beskattningsmetod.

delvis förklarar ogillt. Tillägsskatten skall i samtliga angivna fall motsvara skillnaden mellan de vid den ursprungliga beskattningen och vid efterbeskattningen fastställda totala skattebeloppen. Om sålunda med tillämpning av ett tidigare icke framlagt testamente skatten för en delägare vid omräkningen blir högre än tidigare till följd av att hans lott skall ökas, under det att för annan delägare, som får vidkännas motsvarande minskning å sin lott, skatten skall nedsättas, uttages tillägsskatt endast i den mån skatteökningen för den ene överstiger skatteminskningen för den andre. Den sistnämnde har att för återfående av vad han erlagt för mycket hålla sig till den, som har att erlagga ytterligare skatt.

Efterbeskattning skall vidare äga rum, om efter skattens fastställande yppas sådan felaktighet i ingiven bouppteckning, som jämlikt 3 kap. 10 § boutredningslagen föranleder tilläggsbouppteckning, samt efter rättandet av denna felaktighet skatten befinnes bliva högre än tidigare.<sup>1</sup>

Regler om efterbeskattning hava upptagits i 32 § av kommitténs förslag. Dessa regler innebära en utvidgning av de fall, då enligt gällande bestämmelser tilläggskatt skall uttagas. Förslaget frångår vidare den nu tillämpade metoden, att uttaga tilläggskatt med skillnaden mellan de vid den ursprungliga beskattningen och vid efterbeskattningen fastställda totala skattebeloppen. Tilläggskatt skall i stället uttagas av varje arvinge eller testamentstagare, som drabbas av ökad skatt, med det belopp vartill skatteökningen för hans del uppgår utan att därvid avräkning göres för den minskning i skatt, som vid omräkningen kommer annan skattskyldig till godo. Denne har i stället jämlikt 59 § i förslaget att hos beskattningsdomstolen göra framställning om återvinning av för hans lott för mycket erlagd skatt, som därefter återbetalas i den ordning som är föreskriven i fråga om restitution av kronoutskylder. Det kan nämligen enligt kommitténs förmenande icke anses tillfredsställande, att såsom nu är förhållandet den, vilkens skatt blivit nedsatt, är hänvisad till att hålla sig till annan skattskyldig för återfående av vad för hans del blivit för mycket erlagt. Detta innebär ett i princip oriktigt övervältrande av skattebetalningen på annan än den betalningsskyldige.

Enligt 3 kap. 5 § boutredningslagen skall, om efter den döde finnes testamente, detta intagas i bouppteckningen eller därvid fogas såsom bilaga i bestrykt avskrift. Då skyldighet sålunda föreligger att vid bouppteckningens ingivande för registrering eller således före skattens fastställande giva domstolen del av förefintligt testamente, kan den omständigheten, att testamentet först sedermera bevakas eller godkännes av arvingarna, icke i och för sig giva anledning till efterbeskattning. Enligt förslaget skall efterbeskattning ske, om efter skattens fastställande skattskyldig erhållit kännedom om förut icke känt testamente, vars tillämpande för honom föranleder ökad skattskyldighet. Den omständigheten att testamentet efter nyssnämnda tidpunkt bevakas får i nu förevarande hänseende betydelse endast såtillvida att, jäm-

<sup>1</sup> Uttrycklig bestämmelse om detta fall av efterbeskattning finnes icke i K. F. 1914, men anses enligt rättspraxis den angivna regeln ändock gälla.

likt 46 § B i förslaget, bevakningen ersätter den deklaration, som eljest skall av skattskyldig avgivas, när han på sätt nu nämnts erhåller kännedom om testamentet. Om någon enligt testamentet berättigad avstår från att göra det samma gällande, blir situationen att bedöma enligt de synpunkter, som för dylikt fall i annat sammanhang angivits.<sup>1</sup> I motiven till boutredningslagen framhålles<sup>2</sup> att, om först efter bouppteckningens registrering kännedom erhålles om förefintligheten av testamente, av förenämnda stadgande i 3 kap. 5 § boutredningslagen bör följa, att testamentet skall ingivas till domstolen och biläggas den registrerade bouppteckningen. Då det enligt kommitténs förmenande icke lärer kunna påräknas, att den skyldighet, som i nu nämnda avseende sålunda får anses föreligga, i alla förekommande fall verkligen fullgöres, har kommittén ansett sig böra föreskriva (46 § B), att till beskattningsdomstolen skall avgivas deklaration därom att testamente, som föranleder tilläggs katt, blivit anträffat.

Enligt förslaget tillkomma vidare två särskilda — nu icke beaktade — fall av efterbeskattning, nämligen då skattehöjning föranledes därav att efter skattens fastställande genom lagakraftvunnen dom, som icke avser tillämpning av åberopat testamente, blivit bestämt angående delningen av egendom i dödsbo eller skattskyldig erhållit kännedom angående omständighet, som har till följd, att i deklaration uppgiven egendom bort upptagas eller fördelas annorledes än i deklarationen angivits.

I författningstexten har härjämte upptagits uttrycklig bestämmelse därom att, om tilläggsbouppteckning föranleder skatteökning, efterbeskattning skall äga rum. Med hänsyn till den skyldighet, som jämlikt 3 kap. 10 § boutredningslagen föreligger att upprätta och till domstolen ingiva tilläggsbouppteckning, har detta fall av efterbeskattning undantagits från den skyldighet att genom deklaration anmäla efterbeskattningsfall, som — fränsett det förut omförmälda testamentsbevakningsfallet — förslaget eljest ålägger den för skattebetalningen ansvarige.

### Beskattning i fall av dödsbos konkurs.

I 33 och 34 §§ av förslaget hava upptagits särskilda bestämmelser om arvsbeskattning i fall av dödsbos konkurs.

Med anledning av hemställan från 1933 års riksdag uppdrog Kungl. Maj:t åt numera regeringsrådet Lundevall att verkställa utredning rörande bland annat frågan om arvsbeskattning vid fall av urarvakonkurs. I en av Lundevall den 8 februari 1934 avlämnad promemoria anföres i nämnda fråga bland annat följande.

Gällande arvsskatteförordning upptager icke några särskilda bestämmelser i detta ämne. Frågan torde vid författningens antagande hava ansetts sakna nämnvärd betydelse. I de flesta fall, då urarvakonkurs uppkommer, torde utgörande av arvsskatt ej sättas i fråga, i det att i dylika fall bouppteck-

<sup>1</sup> Sid. 72.

<sup>2</sup> Lagberedningens förslag s. 304.

teckningen efter den avlidne merendels utvisar brist. Skulle bouppteckningen upptaga behållning av sådan storlek, att arvsskatt skall utgå, men urarvskonkurs ändock uppkomma på grund av att efter bouppteckningens förrättande yppats gäld, som ej förut varit veterlig, torde stadgandena i 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen om restitution av arvsskatt på grund av att förhållanden, som varit av natur att föranleda utgörande av skatt till lägre belopp än det bestämda, icke varit kända vid tiden för skatts erläggande, vara tillräckliga för att förhindra att arvsskatt kommer att utgå. Däremot saknas bestämmelser för det fall, att urarvskonkurs uppkommer på grund av gäld, som vid bouppteckningstillfället varit känd, oaktat bouppteckningen utvisar behållning. Att detta mera ovanliga fall numera tilldragit sig uppmärksamhet torde sammanhånga med den omständigheten, att fast egendom under rådande ekonomiska läge stundom icke utan förlust kan realiseras till det värde, vartill den fasta egendomen enligt hittills gällande bestämmelser skall ingå i arvsmassan med avseende å arvsskattens bestämmande. Därtill torde komma, att efter arvsskattens skärpning större del av arvsmassan kan befinnas böra realiseras för skattens gäldande än med tidigare skattesatser varit behöfligt.

Frånvaron av bestämmelser om att vid urarvskonkurs arvsskatt skall beräknas i förhållande till i konkursen möjligen uppkommande överskott i stället för behållningen enligt bouppteckningen sammanhänger med arvsskattens anknötning till bouppteckningen i stället för till arvskiftet. Denna anordning medför, att hänsyn icke tages till resultatet av boutredningen. Om tillgångarna skulle realiseras till högre värden än de i bouppteckningen upptagna, utgöres icke arvsskatt för överskottet. Å andra sidan kan lätnad i arvsskatten ej heller vinnas av den anledning, att tillgångar realiseras till lägre pris än bouppteckningsvärdet. Otivelaktigt kan härigenom icke oväsentlig avvikelse uppkomma mellan det fingerade arvskifte, som ligger till grund för arvsskattens uträknande, och det verkliga arvskiftet. Den i 16 § arvsskatteförordningen givna bestämmelsen att det verkliga arvskiftet i visst fall skall läggas till grund för beräkningen av arvsskatten, utgör i själva verket icke något avsteg från nämnda princip, eftersom såsom villkor uppställles, att behållningen enligt arvskiftet icke upptagits till lägre värde än det, vartill densamma uppgår enligt i förordningen angivna beräkningsgrunder.

Skulle i det fall att dödsbo, som enligt den registrerade bouppteckningen utvisar behållning, avträdes till konkurs, arvsskatt utgå allenast i händelse konkursen kommer att utvisa överskott, innebär detta ett avsteg från de principer, enligt vilka arvsbeskattningen för närvarande är ordnad. Det kan under sådana förhållanden ifrågasättas, huruvida icke frågan om arvsskatts utgörande i händelse av urarvskonkurs lämpligen borde uppskjutas för att upptagas till behandling i sammanhang med frågan om en omläggning av grunderna för arvsbeskattningen, som icke torde kunna undanskjutas under någon längre tid. Ett ytterligare skäl härtill är att genom den nya lagstiftningen om boutredning och arvskifte uppkommit frågor, som återverka på arvsbeskattningen. Härmed åsyftas särskilt det fall att för dödsboets avveckling använts det nya institutet utredning genom förordnad boutredningsman. Detta institut torde nämligen ofta komma till användning i stället för urarvskonkurs i sådana fall, då fara uppkommer för att den avlidnes gäld icke kan till fullo betalas ur dödsboets tillgångar, ehuru bouppteckningen utvisar behållning. Att under alla förhållanden uppskjuta frågan om utgörande av arvsskatt för dödsbo, som ställts under utredning av boutredningsman, till dess utredningen föreligger avslutad, torde däremot med nuvarande anordning med arvsskattens anknötning till bouppteck-

teckningen knappast kunna ske. Legal boutredningsman kan nämligen anlitas även i solventa dödsbon. På grund härav synas övervägande skäl tala för att frågan om utgörande av arvsskatt i händelse av urarvskonkurs icke nu förelägges riksdagen.

I promemorian framhålles vidare, att frågan om arvsbeskattning i fall av urarvskonkurs likvisst kunde lösas inom ramen för gällande författning. I ett vid promemorian fogat utkast till författningstext hade därför upptagits bestämmelser i ämnet. Enligt huvudgrunderna för detta utkast skulle, om dödsbo avträddes till konkurs, arvsskatt för konkursboet tillhörig egendom utgå endast i den mån i konkursen uppkomme överskott, som jämlikt konkurslagen överlämnades till gäldenärens rättsinnehavare. Skattskyldighet för sådan egendom skulle inträda då konkursen avslutats eller nedlagts eller ackord däri faststälts och egendomen upptagas till dess värde vid mottagandet. Till ledning för skattens beräkning skulle inom tre månader från skattskyldighetens inträde till den domstol, på vilken registreringen av boppteckning efter den avlidne ankom, avlämnas särskild anmälan av den, som för dödsboets räkning mottagit överskottet i konkursen. Om arvsskatt erlagts redan innan beslutet om egendomsavträdet meddelades, skulle skatten restitueras i den för restitution av arvsskatt i andra fall stadgade ordning.

I kommitténs förslag hava upptagits bestämmelser i ämnet efter i huvudsak enahanda riktlinjer, som blivit tillämpade i nyssnämnda utkast. Enligt 33 § i förslaget skall sålunda, om dödsbo, vari finnes skattepliktig behållning, avträts till konkurs, arvsskatt utgå endast i den mån i konkursen uppkommer överskott, som överlämnas till gäldenärens rättsinnehavare. Egendom, varav sådant överskott utgöres, uppskattas sådan den befanns vid överlämnandet till gäldenärens rättsinnehavare. Vid skattens bestämmande skall med tillämpning i övrigt av vanliga beskattningsregler överskottet räknas såsom behållning i dödsboet. I 46 § av förslaget hava upptagits bestämmelser enligt vilka den, som mottagit skattepliktigt överskott i konkurs, ålagts att angående förvärvet avgiva deklaration till vederbörande beskattningsdomstol, som blir den domstol, vid vilken konkursen varit anhängig. De sålunda föreslagna reglerna skola gälla jämväl då arvlåtaren (testator) vid sin död var i konkurs.

Kommittén har icke funnit anledning att i förslaget upptaga den bestämmelse i förenämnda utkast, enligt vilken skattskyldighet för överskott i konkurs skulle inträda, då konkursen avslutats eller nedlagts eller ackord däri faststälts, från vilka tillfällen man såsom nämnts skulle hava att räkna den tid, inom vilken uppgift om förvärv av skattepliktigt överskott skulle vara avlämnad. I stället har kommittén, som i överensstämmelse med vad redan nu i andra fall regelmässigt gäller, föreslagit deklarationsplikt icke för vederbörande dödsboförvaltare utan för envar skattskyldig bodelägare, ansett deklarationstiden böra anknytas till den skattepliktiga egendomens överlämnande till gäldenärens rättsinnehavare.

I utkastet framhålles att, sedan genom lagstiftningen om boutredning och arvskifte införts en ny form för avveckling av dödsbo, nämligen boets avträ-

dande till förvaltning av boutredningsman, denna avvecklingsform ofta torde komma till användning i stället för konkursförfarande i sådana fall, då fara uppkommer för att den avlidnes gäld icke kan till fullo betalas ur dödsboets tillgångar, ehuru bouppteckningen utvisar behållning. I den föregående redogörelsen<sup>1</sup> har anmärkts, hurusom kommittén icke funnit det praktiskt möjligt att i vanliga beskattningsfall anlita medverkan av boutredningsmannen i och för beräkning av de skattepliktiga andelarna i boet. Lika litet har kommittén funnit det möjligt att anknyta ifrågasvarande särskilda beskattningsregler till annan avvecklingsform än konkursförfarandet. Kommittén har emellertid haft under övertvägande införande av en bestämmelse av innehåll att, om dödsbo, vari finnes skattepliktig behållning, avträtts till förvaltning av boutredningsman och anledning finnes till antagande, att boets tillgångar ej förslå till gäldande av dess skulder, boutredningsmannen skulle kunna utverka anstånd med skatteärendets företagande i avbidan å huruvida konkurs kommer till stånd, varefter om så blir fallet de föreslagna särbestämmelserna om uttagande av skatt endast för överskott i konkursen skulle komma till användning. Kommittén har dock — särskilt med hänsyn till i det följande berörda bestämmelse om rätt till återvinning av erlagd skatt för den händelse dödsbo avträdes till konkurs efter skattens fastställande — funnit en sådan föreskrift som den nu ifrågasatta icke vara av nämnvärd praktisk betydelse och därför avstått från densammas upptagande i förslaget.

De för beskattning av överskott i dödsbos konkurs föreslagna bestämmelserna skola såsom nämnts äga tillämpning jämväl i fall då arvlåtaren redan i livstiden blivit försatt i konkurs, som ännu icke avslutats vid dödsfallet. Det torde böra anses att, när den avlidne vid sin död var i konkurs, dödsboedelägarna icke för vinnande av gäldsbeFrielse behöva verkställa förnyat egendomsavträde, samt att icke heller skyldighet föreligger att i anledning av dödsfallet förrätta bouppteckning.<sup>2</sup> Med hänsyn till vad sålunda gäller läser det utan vidare vara uppenbart, att ifrågasvarande särskilda beskattningsregler böra komma till tillämpning även i fall, som nu avses.

Det kan inträffa, att efter avliden svensk medborgare finnes skattepliktig egendom dels utom riket och dels här i landet samt att härstädes uppkommer konkurs. Denna omfattar i sådant fall (såvitt ej den utomlands varande egendomen finnes i Danmark, Finland, Island eller Norge<sup>3</sup>) endast den här befintliga egendomen. För denna skall enligt förslaget skatt utgå allenast om i konkursen uppkommer skattepliktigt överskott. Skulle så bliva fallet och har tidigare på grundval av bouppteckning, där sådan skolat förrättas, eller med ledning av deklaration mottagaren av sådant överskott påförts skatt för utomlands befintlig egendom, bör givetvis vid beräkning av skatten för överskottet i konkursen detta sammanläggas med den tidigare beskattade egendomen och den förut påförda skatten avräknas från den skatt,

<sup>1</sup> Sid. 63.

<sup>2</sup> Lagberedningens förslag till lag om boutredning och arvskifte s. 264 och 329.

<sup>3</sup> Jfr Lag 9/4 1934 med bestämmelser om konkurs, som omfattar egendom i Danmark, Finland, Island eller Norge.

som belöper å de sammanlagda förvärven. Kommittén har ansett, att författningstexten icke bör belastas med föreskrifter avseende detta säkerligen endast sällan förekommande fall, vars behandling enligt nu angivna förfaringssätt lärer följa av grunderna för förslaget beskattningsregler. Icke heller har kommittén ansett erforderligt att i författningstexten särskilt angiva, att i fall, då jämlikt 4 § 1 mom. 2) skattskyldigheten är begränsad till visst slag av här i riket befintlig egendom, det självfallet endast kan bliva fråga om att uttaga skatt för sådan del av överskott i konkurs, som motsvarar jämlikt 13 § 2 mom. beräknad behållning i dylik egendom.

I 34 § hava upptagits bestämmelser dels angående visst hithörande fall av efterbeskattning och dels om rätt till återvinning av påförd skatt i fall, där dödsbo avträtts till konkurs efter det underrätt meddelat beslut om fastställande av skatt.

## II. Gåvobeskattning.

Skatt på arv kräver såsom ett komplement en skatt för gåva, utan vilken arvsbeskattningen skulle kunna kringgås genom avhändelser i levande livet. I vissa länder inskränker man sig till en gåvobeskattning med detta begränsade syfte, vilken sålunda endast avser att träffa sådana gåvor, som kunna anses föregripa en egendomsövergång i samband med dödsfall. Vårt land går längre än detta och införde redan genom K. F. 1914 en allmän gåvoskatt, som sålunda vill träffa icke allenast vissa slags gåvor utan, inom vissa gränser, gåva i allmänhet.

Liksom arvslottsskatten träffar gåvoskatten den enskildes förvärv och avser att taga i anspråk den ökade skatteförmåga, som detta förvärv medför. Gåvoskatten utgör t. o. m. en mera utpräglad form av förvärvsbeskattning än arvsskatten genom den större betydelse, den tillmäter åt förvärvarens person. Under det att vid arvsbeskattningen av historiska och praktiska skäl arvlåtarens person är bestämmande för skattskyldighetens omfattning, är vid gåvoskatten gåvotagarens person avgörande, oberoende av vem som givit gåvan. Bestämmelserna härom återfinnas i 35 § i förslaget och innefatta icke någon saklig ändring i vad hittills gällt.

Givarens person är däremot i ett annat avseende på motsvarande sätt som vid arvsbeskattningen bestämmande för skattskyldigheten såtillvida som i båda fallen förvärv från olika givare respektive arvlätare betraktas såsom skilda fång, vilka beskattas var för sig utan att bli föremål för sammanläggning.<sup>1</sup>

I likhet med nu gällande bestämmelser (K. F. 1914 1 och 31 §§) förutsätter kommitténs förslag (1 och 35 §§), att begreppet beskattningsbar gåva i princip bestämmes i anslutning till det civilrättsliga gåvobegreppet. Emellertid intager gåva i skatterättslig mening i vissa hänseenden en självständig ställning till det civilrättsliga gåvobegreppet och detta i dubbel måtto, så att skatterättslig gåva å ena sidan är mera omfattande än gåva i civilrättslig mening men å andra sidan även mera begränsad än denna. Det förra gäller enligt K. F. 1914 35 § sådant försäkringsrättsligt förvärv, som tillkommer förmånstagare. Enligt 104 § första stycket lagen om försäkringsavtal skall, då sådant förvärv utfaller vid försäkringstagarens

<sup>1</sup> Jfr härom vidare sid. 148.

död, detta icke ingå i kvarlåtenskapen efter denne och blir således ej föremål för arvsskatt. Sedan i rättspraxis blivit fastslaget, att förmånstagares förvärv icke kunde anses hava naturen av gåva<sup>1</sup> och således ej heller träffades av gåvoskatt, blev år 1931 genom tillägg till 35 § stadgat bland annat, att skattskyldighet »såsom för gåva» inträder för vad som tillfaller någon på grund av att han i enlighet med nyssnämnda lag blivit insatt såsom förmånstagare. Härigenom blev såväl vid försäkringstagarens död som vid annat tillfälle förmånstagare tillfallande förvärv underkastade gåvoskatt, dock med viss begränsning — i form av dels skattefritt avdrag i vissa fall och dels fullständig skattefrihet för vissa livränteförsäkringar — vilka modifikationer föranleddes av önskan att uppmuntra till en på frivillighetens väg i försäkringsform åstadkommen försörjning. Vad angår beskattningen av förvärv, som erhålles vid försäkringstagarens död, har kommittén funnit lämpligt överflytta reglerna härom från gåvobeskattningens till arvsbeskattningens område sålunda, att enligt förslaget sistnämnda förvärv skola från beskattningssynpunkt i stället anses »såsom arvfallen egendom». Härtill återkommer kommittén i den speciella motiveringen till 12 §. Såvitt gäller beskattningen av förmånstagareförvärv, som uppkomma vid annat tillfälle än försäkringstagarens död, har kommittén icke funnit skäl till ändring i nu gällande bestämmelser, vilka i förslaget upptagits i 37 § 2 mom. och undergått omredigering endast såtillvida att, sedan till 12 § överförts de regler, som avse dödsfallsförvärven, till 37 § 2 mom. hörande föreskrifter angående förutberörda modifikationer i skattskyldigheten meddelas genom hänvisning till motsvarande bestämmelser i 12 §.

Det kan såsom förut nämnts ock inträffa, att, ehuru gåva i civilrättslig mening är för handen, transaktionen dock icke kan anses hava egenskap av skatterättslig gåva. Så kan vara förhållandet om någon benefikt infriar en annan person åvilande skuld. I skatterättslig mening lär nämligen då icke föreligga någon gåva till gäldenären i vidare mån än han varit solvent för beloppet. Endast i sådan mån har nämligen genom transaktionen tillförts honom en förmögenhetsvinst, bestående däri att han befriats från skyldighet att med användande av egna tillgångar fullgöra förpliktelsen. På samma sätt utgör efterskänkande av fordran hos insolvent gäldenär icke någon beskattningsbar gåva.

Även om gåva har förmögenhetsvärde, har den understundom i praxis fränkänts egenskapen av gåva i skatterättslig mening. Exempel härpå utgör det fall, att givare även erlägger den på gåvan belöpande gåvoskatten. Det föreligger då en benefik avhändelse, motsvarande sammanlagda beloppet av gåvan och skatten, men gåvoskatt beräknas icke annat än på värdet av den egentliga gåvan,<sup>2</sup> vilket innebär att gåvotagaren ur skatterättslig synpunkt icke anses hava bekommit jämväl skattebeloppet såsom gåva. Till grund för detta avgörande torde ligga, att en dylik förmån, fastän den måste

<sup>1</sup> N. J. A. 1930 s. 114.

<sup>2</sup> N. J. A. 1934 s. 49 och 557.

sågas tillföra gåvotagaren ökad skatteförmåga, likväl för det allmänna föreställningssättet icke har sådan karaktär, att den kan anses utgöra en gåva.

För bedömande såväl ur civilrättslig som skatterättslig synpunkt av frågan, huruvida gåva föreligger har man särskilt att fästa avseende vid prestationens egenskap av frivillig. Därest prestationen saknar denna karaktär och i stället får anses utgöra vederlag för en motprestation, blir avtalet av annan art än gåva.<sup>1</sup> Men även om frivillighet föreligger, är det icke säkert, att avtalet utgör gåva. Nyligen har detta understrukits av lagberedningen i dess motiv till den i samband med nya skuldebrevslagen utfärdade lagen angående vissa utfästelser om gåva.<sup>2</sup> Vid behandlingen av de s. k. remuneratoriska gåvorna framhåller lagberedningen, att ett frivilligt givet vederlag för arbete eller tjänst icke nödvändigtvis behöver vara gåva. Gåvoegenskapen bortfaller, om »den frivilligt lämnade ersättningen icke till sitt värde överstiger vad som enligt parternas mening och även enligt gängse uppfattning utgör ett skäligen vederlag för den utförda prestationen». I dylika fall framträder nämligen icke alls eller blott svagt »det särskilda drag av frikostighet, som utmärker typiska gåvor». Det måste anses ligga i själva begreppet gåva, att såsom sådan endast bör komma i betraktande »sådana utfästelser om vederlag för utfört arbete, vilka i beaktansvärd grad överstiga vad som efter omständigheterna kunde anses utgöra en skälig ersättning».<sup>3</sup>

Tidigare har berörts gränsen mellan å ena sidan gåva och å andra sidan arv och testamente. I fråga om förhållandet mellan gåva och testamente må ytterligare framhållas, att utfästelse av benefik natur, som hänför sig till givarens död, för att vara giltig såsom regel måste iklädas formen av testamente<sup>4</sup> (lagen om arvsavtal 3 §). Men även därförutan blir dylik utfästelse giltig, om den innefattar en verklig belastning av givaren, och får då naturen av gåva. Härom yttrar lagberedningen i motiven till förenämnda lag om gåvoutfästelser:

Om en benefik skuldförbindelse eller annan gåvoutfästelse är av det innehåll, att den ej i något hänseende kan göras gällande förrän vid givarens död — om den med andra ord ej på något sätt hindrar givaren att fritt förfoga över det bortgivna, eller eljest för honom medför någon personlig uppoffring — är den till sitt innehåll ej annat än ett testamentariskt förordnande, och den bör därför, utan hänsyn till utfästelsens avfattning, vara underkastad de för testamente stadgade föreskrifterna samt kunna, såsom varje annat testamente, återkallas av givaren. Detta synes gälla även om utfästelsen erhållit lydelsen av en skuldförbindelse, som förfaller vid givarens död och ej dessförinnan medför någon förpliktelse till räntebetalning eller annan prestation. När åter en gåvoutfästelse väl i huvudsak är avsedd att utgå vid givarens död, men förordnandet därjämte i avsevärd omfattning innebär förpliktelse för honom personligen — såsom i fråga om räntebetalning eller annat

<sup>1</sup> Jfr N. J. A. 1934 s. 502 och 1936 s. 218.

<sup>2</sup> Lagberedningens förslag till lag om skuldebrev m. m. s. 134.

<sup>3</sup> Jfr N. J. A. 1935 s. 481 och 1936 s. 251.

<sup>4</sup> N. J. A. 1935 s. 371, 1937 s. 103 och 594.

— lärer förpliktelsen ej kunna likställas med testamente. Den bör betraktas såsom oåterkallelig och ej vara underkastad de för testamente gällande föreskrifterna.

I motsats till såväl arv och testamente som gåva utgör gifterätt ett skattefritt fång. Detta innebär, att lika litet gifterättsanspråkets uppkomst som gifterättsandelens utbrytande ådrager make någon skatteskyldighet. Om emellertid make vid bodelning tillerkänner andre maken egendom utöver denne enligt lag tillkommande andel i boet och sålunda eftergiver sin rätt, anses vad som eftergivits utgöra en beskattningsbar gåva.<sup>1</sup> Detta medför, att den make, till vars förmån eftergiften skett, kan bli skattskyldig, även om han vid bodelningen icke erhållit annat än vad han själv tillfört boet.<sup>2</sup> Ett sådant resultat kan enligt kommitténs mening icke anses tilltalande, icke minst i betraktande därav, att makarna kunnat — i nya äktenskap även under äktenskapets bestånd — genom äktenskapsförord träffa sådant avtal om egendomsförhållandena i boet, att därigenom, utan att fråga om skattskyldighet någonsin uppstår, samma resultat ernås som efter en på nyss angivet sätt verkställd bodelning. Makar i äktenskap, å vars förmögenhetsförhållanden nya giftermålsbalken är tillämplig, äga nämligen bestämma, att egendom, som tillhör eller tillfaller en av dem och som eljest skulle vara hans gifterättsgods skall tillhöra honom enskilt. I fråga om äldre äktenskap äga visserligen makarna icke samma möjligheter att under äktenskapet genom äktenskapsförord avtala om egendomsförhållandena i boet, men detta har icke synts kommittén utgöra tillräcklig anledning att undantaga äldre äktenskap från den bestämmelse, som kommittén till undvikande av nu berörda konsekvens av gällande beskattningsregler upptagit i sitt förslag. Enligt 39 § c) av förslaget skall således skattskyldighet icke äga rum »för vad make vid bodelning, som förrättats av annan anledning än makes död, erhållit utöver honom enligt lag tillkommande andel i boet, i den mån värdet därav icke överstiger värdet av hans gifterättsgods eller, om äldre giftermålsbalken är tillämplig, värdet av samfälld egendom, som av honom i boet vid äktenskapets ingående eller därefter införts».

Enligt allmänna rättsgrundsatser är en transaktion att bedöma efter vad den i realiteten är, icke efter den beteckning kontrahenterna givit densamma. Ett avtal, som rubriceras såsom gåva men i själva verket utgör köp, bör behandlas såsom oneröst och icke underkastas gåvobeskattnings,<sup>3</sup> men å andra sidan skall ett avtal, som betecknas såsom köp men i realiteten är gåva, behandlas såsom benefikt.<sup>4</sup> K. F. 1914 35 § första stycket modifierar emellertid denna senare regel därhän, att vid köp, byte, lega eller annat sådant — d. v. s. oneröst — avtal skatt såsom för gåva skall utgå endast »där av missförhållandet mellan de å ömse sidor utfästa villkor är uppenbart, att avtalet huvudsakligen har egenskap av gåva». Detta stadgande

<sup>1</sup> N. J. A. 1934 s. 619 och 1935 s. 573.

<sup>2</sup> N. J. A. 1937 s. 513.

<sup>3</sup> N. J. A. 1918 s. 320.

<sup>4</sup> R. Å. 1936 s. 20.

har kommittén bibehållit men har samtidigt något förtydligat detsamma. Till grund för bestämmelsen får anses ligga den ofta inträdande svårigheten att tillförlitligt bestämma värdet av de å ömse sidor utfästa prestationerna. Den omständigheten allena, att en viss differens dem emellan kan synas föreligga, bör fördenskull icke föranleda skattemyndigheten till ett ingripande. Men om denna differens är så stor, att redan därigenom kan anses ådagalagt — är uppenbart — att avtalet delvis har gåvokaraktär, skall skatt utgå för det övervärde, som tillförts gåvotagaren. För att tydligare utmärka, att lagrummet skall anses hava nu angivna innebörd, har i motsvarande stadgande i förslaget — 37 § 1 mom. — ordet huvudsakligen utbytt mot delvis. Utanför stadgandets tillämplighetsområde faller, såsom redan vidrörts, ett sådant avtal, som, fastän det betecknats såsom oneröst, i själva verket är i sin helhet benefikt och där fördenskull avtalets rubricerande såsom oneröst endast är ett sken. På samma sätt följer av allmänna rättsregler att, där annan omständighet än en bristande motsvarighet mellan de å ömse sidor utfästa prestationerna angiver, att ett avtal delvis har karaktären av gåva, skatt för övervärdet skall utgå. Om exempelvis en fader till sin son säljer en till 20 000 kr. värderad fastighet för 18 000 kr. samtidigt som han skänker sina övriga barn 2 000 kr. var, bör köpet anses innefatta en gåva till sonen å 2 000 kr., för vilket belopp gåvoskatt skall utgå.

Mot den allmänna regeln, att skattskyldigheten vid arv inträder vid arvlåtarens död, korresponderar i fråga om gåva enligt K. F. 1914 34 §, att skattskyldigheten inträder »vid tiden för gåvans mottagande». Den förut berörda lagen angående vissa utfästelser om gåva, vilken författning avser gåva av lös egendom, skiljer mellan då gåva skall gälla såsom »fullbordad» och därigenom hava giltighet även mot givarens borgenärer samt då gåva, ehuru icke fullbordad, ändå skall äga »verkan» såsom en bindande utfästelse av givaren gentemot gåvotagaren. Då det gäller att fastställa, vid vilken tidpunkt gåva skall anses ur skatterättslig synpunkt »mottagen», bör det avgörande vara, när mottagaren erhållit sådan rådighet över det bortskänkta, att han därigenom kan anses hava erhållit en ökning i skatteförmåga. Det är givetvis önskligt, att det privaträttsliga och det skatterättsliga förvärvet så långt möjligt förläggas till samma tidpunkt, eller med andra ord att gåvan anses i skatterättsligt avseende mottagen samtidigt med att den ur privaträttslig synpunkt skall gälla såsom fullbordad. Såsom huvudregel har i förslaget uppställts, att skattskyldighet för gåva inträder, då gåvan blivit fullgordad (36 §). Vid bedömande av huruvida en gåva är att anse såsom fullbordad gälla de bestämmelser, som härutinnan meddelats i nyssnämnda lag, vilken såsom förut nämnts dock endast avser gåva av lös egendom. Däri stadgas bland annat att gåva i penningar eller lösören icke är att anse såsom fullbordad förrän egendomen ifråga kommit i gåvotagarens besittning. Om någon bortgiver aktiebrev eller av annan än honom själv utfärdad löpande skuldförbindelse eller annan handling, vars företeende utgör villkor för rätt att kräva betalning eller för utövande av

annan rättighet, skall gåvan gälla såsom fullbordad då gåvotagaren fått handlingen i sin besittning. Efterskänkes fordran enligt sådan handling, är gåvan att anse såsom fullbordad då handlingen återställts eller gjorts obrukbar. Bortgives annan fordran än nu nämnts (härvid är fortfarande icke fråga om en av givaren själv upplåten fordran) gäller överlåtelsen såsom fullbordad då gäldenären underrättats av givaren. Om dylik fordran efterskänkes, anses gåvan genast vara fullbordad.

En viss modifikation i regeln om skattskyldighetens inträde vid tiden för gåvans fullbordande har emellertid syntts erforderlig. Såsom förut berörts kan redan en utfästelse om gåva äga »verkan» såsom för givaren bindande, ehuru fullbordad gåva ej föreligger. Sådan verkan har nämligen tillagts en gåvoutfästelse, om denna gjorts i skuldebrev eller annan urkund, som blivit till gåvotagaren överlämnad, eller den skett under omständigheter, som utmärka att den var avsedd att komma till allmänhetens kännedom.

Kommittén har funnit, att en för givaren bindande gåvoutfästelse bör bli va föremål för beskattning, om densamma innefattas i handling, som blivit överlämnad till mottagaren. I dylikt fall kan nämligen mottagandet av utfästelsen anses bereda gåvotagaren sådan skatteförmåga, att skatt kan hos honom utkrävas redan för utfästelsen. Därvid kommer med användande av för arvsbeskattningen givna och jämväl vid gåvobeskattningen tillämpliga värderingsregler utfästelsen — där den avser en penningbetalning — såsom utgörande en mottagarens fordran hos givaren att uppskattas till sitt kapitalbelopp, vilket nedskrivs endast i fall då räntelös fordran icke är förfallen eller givaren visas icke vara solvent för beloppet.

I 36 § andra stycket i förslaget har föreskrivits, att vad i fråga om arvsskatt i 6—9 §§ stadgats angående tid för skattskyldighetens inträde i vissa fall skall äga motsvarande tillämpning vid beskattning av gåva. De skäl, som då det gällt arvsbeskattningen blivit anförda för framflyttande i nu åsyftade fall av tiden för skattskyldighetens inträde, hava i full utsträckning giltighet även för gåvobeskattningens del.

Under tidigare lagstiftningsarbete (proposition nr 252 till 1934 års riksdag sid. 33 ff.) har framhållits att, såsom ock i praktiken förekommit, en givare genom att förbehålla sig själv nyttjanderätt eller rätt till avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen kan åstadkomma en minskning icke blott av gåvoskatten utan även av den arvsskatt, som vid givarens död skall utgå vid sammanläggning av gåvan med gåvotagaren tillkommande arvs- eller testamentslott. Göres sådant förbehåll skall nämligen vid beskattningen värdet av den bortgivna egendomen minskas med kapitalvärdet av den behållna förmånen. Detta värde, vilket icke blivit föremål för överlåtelse, är naturligen skattefritt och någon skatt för detsamma utgår ej heller, då förbehållet upphör att gälla och gåvotagaren, vars äganderätt förut blivit definitivt beskattad, därmed erhåller full förfoganderätt över den bortgivna egendomen. En utväg att förhindra dylika transaktioner vore, framhölls vidare, att uppskjuta beskattningen av gåva med förbehåll av angivna slag till dess förbehållets giltighetstid gått till ända, och beräkna

egendomens värde utan avdrag för förmånens kapitalvärde, men ansågs ett dylikt tillvägagångssätt innebära ett sådant avsteg från de grunder, varpå gällande arvsskatteförordning vore byggd, att denna utväg, om den över huvud kunde befinnas lämplig, icke syntes böra anlitas förrän i samband med en mera genomgripande omläggning av grunderna för beskattning av arv och gåva.

Vad först beträffar den gåvoskatt, som mottagaren har att erlægga för äganderättsförvärvet, har kommittén anlitat den enligt vad nu angivits tidigare ifrågasatta utvägen att uppskjuta beskattningen till dess förbehållets giltighetstid gått till ända. Denna utväg har legat så mycket närmare som själva den grundprincip — hänsynstagande till mottagarens skatteförmåga — varå förslaget bestämmelser om framskjuten beskattning bygga, även i nu åsyftade fall kräver ett uppskjutande av beskattningen. I 36 § andra stycket av förslaget har därför vidare stadgats, att bestämmelserna i 6 § första stycket om framflyttande av tiden för skattskyldighetens inträde skola gälla jämväl i fall då givaren förbehållit sig själv nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen. Ävenså synes följdriktigheten kräva, att den i 6 § andra stycket arvs- och testaments-tagare tillerkända befogenheten att påfordra omedelbar beskattning utsträcker till att gälla även gåvotagare.

Den av kommittén föreslagna bestämmelsen om tillämpning av 6 § första stycket jämväl då givare uppställt angivet förbehåll till förmån för sig själv får även verkan såtillvida att i fall, då uttagandet av gåvoskatt sålunda uppskjutes till tid då förbehållet upphört att gälla, därigenom förebygges att förbehållet medför skattelindring vid beräkning av arvs-skatt för en med tidigare gåva från arvlåtaren sammanlagd arvs- eller testamentslott. Såsom förutsättning för sådant uppskjutande av gåvobeskattningen gäller emellertid vid tillämpning av 6 § första stycket, att den givaren förbehållna rättigheten skall vara upplåten för en tid av minst fem år samt belasta den bortgivna egendomen i dess helhet eller i viss angiven större utsträckning. För att även i fall, då så icke är förhållandet och uppskov med gåvobeskattningen således icke äger rum, förtaga av givaren uppställt förbehåll av nu ifrågavarande art dess verkan att nedsätta den arvsskatt, som skall beräknas vid sammanläggning av gåvan med mottagaren tillfallen arvs- eller testamentslott, har kommittén i 21 § andra stycket i förslaget upptagit en bestämmelse av innehåll att där givare förbehållit sig nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen, beräkning av gåvans värde skall vid sammanläggningen hänföras till tiden, då den givaren förbehållna rättigheten upphörde.

Såsom i ett tidigare sammanhang utvecklats, har kommittén föreslagit, att den nuvarande skattefriheten för gåva till allmännyttiga ändamål skall bibehållas, men icke ansett sig kunna förorda en lika långt gående utvidgning av skattefriheten för testamente till sådana ändamål. En motsättning mellan gåvo- och arvsbeskattningen skulle därigenom

komma att i förevarande avseende alltjämt kvarstå. Kommittén har emellertid ansett, att denna motsättning i ett par hänseenden bör kunna mildras i förhållande till vad nu gäller. Det ena fallet avser den regel, som nu är tillämplig när en allmännyttig institution först mottagit en skattefri gåva och sedermera vid donators inom fyra år inträffade död efter honom erhållit testamentslott. Då inträder enligt K. F. 1914 26 § skatteplikt jämväl för den tidigare skattefria gåvan, i det denna skall sammanläggas med testamentsloten och arvsskatten beräknas, som om allt vore på en gång arvfallet; om härvid testamentsloten är jämförelsevis liten i förhållande till gåvan, kan det till och med inträffa att skatten slukar hela testamentsloten eller rent av överstiger dennas värde. En annan mindre lämplig regel i K. F. 1914 är, att ifrågavarande eljest skattefria gåvor till allmännyttiga ändamål enligt 32 § andra stycket underkastas skatt, därest givaren för längre eller kortare tid förbehållit sig eller annan att behålla egendomen i sin besittning eller njuta avkastningen därav. I motiven till K. F. 1914 understrykes, att den offervillighet, som visar sig i donationer till allmännyttiga ändamål synes böra på allt sätt främjas varjämte framhålles, att någon avsikt att genom donationer till allmännyttiga ändamål kringgå bestämmelserna om arvsskatt praktiskt taget icke är att räkna med. Den riktiga konsekvensen härav synes vara, att skattefriheten för de allmännyttiga gåvorna får omfatta även sådana fall, då nyttjande-, avkomst- eller annan rätt belastar den bortgivna egendomen. Om donator skiljer sig från egendomen på det definitiva sätt, som en gåva för med sig i motsats till ett testamente, synes, när den bortgivna egendomen är belastad, motsvarande skattefrihet böra gälla, som när allenast en del därav bortskänkes. Kommittéförslaget har utformats i överensstämmelse med vad nu anförts (19 och 41 §§ samt 38 §).

Såsom förut framhållits<sup>1</sup> har kommittén bibehållit nuvarande skattebefrielse för »gåva av möbler, husgeråd och andra inre lösören, som äro avsedda för gåvotagarens eller hans familjs personliga bruk» (39 § a) i förslaget). K. F. 1914 33 § a) innehåller tillika föreskrift om skattefrihet för lösören av nu angivet slag, som givas »till prydnad av offentliga byggnader eller deras förseende med inredning, ävensom gåva, som avser prydnad av allmän plats eller skänkes till offentligt museum, bibliotek eller annan därmed jämförlig samling». Denna föreskrift har icke medtagits i kommitténs förslag. Redan enligt 38 § i förslaget torde nämligen sådana gåvor bliva fria från skatt på den grund att gåvan avser främjande av konstnärliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål.

Vidare äger enligt K. F. 1914 33 § b) skattefrihet rum »för vad någon erhållit såsom bidrag till undervisning eller uppfostran, för periodiskt understöd eller eljest för gåva, som enligt gällande författningar angående skatt å inkomst skall inräknas i gåvotagarens beskattningsbara årsintäkter». I det första fallet går skattefriheten längst, i det icke allenast periodiska understöd utan även engångsgåvor till undervisning eller uppfostran äro skattefria; det ändamål, som här tillgodoses, kan sägas vara av allmän natur och

<sup>1</sup> Sid. 103.

är nära besläktat med det, som skattefriheten för undervisningsverk och stipendiefonder avser att tjäna. Denna skattefrihet för bidrag till undervisning och uppfostran åtnjutes även enligt förslaget (39 § b).

I övrigt avser den nuvarande skattefriheten enligt K. F. 1914 33 § b) allenast periodiska gåvor. Vad först beträffar den kategori av dessa, som bliva föremål för inkomstskatt — inga andra gåvor än de periodiska komma härvidlag i fråga — är stadgandets syfte att angiva, huru den egentliga gåvobeskattningen skall förhålla sig till de inkomstbeskattade gåvorna. Där det föreligger ett sådant periodiskt understöd, som icke är mottagaren på bindande sätt tillförsäkrat men som denne likväl äger anledning påräkna och för vilket han på denna grund får erlægga inkomstskatt, ligger det i sakens natur, att de särskilda årsbeloppens beskattande såsom inkomst utesluter gåvoskatt å samma belopp. Men där det periodiska understödet är på ett bindande sätt utfäst, så att dess kapitalvärde kan bestämmas, finnes i och för sig intet principiellt hinder för att understödet träffas både av gåvoskatt och inkomstskatt, nämligen av gåvoskatt för understödets kapitaliserade värde och av inkomstskatt för de årligen utfallande beloppen. Därigenom sker nämligen ingen dubbelsbeskattning i egentlig mening, lika litet som en arvsskatt för en livstidspension utesluter inkomstskatt på de årliga pensionsbeloppen. Men lagstiftaren har ställt sig på den ståndpunkten att, så snart ett periodiskt understöd blir föremål för inkomstbeskattning hos mottagaren, denne bör vara fritagen från all gåvobeskattning för understödet, således även från gåvoskatt på understödets kapitaliserade värde. I motiven till K. F. 1914 uttalas att, när periodiska understöd träffas av inkomstskatt, det icke synes »lämpligt att därutöver låta dem drabbas av skatt enligt föreliggande förordning». En ytterligare beskattning av understödet även genom gåvoskatt har ansetts träffa alltför tungt (jfr proposition nr 193 till 1911 års riksdag sid. 16), och kommitténs förslag innefattar icke någon ändring härutinnan (39 § b). Endast en formell jämkning har vidtagits för ernående av närmare överensstämmelse med inkomstbeskattningens terminologi.

Vad slutligen beträffar sådana periodiska understöd, som icke bliva föremål för inkomstbeskattning hos mottagaren — frånsett bidrag till undervisning eller uppfostran — exempelvis de som utgå till någon som tillhör givarens hushåll, omfattar den nuvarande skattefriheten, efter vad förarbetena angiva, samtliga dessa gåvor. Grunden för deras undantagande från skattskyldighet är emellertid icke gåvornas periodiska natur — tvärtom föranleder ju en förnyad gåva såsom regel ökad skatteplikt — utan i stället deras karaktär av understöd till gåvotagare, som kunna sägas vara därav i behov.

Då sålunda gåvans karaktär av understöd är i och för sig avgörande för den medgivna skattebefrielsen, skulle det kunna ifrågasättas att låta även en icke periodisk gåva bliva skattefri, såvida densamma kunde anses utgöra understöd för mottagaren. För skattefrihetens åtnjutande bleve det emellertid i sådant fall av naturliga skäl erforderligt att föreskriva, att gåvan måste

avse understöd för en kortare tid, exempelvis ett års uppehälle. En gåva, som avser att bereda mottagaren uppehälle under ett år, torde emellertid icke skäligen utan att förlora sin karaktär av understöd få överstiga ett belopp av 3 000 kronor, varför en skattebefrielse för engångsunderstöd, som den nu åsyftade, knappast skulle erhålla någon självständig betydelse.

Kommittén har nämligen ansett, att den nuvarande generella skattefriheten för gåva, vars värde icke överstiger 3 000 kronor, bör bibehållas. Enligt 39 § d) av förslaget åtnjutes sålunda skattefrihet även för annan än tidigare i paragrafen omförd gäva, om dess värde icke överstiger nys nämnt belopp.

I 41 § i förslaget hava upptagits bestämmelser angående kumulation av gåvor från samme givare. Dessa bestämmelser motsvara i sådant avseende nu gällande föreskrifter, beträffande vilka kommittén icke funnit anledning föreslå någon ändring. Kommittén har ansett sig böra bibehålla den i K. F. 1914 36 § andra stycket förekommande bestämmelsen, att då fråga samtidigt förekommer om beskattning av flera av skilda givare bekomna gåvor skatt skall för sig beräknas för vad som erhållits från varje särskild givare. Under förarbetena till K. F. 1914 (proposition nr 114 till 1914 års riksdag) anfördes, att detta visserligen låge i sakens natur, men att det likväl syntes lämpligt att i författningstexten giva uttrycklig föreskrift härom.

Kommittén anser sig i detta sammanhang böra med några ord beröra den situation, som inträder då vid kumulation av gåvor fråga uppkommer om tillämpning av i 6 § av förslaget upptagna bestämmelser om framskjuten beskattning, vilka såsom förut angivits äro avsedda att komma till användning jämväl vid gåvobeskattningen. Har exempelvis den först tillkomna gåvan innefattat överlåtelse till en person av äganderätten till den bortgivna egendomen och upplåtelse till annan för längre tid än fem år av all avkastning av egendomen, skall med tillämpning av 6 § första stycket gåvoskatt för äganderättsförvärvet uttagas först då avkomsträtten upphör och ägaren därmed erhåller full dispositionsrätt över den bortgivna egendomen. Om nu den, vilken förvärvat äganderätten till egendomen inom fyra år från förvärvet erhåller ännu en gåva av samme givare, skall, då jämlikt 41 § fråga om beskattning sålunda ånyo uppkommer, sammanlagda värdet av gåvorna behandlas såsom ett skatteobjekt, som alltså kommer att utgöras av dels värdet av äganderätten till den först bortgivna egendomen efter avdrag av dåvarande kapitalvärdet av belastningen och dels värdet av den senare gåvan. Med tillämpning av 6 § första stycket har man därvid vidare att tillse, huruvida värdet av den senare gåvan, i den mån icke även denna är belastad, uppgår till mera än tre gånger den skatt, som belöper å sammanlagda värdet. Finnes så vara förhållandet beräknas skatt för hela detta värde och förfaller då frågan om framtida beskattning av den första gåvan. Är däremot värdet av den senare gåvan mindre än nu angivits, skall fortfarande anstå med beskattningen av den första gåvan, till dess den å densamma lagda belastningen upphör, och skatt särskilt be-

räknas för den senare gåvan (jfr i 43 § gjord hänvisning till 11 § 2 mom.). På motsvarande sätt förfares i fall, då den första gåvan är fri från belastning och i stället den senare gåvan är belastad med nyttjande- eller avkomsträtt.

Vad beträffar förenämnda regel att gåvor från skilda givare alltid skola beskattas var för sig, har av justitieombudsmannen (ämbetsberättelsen till 1924 års riksdag) ifrågasatts om icke sistnämnda regel öppnade en viss möjlighet till kringgående av gåvoskatten sålunda, att en person, som önskade till en annan bortgiva exempelvis 5 000 kronor, kunde inskränka den direkta gåvan till 2 500 kronor men samtidigt, eventuellt gåvotagaren ovetande, överlämna 2 500 kronor till en tredje man för att av denne tillföras gåvotagaren. Kommittén har icke ansett erforderligt att för nu avsedda fall giva någon särskild regel angående sammanläggning av gåvor från olika givare. De fall, då rätta sammanhanget dolts för gåvotagaren, torde vara lätt räknade. Och om det visas, att en skentransaktion blivit företagen och att dess egentliga syfte varit att kringgå gåvoskatten, lär skattskyldighet redan nu föreligga. Erfarenheten synes icke heller hava givit vid handen, att dylika åtgärder förekomma i den omfattning, att de kunna sägas hava någon praktisk betydelse.

Förslaget 42 § innehåller bestämmelser angående den tidpunkt, till vilken värdering av gåva skall hänföras. Dessa regler ansluta sig till vad nu gäller. Att märka är likväl, att såsom förut vidrörts denna tidpunkt i vissa fall enligt förslaget kan bliva en annan än tiden för gåvans fullbordande.

I 40 § av kommitténs förslag har i överensstämmelse med vad som nu gäller föreskrivits, att skyldskapsförhållandet mellan givare och gåvotagare skall läggas till grund för skattens beräkning. Det undantag, som gjorts från denna regel, äger enligt förslaget sin motsvarighet vid arvsbeskattningen (30 §). Kommittén hänvisar till den motivering, som där lämnas.

Slutligen har i 43 § av förslaget — på samma sätt som i K. F. 1914 — föreskrivits, att vad som i ett flertal paragrafer stadgats i fråga om arvsskatt skall i tillämpliga delar lända till efterrättelse vid beskattning av gåva. Härvid har undantag gjorts för den särskilda skattefrihet, som vid arvsbeskattningen medgivits för lott tillkommande barn, adoptivbarn, avkomling till barn- eller adoptivbarn samt efterlevande make. Någon anledning att utsträcka denna skattefrihet till att gälla även för gåvobeskattningens del förefinnes av naturliga skäl icke.

### III. För arvs- och gåvobeskattningen gemensamma bestämmelser.

#### Beskattningsmyndighet.

Då K. F. 1914 hos oss införde en allmän beskattning av arv och gåva, blev såsom förut berörts en nödvändig följd härav, att bouppteckningen och övriga handlingar, som stämpelbelades vid domstol, måste kompletteras med ett nytt underlag för beskattningen, för vilket ändamål deklaraionsplikt infördes. Fråga uppstod då, åt vilken myndighet det skulle anförtros att mottaga och stämpelbelägga de skattskyldigas deklaraioner. Härom yttras i 1910 års betänkande följande:

Enligt gällande lagstiftning åligger det vederbörande domstol att öva tillsyn över stämpelavgiftens utgörande i alla fall, då avgiften skall erläggas i samband med någon dess rättsliga åtgärd. Vad härutinnan är stadgat föreslås att oförändrat bibehållas. Däremot har det icke ansetts möjligt eller åtminstone mindre lämpligt att utsträcka denna domstolens övervakande myndighet till de fall, då enligt förslaget arvsskatt eller skatt för gåva skall uttagas utan sådant samband. Domstolens uppgift är ju icke att ombesörja statens skatteuppbörd och dess skyldighet att övervaka stämpelbeläggningen av de handlingar, som till densamma ingivas, bör icke utsträckas till fall, som icke på grund av sin natur höra under dess handläggning. För sådana fall bör staten påkalla medverkan av de administrativa myndigheter, vilka hava till åliggande att verkställa eller övervaka den allmänna uppbörden. Vid valet mellan de myndigheter, som för närvarande taga befattning med statens uppbördsväsen, hava kommitterade för sin del ansett Kungl. Maj:ts befallningshavande bäst skickade att övertaga bestyret med deklaraions mottagande och granskning samt den därmed förenade tillsynen över skattebetalningen.

Den uppdelning av skatteärendena på olika beskattningsmyndigheter, som härigenom skedde, har medfört betydande praktiska olägenheter och även i vissa fall vållat de skattskyldiga rättsförluster på grund av ovisshet om till vilkendera myndigheten ansökan om återfående av skatt skolat ställas.

De praktiska olägenheterna av uppdelningen på två beskattningsmyndigheter sammanhånga delvis med att arv och gåva icke alltid beskattas var för sig utan understundom skola sammanläggas och beskattas såsom en enhet.

Enligt K. F. 1914 26 § skall en sådan kumulering ske då arvinge eller testamentstagare inom viss tid före arvlåtarens dödsfall eller vid hans dödsfall av honom erhållit gåva. Motsvarande regler hava upptagits i 19 § av kommitténs förslag. Även de gåvor, som vid dödsfallet äro obeskattade, skola enligt nuvarande ordning deklareraras och beskattas hos länsstyrelsen jämsides med att arvsbeskattningen — med undantag endast för de mera sällan förekommande fall, då deklaration skall avgivas angående arvfallen eller testamenterad egendom — verkställas av domstol. Detta medför ökat besvär för de skattskyldiga och en onödig omgång i beskattningsmyndigheternas arbete. Särskilt när skatteärendet är av mera invecklad natur äro olägenheterna härav kännbara. Icke minst gäller detta i fråga om den beskattning, som skall företagas enligt K. F. 1914 35 § och avser sådant försäkringsbelopp, som vid försäkringstagares död tillfaller förmånstagare och skall beskattas såsom gåva. I dessa fall äga arvs- och gåvoskatterna sådant sammanhang att den dubblering av ärendet, som dess uppdelande på två myndigheter nödvändiggjort, framstår såsom i hög grad konstlad. I praxis har man även på sina håll överlämnat beskattningen i dess helhet åt domstol.

Såsom skäl emot deklarationsärendenas förläggande till domstol, anfördes på sätt förut nämnts i 1910 års betänkande, att domstolens uppgift icke vore att ombesörja statens skatteuppbörd och att dess skyldighet att övervaka stämpelbeläggningsen av de handlingar, som till densamma ingåves, icke borde utsträckas till fall, som icke på grund av sin natur hörde under dess handläggning. Dessa skäl synas icke äga tillämplighet i förevarande avseende. Å ena sidan är nämligen alls icke fråga om skatteuppbörd — det kunde tvärtom uppställas såsom ett önskemål att avlyfta den egentliga uppbörden jämväl av arvsskatten från domstolarna — utan vad det gäller är i stället själva avgörandet i skatteärendet eller med andra ord det beslut, varigenom den enskildes skattskyldighet fastställles. Och å andra sidan kunna icke blott de till länsstyrelserna nu hänvisade, mera fåtaliga fall, då deklarationen avser arvfallen eller testamenterad egendom, således rena arvsskatteärenden, utan även gåvoskatteärendena med fog sägas »på grund av sin natur» höra under domstols handläggning. Gåvoskatteärendenas nära samhörighet med arvsbeskattningen medför, att avgörandena i båda fallen äro av likartat slag och i stor utsträckning skall, såsom förut framhållits, arv och tidigare tillkommen gåva beskattas såsom en enhet. Härtill kommer att avgörandena både på arvs- och gåvobeskattningens område i stor utsträckning måste utgå från ofta ganska svårlösta civilrättsliga bedömanden, för vilka erforderlig kompetens knappast kan förutsättas hos annan myndighet än domstol. Och slutligen måste det anses mindre lämpligt att, såsom för närvarande är fallet, samma myndighet har att samtidigt fullgöra två så olika funktioner som att vara kronans ombud i vissa beskattningsärenden och beskattningsmyndighet i andra.

Om sålunda starka sakliga skäl tala för att icke endast de rena arvsskatteärenden, som nu ankomma på länsstyrelsernas prövning, utan även gåvobeskattningen överflyttas till domstol såsom beskattningsmyndighet, blir nästa

fråga, om hinder härför kan möta i den ökade arbetsbörda, som därigenom lägges på domstolarna. För att utröna detta har undersökning verkställtts angående antalet arvs- och gåvodeklarationer, som under åren 1936 och 1937 ingivits till de olika länsstyrelserna. Resultatet av denna undersökning återfinnes i en vid kommitténs betänkande fogad tabell (*bilaga G*).<sup>1</sup>

Av tabellen framgår bland annat, att antalet deklarationer i rikets fem största städer utgjort i Stockholm 388 år 1936 och 397 år 1937; i Göteborg 132 år 1936 och 118 år 1937; i Malmö 81 år 1936 och 80 år 1937; i Norrköping 25 år 1936 och 20 år 1937 samt i Hälsingborg 22 år 1936 och 25 år 1937. Dessa siffror torde giva vid handen, att det endast i fråga om de tre förstnämnda städerna kan bliva tal om att ett överflyttande av gåvobeskattningen från vederbörande länsstyrelse (i Stockholm överståthållarämbetet) till stadens rådhusrätt skulle för denna medföra någon nämnvärd arbetsökning. Organisationen av rådhusrätterna i dessa städer, vilken utbyggs under särskilt hänsynstagande till domstolens befattning med arvsskatteärendena, lär vara sådan att den jämförelsevis ringa ökning av arbetet, som handläggningen även av gåvoskatteärendena skulle medföra, kan antagas icke behöva föranleda några ytterligare organisatoriska anordningar. Det bör även beaktas, att såsom förut anmärkts den nuvarande uppdelningen av arvs- och gåvoskatteärendena å skilda myndigheter medför en onödig omgång i dess arbete och att ett avlägsnande av denna olägenhet otvivelaktigt måste verka arbetsbesparande.

De siffror i tabellen, som avse antalet deklarationer avgivna inom de olika länen (med undantag av ovanstående städer), visa en betydande växling: från 195 under år 1936 och 171 under år 1937 i Malmöhus län till 9 under år 1936 och 7 under år 1937 i Norrbottens län. Då kommitténs förslag i förevarande hänseende innebär, att länet såsom beskattningsdistrikt blir uppdelat i distrikt motsvarande domkretsarna för hela antalet underätter inom länet, torde man även i fall då de länsvis redovisade siffrorna i tabellen äro av någon betydelse kunna utgå från att för domstolarnas del det icke i något fall kan bliva fråga om någon arbetsökning att räkna med.

Kommittén har på nu anförda skäl föreslagit, att samtliga arvs- och gåvobeskattningen avseende deklara-tionsärenden överflyttas till domstol såsom beskattningsmyndighet.

Icke blott beträffande arvs- och gåvodeklarationer är enligt nuvarande ordning länsstyrelsen beskattningsmyndighet. Jämväl prövningen av ansökningar om restitution av arvs- och gåvoskatt är uppdelad mellan länsstyrelse och domstol. Denna dualism har föranlett olägenheter, som från de skattskyldigas synpunkt tett sig särskilt betänkliga.

Den befogenhet att medgiva restitution av arvsskatt, som före K. F. 1914 — enligt stämpelförordningen den 18 september 1908 — tillkom länsstyrelse, var inskränkt till två fall, nämligen då efter stämpelbeläggning av bouppteck-

<sup>1</sup> Såsom framgår av anm. till tabellen hava de fall, då deklarationerna avse arvfallen eller testamenterad egendom, endast i viss utsträckning kunnat i tabellen särskiljas. Med all tydlighet framgår emellertid, att dessa fall äro synnerligen fåtaliga.

ning visade sig, att skatt blivit för högt beräknad antingen på den grund att testamente, som lagts till grund för stämpelbeläggningen, sedermera blivit helt eller delvis ogillt förklarad, eller till följd av att efter bouppteckningens ingivande ny gäld efter den döde yppat sig. Under det länsstyrelsens avgörande i dessa båda fall var av enkel beskaffenhet och kunde sägas inskränka sig till ett uträknande av storleken av det belopp, som skulle restitueras, har K. F. 1914 högst väsentligt utvidgat länsstyrelsens prövningsrätt. Följden härav har blivit, att osäkerhet uppkommit, huruvida den enskilde i det särskilda fallet har att med sin restitutionsansökan vända sig till länsstyrelsen eller till hovrätten. På länsstyrelse ankommer jämlikt K. F. 1914 49 § 1 mom. att medgiva restitution av skatt, när någon är berättigad till eftergift av erlagd skatt eller det visar sig »på grund av förhållanden, som antingen inträffat efter tiden för skatts erläggande eller ock därvid icke varit kända, att skatt utgått med högre belopp än som på grund av bestämmelserna i denna förordning bort erläggas». För sådan talan är icke någon tidsgräns föreskriven annat än i det fall att ansökningen grundar sig på att gäld yppat sig efter den döde, då talan måste väckas inom två år efter bouppteckningens ingivande. Till hovrätt åter skall den enskilde enligt 49 § 2 mom. ingiva sin restitutionsansökan, när han av annan anledning vill föra talan om återfående av skatt. En sådan talan går ut på att för hög skatt blivit i strid med arvsskatteförordningens bestämmelser uttagen, och den skall anhängiggöras inom sex månader från det skatten erlagts.

Dessa bestämmelser lämna rum för befogade anmärkningar. Senast hava bristerna hos desamma påtalats i bevillningsutskottets av riksdagen biträdda betänkande med anledning av en vid 1937 års riksdag väckt motion om ändring av gällande bestämmelser rörande restitution av arvsskatt. I ett av utskottet åberopat, av kammarrätten avgivet yttrande över motionen framställas — efter anmärkande att bestämmelserna i fråga gäve de skattskyldiga möjlighet att på olika vägar anhängiggöra talan om återbekommande av skatt — mot den sålunda gällande ordningen i huvudsak följande erinringar.

De invecklade bestämmelserna rörande restitutionsrättens anordnande medföra, att samma rättsfrågor kunna föras upp till de olika myndigheterna med risk för att mot varandra stridande principbeslut meddelas. Bestämmelserna föranleda ofta, att de skattskyldiga misstaga sig angående vilken väg för restitutionserhållande som skall användas. Har en skattskyldig i felaktig ordning fört talan om restitution, avskäres han i regel från möjligheten att senare föra talan i rätt ordning, i följd varav den skattskyldige kan förorsakas förlust. De dömande myndigheterna hava själva i ett flertal fall haft olika meningar rörande tolkningen av 49 § 1 mom. arvsskatteförordningen. På grund härav har det inträffat, att såväl de administrativa som de allmänna överdomstolarna vägrat upptaga visst restitutionsyrkande till prövning. Icke sällan förekomma fall, då de skattskyldiga — utan att göra sig skyldiga till misstag rörande ordningen för framställande av restitutionsyrkande — likväl på grund därav, att fatalietiden i 49 § 2 mom. första stycket av nämnda

förordning är relativt kort, icke kunna få materiellt sett befogade restitutionsyrkanden sakligt prövade.

Utskottet fann i likhet med kammarrätten, att det för avhjälpande av dessa brister vore nödvändigt att i första hand söka åstadkomma »en förenkling av det nuvarande systemet med restitutionsrättens anordnande, varigenom valet mellan olika vägar för framställande av restitutionsyrkande bortfaller».

Kommittén anser, att även i det hänseende, varom nu är fråga, en utväg till förenkling av det nuvarande systemet är att finna i ett upphävande av den dualism, som ärendenas uppdelande å administrativa myndigheter och domstolar utgör. Förslaget i denna del innebär i huvudsak dels att skattskyldig i vissa angivna fall, då senare tillkomna eller förut icke kända omständigheter föranleda annat bedömande av det läge, som varit avgörande för skattens bestämmande, äger att hos den underdomstol, som tidigare handlagt skatteärendet, begära nedsättning (återvinning) av påförd skatt, dels ock att då part — antingen skattskyldig eller vederbörande advokatfiskalsämbete — i annat fall vill söka ändring i beslut om fastställande av skatt, detta skall ske genom fullföljd av talan hos högre domstol. Härigenom skulle länsstyrelsernas befattning med ärenden rörande skattens bestämmande komma att helt upphöra. Enligt kommitténs mening måste detta vara den riktiga lösningen; det kan icke anses tillfredsställande att till prövning av administrativ myndighet hänvisa frågor om nedsättning av skatt, som blivit fastställd av domstol. Då i nu åsyftade fall fråga endast är om en omprövning av ärenden, med vilka domstolen tidigare tagit befattning, torde icke heller med fog kunna invändas, att genom den förslagna anordningen domstolarna påläggas nya arbetsbelastande uppgifter.

I överensstämmelse med vad ovan anförts har i 44 § av förslaget stadgats, att beskattningsmyndighet är allmän domstol. Till förslagets nyssberörda bestämmelser om återvinning av skatt och fullföljd av talan mot beslut om fastställande av skatt återkommer kommittén i det följande.

I detta sammanhang skall kommittén beröra ytterligare en fråga, nämligen huruvida i fall, då i arvsskatteärenden stämpelbeläggningen äger rum vid domstol, stämpeldebiteringen, d. v. s. fastställandet av skatten, bör anses ankomma å domstolen själv eller å den befattningshavare vid domstolen, som enligt 29 § i stämpelförordningen handhar stämpelbeläggningen. Enligt K. F. 1914 44 § får, då bouppteckning eller fideikommissbrev icke vid ingivandet åtföljes av penningar till stämpeln och det felande beloppet ej erläggas genast efter erhållen tillsägelse, handlingen ej mottagas. Denna bestämmelse har sin motsvarighet i det enligt äldre och även enligt nuvarande stämpelförordning gällande stadgandet att till ämbets- eller tjänsteman ingiven handling, som är underkastad stämpelplikt, icke må mottagas om den ej är behörigen försedd med stämpel och felande stämpelbelopp ej på tillsägelse omedelbart erlägges. Man utgår sålunda uppenbarligen från att i alla förekommande fall, således även då beskatt-

ningen äger rum vid domstol, det redan vid beskattningshandlingens ingivande omedelbart kan fastställas, till vilket belopp skatten uppgår. Tydligt har detta samband därmed, att det vid tillkomsten av ifrågavarande bestämmelse torde hava förutsatts att, jämväl då beskattningen förlagts till domstol, skattens fastställande ankommer på den ämbets- eller tjänsteman vid domstolen, som har att mottaga beskattningshandlingen.

Genom 1894 års stämpelförordning infördes rätt för enskild part att i vissa fall hos hovrätt föra talan om återfående av stämpelavgift, som av »ämbets- eller tjänsteman debiterats eller i enlighet med dennes tillsägelse blivit erlagd». Angående denna bestämmelse anfördes i den proposition, som föranledde sistnämnda förordning:

Onekligen måste det betraktas såsom en oegentlighet i nu gällande stämpelagstiftning, att enskild part för att vinna rättelse i en av vederbörande tjänsteman verkställd stämpelpåföring måste föranstalta om åtal mot honom. Därest skattskyldig är missnöjd med debiteringen av andra skatter, får rättelse däri sökas genom besvär, och det torde vara svårt att angiva någon grund, varför icke på enahanda sätt ändring skulle kunna få sökas i den ämbetsåtgärd av en tjänsteman, som innefattar bestämmandet av den å en handling belöpande stämpelavgift. Då denna oegentlighet i lagstiftningen redan under nuvarande förhållanden gjort sig känd och vid utsträckning av arvsbeskattningen torde komma att ytterligare framträda, hava under III Art. införts bestämmelser om sättet för anställande av talan om återfående av stämpelavgift i vissa fall. Att dessa bestämmelser endast gjorts tillämpliga på stämpelavgifterna för sådana handlingar, vilkas stämpelbeläggning skall i hovrätt granskas, beror därav, att, jämte det behovet av bestämmelser i det angivna syftet endast i fråga om dessa handlingar torde gjort sig i mer avsevärd mån gällande, väsentliga svårigheter möta att i fråga om sådana handlingar, vilkas stämpelbeläggning icke äger rum vid domstol, uppställa allmängiltiga bestämmelser om rätt att överklaga skedd stämpelpåföring.

Då nu omförmälda bestämmelse om rätt för enskild part att föra talan om återfående av stämpelavgift, »som av ämbets- eller tjänsteman debiterats eller i enlighet med dennes tillsägelse blivit erlagd», efter att hava oförändrad överförts till 1908 års stämpelförordning, sedermera upptogs i K. F. 1914 49 § 2 mom., utgick visserligen det återgivna uttrycket ur författningstexten, som nu stadgar rätt för part att »föra talan om återfående av skatt». Avfattningen av författningstexten giver emellertid icke något stöd för antagande att avsikten var att genomföra en ändring sålunda att stämpeldebiteringen överflyttades från vederbörande domstolstjänsteman till domstolen själv. I motiven till författningstexten uttalas tvärtom, att stadgandet överensstämmer med innehållet i motsvarande föreskrift i 1908 års stämpelförordning. Såsom redan anmärkts<sup>1</sup> framhölls emellertid i motiven i annat sammanhang, att det enligt gällande lagstiftning ålåg »vederbörande domstol att öva tillsyn över stämpelavgiftens utgörande i alla fall, då avgiften skall erläggas i samband med någon dess rättsliga

<sup>1</sup> Sid. 150.

åtgärd» samt att vad härutinnan gällde vore avsett att oförändrat bibehållas.

Det torde således knappast kunna anses fullt klart, vilken ståndpunkt K. F. 1914 intager till den nu behandlade frågan. Av de skäl kommittén anfört för sitt förslag, att domstol i samtliga fall skall vara beskattningsmyndighet, lärer framgå, att kommittén anser beslutet om skattens fastställande böra ankomma å domstolen såsom sådan och icke å någon särskild befattningshavare vid domstolen. Kommittén har funnit särskild föreskrift härom icke vara erforderlig, då kommitténs ståndpunkt i denna fråga icke blott torde med erforderlig tydlighet vara att finna i det allmänna stadgandet i förslaget, att domstol skall vara beskattningsmyndighet, utan även uttryckligen givits tillkänna i åtskilliga av de bestämmelser i förslaget, som angå ordningen för skattens fastställande och erläggande samt fullföljd av talan mot beslut i skatteärende.

### Skattens fastställande och erläggande.

Enligt nu gällande bestämmelser påföres, såsom framgår av den föregående redogörelsen, arvsskatt i regel i sammanhang med inregistrering av bouppteckning efter arvlåtaren. Kommittén bibehåller, såsom ock förut berörts, i sitt förslag bouppteckningen såsom den grundläggande skattehandlingen. Enligt 51 § i förslaget gäller därför fortfarande såsom huvudregel att ärende rörande fastställande av arvsskatt upptages till avgörande vid inregistrering av bouppteckningen. I allmänhet är det därvid givetvis fråga om den bouppteckning, som upprättats efter arvlåtaren (testator). Gäller beskattningen sekundosuccessors förvärv, legalt eller testamentariskt, avser emellertid den nu ifrågavarande bestämmelsen beskattningens anknytande till inregistreringen av bouppteckningen efter förste successorn. Sekundosuccessorn är ju enligt 1 kap. 1 § bouppteckningslagen att anse såsom delägare i boet efter förste successorn och enligt 45 § 1 mom. i kommitténs förslag upptages skatteärendet vid den domstol, som är den sistnämndes bouppteckningsforum.

Särskilda regler hava erfordrats för de fall, då jämlikt 17 § i förslaget anstånd med skattens fastställande blivit beviljat. Såsom förut berörts skall nämligen sådant anstånd icke föranleda uppskov med bouppteckningens registrering, och skatteärendets anknytande till registreringen av bouppteckningen är således icke möjligt. Det har därför i 51 § av förslaget stadgats att, om anstånd med skattens fastställande blivit beviljat, skatteärendet skall upptagas till avgörande vid ingivande av handling — bodelnings- eller arvskiftesinstrument — för vars företeende anståndet beviljats eller, om sådan handling icke ingives inom anståndstiden, vid utgången av denna tid.

För de fall, då skatten uttages efter deklaration, antingen det gäller arvs- eller gåvoskatt, äro särskilda bestämmelser angående tiden och ordningen för skatteärendets upptagande till avgörande icke erforderliga, då beskatt-

ningen i dessa fall självfallet utan vidare är att ansluta till ingivandet av deklARATIONEN.

Beträffande ordningen för skattens erläggande och sättet för densammas uttagande i händelse av betalningsförsummelse innehåller förslaget regler, som delvis avvika från nu gällande bestämmelser. Den nuvarande formen för skatteuppbörden — stämpelbeläggning av i skatteärendet föreliggande handling, i regel bouppteckning eller deklARATION — har i förslaget bibehållits. Däremot föreslås för arvsbeskattningens del nya regler för skattebetalningens framtvingande.

Såsom i annat sammanhang redan antytts, vore enligt kommitténs mening det mest önskvärda, att domstolarna helt frigjordes från befattningen med uppbörd av skatten och endast hade att ombesörja densammas fastställande. En såsom det synes kommittén fördelaktig lösning av denna fråga skulle vara, om bestyret med uppbörden av skatten kunde helt övertagas av postverket. Beskattningsdomstolen skulle då, sedan beslut om skattens fastställande meddelats, icke hava vidare befattning med skatteärendet än att efter varje sammanträde, vid vilket dylika beslut meddelats, domstolen till av generalpoststyrelsen anvisad postanstalt å domstolens ort översända de handlingar, som nu bliva föremål för stämpelbeläggning hos domstolen, försedda med påskrift om beloppet av den av domstolen fastställda skatten. Därefter skulle vederbörande dödsbo eller skattskyldig hava att inom viss föreskriven tid till postanstalten inbetala det debiterade beloppet och därvid utfå den därstädes förvarade handlingen, med rätt för den betalningsskyldige att verkställa inbetalningen även å annan postanstalt och då få handlingen sig tillställd med posten. Om beloppet icke erlades inom stadgad tid, skulle postanstalten med överlämnande av beskattningshandlingens därom göra anmälan hos länsstyrelsen för beloppets indrivande i den ordning som är stadgad för indrivning av oguldna kronoutskylder. Ett sådant förfaringssätt som det nu antydda skulle icke blott från domstolarna avlyfta allt bestyr med rekvisering och redovisning av stämplat utan även befria advokatfiskalerna vid hovrätterna från det granskningsarbete, som avser stämpeluppbörden. Advokatfiskalerna skulle då endast hava att kontrollera riktigheten av domstolarnas skattebeslut. Vidare synes, om uppbörden sålunda omhändertages av postverket, någon stämpelbeläggning av beskattningshandlingarna alls icke bliva erforderlig utan handlingarna kunna fördes endast med kvitto å det erlagda beloppet. Slutligen torde en sådan uppbördsform som den ifrågasatta även medföra praktiska fördelar för skattebetalarna.

Ehuru det sålunda enligt kommitténs mening måste anses önskvärt, att uppbörden av skatten helt avlyftes från domstolarna, har kommittén likväl ansett sig icke böra framlägga något förslag i sådan riktning. Ett dylikt förslag skulle nämligen komma att beröra frågor, som hava betydelse för stämpelssystemet i dess helhet och därför torde böra lösas i ett vidsträcktare sammanhang.

Det har förut anmärkts, hurusom i K. F. 1914 44 § stadgas att, om bouppe-

teckning eller fideikommissbrev icke vid ingivandet åtföljes av penningar till stämpeln och det felande beloppet ej erlägges genast efter erhållen tillsägelse, handlingen ej får mottagas. Med detta stadgande åsyftas att framtvunga skattens erläggande. Därest given tillsägelse om inbetalning av felande stämpelbelopp icke efterkommes, står annat tvångsmedel icke till buds än föreläggande vid vite jämlikt 3 kap. 9 § boutredningslagen att ingiva bouppteckningen för registrering. Med hänsyn till stadgandet i K. F. 1914 44 § kommer föreläggandet att avse jämväl fullgörandet av den betalningsskyldighet, som utgör villkor för handlingens mottagande för registrering. Denna ordning för skattebetalningens framtvingande har icke tillämpning i fall, då skatten, antingen fråga är om arvs- eller gåvoskatt, skall utgå efter deklARATION. Enligt K. F. 1914 45 § har nämligen, om deklARATION icke vid ingivandet till länsstyrelsen är åtföljd av penningar till stämpeln, länsstyrelsen att förordna om skattebeloppets uttagande i den ordning, som är stadgad om uttagande av oguldna kronoutskylder.

Omförmälda stadgande i K. F. 1914 44 § innebär — om man ej vill utgå från att vederbörande stämpelförsäljare själv utan medverkan av domstolen beslutar om debiteringen av skatten<sup>1</sup> — att vid bouppteckningens ingivande skattebeloppet först uträknas endast preliminärt, varefter, om beloppet vid den definitiva beräkningen blir ett annat, bristen skall utfyllas eller överskottet återbäras. Erfarenheten torde hava givit vid handen att, särskilt då det gäller domstolar, vid vilka arvsskatteärenden förekomma i större omfattning, en sådan ordning knappast kan anses tillfredsställande. Ofta är vid bouppteckningens ingivande den utredning, som erfordras för ett riktigt beräkande av arvsskatten, ännu icke fullständig. I sådant avseende är särskilt att beakta, att frågor om rättelse av bouppteckningen, beträffande såväl däri åsatta oriktiga värden som andra felaktigheter, bliva upptagna till avgörande av rätten först i sammanhang med inregistreringen av bouppteckningen. Mången gång föreligga även sådana på skatteuträkningen inverkan, juridiskt svårbedömliga frågor, i vilka definitiv ståndpunkt icke rimligen kan fattas utan mera ingående övervägande. Det har ock i praktiken visat sig, att de preliminära skatteberäkningar, som verkställas vid bouppteckningars ingivande, i stor utsträckning sedermera bliva föremål för jämkningar. Olägenheterna av en sådan ordning som den nu angivna äro påtagliga. Blir det slutgiltiga skattebeloppet mindre än det preliminärt beräknade, måste från domstolen framställas särskilt krav å bristens fyllande. Om domstolen förfar författningsenligt, får nämligen inregistrering av bouppteckningen icke ske, förrän bristen blivit inbetald. Blir åter det slutgiltiga beloppet större, har stämpelförsäljaren att ordna med återbetalning av medel, som redan blivit av honom införda i den förteckning över i förskott influtna stämpelmedel, som ligger till grund för generalpoststyrelsens kontroll över stämpeluppbörden.

Enligt kommitténs förslag (52 §) föreligger icke skyldighet att verkställa inbetalning av skatt, förrän vederbörande underrätt meddelat beslut om skat-

<sup>1</sup> Jfr sid. 154 f.

tens fastställande, och skall inbetalningen då ske inom fjorton dagar efter beslutets meddelande. I händelse av betalningsförsummelse skall enligt förslaget (53 §) domstolen med överlämnande av beslutet om skattens fastställande jämte bouppteckning, om sådan föreligger, hos länsstyrelsen göra anmälan om betalningsförsummelsen, varefter länsstyrelsen har att förordna om uttagande av skattebeloppet i den ordning, som om uttagande av oguldna kronoutskylder är stadgad. Kommittén har således ansett, att den ordning för indrivande av ogulden skatt, som nu kommer till användning i fall, då skatten utgår efter deklaration, bör vinna tillämpning å förevarande beskattningsområde i dess helhet. Enligt kommitténs mening kan det icke anses tillfredsställande att såsom nu genom vitesföreläggande framtinga en ekonomisk förpliktelse. Uppenbarligen måste ock det föreslagna systemet i fråga om effektivitet givas företräde framför den nuvarande ordningen.

Nyssnämnda i förslagets 52 § upptagna bestämmelse innebär å ena sidan, att en stämpelförsäljare icke är skyldig att verkställa någon förhandsberäkning av skatten, men innefattar å andra sidan icke något hinder för att stämpelförsäljaren, om han finner sig kunna verkställa en förhandsuträkning, som kan antagas bliva bestående, mottager stämpelmedlen redan innan rätens beslut om skattens fastställande meddelas. Redan genom en sådan bestämmelse lär nu förekommande fall av återbetalning av inbetalade och i stämpelförsäljarnas förskottsförteckningar redovisade stämpelmedel komma att väsentligt minskas. Från kontrollsynpunkt torde detta obetingat vara till fördel. Att märka är nämligen, att stämpelförsäljarna för att till sitt förfogande erhålla medel för återbetalning av för högt beräknade förskott för närvarande äro hänvisade till att antingen verkställa uttag å det tjänstepostgirokonto, varå enligt gällande föreskrifter inlutna stämpelmedel skola inom viss tid (senast å sjätte söckendagen från mottagandet) vara insatta eller ock att verkställa motsvarande avdrag vid insättning å nämnda konto av i annat ärende senare mottagna och i stämpelförsäljarens förskottsfor-teckning införda stämpelmedel. Att ett sådant förfarande måste vara ägnat att försvåra kontrollen över stämpelmedlens behöriga redovisande synes uppenbart. Det skulle ock kunna ifrågasättas, huruvida icke genom förbud för stämpelförsäljarna att mottaga skattebelopp, som endast preliminärt beräknats, alldeles utesluta förekomsten av dylika återbetalningar av stämpelmedel. Vidare synes det kommittén kunna ifrågasättas, huruvida det icke vid tillämpning av de av kommittén inom ramen för nuvarande uppbördsform föreslagna bestämmelserna skulle vara till fördel, om domstolarna befriades från mottagande av kontanta inbetalningar av arvs- och gåvoskattebelopp och i stället inbetalningarna skedde sålunda att, sedan domstolen efter skattens fastställande med post tillställt ingivaren av beskattningshandlingen skriftligt besked om skattens belopp, detta å postanstalt insattes å vederbörande stämpelförsäljares tjänstepostgirokonto och det därvid erhållna kvittot därefter ingavs eller med post översändes till domstolens kansli. Ett sådant förfaringsätt skulle, synes det, vara till nära nog samma bekvämlighet för allmänheten, som om stämpelförsäljaren innehade till honom i förskott utlämnat

stämpelförråd av sådan storlek, som erfordrades för stämpelbeläggning i alla förekommande fall i omedelbart sammanhang med till domstolen verkställda inbetalningar. Då de nu antydda frågorna sammanhänga med kontrollen över stämpeluppbörden och det icke torde ligga inom kommitténs uppdrag att befatta sig härmed, har kommittén emellertid icke funnit anledning att närmare ingå på dessa frågor.

I kommitténs uppdrag ingår även att överväga möjligheten att genom införande av *nya betalningsformer* minska vissa av de med gällande arvs- och gåvobeskattning förbundna olägenheterna, en möjlighet som angivits vara av särskilt intresse vid beskattning av arvfallen fast egendom.

Det har ifrågasatts att, liksom i äldre tider skattebetalningen i stor utsträckning skedde *in natura*, en jämförlig metod skulle kunna användas vid arvsbeskattningen. Den skattskyldige skulle sålunda beredas lättnad genom att han såsom likvid för skatten finge till staten avstå en del av den arfallna egendomen. Utgjordes denna av fastighet, skulle staten alltså hava att övertaga en del därav såsom skatt. Kommittén har övervägt möjligheten av en sådan ordning men anser, att den skulle bliva alltför invecklad utan att skänka motsvarande fördelar; den skulle knappast annat än i undantagsfall för den skattskyldige bli av någon egentlig betydelse, samtidigt som en naturabetalning för staten skulle medföra väsentliga praktiska besvärligheter.

En annan möjlighet vore, att den skattskyldige finge gälda sin skatt genom att såsom likvid överlämna inteckningar i det beskattade objektet (fastighetsinteckningar, förlagsinteckningar). Denna betalning kunde tänkas definitiv i så måtto, att den skattskyldige befriades från personligt betalningsansvar och inteckningarna sålunda endast komme att belasta själva skatteobjektet. I stället för att utgiva skattens kapitalbelopp skulle den skattskyldige hava att erlægga årlig ränta härå, och skattskyldigheten skulle övergå till förpliktelse att utgiva en slags årlig avgäld. Att giva dylika skatteinteckningar företräde framför äldre redan förefintliga belastningar vore emellertid uteslutet. Under sådana förhållanden komme en dylik skattebetalning att för kronan medföra betydande risker. Den finge antagas komma till användning framför allt i sådana fall, då den skattskyldige icke ägde möjlighet att på annat sätt anskaffa de för skattebetalningen erforderliga medlen, varigenom säkerheten bleve utnyttjad till det yttersta. Utom risken för kronan skulle egendomens belastning vålla svårigheter även för de enskilda, t. ex. vid förnyade arvfall. Icke heller en dylik metod har kommittén med hänsyn härtill ansett sig kunna förorda.

En utväg, som både är för kronan mindre riskfylld och för den enskilde medför avsevärda lättnader vid skattebetalningen, står emellertid enligt kommitténs uppfattning att finna i ett vidare utbyggande av de redan förefintliga bestämmelserna om anstånd med skattens erläggande. Kommittén har även framlagt förslag i sådant avseende, för vilket redogörelse lämnas i det följande.

Kommittén vill i detta sammanhang slutligen fästa uppmärksamheten på att en form av naturabetalning av skatt under senare år förekommit i Norge på förmögenhetsbeskattningens område. En lag av år 1921 om uttagande av extraordinär förmögenhetsskatt innehöll nämligen i § 21 följande stadgande:

Skatten kan erlegges ved levering av norske statsobligasjoner, statsgaranterte obligasjoner og kommuneobligasjoner. I betalnings sted kan også mottas aksjer og andre verdipapirer, forsåvidt disse eiedes av skattyderen den 1 januar i det år hvori ligningen foretas. Den kurs, hvortil obligasjoner, aksjer m. v. mottas, fastsettes av vedkommende regjeringsdepartement. I verdipapirer kan dog kun erlegges inntill 50 pct. av ethvert skattebeløp.

Denna paragraf upphävdes år 1931 under motivering, att erfarenheten givit vid handen, att den ifrågavarande uppbördsmetoden icke vore nödvändig och medförde olägenheter.

I anledning av ett ifrågasatt införande av motsvarande stadgande för arvs-skattens del, anförde föredragande departementschefen i proposition till 1935 års storting angående arvsskatten för budgetåret 1935/1936 bl. a. följande:

Departementet må bestemt fraråde at der i arveavgiftsloven tas inn forskrifter som svarer till denne upraktiske bestemmelse. I folge arveavgiftslovens § 28 har departementet adgang till, når omstendighetene gjør det påkrevet, å gi utsettelse med betalingen av arveavgift mot sådan sikkerhet som finnes tillstrekkelig. Denne bestemmelse har departementet i omstendighetenes medfør måttet gjøre bruk av i forskjellige tilfelle, særlig sådane hvor arvemidlene har bestått i fast gods. Man antar at adgangen til å få utsettelse som nevnt også fremtidig vil være tillstrekkelig til at arvingene kan komme over mulige vanskeligheter med å skaffe kontante midler til betaling av arveavgiften.

### **Anstånd med erläggande av skatt.**

K. F. 1914 innehåller såsom nyss berörts bestämmelser, enligt vilka anstånd kan medgivas med erläggande av skatt.

Anstånd kan sålunda enligt 47 § mom. A medgivas icke blott dödsboet utan även enskild arvs- och testamentstagare samt gåvotagare. Förutsättning för rättens åtnjutande är i båda fallen, att den skatt, som skall erläggas, uppgår till minst 500 kronor. Ytterligare kräves för att dödsbo skall åga rätt till anstånd, att dess kontanta medel och obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper sammanlagt icke uppgå till dubbla beloppet av boets arvs-skatt, samt i fråga om enskild skattskyldig att för honom föreligger avsevärd svårighet att genast erlägga hela den skatt, som belöper på honom tillfallen egendom. I båda dessa fall kan beskattningsmyndigheten, under villkor att godkänd säkerhet ställes, medgiva att skatten må betalas »genom högst fem lika årliga inbetalningar».

En längre gående anstånds rätt är enligt K. F. 1914 47 § 1 mom. B. medgiven fideikommissarie samt innehavare av nyttjanderätt

eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån. För dessa rättsägare kan anståndet utsträckas till högst tio lika årliga inbetalningar — där skatten utgår enligt klass I dock endast, då synnerliga skäl därtill äro och efter Konungens medgivande — och vidare får anståndet åtnjutas utan att säkerhet därför behöver ställas. Denna utvidgade anstånds rätt tillkommer utan vidare fideikommissarie, men för övriga rättsinnehavare måste visas »avsevärd svårighet» att strax gälda skatten.

Beträffande den längre anstånds rätten för förvärv, som utgöres av nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån eller för förvärv av egendom av fideikommissnatur, anförde 1910 års kommitterade bland annat följande.

För den som erhåller egendom av sådan beskaffenhet föreligger en alldeles särskild svårighet att på en gång erlægga ett stort skattebelopp, så mycket mera påtaglig, som förvärvet omfattar endast avkastning av egendom och själva egendomen icke kan tagas i anspråk för att bereda medel till skatten eller ens kan ställas såsom säkerhet för skattebeloppet. Några exempel kunna vara ägnade att belysa detta.

En tjugufemårig man, som på grund av sjukdom är oförmögen att bidraga till sin försörjning, tillträder enligt en avlägsen släktings testamente en livränta på 1 000 kronor, vars kapitalvärde enligt tabellen III uppgår till 16 030 kronor. Skatten för denna arvsandel utgör enligt klass III i tariffen 1 620 kronor. Utan andra tillgångar än livräntan, vars årsbelopp väl rätt mycket understiger skattebeloppet, måste denne person anses urståndsatt att gälda det i förhållande till hans bärkraft stora skattebeloppet på en gång. Däremot skulle han uppenbarligen, om än med uppoffring, kunna fullgöra sin skyldighet, om skattebetalningen finge ske genom avbetalningar under vissa år, vilkas antal bestämdes med hänsyn till föreliggande omständigheter.

Efter angivande av ytterligare ett par exempel till belysning av den förevarande frågan anförde kommitterade vidare:

I dessa och liknande fall, där den förvärvade egendomen utgöres av rättigheter, vilkas bestånd är beroende av att innehavarna äro i livet, läser det alltid möta svårigheter att genom lån av enskilda eller penninginrättningar anskaffa de medel, som erfordras för utgifter av här antydd art. Den enda säkerhet, som kan ställas, eller själva rättigheten, är ju beroende av något så ovisst som en människas livstid och varje långivare måste ställa sig mer eller mindre betänksam mot att utlämna penningar mot en så tvivelaktig garanti för deras återbekommande. Av samma skäl torde det även bliva svårt eller omöjligt att anskaffa borgen för att mot sådan säkerhet upplåna erforderliga medel till skattelikviden, med ett ord förhållandena kunna te sig så olidliga, att räntetagaren eller fideikommissarien ser sig nödsakad att avstå sin rätt till den erhållna egendomen på grund av svårigheten eller omöjligheten att uppfylla de skyldigheter till staten, som egendomens övertagande medför.

Enligt kommitténs mening kunna, såsom tidigare framhållits, anståndsreglerna i flera hänseenden utvidgas och ytterligare lättnad därigenom beredas de skattskyldiga utan att statens intresse behöver trädas för nära.

Vad till en början beträffar nyttjanderätter och övriga begränsade rättigheter, så finner kommittén det vara ovedersägligt att, såsom 1910 års kommitterade anført, särskilt stora svårigheter att omedelbart erlægga hela skat-

ten ofta måste föreligga för den som förvärvat dylik rätt till egendom. Dessa svårigheter hava även ökats efter de skatteskärpningar som senare skett. I det av kommitterade anförda, här ovan återgivna exemplet blir sålunda skatten, beräknad efter nu gällande kapitaliseringstabell och tariff, 2 730 kronor mot tidigare 1 620 kronor.

En uppmjukning av anståndsreglerna för här avsedda fall i förhållande till den ursprungliga lydelsen av K. F. 1914 skedde redan 1923, då den tioåriga anstånds-rätten utsträcktes till att efter medgivande av Konungen i enlighet med vad nyss angivits gälla även klass I. Med hänsyn till de nuvarande skattesatsernas höjd och då skattebördan även i klass I blivit avsevärd har kommittén i första hand ansett påkallat, att förvärv enligt klass I i fråga om möjlighet till tioårigt anstånd behandlas på samma villkor — således utan att »synnerliga skäl» behöva påvisas eller Konungens medgivande utverkas — som gälla för övriga skatteklasser. Föreskrift härom har intagits i förslaget 55 § 1 mom. B. Enligt den föreslagna bestämmelsen fordras för medgivande av anstånd att avsevärd svårighet skall föreligga att genast erlægga skatten även såvitt fråga är om fideikommissrätt och därmed enligt förslaget jämställd rätt till egendom. Då dylika rättigheter beskattas såsom nyttjanderätter synes någon anledning att i nu förevarande hänseende giva dem en privilegierad ställning icke föreligga.

Konungens hittillsvarande befattning med det tioåriga anståndet skulle alltså enligt kommitténs förslag överflyttas till beskattningsmyndigheten. Samtidigt föreslår emellertid kommittén en ny regel i 55 § 1 mom. C, enligt vilken Konungen skall erhålla befogenhet att under samma förutsättning som hittills, nämligen »då synnerliga skäl därtill äro», medgiva längre gående anstånd än som ankommer på vederbörande beskattningsmyndighet. Förslaget går ut på att Konungen i samtliga fall, då enligt nu gällande regler anstånd kan ifrågakomma, skall kunna medgiva en ytterligare förlängning av anståndstiden. I fall, som avses under 55 § 1 mom. A, är denna satt till högst 10 år. Denna anståndstid får dock icke åtnjutas av dödsbo utan endast av enskild skattskyldig. Längre anståndstid har hittills icke medgivits, och betänkligheter mot dess ytterligare utsträckande hava även kommit till uttryck. Emellertid synas innehavare av nyttjanderätt och därmed jämförbara rättigheter, för vilka betalningssvårigheten är särskilt stor, understundom vara i behov av längre anståndstid. Kommittén har ock velat bereda möjlighet härtill och fördenskull föreslagit att Konungen i fall, som avses under B, då synnerliga skäl därtill äro skall kunna medgiva anstånd i högst 20 år. En avsevärd lättnad skulle på sådant sätt kunna beredas de skattskyldiga.

Svårighet att erhålla anstånd med skatts erläggande kan understundom möta på grund av de krav, som ställas på erbjuden säkerhet. Enligt den praxis, som sedan ett tiotal år tillbaka tillämpats vid Stockholms rådhusrätt, godtagas inteckningar i fast egendom, vilken blivit föremål för beskattning, såsom säkerhet för skatt i den mån desamma ligga inom egendomens taxeringsvärde. Så förfares även om skatten belöper jämväl på annan arv-

fallen egendom. Kommittén finner en sådan metod riktig. Det måste anses rimligt, att egendom anses god såsom säkerhet intill samma värde som det, efter vilket skatten uttages. Enligt kommitténs mening torde det icke heller finnas skäl att begränsa tillämpningen av denna metod sålunda, att egendomen godtages såsom säkerhet endast för den skatt, som belöper å samma egendom. En dylik begränsning kan för övrigt icke ske genom en allmän regel. I de fall, då skatten fastställes på grundval av provisorisk delning, är det nämligen ofta icke möjligt att beräkna huru stor del av densamma som faller på egendomen ifråga. Det torde här böra framhållas, att den praxis, som enligt vad nyss angivits tillämpas vid Stockholms rådhusrätt, icke synes hava medfört några olägenheter ur fiskalisk synpunkt. Enligt vad kommittén erfarit har nämligen överståthållarämbetet under ifrågavarande tid icke i något fall sett sig nödsakat att vidtaga åtgärder för indrivning av förfallna skattebelopp. Den nu angivna principen bör äga giltighet även beträffande annan egendom, som kan ifrågakomma såsom säkerhet, nämligen värdepapper. I författningsförslaget har därför uttryckligen föreskrivits att, då erbjuden säkerhet utgöres av in-teckning i egendom, som blivt föremål för beskattning, eller till beskattning upptagen värdehandling, vid prövning av säkerheten skall lända till efterrättelse det värde, för vilket skatt beräknats.

Enligt K. F. 1914 skall å det skattebelopp, för vilket anstånd åtnjutes, erläggas ränta efter fem procent om året å oguldet belopp. Den höga räntefot, som sålunda kommer till användning, är ägnad att i väsentlig mån motverka anståndsinstutets syfte att bereda den skattskyldige lättnad vid skattebetalningen.<sup>1</sup> Med hänsyn härtill vore synnerligen önskvärt, om en lägre anstånds-ränta kunde medgivas. Häremot kan invändas, att kronan vid restitution av för mycket erlagd skatt enligt K. F. 1914 49 § 3 mom. — jfr K. F. den 2 maj 1919 angående rätt till ränta vid restitution av utskylder m. m. — tillerkänner den enskilde räntegottgörelse efter fem procent; ömsesidigheten i det skatterättsliga förhållandet kan med hänsyn härtill synas kräva, att kronan giver och tager ränta efter samma beräkningsgrund. Ytterligare kan åberopas, att frågan vilken räntefot, som skall komma till användning, har betydelse över hela beskattningsområdet och fördenskull icke bör lösas blott med hänsyn till arvs- och gåvoskatten.

Av sistnämnda skäl har kommittén ansett den allmänna frågan om ränte-

<sup>1</sup> Såsom exempel på den hårdhet vid beskattningen, till vilken femprocentsregelns tillämpande kan leda, må anföras det i N. J. A. 1937 s. 216 refererade rättsfallet. En arvlätare hade förordnat, att ett belopp av 35 000 kr. skulle avsättas och placeras i svenska statens obligationer och att räntan därav skulle tillkomma hans 56-åriga hushållerska, så länge hon levde. Det årliga värdet av hennes avkomsträtt skulle, beräknat efter dennas verkliga belopp (efter 3 procent), utgöra allenast 1 050 kr. men efter den legala femprocentsberäkningen utgjorde det samma 1 750 kr., och skatten, som i det förra fallet skulle utgjort 1 965 kr., kom härigenom att stiga till mer än dubbla summan eller 4 040 kr., slukande de fyra första årens avkastningar. Även enligt förslaget har femprocentsregeln i denna del måst lämnas orubbad, men dess verkningar kunna mildras genom det utvidgade anståndet, varjämte i det anförda exemplet även skattelindringen för trotjänare kommer i betraktande.

beräkning i samband med beskattningen böra upptagas i ett vidare sammanhang än som inrymmes i kommitténs uppdrag. Men enligt kommitténs uppfattning intager spörsmålet om anståndsrentans beräkning en särställning på den grund, att anstånd med skatts erläggande vid den direkta beskattningen icke medgives annat än för skatt på arv och gåva. Härtill kommer, att det måste anses ligga även i statens intresse, att anståndsreglerna givas ett sådant innehåll, att den skattskyldige erhåller den lättnad vid skattens betalande, som är avsedd. Med hänsyn härtill skall det enligt förslaget ankomma på Konungen att bestämma anståndsrentans höjd i anslutning till riksbankens växeldiskonto. Konungen äger enligt förslaget att varje år i december månad fastställa den anståndsrenta, som skall beräknas för det nästpåföljande året. Huruvida anståndsrentan skall bestämmas till riksbankens lägsta växeldiskonto, avseende växlar å högst tre månader (för närvarande 2 1/2 procent) eller till högre procent, blir beroende på Konungens avgörande.

### Återvinning av skatt och fullföljd av talan mot beslut i skatteärende.

Nu gällande bestämmelser angående restitution av skatt (K. F. 1914 49 §) hava i annat sammanhang redan blivit berörda.<sup>1</sup> Av den tidigare redogörelsen framgår, hurusom betydande olägenheter äro förbundna med den nuvarande ordningen, enligt vilken handläggningen av restitutionsärenden är uppdelad å olika myndigheter, domstol och länsstyrelse. Genom kommitténs förslag att domstol ensam skall vara beskattningsmyndighet undanröjas de olägenheter, som bero av denna dualism.

Ärendenas nuvarande uppdelning på länsstyrelse och domstol är, såsom redan framhållits, i princip genomförd sålunda att ärendet upptages av länsstyrelse i fall då yrkandet om återfående av för högt beräknad skatt grundas å förhållanden, som antingen inträffat i tiden efter skattens erläggande eller ock därvid icke varit kända, medan i andra fall talan om återbekommande av skatt fullföljes hos vederbörande hovrätt, därvid prövningen sålunda skall avse, huruvida i strid mot arvsskatteförordningens bestämmelser för hög skatt blivit beräknad. Enligt förslaget skola frågor om återbekommande av påförd skatt i fall motsvarande dem, där prövningen nu ankommer på länsstyrelsen, upptagas av den underrätt, som förut handlagt skatteärendet. Då i dessa fall prövningen skall avse förhållanden, som icke tidigare i skatteärendet kommit under bedömande, måste det uppenbarligen vara i princip riktigt att icke heller enligt den föreslagna nya ordningen hänvisa dessa frågor direkt till högre instans. Även ur praktisk synpunkt måste en handläggning av ärendena på sätt som föreslås vara till fördel.

Kommittén har icke funnit skäl att med avvikelse från den för länsstyrelseärendena nu gällande ordningen föreskriva någon tidsbegränsning för

<sup>1</sup> Sid. 152 ff.

framställande hos underrätten av yrkande om omprövning av tidigare skattebeslut. Ofta torde det förhållande, som giver anledning till omprövning, bestå däri att en senare meddelad dom föranleder annat bedömande av det läge, som varit avgörande för skattens bestämmande, och det lärer i sådant fall merendels vara synnerligen ovisst, när skäl till revidering av det tidigare skattebeslutet kommer att yppas. Anledning till tidsbegränsning torde så mycket mindre förefinnas som icke heller i fall, då senare tillkomna eller vid skattens fastställande icke kända omständigheter föranleda efterbeskattning, någon tidsbegränsning för densamma blivit föreskriven. Det må dock erinras att, såväl då det gäller rätt att återfå erlagd skatt som då fråga är om skyldighet att erlägga tilläggsskatt, den skattskyldiges respektive statens anspråk är underkastat allmänna regler om tioårig preskription. Tillräckliga skäl synas icke föreligga att bibehålla nu gällande undantagsbestämmelse, enligt vilken, om restitutionsyrkande grundas därå att efter bo-uppteckningens inregistrering ny gäld yppats, yrkandet skall väckas inom två år efter inregistreringen.

Kommittén har funnit lämpligt att söka i möjligaste mån genom uppräkning angiva de fall då omprövning av ett tidigare skattebeslut skall ankomma på underrätten för att därigenom giva de rättssökande erforderlig ledning. Denna uppräknings ansluter sig till de i 32 § av förslaget angivna fall, då under motsatta förhållanden efterbeskattning skall äga rum. Det synes icke finnas anledning till erinran mot användandet av denna metod för uppdragande av gränsen mellan de fall, då omprövningen skall verkställas av underrätten, och de fall, där talan mot det tidigare skattebeslutet skall fullföljas i högre instans. Även om därigenom gruppen av de ärenden, som hänvisas till omprövning av underrätten, skulle bli i någon mån mera begränsad än fallet skulle hava blivit, om man med förebild från den nuvarande gränsdragningen mellan länsstyrelse- och domstolsärenden använt generellt avfattade bestämmelser, lära några olägenheter därav icke kunna befaras. Såsom av den följande redogörelsen framgår har nämligen kommittén ansett sig böra från sex månader till icke mindre än tre år utsträcka den tid, inom vilken talan skall hos hovrätt fullföljas mot underrätts beslut, som innefattar beräkning av skatt. Därigenom torde vara tillbörligen sörgt för att skattskyldig under alla förhållanden erhåller tillräcklig tid för vinnande av ändring i meddelat skattebeslut.

Det förfarande, varigenom på sätt nu angivits hos underrätt påkallas omprövning av ett dess tidigare skattebeslut, benämnes i förslaget å t e r v i n n i n g av skatt. Kommittén har genom användande av denna särskilda benämning velat systematiskt särskilja den rättsliga efterprövning, varom fråga är, från det på administrativ myndighet ankommande förfarande, varigenom det återvunna skattebeloppet sedermera återbetalas. Reglerna härom återfinnas i förslaget under rubriken »Återbetalning av erlagd skatt».

Ansökan om återvinning skall enligt förslaget göras skriftligen. Har dödsbo förskjutit skatt, om vars återvinnande blir fråga, är givetvis förutom den skattskyldige själv dödsboet behörig sökande.

Enligt gällande bestämmelser (K. F. 1914 49 § 2 mom.) skall, där icke prövningen av restitutionsyrkande ankommer på länsstyrelse, talan om återfående av skatt anhängiggöras hos vederbörande hovrätt genom ansökan, som skall vara ingiven inom sex månader från det skatten blivit erlagd. Därjämte äger part, om han förmår visa att ansökan icke kunnat ingivas inom sådan tid, hos Konungen göra framställning om återfående av för högt beräknad skatt.

Föreligger icke sådant fall, då det enligt kommitténs förslag ankommer på underrätten själv att ompröva sitt tidigare skattebeslut, skall enligt kommittéförslaget (60 §) klagan över underrätts beslut i skatteärendet föras genom besvär i den ordning, som i rättegångsbalken stadgas, dock med den avvikelse från där givna bestämmelser om tid för besvärs ingivande att i fall, då beslutet innefattar beräkning av skatt, besvärstiden satts till tre år från det beslutet meddelades. Med beslut, som innefattar beräkning av skatt, avses såsom framgår av redogörelsen för andra delar av förslaget dels beslut, varigenom fråga om fastställande av skatt blivit prövad, dels jämlikt 56 § meddelat beslut i fråga om eftergift av redan fastställd skatt och dels jämlikt 59 § meddelat beslut med anledning av ansökan om återvinning av skatt. Enligt nu gällande ordning äger jämlikt 36 § stämpelförordningen advokatfiskal vid vederbörande hovrätt där föra talan mot enskild part om utgivande av felande stämpelbelopp. Denna advokatfiskalens talerätt är icke underkastad annan tidsbegränsning än som följer därav att för skatteanspråket gälla allmänna regler om tioårig preskription. Det måste enligt kommitténs mening anses i princip oriktigt att under det den enskilda partens talerätt är i hög grad tidsbegränsad — sex månader från skattens erläggande — någon som helst särskild tidsbegränsning icke satts för kronans talerätt; staten och den enskilde böra i det skatterättsliga förhållandet hava ställningen av likaberättigade parter. Genom kommitténs förslag att för fullföljd av talan mot underrätts beslut, som innefattar beräkning av skatt, skall gälla en besvärstid av tre år har sålunda å ena sidan advokatfiskalens talerätt blivit till tiden begränsad och å andra sidan tiden för den enskilda partens talerätt blivit i väsentlig mån utsträckt samt därigenom i förevarande hänseende likställighet i det skatterättsliga förhållandet ernåtts. Att besvärstiden satts till tre år har närmast sin grund däri att tiden för insändande till hovrätten av renovationer av underrätternas protokoll och för advokatfiskalens granskning av renovationerna författningsenligt kan i vissa fall komma att uppgå till sammanlagt omkring två år. Självfallet bör besvärstiden tillmätas något vidsträcktare än nyssangivna tid. Av den följande redogörelsen framgår, att enligt kommitténs förslag det skall åligga vederbörande advokatfiskal att, då han finner påförd skatt vara för högt beräknad, därom underrätta den skattskyldige för att därigenom bereda denne tillfälle att söka ändring i skattebeslutet. Denna bestämmelse utgör ytterligare skäl för att bestämma besvärstiden lika för advokatfiskalen och enskild part.

Förslagets regler för fullföljd av talan mot hovrätts beslut i skatteärendet motsvara i sådant hänseende nu gällande bestämmelser.

## Advokatfiskalernas granskning av stämpelbeläggning i arvs- och gåvoskatteärenden.

Den stämpelbeläggning, som för uttagande av arvs- och gåvoskatt nu verkställes vid domstol och länsstyrelse, skall enligt K. F. 1914 göras till föremål för i 36 § stämpelförordningen omfördäld granskning i vederbörande hovrätt, vars advokatfiskal äger att anställa åtal mot ämbets- eller tjänsteman för fel eller försummelse i avseende å stämpelbeläggning ävensom, där han för bevarande av kronans rätt finner nödigt, i hovrätten föra talan mot enskild part om utgivande av felande stämpelbelopp.

Den kontroll över arvs- och gåvobeskattningen, som härigenom anordnats, har i första hand avsett att tillgodose kronans rätt eller med andra ord att övervaka, att den uttagna stämpeln icke varit för låg, medan den enskildes anspråk att icke behöva erlägga för hög skatt fått träda i bakgrunden. Efter hand har emellertid — jämsides med att de ifrågakvarande skatterna stigit i höjden — beskattningens natur av rättsförhållande starkare betonats: den enskilde och staten äro i det skatterättsliga förhållandet likaberättigade parter. Lika viktigt som att staten erhåller den skatt, som tillkommer den, är från rättslig synpunkt att den enskilde skattebetalaren icke avkräves högre skatt än som åligger honom.

Denna tvivelsutan principiellt riktiga syn på beskattningsförhållandet torde knappast hava fullt trängt igenom hos de stämpelbeläggande myndigheterna utan man möter hos dem icke så sällan den inställningen, att i tvivelaktiga fall ett avgörande till kronans förmån är tryggare och låter sig försvara. Däremot kan noteras, att hovrätternas advokatfiskaler numera — låt vara i olika omfattning — anse sig vid stämpelgranskningen böra uppmärksamma även sådana fel, som gått ut över de enskilda.

I yttrande, avgivet till bevillningsutskottet med anledning av förut omfördälda vid 1937 års riksdag väckta motion om ändring av bestämmelserna angående restitution av arvsskatt, anför sålunda Svea hovrätt bland annat:

Emellertid kan det även inträffa att för hög arvsskatt eller gåvoskatt kommer att utgå på den grund att den stämpelbeläggande myndigheten beräknar skatten till för högt belopp. Gällande författningsbestämmelser äro svåra att tillämpa och kunna bliva föremål för olika tolkningar. Erfarenheten visar också att rena misstag ej helt kunna undvikas. Även i fall av nu antydd art äger den skattskyldige jämlikt 49 § 2 mom. arvsskatteförordningen möjlighet att inom sex månader från det skatt blivit erlagd hos vederbörande hovrätt ansöka om restitution. Då den med hithörande regler mindre förfarne helt naturligt ofta förlitar sig på vederbörande uppborädsmyndighet, inträffar det dock stundom att den skattskyldige ej i tid kommer till insikt om den felaktiga stämpelbeläggningen och därför försitter möjligheten att återfå den för högt erlagda skatten. Hovrätternas advokatfiskaler torde numera anse det såsom en ämbetsplikt att vid stämpelgranskningen uppmärksamma även sådana fel, som gått ut över den enskilde. Men med hänsyn till det sätt, varpå kontrollen är anordnad, är den tid, som stadgats för ansökan om restitution, ofta tilländalupen, då sådant

fel uppdagas. Möjligheten för den skattskyldige att vinna rättelse såväl i fall av nu antydd art som i sådana fall, som i motionen beröras, skulle i hög grad underlättas, om den tid, inom vilken restitution skall sökas, något förlängdes.

För erhållande av närmare upplysningar i nu omförmälda fråga har kommittén begärt yttranden från hovrätternas advokatfiskalsämbeten, som anförts i huvudsak följande.

*Advokatfiskalsämbetet vid Svea hovrätt:* Beträffande stämpelbeläggningar, som verkstälts av rådhusrätter, medhinnens granskningen i allmänhet inom sådan tid, att möjligheten att söka restitution ännu står öppen. Ämbetet har då, om vid granskningen ett klart fall av för hög beskattning upptäckts, brukat omedelbart infordra yttrande från de för beslutet ansvariga. Detta har vanligen varit tillräckligt för att förmå vederbörande till sådana åtgärder, att rättelse vunnits för den för högt debiterade skatten. För det fall att i förklaringen intet nämnts om dylika åtgärder, har ämbetet brukat — vanligen telefonledes — giva vederbörande direkt uppmaning tillse, att gottgörelse bereddades den skadelidande. En sådan uppmaning torde alltid eller så gott som alltid hava efterkommit. I fråga om vid häradsrätterna verkställda stämpelbeläggningar har också i motsvarande fall infor drats yttrande från rättens ordförande, men det har överlämnats åt denne att avgöra, huruvida gottgörelse skulle beredas den för högt beskattade. I dessa fall hava således några påstötningar om att betala icke riktats till vederbörande. Ämbetet har vidare vid handläggning av fall, varom nu är fråga, i viss mån låtit sitt handlings sätt bestämmas av, huruvida advokat biträtt den av åtgärden drabbade. Har så varit fallet, har ämbetet ansett det i första hand tillkomma advokaten att tillse, att rättelse vunnits genom ansökan om restitution.

*Advokatfiskalsämbetet vid Göta hovrätt:* Med undantag för de fall, där det för mycket uttagna beloppet varit ringa, har det varit ämbetets vana att, så snart det upptäckts att för hög skatt uttagits, härom underrätta parten för att om respittiden ej redan tilländalupit bereda denne tillfälle att begära restitution. Har fallet varit mera invecklat har ämbetet dessutom givit parten förslag till avvattande av ansökningen hos hovrätten. När däremot fatalietiden försuttits har ämbetet — efter samråd med hovrättens president — i de fall, där stämpelbeläggnin gen varit påtagligen orättmätig och storleken av det för högt debiterade beloppet varit oomtvistligt, uti till vederbörande stämpelbeläggare avlätet ämbetsmemorial först ändigt denne att för undgående av åtal till parten återbetala vad för mycket uppburits. Sedan med kvitto styrkts, att beloppet av vederbörande återbetalts, hava motsvarande kontrollstämplar till enahanda belopp av ämbetet till honom återlämnats, för att han med företeende av dessa, den stämpelbelagda handlingen och ämbetets memorial må efter ansökning hos generalpoststyrelsen gottskrivas för beloppet. Det har även inträffat, att ämbetet mot vederbörande, som pålagt för hög skatt, anställt åtal.

*Advokatfiskalsämbetet vid hovrätten över Skåne och Blekinge:* I flera fall, då vid stämpelgranskning iakttagits att för hög arvsskatt till mera avsevärda belopp uttagits av vederbörande underrätt, har ämbetet under hand lämnat meddelande härom till utredningsmännen i dödsboen med uppmaning att söka restitution, vilken jämväl erhållits. I två fall hava efter anmärkningsskrivelser av ämbetet till underdomare dessa på anmaning om-

besörjt, att dödsboet fått restitution. Är det för högt uttagna arvsskattebeloppet ringa eller det rättsliga bedömandet av skatteärendet tveksamt, har ämbetet däremot låtit saken bero. Enligt gällande instruktion har ämbetet att »iakttaga och bevaka kronans och det allmännas rätt och taian i alla till hovrättens prövning hörande mål», däremot har ämbetet icke någon skyldighet att bevaka enskildas rätt och är som regel ej heller behörig till det. De lämnade upplysningarna avse endast de senare åren. Huru dessförinnan förfarits har nuvarande innehavaren av ämbetet sig icke bekant.

*Advokatfiskalsämbetet vid hovrätten för Övre Norrland:* Då ämbetet vid granskning av renovationer upptäcker, att stämpelavgift i förekommande fall uttagits med felaktigt belopp, avlåter ämbetet, vare sig för högt eller för litet belopp uttagits, en anmärkningsskrivelse till den som är ansvarig för beslutet om stämpelbeläggningsen. Där stämpelavgiften varit för hög, brukar denne visa kvitto på att beloppet återställts till vederbörande eller bevis att anspråk på återfående av beloppet icke framställles eller — därest tiden för fullföljande av talan i hovrätten ännu icke utlupit — bevis att vederbörande blivit underrättad om anmärkningen. Någon direkt förbindelse med enskilda parter eller ombud har ämbetet hittills saknat anledning till. Ej heller har åtalsvägen behövt anlitas. Därest så erfodras lämnar ämbetet bevis om att de till det anmärkta stämpelbeloppet hörande stämpelhalvorna finnas hos ämbetet ineliggande, men har hittills icke återställt några dylika.

Den praxis, som redan inlets av advokatfiskalsämbetena, synes det kommittén önskligt att lagfästa. Advokatfiskalernas granskning bör gå ut på en generell prövning, huruvida verkställd stämpelbeläggning skett i överensstämmelse med gällande rättsregler. Den bör vara en garanti både mot för hög och för låg beskattning. Viktigare än kronans ekonomiska fördel är statens intresse att rätt skipas.

Ett stadgande i stämpelförordningen, som illa harmonierar med denna uppfattning, är bestämmelsen i 53 § 2. angående anmärkningsarvode. Därest på grund av anmärkning från advokatfiskalsämbetets sida högre stämpelbelopp, än vid handlings stämpelbeläggning varit beräknat, kommit statsverket till godo, utgår anmärkningsarvode å dessa medel med femton procent till och med ett årligt anmärkt belopp av 12 000 kronor och med fem procent för belopp härutöver. Arvodet tillfaller, i händelse granskning verkställes av advokatfiskalen, denne men fördelas eljest mellan advokatfiskalen och den tjänsteman, som verkställt granskningen, med hälften till vardera. Den ifrågavarande provisionen får granskaren sålunda uppbära allenast, om han upptäcker, att för låg skatt utgått, men icke om han finner, att den enskilda skattebetalaren fått erlægga högre skatt än han varit skyldig.

En dylik regel är onekligen ägnad att giva näring åt uppfattningen att kronans rätt bör gå före den enskildes, och den äventyrar därigenom jämställdheten mellan de båda parterna i det skatterättsliga förhållandet. I äldre tider med deras jämförelsevis enkla och låga beskattning blevo verkningarna härav av mindre betydelse. Men det ställer sig olika, sedan beskattningen blivit så komplicerad och nått den höjd som för närvarande är fallet.

Det torde ofta förekomma, att de enskilda skattebetalarna äro ur stånd att själva bedöma skattebestämmelsernas innebörd. Den bearbetning, som det förut berörda statistiska materialet från kommitténs sida underkastats, har visat att underinstanserna icke så sällan låtit de skattskyldiga erlægga högre belopp än som rätteligen bort utgå. En utvidgad kontroll i hovrätterna synes kommittén fördenskull önskvärd.

För detta ändamål har kommittén ansett advokatfiskalsämbetena böra företaga en generell prövning, huruvida stämpelbeläggningen står i överensstämmelse med gällande rättsregler. Och där vederbörande advokatfiskal vid denna granskning finner, att skatt blivit för högt beräknad, har han enligt 64 § 1 mom. andra stycket i förslaget att därom underrätta den skattskyldige med angivande av de skäl, på grund varav beslutet om skattens fastställande anses felaktigt.

Därest på initiativ av advokatfiskalsämbete för högt beräknad skatt återvinnes, synes man även för ernående av jämställdhet mellan den skattskyldige och kronan böra tillerkänna ämbetet anmärkningsarvode. Skyldigheten att utgiva dylikt arvode bör dock enligt kommitténs mening icke läggas på den enskilde. Han har genom beskattningsmyndighetens förvållande nödgats utgiva för hög skatt och det naturliga synes då vara, att kronan även i detta fall får vidkännas utgiften i fråga. Men det kan sättas i fråga, om icke beloppet av advokatfiskalens provision kan sättas lägre, då skattebelopp tillfallit den enskilde än då det tillförts kronan. I det senare fallet åvilar talans utförande advokatfiskalen ensam, medan i förra fallet hans åliggande inskränker sig till en motiverad underrättelse till den skattskyldige. Ett lägre anmärkningsarvode synes med hänsyn härtill försvarligt.

Vid bedömande av detta arvodes belopp ligger nära att rikta uppmärksamheten på den provision, som utgår enligt 42 § första stycket stämpelförordningen och tillkommer domare och övriga stämpelbeläggare för försålda stämplrar. Den utgår i regel med tre procent å de första 20 000 kronorna och med en procent å överskjutande belopp till och med 200 000 kronor samt å belopp därutöver med en tiondedels procent. Därest för hög skatt blivit debiterad och genom laga kraft ägande beslut blivit förordnat, att erlagd stämpelavgift må återbekommas, skall enligt 42 § andra stycket jämväl den därå belöpande provisionen gå åter. Kommittén har ansett praktiska skäl tala för att låta den provision, som enligt 42 § andra stycket skulle återgått till statsverket, i stället tillfalla advokatfiskalen, då han genom underrättelse till den skattskyldige föranlett, att denne återfått för högt beräknad skatt.

Vissa svårigheter, som icke hava någon motsvarighet vid beräkning av provision enligt 53 §, inställa sig emellertid, då det gäller att bestämma den provision, som skall tillkomma advokatfiskalen efter det hans underrättelse till den skattskyldige berett denne restitution av skatt. Det står ju den skattskyldige fritt att giva sitt restitutionsyrkande ett annat innehåll än advokatfiskalen avsett, liksom att stödja detsamma med nya skäl, och resultatet kan bli, att han återbekommer annat belopp och på annan grund än advokatfiskalen åsyftat med sin anmärkning. Att ingå i prövning av det fullständiga

sambandet mellan advokatfiskalens anmärkning och det restituerade beloppets storlek, låter sig icke göra. Men en schematisk regel synes här vara tillfyllest. Om det åläggges advokatfiskalen att redan i underrättelsen till den skattskyldige angiva beloppet av den skatt, som han ansett för högt beräknad, synes det vara rimligt att, i den mån motsvarande belopp återvinnes, antaga kausalförhållande mellan detta och anmärkningen och i överensstämmelse härmed berättiga advokatfiskalen att hos generalpoststyrelsen utkomma häremot svarande provision. Detta är ock innebörden av det stadgande, som intagits i förslaget 64 § 1 mom. andra stycket.

En annan fråga av processuell natur, som nära sammanhänger med de skattskyldigas bristande förmåga att bedöma de alltmåra invecklade skatte-reglernas verkliga innebörd, avser domstolens ställning till parternas yrkanden och närmare bestämt till spörsmålet, i vad mån domstolen kan anses berättigad respektive förpliktad att tillgodose kravet på skattereglernas riktiga tillämpning även utöver parts yrkande.

I anledning av en motion till 1939 års riksdag (andra kammaren nr 38) om återbärande av viss för högt uttagen arvsskatt har riksdagen (skrivelse nr 130) haft till behandling ett fall, som hör hemma i detta sammanhang. Utredningsmannen i ett dödsbo ansökte hos vederbörande hovrätt om restitution av 140 kronor såsom utgörande vid bouppteckningens inregistrering för mycket erlagd stämpelavgift. Hovrätten fann, att bouppteckningen bort beläggas med stämplor till ett belopp av 2 284 kronor i stället för som skett till ett belopp av 2 716 kronor. Hovrätten prövade förty lagligt att med bifall till sökandens talan berättiga honom att av statsverket återfå 140 kronor av den erlagda stämpelavgiften jämte ränta. Sålunda hade hovrätten funnit, att sökanden erlagt 432 kronor för mycket i stämpelavgift men icke ansett sig kunna medgiva restitution med högre belopp än sökanden yrkat eller 140 kronor. På grund av de starka billighetsskäl, som förelågo, ansåg riksdagen att även återstående 292 kronor borde restitueras.

Med det anförda rättsfallet förtjänar sammanställas ett annat, av Högsta domstolen år 1937 avgjort fall.<sup>1</sup> Den skattskyldige hade här på anmodan av advokatfiskalen erlagt såsom felande gåvoskatt 1 651 kronor 30 öre och yrkade att återbekomma vad han erlagt för mycket samt ingav en uppställning, enligt vilken detta belopp skulle utgöra cirka 900 kronor. Svea hovrätt yttrade i sitt av Högsta domstolen fastställda utslag, att klaganden »med sin ansökan måste anses hava yrkat att återfå vad han i gåvoskatt erlagt för mycket» och restituerade hela det erlagda skattebeloppet.

Kommittén anser, att frågan om domstols ställning till parts yrkande i skatteärenden bör överlämnas åt praxis. Det synes emellertid önskvärt att den formella avfattningen av partens yrkande icke tillmätas alltför stor betydelse. Det skulle onekligen bidra till en rättvisare beskattning, om beskattnings-

<sup>1</sup> N. J. A. 1937 s. 99.

myndigheten presumerade att, även där en part inskränker sig till att begära restitution av visst belopp, han med sin ansökan måste anses hava yrkat att återfå vad han i skatt erlagt för mycket.

I praxis har man, då ena parten för talan om ändring av skattebeslut, icke fäst avseende vid motpartens ställning till hans yrkande utan oberoende härav prövat, huruvida detsamma står i överensstämmelse med gällande rättsregler.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Jfr Sv. Juristtidning 1932 s. 77, där advokatfiskalen påyrkade högre arvsskatt än underinstansen uttagit och dödsbodelägarna förklarade sig icke hava något att däremot erinra men Svea hovrätt det oaktat lämnade advokatfiskalens yrkande utan bifall, enär underdomstolen »rätteligen förfarit».

## Speciell motivering.

I det följande skall lämnas en närmare redogörelse för de olika bestämmelserna i kommitténs förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt, i den mån dessa icke redan behandlats i den allmänna motiveringen eller någon motivering icke befunnits erforderlig.

### 4 §.

Denna paragraf överensstämmer i huvudsak med K. F. 1914 3 §. Sistnämnda lagrum har emellertid underkastats en omredigering i förtydligande syfte, varjämte kommittéförslaget i ett avseende avviker från vad som nu gäller.

Den ändring, som år 1931 vidtogs i K. F. 1914 i syfte att underlätta avslutande av överenskommelser med främmande stater till undvikande av dubbelbeskattning, medförde bland annat nya regler angående skattskyldighetens omfattning vid arv efter utlänning. I stället för mantalsskrivning blev då bosättningen avgörande, så att vid arv även efter utlänning, om han var här bosatt, arvsskatt skulle utgå för all av honom efterlämnad egendom, men om han var bosatt i utlandet endast för i 3 § 1 mom. 2) angivna slag av egendom. Samtidigt föreskrevs i 3 § 3 mom. dels att såsom bosatt här i riket skulle anses den, som här hade sitt egentliga bo och hemvist, dels att med sådan person skulle i förevarande hänseende jämföras även »den som stadigvarande vistas i riket utan att vara här bosatt».

Till stöd för sistnämnda från inkomstskattelagstiftningen hämtade stadgande anfördes följande (proposition nr 211 till 1933 års riksdag, s. 17).

I utländsk lagstiftning förekomme ofta, att det finansiella begreppet »bosatt» hade en vidsträcktare omfattning än det i svenska skatteförfattningar gällande, och att såsom bosatta inom en stat även räknades de, som där stadigvarande vistades (t. ex. under långvarigt uppehåll å hotell) utan att där hava sitt egentliga bo och hemvist. Även i länder, där begreppet hade en mera inskränkt betydelse, som närmare sammanföll med dess innebörd enligt svensk lag, utsträcktes skattskyldigheten ofta genom uttryckliga bestämmelser till sådana personer. För ernående av närmare överensstämmelse med beskattningsreglerna i andra länder torde det sålunda vara lämpligt, att den svenska arvsbeskattningen även komme att omfatta kvarlåtenskap, som efterlämnades av personer, som vid dödsfallet stadigvarande vistades i Sverige utan att vara här bosatta. Härigenom skulle även princi-

piell överensstämmelse vinnas med gällande lagstiftning om beskattning av inkomst och av förmögenhet (jfr 68 § kommunalskattelagen och 25 § 1 mom. förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt). Någon stor praktisk betydelse torde antagligen denna utsträckning av skattskyldigheten ej hava. Men det vore möjligt, att kvarlåtenskap, som eljest faktiskt icke bleve belagd med skatt i någon stat, vid ett eller annat tillfälle komme att därigenom underkastas beskattning.

Enligt kommitténs mening är det reella läget så olika på inkomstbeskattningens och arvsbeskattningens område, att man icke i förevarande hänseende kan tala om någon principiell överensstämmelse mellan statens anspråk på inkomstskatt och arvsskatt. Vid inkomstskatten, där skatteanspråket hänför sig till den under det särskilda året åtnjutna intäkten, är det naturligt att med bosättning jämställa stadigvarande vistelse under det år som är i fråga. Men vid arvsskatten, som är en vid dödsfall utgående engångsskatt, utgör en låt vara utsträckt men likväl tillfällig vistelse inom en stat ingen tillräcklig grund för ett skatteanspråk från denna stats sida hänförande sig till all den avlidnes efterlämnade egendom. I stället framstår det land, där personen haft sitt egentliga hemvist och därmed sitt ekonomiska centrum, såsom framför det förra berättigat härtill. Denna grundsats har också kommit till praktiskt uttryck i de traktater, som Sverige ingått med andra länder till förekommande av dubbelbeskattning av arv.<sup>1</sup> Tre sådana avtal föreligga, nämligen med Tyskland, Frankrike och Ungern, och enligt samtliga dessa skiljes mellan sådan egendom, som anses lokaliserad i visst land och på denna grund blir där beskattad, samt annan egendom, som beskattas i det land, där arvlåtaren varit bosatt. Såsom bosättningsort anges i avtalet med Tyskland (Sv. F. 1935 nr 572) den plats, varest arvlåtaren innehaft bostad »under omständigheter, av vilka kan slutas till avsikt att därstädes behålla en bostad», och i avtalen med Frankrike (Sv. F. 1937 nr 790) och Ungern (Sv. F. 1937 nr 1009) den ort, varest personen »har sin normala vistelseort i betydelsen av varaktigt hem».

I kommitténs förslag återfinnes icke det i K. F. 1914 intagna stadgandet, som med bosättning jämställer stadigvarande vistelse. På så sätt har ock överensstämmelse vunnits med 1937 års lag om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo; liksom arvsskatt till Sverige för en utlännings hela kvarlåtenskap endast utkräves, om han vid sin död haft bo och hemvist här, skall svensk bouppteckning upptagande all hans egendom endast under denna förutsättning upprättas.

## 11 §.

### 1 mom.

I den allmänna motiveringen har behandlats den närmare innebörden av att vid det provisoriska skiftet såsom arvinges eller testamentstagares lott skall anses vad enligt lag eller testamente å sådan delägare belöper.

<sup>1</sup> Jfr EKENBERG, Översikt över Sveriges skatteavtal med främmande stater (Sv. Skattetidning 1936 s. 21).

Därvid har framhållits, hurusom vid bestämmande av testamentstagares lott testamentet skall följas, där ej genom ett avstående eller eljest detsamma blivit inskränkt. I anslutning härtill vill kommittén något beröra följande spörsmål. Det torde ingalunda höra till ovanligheterna — särskilt vid förordnanden till förmån för efterlevande make — att en arvlätare genom testamente förordnat om sin kvarlåtenskap i sådan utsträckning, att bröstarvinges rätt till laglott därigenom blivit kränkt. Enligt 7 kap. 3 § lagen om arv äger bröstarvinge för utfående av laglott påkalla jämkning av ett dylikt testamente. Vid arvsbeskattningen har man i praxis tagit hänsyn till bröstarvinges rätt att påkalla sådan jämkning, endast såvida jämkningsyrkande framställts. Då ett beaktande av laglottsrätten i förevarande fall föranleder att kvarlåtenskapen fördelas på flera lotter och sålunda medför lindrigare beskattning, kan det enligt kommitténs mening ifrågasättas, huruvida man icke även borde fordra, att testamentstagaren förklarat sig avstå från att göra testamentet gällande till den del detsamma kränker laglotten. Detta skulle måhända vara ägnat att minska risken för att jämkningsyrkanden, som i själva verket icke äro avsedda att fullföljas, framställas endast i syfte att undandraga skatt. Enligt kommitténs förslag inträder emellertid straffansvar för den som lämnar oriktig uppgift, vilken är ägnad att leda till frihet från skatt eller uttagande av för låg skatt. Härigenom torde tillräcklig garanti vinnas mot att jämkningsyrkanden bliva framställda allenast i nyssnämnt syfte.

I andra och tredje styckena av förevarande moment hava upptagits bestämmelser angivande i vilka fall lotternas fastställande skall ske på grundval av bouppteckning eller med ledning av deklaration. Dessa bestämmelser utgå från att, där bouppteckning är att tillgå, denna i möjligaste mån skall komma till användning såsom beskattningshandling. Den fråga som här närmast blir av betydelse är således, i vilken utsträckning skyldighet föreligger att här i landet förrätta bouppteckning. Regler härom återfinnas i följande författningar, nämligen lagen den 1 mars 1935 om kvarlåtenskap efter den som hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge, lagen av samma dag om dödsbo efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare, som hade hemvist här i riket, m. m. samt lagen den 5 mars 1937 om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo.

Enligt K. F. 1914 39 § föreligger skyldighet att avgiva deklaration i alla fall då arvfallen eller testamenterad egendom utgöres av kvarlåtenskap efter utlänning. I anslutning till ovan först omnämnda lag vidtogs år 1935 en ändring av K. F. 1914 sålunda att deklarationsskyldigheten utsträcktes till att gälla även av svensk medborgare efterlämnad egendom i fall, då bouppteckning efter honom icke skall här i riket upprättas. Denna ändring föranleddes därav att, under det tidigare skyldighet alltid förelåg att här i riket förrätta och inregistrera bouppteckning efter svensk medborgare, även om denne vid sin död hade hemvist i utlandet, genom tillkomsten av

nu nämnda lag denna skyldighet upphörde för de fall, då den avlidne hade hemvist i Danmark, Finland, Island eller Norge.

Å andra sidan uppkom i samband med tillkomsten av ovannämnda lag om dödsbo efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare fråga om inskränkning av den för arvs- eller testamentsförvärv efter utländsk medborgare stadgade deklarationskyldigheten. Allt intill införandet av nu nämnda lag förelåg icke i något fall skyldighet att här i landet förrätta bouppteckning efter utländsk medborgare, således icke heller om han vid sin död hade hemvist här i riket. Genom sagda lag infördes sådan skyldighet beträffande i lagen avsedd utländsk medborgare, som vid sin död här hade hemvist. Hade han däremot hemvist i sitt eget land, skall bouppteckning där förrättas och omfatta jämväl sådan till boet hörande egendom, som finnes här i riket, därvid emellertid på framställning av dödsboförvaltningen i hemlandet även särskild bouppteckning, avseende egendomen här i landet, skall härstädes förrättas. Då sålunda skyldighet infördes att här i riket förrätta bouppteckning efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare, upptogs även frågan, huruvida sådan bouppteckning skulle i stället för deklaration komma till användning såsom beskattningshandling. Härom anfördes i proposition nr 245 till 1935 års riksdag följande.

Det kunde synas ligga nära till hands att i detta fall låta påföringen av arvsskatt ske på grundval av bouppteckningen och alltså undantaga fallen från deklarationsplikt. Ett närmare övervägande torde emellertid giva vid handen, att en dylik lösning av frågan — vilken i verkligheten skulle innebära en ändring jämväl i grunden för arvsskattens beräkning — knappast nu är möjlig. Jämlikt 11 § arvsskatteförordningen anses såsom arvinges eller testamentstagares andel av behållningen i dödsbo, varöver bouppteckning skall ingivas till svensk domstol, vad enligt lag, fideikommissbrev eller testamente anses belöpa å sådan andel, dock att, där arvskifte jämlikt 16 § lägges till grund för arvsskattens bestämmande, den i arvskiftet gjorda fördelningen länder till efterrättelse. Fingerat arvskifte, som i praxis blir den normala beräkningsgrunden för skatten, kan, lika litet som fingerad bodelning, vilken enligt 15 § företages för bestämmande av efterlevande makes stämpelfria andel av kvarlåtenskapen, tänkas förekomma i avseende å andra dödsbon än sådana, beträffande vilka svensk rätt skall tillämpas i fråga om arvsfördelningen. Vid inregistrering av bouppteckning vid svensk domstol efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare kan ofta icke avgöras, huruvida svensk rätt eller hemlandets rätt blir i dylikt avseende tillämplig. Ett annat skäl varför stämpelbeläggning icke kan ske enbart på grundval av bouppteckning är att enligt förut berörda konvention och därpå grundade lagstiftning bouppteckning efter i Sverige bosatt medborgare i någon av de fördragslutande staterna ej omfattar egendom, som finnes i annan än någon av nämnda stater. Därest i dödsboet sålunda ingår egendom i annan stat än fördragsstat, måste i varje fall deklaration upprättas i avseende å sådan egendom. Den samtidiga stämpelbeläggning av olika myndigheter beträffande ett och samma dödsbo, som bleve en följd härav, skulle vålla praktiska olägenheter. Av nu anförda skäl har deklarationsplikten bibehållits i avseende å dödsbon efter ifrågakarande utländska medborgare.

Det sist anförda skälet mot att lägga här i landet förrättad bouppteckning efter dansk, finsk, isländsk eller norsk medborgare till grund för arvsbeskattning eller att sådan egendom ej alltid omfattade all av den avlidne efterlämnad egendom, äger numera ej giltighet. I samband med tillkomsten av 1937 års lag om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo gjordes nämligen jämväl den ändringen, att nu avsedd bouppteckning skall omfatta all till boet hörande egendom utan avseende å var densamma finnes. Vad angår invändningen att det ofta icke kunde avgöras, huruvida svensk rätt eller hemlandets rätt bleve tillämplig i fråga om arvsfördelning, lär det numera vara erkänt, att arvsfördelning ävensom bodelning understudom måste bedömas enligt utländsk lag.<sup>1</sup> I detta avseende föreligger icke någon olikhet vare sig bouppteckning eller deklaration utgör underlaget för beskattningen. I båda fallen måste anses gälla att, när utlänsk lag skall tillämpas och dess innehåll icke är för rätten känt, rätten äger förelägga vederbörande att i sådant hänseende förebringa utredning (jämför 1937 års lag 3 kap. 2 §).

Genom 1937 års lag om internationella rättsförhållanden rörande dödsbo hava bestämmelser meddelats angående skyldigheten att här i riket förrätta och inregistrera bouppteckning i andra fall än som avses i förenämnda båda lagar av år 1935. Huvudregeln enligt 1937 års lag är, att bouppteckning skall här i riket förrättas och inregistreras då den avlidne, antingen han var svensk medborgare eller ej, vid sin död här hade hemvist. I andra fall föreligger bouppteckningsskyldighet endast under särskilda förutsättningar. Sålunda gäller beträffande svensk medborgare, som vid sin död hade hemvist utom riket — i vilket fall enligt 1937 års lag svensk rätt är att tillämpa bland annat beträffande kvarlåtenskapens avträdande till förvaltning av boutredningsman — att bouppteckning omfattande jämväl boets egendom i utlandet skall här förrättas och inregistreras under förutsättning att sådant egendomsavträde sker, därvid tiden för bouppteckningens förrättande skall räknas från det egendomsavträdet ägde rum. Härjämte gäller att, om efter den avlidne finnes egendom här i riket, egendomsavträde ovillkorligen skall ske, såframt ej den här befintliga egendomen är av endast ringa värde och huvudsakligen består av reda penningar, kläder och andra lösören för personligt bruk, i vilken händelse den avlidnes anhöriga under visst ytterligare villkor äga få egendomen till sig överlämnad. Har icke egendomen sålunda blivit omhändertagen av anhörig till den avlidne, åligger det vederbörande polismyndighet att hos rätten göra anmälan om förhållandet, varefter rätten utan ansökan beslutar om egendomens avträdande. Vad åter angår utländsk medborgare, som vid sin död hade hemvist utom riket, stadgar 1937 års lag att, om sådan avliden efterlämnat egendom här i riket, bouppteckning skall här förrättas under samma förutsättning som gäller utomlands domicilierad svensk medborgare, nämligen att boet avträ-

<sup>1</sup> N. J. A. 1937 s. 438.

des till förvaltning av boutredningsman. Sådan bouppteckning skall omfatta allenast här befintlig egendom. I 1937 års lag angives vad som skall anses utgöra sådan egendom. Begreppet här befintlig egendom enligt 1937 års lag motsvarar icke sådan av utländsk medborgare här i riket efterlämnad egendom, som enligt K. F. 1914 3 § 1 mom. 2) och förslaget 4 § 1 mom. 2) skall bliva föremål för arvsskatt.

I anslutning till ovannämnda internationella lagstiftning har i förevarande paragraf i förslaget upptagits bestämmelser innebärande dels att i samtliga fall, då utländsk medborgare vid sin död hade hemvist här i riket, beskattningen skall grundas å bouppteckning och icke såsom nu å deklaration och dels att, när avliden svensk medborgare ej hade hemvist här i landet, deklaration skall ligga till grund för beskattningen såframt ej skyldighet ändå inträtt att efter honom här förrätta bouppteckning. Förslagets bestämmelser i sistnämnda avseende, vilka i sak överensstämja med vad nu gäller, innebära att i och med inträdet av bouppteckningsplikt, vilket såsom nämnts i nu avsett fall sker i och med dödsboets avträdande till förvaltning av boutredningsman, jämlikt 46 § i förslaget redan uppkommen deklarationsskyldighet upphör, varefter bouppteckningen skall av beskattningsdomstolen avvaktas. Så bör ock ske om deklaration avlämnats men beslut om skattens fastställande ännu icke hunnit meddelas, då bouppteckningsplikt inträder.

Det torde av den föregående redogörelsen framgå, att den enligt förslaget gjorda gränsdragningen mellan boupptecknings- och deklarationsfall bygger på den grundsatsen, att i alla fall då såsom beskattningshandling användbar bouppteckning är att tillgå densamma också skall komma till användning i sådant avseende.

### 3 mom.

I rättstillämpningen har tidigare meningsskiljaktighet rått i fråga om skattens beräkning i de fall, då i testamente föreskrivits, att för viss testamentslott skatten skall gäldas av dödsboet, liksom då gåvoskatt blivit erlagd av givaren. Såsom förut berörts kan emellertid numera betraktas såsom stadgad praxis, att den av boet gäldade eller av givaren betalda skatten icke är att anse såsom testamentariskt förvärv eller gåva, varför någon kumulering av legat, respektive gåva, och därå belöpande skatt icke skall ifrågakomma utan skatten beräknas allenast å nettoförvärvet.<sup>1</sup> Vid en tillämpning av denna regel har vid arvsbeskattningen uppkommit det spörsmålet, huruvida det på legatet belöpande skattebeloppet skall inräknas i arvingarnas och universella testamentstagarnas andelar eller betraktas såsom en särskild lott, eventuellt, om flera legat föreligga, såsom flera särskilda lotter. I saknad av uttryckliga föreskrifter har man i praxis ställt sig på den förra ståndpunkten. De å legaten belöpande, ur den återstående bo-behållningen utgående skattebeloppen betraktas alltså, som om de tillfallit

<sup>1</sup> N. J. A. 1924 s. 147 och 266 samt 1934 s. 557.

universalsuccessorerna, och dessa få därigenom erlægga skatt även för nämnda skattebelopp (»skatt på skatten»)<sup>1</sup>.

Från principiell ståndpunkt kan mot denna metod riktas en allvarlig invändning, nämligen att den kommer i konflikt med den både vid arvs- och gåvoskatten grundläggande och av kommittén så långt möjligt genomförda regeln, att skatt icke bör utgå annat än för det verkliga förvärvet. Metoden innebär ju, att universalsuccessorerna bliva beskattade för belopp, som de aldrig erhålla utan som komma vederbörande legatarier tillgodo. Verkningarna av ett dylikt tillvägagångssätt bliva ock mycket ojämna. Om universalsuccessorerna tillhöra en strängare beskattad klass än legatarierna, blir skatten i regel högre, än om den för dessa senare gällande skatteprocenten kommit till användning även å skattebeloppet, under det att i motsatt fall, då alltså legatarierna tillhöra en mindre gynnad klass, skatten såsom regel blir lägre. Men jämte olikheter i fråga om skatteklass inverkar även på skatteresultatet storleken av de förvärv, som universalsuccessorer och legatarier erhålla. Sålunda kan en universalsuccessor hänförlig under klass I hava bekommit så stor lott, att progressionen blir större, om skattebeloppet inräknas i denna, än om det kumuleras med ett under någon av de strängare skatteklasserna fallande jämförelsevis litet legat. Om exempelvis universalsuccessorns lott är 400 000 kr. och legatet 20 000 kr., blir den efter klass II för legatet utgående skatten 1 560 kr., och den skatt, som belöper å detta skattebelopp utgår efter 20 procent, om det inräknas i lotten på 400 000 kr., men endast efter 12 procent, om det tillägges legatet. Omvänt kan en universalsuccessor hänförlig under klass IV hava erhållit en så liten lott, att, om skattebeloppet för ett under klass II fallande större legat inräknas i hans lott, detta medför att den å skattebeloppet belöpande skatten utgår efter lägre procent än om skattebeloppet tillagts legatet. Om exempelvis legatet är 20 000 kr. men universalsuccessorns lott icke är större än 1 000 kr. träffas i detta fall skatten för legatet, 1 560 kr., av en skatt på 12 procent, om den tillägges lotten på 20 000 kr., men av 10 procent, om den lägges till universalsuccessorns lott. I praxis hava förekommit stötande exempel på sådana fall, då skattebeloppets inräknande i återstående bobehållning i förening med det sammanlagda beloppets beskattande enligt klass IV givit såsom resultat, att den universelle delägarens lott reducerats till en obetydlighet eller rent av konsumerats. I en tidigare motion (andra kammaren 1923 nr 6) har hemställts om lagändring i sådan riktning, att den omständigheten, att skatten erlægges av testators bo eller givaren icke skall medföra, att skatten blir högre än den skulle blivit, därest testaments- eller gåvotagaren själv haft att bära skatten.

Kommittén anser, att verkningarna av den nu gällande ordningen understundom innebära så stor obillighet, att en ändring är önskvärd. Svårigheten att finna en tillfredsställande lösning beror av det förhållandet, att skatten skall gäldas av en annan (dödsboet) än den, som enligt testators förordnande

<sup>1</sup> N. J. A. 1936 s. 462 och 1937 s. 108.

skall tillgodoses. Antingen man föreskriver, att skattebeloppet skall inräknas i bobehållningen eller att det skall tilläggas legatariens lott, bliva resultatet i vissa fall orättvisa. Den lämpligaste utvägen synes vara att betrakta varje på ett legat belöpande skattebelopp såsom en särskild lott (»skattelegat»).

Då det gällt att avgöra, efter vilken skattesats dylika skattelegat skola beskattas, hava flera möjligheter övervägts. Om en universalsuccessor tillhör klass I och en legatarie någon av övriga klasser, kan den förre sägas hava ett befogat anspråk på att få skatten beräknad efter den klass han själv tillhör. Om däremot universalsuccessorn tillhör en mindre gynnad klass än legatarien, synes det naturligtast, att skatten beräknas såsom om skattelegatet tillkommit denne senare. Kommittén har med beaktande härav funnit den enklaste lösningen vara att låta skatten utgå efter den lägsta klass, arvinge eller universell testamentstagare i dödsboet tillhör, dock att, där yrkande härom framställes, skatten må bestämmas enligt den klass, som tillämpats för legatarien. Överstiger icke skattelegatet, i klass I 3 000 kr. och i övriga klasser 1 000 kr., skall enligt förslaget skatten utgå efter samma procent, som är föreskriven för dessa belopp, sålunda i klass I efter 1 0/0, i klass II efter 2 0/0 och i övriga båda klasser efter 4 0/0.

Den nu angivna ordningen torde böra begränsas till att gälla endast legatarie och sålunda icke äga tillämpning på arvinge, som testator tillagt rätt att få sin skatt betald av boet. En utsträckning av regeln även till detta senare fall kunde lätt föranleda, att densamma begagnades till nedbringande av skatten, varförutom motsvarande behov av en dylik regel här icke föreligger. I detta senare fall skall alltså skattebeloppet såsom hittills anses hava tillfallit universalsuccessorerna. Kommittén har vidare till förebyggande av missbruk ansett sig böra inskränka regelns tillämplighet till sådan legatarie, som icke samtidigt är arvinge. Den skatteskärpning, som skattebeloppets inräknande i bobehållningen i sistnämnda fall kan medföra, torde spela en jämförelsevis liten roll; det praktiskt sett ojämförligt viktigaste fallet är, då förmånen av skattefrihet tillerkänts legatarie, som icke jämväl är arvinge. Begränsas regeln på angivet sätt, torde ändringen finansiellt sett sakna betydelse. Icke heller den ökning av beskattningsmyndighetens arbete, som uppdelningen av skattebeloppen kan föra med sig, torde spela någon nämnvärd roll.

#### 12 §.

Förut har berörts, hur kommittén funnit anledning att från gåvobeskattningsens till arvsbeskattningsens område överflytta de genom 1931 års lagstiftning i K. F. 1914 35 § upptagna reglerna om beskattning av *förmånstagareförvärv*, såvitt dessa regler avse förvärv, som tillfalla vederbörande vid försäkringstagarens död.

Såsom tidigare angivits voro förmånstagares förvärv före tillkomsten av nyssnämnda år 1931 införda regler helt skattefria. Uppgiften för 1931 års lagstiftare blev att lägga in även dessa förvärv under skatteplikt men att samtidigt modifiera skattskyldigheten i syfte att uppmuntra till en på frivillig-

hetens väg åstadkommen familjeförsörjning. För detta ändamål åtnjutes enligt 35 § skattefrihet vid kapitalförsäkring för ett belopp av 15 000 kronor. Denna skattebefrielse har naturen av grundavdrag och innebär alltså, att skattefrihet föreligger ej allenast till och med ett belopp av 15 000 kronor utan att, även om försäkringsbeloppet är större, 15 000 kronor få avdragas och blott det överskjutande blir taget till beskattning. För att från denna privilegierade ställning utesluta sådana försäkringar, som icke kunna anses hava uppkommit genom sparande, har stipulerats, att försäkringen skall vara tagen a) å försäkringstagarens eller hans makes liv samt enligt avtalet premiebetalningen skolat vara fullgjord under en tid icke understigande tio år och ej heller under något år erlagts premie, som uppgår till mer än en femtedel av sammanlagda beloppet av de premier, som skolat erläggas, därest premiebetalningen lika fördelats på tio år från avtalets slutande, eller b) för olycksfall eller sjukdom. I fråga om livränteförsäkringar gäller att vissa sådana äro helt skattefria och andra i den mån årsräntan icke överstiger 1 500 kronor.

Genom 1931 års lagstiftning uppstod sålunda en motsättning mellan olika försäkringar, allteftersom förmånstagare blivit insatt eller icke. Medan arvsskatt icke uttages för försäkringsbelopp, som i anledning av försäkringstagarens död tillfalla förmånstagare<sup>1</sup> — dessa beskattas såsom förut nämnts som gåva och åtnjuta därvid nyss angivna privilegierade ställning — ingå övriga försäkringsbelopp, som utfalla vid försäkringstagarens död, i dennes kvarlåtenskap och bliva i full utsträckning föremål för arvsskatt. Även för försäkringstagarens make och barn gäller alltså, att de, när försäkringsbeloppet ingår i försäkringstagarens kvarlåtenskap, måste på vanligt sätt erlagga arvsskatt därför. Hava de åter blivit insatta såsom förmånstagare, åtnjuta de skattefrihet under tidigare omförmälda villkor.

Då för skattefrihet enligt K. F. 1914 35 § förutsättes ett särskilt förordnande av försäkringstagaren, riktat på insättande av en förmånstagare, vars intresse måste anses ligga honom särskilt om hjärtat, framstår såsom det normala fallet, att försäkringstagaren insatt efterlevande make och barn såsom förmånstagare. Lagstiftaren har emellertid intagit den ståndpunkten att, även när en försäkringstagare vill på angivet sätt draga försorg om andra än sina närmaste, detta bör i lika mån premieras. En så långt gående skattefrihet kan givetvis diskuteras, men kommittén har icke ansett sig böra föreslå någon ändring härutinnan. Det samhällsintresse, lagstiftaren här velat tillgodose, är onekligen av stor betydelse, och den medgivna skattefriheten synes också i viss utsträckning hava uppmuntrat till försäkringar av ifrågasvarande slag. Till dessa redan tagna försäkringar kunde man vid en inskränkning av skattefriheten för varje fall icke underlåta att taga hänsyn.

Redan i samband med 1931 års författningsändring ifrågasattes, huruvida den då införda olikartade beskattningen av försäkringsbelopp, allteftersom förmånstagare blivit insatt eller icke, vore i tillräcklig grad befogad. Även

<sup>1</sup> Jfr sid. 139 f.

om en utjämning av den förefintliga olikheten skulle i viss mån synas berättigad, kan det enligt kommitténs mening i varje fall icke anses påkallat att utsträcka den skattefrihet, som enligt 35 § tillkommer förmånstagare, till att gälla försäkringsbelopp överhuvud. Nyss har framhållits, hurusom det även i fall, då förmånstagarinstitutet anlåtats, kan vara föremål för tvekan, om icke skattebefrielsen bör begränsas till sådana försäkringar, som åsyfta familjeförsörjning i inskränkt bemärkelse, d. v. s. försäkringsbelopp tillfallande försäkringstagarens make eller barn. Enligt kommitténs åsikt måste, om även andra än förmånstagarförsäkringar skulle komma i åtnjutande av nämnda skattefrihet, en sådan begränsning anses vara på sin plats. Den bristande likställigheten mellan förmånstagarförsäkringar och andra försäkringar skulle sålunda under alla förhållanden komma att i viss utsträckning kvarstå. Det torde kunna antagas, att när det gäller försäkringar, som tagas till tryggnad av makes och barns försörjning, försäkringstagaren mer än eljest är angelägen att anlita förmånstagarinstitutet, om vars fördelar försäkringsbolagen för övrigt på senare tid genom en livlig propagandaverksamhet spritt kunskap. Härigenom torde den nuvarande olikheten i beskattningsreglerna för de fall, då förmånstagare insatts och så ej skett, efter hand få mindre praktisk betydelse. Med hänsyn till vad nu anförts har enligt kommitténs förslag förmånstagarförsäkringarnas privilegierade ställning i huvudsak bibehållits.

De nuvarande bestämmelserna i 35 § om beskattning av försäkringsbelopp, som tillfallit förmånstagare, hava visat sig svårtillämpliga och lämnat utrymme för olika tolkningar. Kommittén skall till en början giva en redogörelse för den tolkning av dessa regler, från vilken kommittén utgått.

Den möjlighet, som numera tillkommer försäkringstagare att på ett gentemot dödsbodelägare och borgenärer bindande sätt insätta en person såsom förmånstagare, gavs först genom 1927 års försäkringsavtalslag (i det följande benämnd F. A. L.). Ett sådant förordnande kan försäkringstagaren göra för sig själv mer eller mindre bindande; han kan enligt 102 § hava »förbundit sig att låta förordnandet stå vid makt» (s. k. oåterkalleligt förordnande), men om så ej skett kan förordnandet »när som helst återkallas» (s. k. återkalleligt förordnande). Den allmänna regeln är, att ett dylikt förordnande äger verkan mot försäkringstagarens dödsbodelägare, och så är alltid fallet, när förordnandet är oåterkalleligt. Men är förordnandet återkalleligt skall enligt 104 § andra stycket F. A. L., om försäkringstagaren efterlämnat make, bröstarvinge, adoptivbarn eller dess bröstarvinge, såvitt fråga är om efterlämnad stärbhusdeläggares giftorätt (eller rätt till vederlag) eller bröstarvinges laglott, försäkringsbeloppet behandlas så som om det »tillhört boet och tillagts förmånstagaren genom testamente».

Till en början är tydligt att, då sistnämnda stadgande avser att bereda skydd för giftorätt (rätt till vederlag) och laglott gentemot förmånstagare, stadgandet icke blir tillämpligt vid bestämmandet av giftorätt eller laglott, om den giftorättsberättigade resp. laglottsberrättigade själv insatts såsom förmåns-

tagare, ty i sådant fall kan förordnandet icke försämra hans ställning. Då i nu angivna fall stadgandet icke blir tillämpligt för bestämmande av giftorätt resp. laglott, medför detta, att förmånstagarens giftorättsandel resp. laglott i boet ej röner någon inverkan av förmånstagareförordnandet.

I andra fall åter föranleder stadgandet, att man har att beräkna giftorätt och laglott i hela den efterlämnade förmögenheten, d. v. s. den verkliga dödsbobehållningen ökad med försäkringsbeloppet. Stadgandet får härvid i första hand den verkan att, om försäkringstagaren genom testamente förfogat över bobehållningen eller någon del därav och vad som återstår i boet icke förslår till uttagande av giftorättsandel och laglott, beräknade på sätt nyss angivits, testamentstagaren får vika i den utsträckning, som erfordras för tillgodoseende av efterlevande makens och den laglotsberättigades anspråk. Enligt 104 § andra stycket F. A. L. kan nämligen endast giftorätt (rätt till vederlag) eller laglotsrätt inskränka förmånstagares rätt. Denna går således före rätt på grund av testamente. Om, sedan eventuell testamentstagare sålunda fått vika, bobehållningen icke förslår till täckande av den på förenämnt sätt bestämda giftorätten och laglotten, medför stadgandet vidare, att förmånstagaren får av försäkringsbeloppet avstå vad för sådant ändamål ytterligare åtgår. I den mån förordnandet gör intrång på den del av den efterlämnade förmögenheten, som är att hänföra till giftorätt eller laglott, blir detsamma nämligen utan verkan.<sup>1</sup>

I anslutning till det nu sagda må framhållas att, där rätten till försäkring utgjort den avlidne försäkringstagarens enskilda egendom, det utfallna försäkringsbeloppet, om det lades till boet, icke skulle kunna öka efterlevande makens giftorätt. Ett insättande av annan än denne såsom förmånstagare till en sådan försäkring kan således icke föranleda en tillämpning av 104 § andra stycket F. A. L. för bestämmande av makens giftorätt. (Föreligger ett vederlagsanspråk från efterlevande makens sida kan emellertid förhållandet i nu åsyftat fall understundom bliva ett annat.)

Vad angår tillämpningen av 104 § andra stycket såvitt fråga är om »efterlämnad stärbhusdelägares rätt till vederlag» torde utöver vad ovan framhållits följande särskilda synpunkter vara att beakta. Endast då det gäller tillgodoseende av rätt till vederlag, som tillkommer försäkringstagarens efterlevande make, framstår vederlagsrätten såsom ett självständigt angreppsmiddel mot försäkringsbeloppet. I den mån den egendom, som ingår i den verkliga bobehållningen, icke förslår för tillgodoseende av makens vederlagsanspråk, skall sålunda bristen uttagas ur försäkringsbeloppet med iakttagande givetvis att, om rätten till försäkringen varit försäkringstagarens enskilda egendom, beloppet får tagas i anspråk endast i den mån vederlaget skall utgå ur enskild egendom. I den del av försäkringsbeloppet, som återstår sedan vederlagsanspråk sålunda blivit tillgodosett, äger efterlevande maken ytterligare tillgodoräkna sig giftorättsandel. Är det däremot den avlidnes rättsinnehavare, som äga vederlagsfordran hos efterlevande maken,

<sup>1</sup> Jfr förslaget till lag om försäkringsavtal s. 198.

får förefintligheten av vederlagsanspråket betydelse endast såtillvida att hänsyn härtill skall tagas vid bestämmandet jämlikt 104 § andra stycket av rätten till laglott, d. v. s. laglotten skall beräknas till hälften av den andel, som med beaktande av vederlagsanspråket och med iakttagande av att försäkringsbeloppet skall anses tillhöra boet enligt lag tillkommer bröstarvingen.

Enligt K. F. 1914 35 § andra stycket inträder skattskyldighet såsom för gåva icke blott för vad som tillfaller någon på grund av att han i enlighet med lagen om försäkringsavtal blivit insatt såsom förmånstagare utan även »för vad stärbhusdelägare, som är berättigad till laglott, erhåller på grund av stadgandet i 104 § andra stycket samma lag». Den förut berörda rätten att vid skattens beräkning få avräknat ett belopp av 15 000 kronor tillkommer även laglotsberättigad. Enligt 35 § andra stycket skall nämligen sådant avdrag ske »från värdet av vad som tillfallit den berättigade», d. v. s. både förmånstagare och laglotsberättigad. Av förarbetena till 1931 års ändring i K. F. 1914 framgår, att laglotsberättigad äger åtnjuta nämnda skattefria avdrag endast å vad som tillfaller honom ur försäkringsbeloppet. Å den ökning av laglotten, som kan uppkomma därigenom att på sätt förut angivits den laglotsberättigade jämlikt 104 § andra stycket F. A. L. på bekostnad av testamentstagare uttager ökad andel i själva bobehållningen, medgives således inget skattefritt avdrag. En sådan laglotsökning räknas såsom arvsförvärv och är föremål för arvs skatt i vanlig ordning. Redan med hänsyn härtill måste det vara uppenbart, att i detta fall en till gåvobeskattningen hänförlig regel om skattebefrielse icke kan komma till användning.

Då laglotsberättigad sålunda äger åtnjuta skattefritt avdrag endast å vad han bekommer ur försäkringsbeloppet, blir det, om jämväl efterlevande make finnes och således även anspråk på ökad giftorättsandel skall tillgodoses samt bobehållningen icke förslår till full täckning av båda anspråken, erforderligt fastställa i vad mån den del av försäkringsbeloppet, förmånstagaren nödgas avstå, åtgått till täckning av laglotsökningen eller giftorättsökningen. Denna fråga torde för övrigt hava betydelse icke endast ur skattesynpunkt. Någon grund för att använda den verkliga dödsbobehållningen till täckning i första hand av giftorättsanspråket och först i andra hand av laglotsanspråket eller tvärtom lär icke kunna påvisas. Då med anspråken följer lika rätt till den egendom, som står till buds för anspråkens tillgodoseende, måste normen för täckningens verkställande bliva, att den täckning, som utgår ur bobehållningen, och därmed även den del av försäkringsbeloppet, förmånstagaren nödgas avstå för anspråkens ytterligare tillgodoseende, fördelas å dessa efter anspråkens inbördes storlek eller således — enär giftorätten utgör hälften och laglotten en fjärdedel av egendom, vari giftorätt äger rum, — i förhållandet 2 : 1. Skulle i äktenskap, å vars förmögenhetsförhållanden äldre giftermålsbalken är tillämplig, efterlevande makens giftorätt vara att beräkna till annan andel än hälften, skall givetvis den nu ifrågavarande beräkningen därefter jämkas.

Det nu angivna förfaringsättet medför, såsom nyss angivits, att den del

av försäkringsbeloppet, som åtgår för ytterligare tillgodoseende av giftorätts- och laglotsanspråken, blir fördelad å anspråken efter samma proportioner, som tillämpats vid uttagande av täckning ur bobehållningen.

Vad nu sagts angående fördelandet å laglots- och giftorättsanspråken av vad för tillgodoseende därav utgår ur boet och ur försäkringsbeloppet äger emellertid icke tillämpning, om den verkliga dödsbobehållningen till viss del utgöres av egendom, som tillhört den avlidne enskilt. Då sådan egendom icke alls beröres av den förrättning, bodelningen, varigenom giftorättsandelarna fastställas och utbrytas, är det givet, att behållningen till den del den utgöres av dylik egendom skall användas uteslutande för tillgodoseende av laglotsanspråket. I den del av behållningen, som utgör giftorättsgods, tillgodoses därefter giftorätt och laglott efter det inbördes förhållandet mellan giftorättsanspråket i dess helhet och det efter täckningen ur den enskilda egendomen återstående laglotsanspråket. Vad förmånstagaren får avstå av försäkringsbeloppet kommer då att bliva fördelat efter samma proportioner.

En med tillämpning av 104 § andra stycket F. A. L. uppkommen ökning av efterlevande makens giftorätt är såsom framgår av det föregående icke underkastad skatt jämlikt K. F. 1914 35 §. Då efterlevande maken själv insatts såsom förmånstagare kan såsom förut berörts fråga icke uppstå att med tillämpning av 104 § andra stycket F. A. L. fastställa i vad mån maken må anses åtnjuta giftorätt i försäkringsbeloppet, vilket — med eventuellt avdrag för vad därav åtgår för tillgodoseende av laglotsanspråk — i sin helhet tillfaller maken i egenskap av förmånstagare. Genom ett i 35 § fjärde stycket upptaget stadgande har, om försäkringsbelopp, som utfaller efter försäkringstagarens död, tillkommer dennes make såsom förmånstagare eller således i nu avsett fall, skattefrihet beretts maken »för den del av försäkringsbeloppet, som motsvarar det belopp, varmed, därest försäkringsbeloppet ingått i försäkringstagarens kvarlåtenskap, makens jämlikt 15 § skattefria andel i boet skolat ökas». Härigenom har således, om rätten till försäkringen varit föremål för giftorätt, efterlevande maken kommit i åtnjutande av skattefrihet för den del av försäkringsbeloppet, som motsvarar giftorättsandelen däri. För den händelse maken nödgats avstå någon del av försäkringsbeloppet för tillgodoseende av laglotsanspråk, uppkommer fråga om man vid tillämpande av nyssnämnda stadgande har att räkna med det nominella försäkringsbeloppet eller endast med vad därav återstår efter dylik jämkning. Ordalagen kunna visserligen närmast anses tyda på att lagstiftaren avsett att giva en för alla fall gällande summarisk regel och därvid ansett sig kunna bortse från att i nu åsyftat fall den skattefria andelen bleve beräknad i förhållande till ett större belopp än som i verkligheten tillgodokommer maken såsom förmånstagare. En sådan tolkning giver emellertid till resultat icke blott att maken får tillgodoräkna sig skattefri andel i en för maken obefintlig del av försäkringsbeloppet utan även att detta i viss utsträckning blir föremål för skattebefrielse också i den laglotsberättigades hand. Vad sålunda anmärkts synes vara av beskaffenhet att giva företräde åt en tolkning av

stadgandet, som ansluter sig till det sakliga läget och som icke heller kan anses oförenlig med stadgandets avfattning.

Hava efterlevande make och laglotsberättigad arvinge insatts såsom förmanstagare till var sin försäkring och förslår icke bobehållningen till tackning av de ökade giftorätts- och laglotsanspråken, blir det — i likhet med vad förut angivits gälla i det fall, då utomstående person insatts såsom förmanstagare och såväl giftorätts- som laglotsberättigad bodelägare finnas — erforderligt fastställa i vad mån den tackning, som utgår ur bobehållningen, kan anses hava använts för tillgodoseende av giftorättsökningen eller laglotsökningen. Denna fråga får här betydelse i c k e b l o t t med hänsyn därtill, att den laglotsberättigade äger tillgodoräkna sig enligt 35 § andra stycket medgiven skattebefrielse endast å vad han av sitt eget försäkringsbelopp äger behålla, sedan giftorättsanspråket tillgodosetts, och å vad som tillfaller honom ur efterlevande makens försäkringsbelopp u t a n ä v e n såtillvida att omfattningen av den för maken jämlikt 35 § fjärde stycket medgivna skattebefrielsen på sätt förut angivits torde böra bestämmas i förhållande till storleken av den del av samma försäkringsbelopp, maken får i egenskap av förmanstagare behålla. Då i dessa fall fråga uppkommer om bobehållningens fördelning å giftorätts- och laglotsanspråk förfares sålunda att, sedan till en början efterlevande maken och barnet i bobehållningen fått räkna sig tillgodo u r s p r u n g l i g giftorätts- resp. laglotsdel däri, återstoden av bobehållningen fördelas å maken och barnet efter förhållandet mellan giftorättsökningen och laglotsökningen, varefter återstående anspråk på giftorätts- och laglotsökning tillgodoses ur barnets resp. makens försäkring. För ernående av en riktig fördelning måste nämligen såsom förut angivits iakttagas, att ett förmanstagareförordnande till den giftorätts- eller laglotsberättigade själv icke kan inverka på den ursprungliga giftorätts- resp. laglotsdelen i boet.

Även i fall, då försäkringstagaren efterlämnat flera laglotsberättigade arvingar, av vilka någon eller några insatts såsom förmanstagare, och bobehållningen ej förslår till tackning av giftorätt och samtliga anspråk på laglott, blir det erforderligt att fördela behållningen i enlighet med de grunder, som på sätt nyss angivits äro att tillämpa i fall, då efterlevande make och laglotsberättigad insatts såsom förmanstagare till var sin försäkring.

Vad angår förenämnda stadgande i 35 § fjärde stycket må vidare erinras, att detsamma är tillämpligt jämväl i fall då det förordnande, varigenom efterlevande make insatts såsom förmanstagare, är o å t e r k a l l e l i g t.

I doktrinen har på senaste tid uppkommit fråga, huruvida i 6 och 7 kap. lagen om arv meddelade avräkningsregler skola komma till användning jämsides med föreskrifterna i 104 § andra stycket F. A. L. En sådan kombination skulle innebära bland annat, att förmanstagare, som tillika är arvinge efter försäkringstagaren, skulle vara skyldig att å sin andel i bobehållningen avräkna försäkringsbeloppet. Härutinnan hava olika meningar uttalats. Det skulle här föra för långt att närmare ingå på de synpunkter, som framlagts

i denna svårbedömliga fråga. Enligt kommitténs mening tala emellertid övervägande skäl för att man icke — utan att bestämmelser härom lagstiftningsvis meddelas — med föreskrifterna i 104 § andra stycket F. A. L. kombineras arvslagens berörda avräkningsregler.

Kommittén vill här nedan genom angivande av en del exempel närmare belysa innebörden av vad ovan anförts beträffande tillämpningen av F. A. L. 104 § andra stycket och K. F. 1914 35 §. I exemplen förutsättes, där ej annat anges, att behållningen i boet utgör giftorättsgods och att även rätten till försäkringen varit föremål för giftorätt ävensom att försäkringen är sådan, att jämlikt 35 § andra stycket rätt till skattefritt avdrag föreligger.

*I. Försäkringstagaren efterlämnar änka och ett barn.*

Behållning i boet .....	120 000.
Försäkringsbelopp .....	60 000.

a) En *syster* till den avlidne förmånstagare.

Änkans giftorätt utgör.....	$\frac{120\,000 + 60\,000}{2} = 90\,000$	
Barnets laglott » .....	$\frac{120\,000 + 60\,000}{4} = 45\,000.$	
		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur boet .....	80 000	0
» » » försäkringen .....	10 000	0
Barnet » » boet .....	40 000	40 000
» » » försäkringen .....	5 000	0
Förmånstagaren erhåller .....	45 000	30 000.

b) *Änkan* förmånstagare.

För bestämmande av änkans giftorätt kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Änkans giftorätt utgör alltså.....	$\frac{120\,000}{2} = 60\,000$	
Barnets laglott.....	$\frac{120\,000 + 60\,000}{4} = 45\,000.$	
		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur boet .....	60 000	0
» » ss förmånstagare .....	60 000	15 000
Barnet » ur boet .....	60 000	60 000.

A n m. I detta fall föranleder således 104 § andra stycket F. A. L. icke någon som helst jämkning.

c) *Barnet* förmånstagare.

Änkans giftorätt utgör .....	$\frac{120\,000 + 60\,000}{2} = 90\,000.$
------------------------------	---

För bestämmande av laglottan kommer 104 § andra stycket ej till tillämpning.

Barnets laglott utgör alltså .....	$\frac{120\ 000}{4} = 30\ 000.$	
		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur boet .....	90 000	0
Barnet » » » .....	30 000	30 000
» » » ss förmånstagare .....	60 000	45 000.

A n m. Om testamentstagare insatts med förbehåll om oförkränt laglott, erhåller testamentstagaren i fallet

- intet;
- 15 000 (samt barnet endast 45 000);
- intet.

## II. Försäkringstagaren efterlämnar änka och ett barn.

Behållning i boet .....	60 000.
Försäkringsbelopp .....	120 000.

- En *syster* till den avlidne förmånstagare.

Änkans giftorätt utgör.....	$\frac{60\ 000 + 120\ 000}{2} = 90\ 000$	
Barnets laglott » .....	$\frac{60\ 000 + 120\ 000}{4} = 45\ 000.$	
		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur boet .....	40 000	0
» » » försäkringen .....	50 000	0
Barnet » » boet .....	20 000	20 000
» » » försäkringen .....	25 000	10 000
Förmånstagaren erhåller .....	45 000	30 000.

- Änkan förmånstagare.

För bestämmande av änkans giftorätt kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Änkans giftorätt utgör alltså .....	$\frac{60\ 000}{2} = 30\ 000$	
Barnets laglott » .....	$\frac{60\ 000 + 120\ 000}{4} = 45\ 000.$	
		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur boet .....	30 000	0
» » ss förmånstagare .....	105 000	37 500
Barnet » ur boet .....	30 000	30 000
» » » försäkringen.....	15 000	0.

c) *Barnet förmånstagare.*

Änkans giftorätt utgör.....  $\frac{60\,000 + 120\,000}{2} = 90\,000$ .

För bestämmande av laglottan kommer 104 § andra stycket ej till tillämpning.

Barnets laglott utgör alltså .....  $\frac{60\,000}{4} = 15\,000$ .

		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur boet .....	45 000	0
» » » försäkringen .....	45 000	0
Barnet » » boet .....	15 000	15 000
» » ss förmånstagare .....	75 000	60 000.

An m. Om testamentstagare insatts får denna i samtliga fallen under II helt och hållet vika.

III. *Försäkringstagaren efterlämnar änka och ett barn.*

Behållning i boet ..... 24 000  
 Försäkringsbelopp nr 1 ..... 60 000, *änkan förmånstagare.*  
 » nr 2 ..... 20 000, *barnet* » .

För bestämmande av änkans giftorätt kommer, så vitt fråga är om hennes försäkring, 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Änkans giftorätt utgör alltså  $\frac{24\,000 + 20\,000}{2} = 22\,000$ , giftorättsökning alltså 10 000.

För bestämmande av barnets laglott kommer, så vitt fråga är om barnets försäkring, 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Barnets laglott utgör alltså  $\frac{24\,000 \times 60\,000}{4} = 21\,000$ , laglotsökning alltså 15 000.

Änkans ursprungliga giftorätt i boet utgör 12 000; barnets ursprungliga laglott däri 6 000. I boet återstående 6 000 fördelas å änkan och barnet efter förhållandet mellan giftorättsökningen och laglotsökningen, d. v. s.  $\frac{10\,000}{15\,000} = \frac{2}{3}$ . Av nämnda återstod erhåller alltså änkan  $\frac{2}{5}$  och barnet  $\frac{3}{5}$ .

		Skatt utgår för:
Änkan bekommer således:		
ur boet, ursprunglig giftorätt däri.....	12 000	
» » $\frac{2}{5} \times 6\,000$ .....	2 400	} giftorätt 0
» barnets försäkring .....	7 600	
» egen » .....	48 600	9 300.

Barnet bekommer:

ur boet, ursprunglig laglott däri.....	6 000	} laglott	6 000	
» » $\frac{3}{5} \times 6\,000$ .....	3 600		3 600	
» änkans försäkring.....	11 400		} 23 800	8 800.
» egen ».....	12 400			

A n m. Om testamentstagare insatts, får denne helt och hållet vika.

IV. Försäkringstagaren efterlämnar änka och tre barn (A, B och C).

Behållning i boet.....	120 000
Försäkringsbelopp.....	60 000, barnet A förmånstagare
Änkans giftorätt utgör.....	$\frac{120\,000 + 60\,000}{2} = 90\,000$

För bestämmande av barnet A:s laglott kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Barnet A:s laglott utgör alltså.....	$\frac{120\,000}{4 \times 3} = 10\,000$
Barnet B:s » ».....	$\frac{120\,000 + 60\,000}{4 \times 3} = 15\,000$
Barnet C:s » ».....	$\frac{120\,000 + 60\,000}{4 \times 3} = 15\,000.$

Skatt utgår för:

Änkan erhåller ur boet.. $60\,000 + \frac{3^*}{4} \times 30\,000 = 82\,500$	} giftorätt	0
» » » försäkringen..... 7 500		
Barnet A erhåller ur boet..... 10 000		10 000
» » » ss förmånstagare..... 50 000		35 000
» B » ur boet $10\,000 + \frac{1^*}{8} \times 30\,000 = 13\,750$	} laglott	13 750
» » » » försäkringen..... 1 250		
» C » » boet $10\,000 + \frac{1^*}{8} \times 30\,000 = 13\,750$	} laglott	13 750
» » » » försäkringen..... 1 250		

\* A n m. Ursprunglig giftorätt och sammanlagda värdet av ursprungliga laglotter i den verkliga bobehållningen uppgå till 60 000 resp. 30 000. Återstående 30 000 av bobehållningen, vari barnet A ej skall taga någon andel, fördelas mellan änkan, å ena sidan, samt barnen B och C, å andra sidan i förhållandet mellan giftorättsökningen och sammanlagda laglottsoökningen,

d. v. s.  $\frac{30\,000}{10\,000} = \frac{3}{1}$  eller således med  $\frac{3}{4}$  å änkan och  $\frac{1}{8}$  å vardera av barnen B och C.

## V. Försäkringstagaren efterlämnar änka och två barn (A och B).

Behållning i boet.....	90 000	
Försäkringsbelopp nr 1 .....	80 000	änkan förmånstagare
» nr 2 .....	40 000	barnet A »

För bestämmande av änkans giftorätt kommer, så vitt fråga är om hennes försäkring, 104 § andra stycket ej till tillämpning.

Änkans giftorätt utgör alltså  $\frac{90\,000 + 40\,000}{2} = 65\,000$ ; giftorättsökning 20 000.

För bestämmande av barnet A:s laglott kommer, så vitt fråga är om barnets försäkring, 104 § andra stycket ej till tillämpning.

Barnet A:s laglott utgör alltså  $\frac{90\,000 + 80\,000}{4 \times 2} = 21\,250$ , laglotsökning 10 000.

Barnet B:s laglott utgör  $\frac{90\,000 + 80\,000 + 40\,000}{4 \times 2} = 26\,250$ , laglotsökning 15 000.

Änkans ursprungliga giftorätt i boet utgör 45 000; barnens ursprungliga laglotsdelar i boet tillhopa 22 500. I boet återstående 22 500 delas å änkan, å ena, och barnen, å andra sidan, i förhållandet mellan giftorättsökningen och

sammanlagda laglotsökningen, d. v. s.  $\frac{20\,000}{25\,000} = \frac{4}{5}$ . Av nämnda återstod erhåller alltså änkan  $\frac{4}{9}$  och barnen tillhopa  $\frac{5}{9}$ ; varefter barnen i dem sålunda

tillkommande andel taga del efter förhållandet mellan barnet A:s och barnet B:s laglotsökning, d. v. s.  $\frac{10\,000}{15\,000} = \frac{2}{3}$  eller således barnet A med  $\frac{2}{5}$  och bar-

net B med  $\frac{3}{5}$ . Därefter tillgodoses återstående giftorättsanspråk i barnet A:s

försäkring samt återstående laglotsanspråk för barnet A i änkans försäkring och för barnet B i änkans och barnet A:s försäkringar efter förhållandet mel-

lan försäkringarnas inbördes storlek  $= \frac{2}{1}$ .

Skatt utgår  
för:

Änkan bekommer alltså:		
ur boet, ursprunglig giftorätt däri.....	45 000	} giftorätt
» » $\frac{4}{9} \times 22\,500$ .....	10 000	
» barnet a:s försäkring.....	10 000	
» egen » .....	70 000	
		0
		20 000.

## Barnen bekomma:

			Skatt utgår för:
<b>Barnet A:</b>			
ur boet, ursprunglig laglott däri .....	11 250		11 250
» » $\left(\frac{5}{9} \times 22\,500\right) \times \frac{2}{5}$ .....	5 000		5 000
» änkans försäkring.....	5 000	32 750	17 750.
» egen » .....	27 750		
<b>Barnet B:</b>			
ur boet, ursprunglig laglott däri .....	11 250		11 250
» » $\left(\frac{5}{9} \times 22\,500\right) \times \frac{3}{5}$ .....	7 500		7 500
» änkans försäkring $\frac{2}{3} \times 7\,500$ .....	5 000	7 500	0.
» barnet A:s » $\frac{1}{3} \times 7\,500$ .....	2 500		

## VI. Försäkringstagaren efterlämnar änka och ett barn.

Behållning 130 000, därav giftorättsgods.....	60 000
och enskild egendom .....	70 000.
Försäkringsbelopp.....	120 000.

a) En *syster* till den avlidne förmånstagare.

Änkans giftorätt utgör .....	$\frac{60\,000 + 120\,000}{2} = 90\,000.$
Barnets laglott » .....	$\frac{70\,000}{2} + \frac{60\,000 + 120\,000}{4} = 80\,000.$

		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur giftorättsgodset i boet		
$\left(\frac{9}{10}$ * därav).....	54 000	} giftorätt 0
Änkan erhåller ur försäkringen.....	36 000	
Barnet erhåller ur giftorättsgodset i boet		
$\left(\frac{1}{10}$ * därav).....	6 000	} laglott 6 000
Barnet erhåller ur enskilda egendomen .....	70 000	
» » » försäkringen .....	4 000	0
Förmånstagaren erhåller .....	80 000	65 000.

\* A n m. Sedan den laglottsberrättigade bekommit den enskilda egendomen 70 000, utgör återstående laglottsanspråk 10 000 och dettas förhållande till giftorättsanspråket 90 000 är  $\frac{1}{9}$ . Giftorättsgodset i boet ävensom vad för-

månstagaren får avstå av försäkringsbeloppet fördelas sålunda med  $\frac{9}{10}$  å giftorätten och  $\frac{1}{10}$  å laglotten.

b) *Änkan förmånstagare.*

För bestämmande av änkans giftorätt kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Änkans giftorätt utgör alltså .....	$\frac{60\ 000}{2}$	= 30 000	
Barnets laglott » .....	$\frac{70\ 000}{2} + \frac{60\ 000 + 120\ 000}{4}$	= 80 000.	
			Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur boet .....	30 000		0
» » ss förmånstagare .....	120 000		45 000
Barnet » ur giftorättsgodset i boet (laglott däri)...	15 000		15 000
» » giftorättsgodset i boet (arvslott utöver laglott) .....	15 000		15 000
Barnet erhåller den enskilda egendomen .....	70 000		70 000.

A n m. I detta fall föranleder således 104 § andra stycket F. A. L. icke någon som helst jämkning.

c) *Barnet förmånstagare.*

Änkans giftorätt utgör .....	$\frac{60\ 000 + 120\ 000}{2}$	= 90 000.
------------------------------	--------------------------------	-----------

För bestämmande av barnets laglott kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Barnets laglott utgör alltså .....	$\frac{70\ 000}{2} + \frac{60\ 000}{4}$	= 50 000.	
			Skatt utgör för:
Änkan erhåller ur boet .....	60 000	} giftorätt 0	
» » » försäkringen .....	30 000		
Barnet » den enskilda egendomen (häri genom är barnets laglotsanspråk tillgodosett) .....	70 000		70 000
Barnet erhåller ss förmånstagare .....	90 000		75 000.

VII. *Försäkringstagaren efterlämnar änka och ett barn.*

En *syster* till den avlidne förmånstagare.

Behållning i boet .....	45 000
Försäkringsbelopp .....	20 000
Vederlagsanspråk .....	15 000.

a) *Vederlagsberättigad: änkan.*

Änkan: rätt till vederlag .....	15 000
giftorätt .....	$\frac{(45\ 000 + 20\ 000) - 15\ 000}{2} = 25\ 000$
Barnet: laglott .....	$\frac{(45\ 000 + 20\ 000) - 15\ 000}{4} = 12\ 500.$

		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur boet: 15 000 (vederlag) + 20 000 ( $\frac{2}{3}$ av återstoden i boet) .....	35 000	0
Änkan erhåller ur försäkringen .....	5 000	0
Barnet » » boet 10 000 (återstående $\frac{1}{3}$ i boet)....	10 000	10 000
» » » försäkringen .....	2 500	0
Förmånstagaren erhåller .....	12 500	0.

b) Vederlagsberättigad: *den avlidne maken (barnet).*

Änkans giftorätt utgör .....	$\frac{(45\,000 + 20\,000) - 15\,000}{2}$	= 25 000
Barnets laglott utgör .....	$\frac{15\,000}{2} + \frac{(45\,000 + 20\,000) - 15\,000}{4}$	= 20 000.

För såväl giftorätten som laglotten finnes således full täckning i bobehållningen.

		Skatt utgår för:
Barnet erhåller ur boet .....	20 000	20 000
Änkan » » » .....	25 000	0
Förmånstagaren erhåller .....	20 000	5 000.

### VIII. Försäkringstagaren efterlämnar änka och ett barn.

En *syster* till den avlidne förmånstagare.

Behållning i boet .....	25 000
Försäkringsbelopp .....	45 000
Vederlagsanspråk .....	80 000.

a) Vederlagsberättigad: *änkan.*

Änkans vederlagsanspråk uttömmar bobehållningen och försäkringsbeloppet i deras helhet, i följd varav änkan med uteslutande av såväl barnet som förmånstagaren erhåller bobehållningen 25 000 och försäkringsbeloppet 45 000.

b) Vederlagsberättigad: *den avlidne maken (barnet).*

Änkans giftorätt .....	$\frac{(25\,000 + 45\,000) - 80\,000}{2}$	= 0
Barnets laglott .....	$\frac{25\,000 + 45\,000}{2}$	= 35 000

		Skatt utgår för:
Barnet erhåller ur boet .....	25 000	25 000
» » » försäkringen .....	10 000	0
Förmånstagaren erhåller .....	35 000	20 000.

## IX. Försäkringstagaren efterlämnar änka och ett barn.

Behållning i boet .....	50 000
Försäkringsbelopp .....	20 000
Vederlagsanspråk .....	60 000.

a) Förmånstagare: *änkan*.Vederlagsberättigad: *änkan*.

För bestämmande av änkans rätt till vederlag och hennes giftorätt kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Änkans rätt till vederlag i bobehållningen, vilket anspråk skall tillgodoses före giftorätten, uppgår till 50 000.

Barnets laglott utgör .....	$\frac{(50\ 000 + 20\ 000) - 60\ 000}{4} = 2\ 500.$	
		Skatt utgår för:
Änkan erhåller boet (vederlag) .....	50 000	0
» » ss förmånstagare .....	17 500	0
Barnet » ur försäkringen .....	2 500	0.

b) Förmånstagare: *barnet*.Vederlagsberättigad: *änkan*.

Änkan: rätt till vederlag .....	60 000.
giftorätt .....	$\frac{(50\ 000 + 20\ 000) - 60\ 000}{2} = 5\ 000.$

För bestämmande av barnets laglott kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Barnets laglott utgör alltså .....	$\frac{50\ 000 - 60\ 000}{4} = 0.$	
		Skatt utgår för:
Änkan erhåller boet (för tillgodosende av vederlag) .....	50 000	0
» » ur försäkringen (för tillgodosende av vederlag) .....	10 000	0
Änkan erhåller ur försäkringen (för tillgodosende av giftorätt) .....	5 000	0
Barnet erhåller ss förmånstagare .....	5 000	0.

c) Förmånstagare: *änkan*.Vederlagsberättigad: *den avlidne maken (barnet)*.

För bestämmande av änkans giftorätt kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Änkans giftorätt utgör alltså .....	$\frac{50\ 000 - 60\ 000}{2} = 0.$
Barnets laglott utgör .....	$\frac{60\ 000}{2} + \frac{(50\ 000 + 20\ 000) - 60\ 000}{4} = 32\ 500.$

Då änkan således icke har del i boet men barnets laglott icke överstiger bobehållningen, erhåller

		Skatt utgår för:
barnet boet i dess helhet .....	50 000	50 000
änkan ss förmånstagare .....	20 000	0.

d) Förmånstagare: *barnet*.

Vederlagsberättigad: *den avlidne maken (barnet)*.

Änkans giftorätt utgör .....  $\frac{(50\,000 + 20\,000) - 60\,000}{2} = 5\,000$ .

För bestämmande av barnets laglott kommer 104 § andra stycket F. A. L. ej till tillämpning.

Barnets laglott utgör alltså, när änkan till följd av vederlagsanspråket är utesluten från andel i boet:  $\frac{50\,000}{2} = 25\,000$ .

		Skatt utgår för:
Änkan erhåller ur försäkringen .....	5 000	0
Barnet » » boet .....	50 000	50 000
» » ss förmånstagare .....	15 000	0.

De i det föregående angivna exemplen torde giva vid handen, att en beskattning i anslutning till reglerna i 104 § andra stycket F. A. L. ofta föranleder tämligen invecklade uträkningar. Av exemplen framgår vidare, att i vissa fall de i K. F. 1914 35 § givna föreskrifterna om skattebefrielse medföra, att vid beskattningen måste icke blott fastställas storleken av de olika rättsägarnas förvärv utan även i detalj utrönas huru, efter grunder som äro att hämta ur förstnämnda regler, bobehållningen och försäkringsbeloppet äro att fördela å de olika förvärven. Av den föregående redogörelsen torde tillika framgå, att vid ett bibehållande av förmånstagareförsäkringarnas i skattehänseende privilegierade ställning särskilda till 104 § andra stycket F. A. L. anslutna beskattningsregler icke kunna undvaras. Kommittén har övervägt, huruvida en förenkling skulle kunna ernås genom anlitande av summariska regler för beskattningen av nu ifrågavarande förvärv men icke funnit det möjligt att på sådan väg komma till ett tillfredsställande resultat. Det skulle med en dylik metod icke kunna undgås, att skatten i stor utsträckning komme att beräknas å från det verkliga förvärvet betydligt avvikande värde.

Däremot har kommittén inom ramen för de nuvarande beskattningsreglerna funnit möjlighet till en icke oväsentlig förenkling. Denna skulle ernås genom borttagande av den skattefrihet intill viss gräns, som enligt K. F. 1914 35 § medgives för arvinges av försäkringen föranledda laglottsökning, i den mån densamma utgår ur försäkringsbeloppet. Redan under förarbetena till 1931 års författningsändring ifrågasattes, huruvida jämväl laglottsökningen borde komma i åtnjutande av den för förmånstagarens förvärv avsedda skattebefrielsen. I avgivet yttrande uttalade sålunda Göta hovrätt,

att bärande skäl måste anses saknas för att, såsom i författningsförslaget skett, giva laglottsberrättigad, som åtnjöte sin rätt tack vare 104 § andra stycket försäkringsavtalslagen, en i skattehänseende mera gynnad ställning än andra laglottsberrättigade. Föredragande departementschefen anförde, att man visserligen med nämnda hovrätt kunde ifrågasätta riktigheten av att laglottsberrättigad stärbhusdelägare, som på grund av sagda lagrum uppbure något belopp, skulle tillgodonjuta visst skatteprivilegium, men att, då beloppet icke inginge i kvarlåtenskapen utan tillfölle vederbörande stärbhusdelägare såsom konkurrent med förmånstagare om en på grund av särskilt förordnande från boet undantagen tillgång, det syntes ligga närmare till hands, att vid beskattningen tillämpa reglerna för förmånstagare än dem, som gällde för arvingar i boet.

Kommittén delar den tvekan, som sålunda förefunnits beträffande riktigheten av att utsträcka skattefriheten till vissa laglottsförvärv. Den ojämnhet i beskattningen, som på sätt av Göta hovrätt framhållits härigenom åstadkommes, framstår enligt kommitténs mening såsom föga tillfredsställande. Då härtill kommer, att en ändring i nu angivna hänseende skulle såsom förut angivits medföra en obestriddlig förenkling i beskattningsreglernas tillämpning, har kommittén ansett en sådan ändring väl befogad.

Den åsyftade förenklingen i tillämpningen av beskattningsreglerna innebär, att på sätt närmare framgår av den upprepning av de förut anförda exemplen, som följer här nedan, man i betydande utsträckning undgår att såsom nu fastställa i vad mån av förmånstagareförordnandet föranledd giftorättsökning eller laglottsökning är att taga ur bobehållningen eller försäkringsbeloppet.

Med den nu föreslagna ändringen skulle i de förut anförda exemplen uträkningarna bliva följande:

I. a) Giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	90 000
Laglott » 104 § » » » .....	45 000
	<u>135 000.</u>

Då bobehållningen utgör endast 120 000, avstår förmånstagaren 135 000 — 120 000 = 15 000.

		Skatt utgår för:
Änkan giftorätt.....	90 000	0
Barnet laglott .....	45 000	45 000
Förmånstagaren 60 000—15 000 .....	45 000	30 000
b) Giftorätt enligt vanliga regler .....		60 000
Laglott enligt 104 § andra st. F. A. L. ....		45 000
		<u>105 000.</u>

Då bobehållningen överstiger 105 000, behåller förmånstagaren hela försäkringsbeloppet och boet delas och beskattas i överensstämmelse med tidi-

gare uppställning i samma exempel enligt vanliga regler med iakttagande, att änkan och barnet erhålla 60 000 resp. minst 45 000.

c) Giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	90 000
Laglott enligt vanliga regler .....	30 000
	<u>120 000.</u>

Då behållningen 120 000 förslår till täckande av giftorätt och laglott, behåller förmånstagaren hela försäkringsbeloppet och boet delas och beskattas i överensstämmelse med tidigare uppställning i samma exempel.

II. a) Giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	90 000
Laglott » 104 § » » » .....	45 000
	<u>135 000.</u>

Då bobehållningen utgör endast 60 000, avstår förmånstagaren 135 000 — 60 000 = 75 000.

		Skatt utgår för:
Änkan giftorätt.....	90 000	0
Barnet laglott .....	45 000	45 000
Förmånstagaren .....	45 000	30 000.

b) Giftorätt enligt vanliga regler .....	30 000
Laglott enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	45 000
	<u>75 000.</u>

Då bobehållningen utgör endast 60 000, avstår änkan såsom förmånstagare 75 000—60 000 = 15 000.

		Skatt utgår för:
Änkan giftorätt.....	30 000	0
Barnet laglott .....	45 000	45 000
Änkan såsom förmånstagare .....	105 000	37 500.

c) Giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	90 000
Laglott enligt vanliga regler .....	15 000
	<u>105 000.</u>

Då behållningen utgör endast 60 000, avstår barnet såsom förmånstagare 105 000—60 000 = 45 000.

		Skatt utgår för:
Änkan giftorätt.....	90 000	0
Barnet laglott .....	15 000	15 000
» såsom förmånstagare .....	75 000	60 000.

III. Förfares i överensstämmelse med tidigare uppställning i samma exempel, dock med den avvikelser att för barnets del det skattefria avdraget å 15 000 åtnjutes endast å det belopp 12 400 barnet såsom förmånstagare behåller.

IV. Giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L.....	90 000
Barnet A:s laglott enligt vanliga regler.....	10 000
» B:s » » 104 § andra st. F. A. L. ....	15 000
» C:s » » 104 § » » » .....	15 000
	<u>130 000.</u>

Då bobehållningen utgör endast 120 000, avstår barnet A såsom förmånstagare 130 000 — 120 000 = 10 000.

		Skatt utgår för:
Änkan giftorätt .....	90 000	0
Barnet A laglott .....	10 000	10 000
» B » .....	15 000	15 000
» C » .....	15 000	15 000
» A såsom förmånstagare .....	50 000	35 000.

V. Förfares i överensstämmelse med tidigare uppställning i samma exempel, dock med de avvikelser att det skattefria avdraget å 15 000 icke åtnjutes å det belopp 5 000, barnet A bekommer ur änkans försäkring eller å de belopp 5 000 och 2 500, barnet B erhåller ur änkans resp. barnet A:s försäkring.

VI. a) Giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	90 000
Laglott » 104 § » » » .....	80 000
	<u>170 000.</u>

Då bobehållningen utgör endast 130 000, avstår förmånstagaren 170 000 — 130 000 = 40 000.

		Skatt utgår för:
Änkan giftorätt .....	90 000	0
Barnet laglott .....	80 000	80 000
Förmånstagaren .....	80 000	65 000.
b) Giftorätt enligt vanliga regler .....	30 000	
Laglott enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	80 000	
		<u>110 000.</u>

Då bobehållningen överstiger 110 000, behåller förmånstagaren hela försäkringsbeloppet och boet delas och beskattas i överensstämmelse med tidigare uppställning i samma exempel enligt vanliga regler med iakttagande att änkan och barnet erhålla 30 000 resp. minst 80 000.

c) Giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	90 000
Laglott enligt vanliga regler .....	50 000
	<u>140 000.</u>

Då laglotsanspråket till fullo täckes av den enskilda egendomen, vari änkan ej äger andel och vilken därför i sin helhet tillkommer barnet, avstår barnet såsom förmånstagare till änkan  $90\,000 - 60\,000 = 30\,000$ , och verkställas alltså fördelningen och beskattningen i överensstämmelse med tidigare uppställning i samma exempel.

VII. a) Änkan: vederlag och giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L.	
15 000 + 25 000 .....	40 000
Barnet: laglott enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	12 500
	<u>52 500.</u>

Då bobehållningen utgör endast 45 000, avstår förmånstagaren 52 500 — 45 000 = 7 500.

		Skatt utgår för:
Änkan vederlag och giftorätt .....	40 000	0
Barnet laglott .....	12 500	12 500
Förmånstagaren .....	12 500	0.
b) Giftorätt enligt 104 § andra st. F. A. L. ....	25 000	
Laglott » 104 § » » » .....	20 000	
	<u>45 000.</u>	

Då bobehållningen 45 000 förslår till täckande av giftorätt och laglott, behåller förmånstagaren hela försäkringsbeloppet och boet delas och beskattas i överensstämmelse med tidigare uppställning i samma exempel.

VIII a) och b). Förfares i överensstämmelse med tidigare uppställningar i samma exempel, dock med den avvikelser att i exemplet b) det skattefria avdraget å 15 000 ej åtnjutes å det belopp 10 000, barnet erhåller ur försäkringen.

IX a), b), c) och d). Förfares i överensstämmelse med tidigare uppställningar i samma exempel, dock åtnjutes i exemplet a) skattefrihet för det belopp 2 500, barnet bekommer, icke på grund av regeln om 15 000 kronorsavdraget utan enär enligt kommitténs förslag lott icke överstigande 3 000 i klass I alltid är skattefri.

Enligt kommitténs mening torde det icke vara ägnat att ingiva några betänkligheter att tillämpa den föreslagna ändringen — borttagandet av den enligt K. F. 1914 35 § medgivna skattefriheten för laglotsberättigads förvärv — jämväl i fall, då förmånstagareförordnandet tillkommit i tiden före ikraft-

trädandet av den förordning, vartill kommitténs förslag kan föranleda. Då ett sådant förvärv icke har sin grund i någon försäkringstagarens disposition till förmån för den laglotsberättigade utan tvärtom innebär en inskränkning i försäkringstagarens förordnande till förmån för annan, synes det nämligen kunna regelmässigt förutsättas, att den i skattehänseende privilegierade ställningen för laglotsförvärvet icke av försäkringstagaren tillmåtts någon betydelse för försäkringsavtalets ingående.

För genomförande av den nu berörda ändringen beträffande beskattningen av vad dödsbodelägare, som är berättigad till laglott, erhåller på grund av stadgandet av 104 § andra stycket F. A. L. blir det emellertid erforderligt att överföra beskattningsreglerna härom till arvsbeskattningens område. Det är nämligen uppenbart att, om den laglotsökning, som härrör ur försäkringsbeloppet, gåvobeskattas medan laglotten i övrigt blir föremål för arvsskatt, den nämnda laglotsökningen formellt alltid måste fastställas, även om kumulation därefter skall äga rum.

Såsom tidigare framhållits har kommittén funnit anledning att från gåvobeskattningen till arvsbeskattningens område även överflytta reglerna om beskattning av sådant försäkringsbelopp, som på grund av insättande av förmånstagare tillfaller denne vid försäkringstagarens död. För en sådan åtgärd finnes enligt kommitténs mening vägande skäl. Vad en förmånstagare skall äga behålla av försäkringsbeloppet är ju direkt beroende av huru laglott och giftorätt skola beräknas. Vid sådant förhållande måste det självfallet framstå såsom önskvärt, att beskattningen sker i ett sammanhang. Detta gäller även alla de fall, då förmånstagaren jämväl är arvinge eller testamentstagare — en situation som enligt sakens natur är synnerligen vanlig. Om det sammanlagda förvärvet på en gång beskattas såsom arvsfallen egendom, undvikes nämligen den omgång vid skattens uttagande, som — åtminstone vid en strikt tillämpning av beskattningsreglerna — eljest måste iakttagas och som består däri, att gåvoskatt först beräknas för förmånstagareförvärvet, varefter detta kumuleras med arvs- eller testamentslottens, vilken sedan arvsbeskattas.

För att arvsbeskatta nu omförmälda, enligt K. F. 1914 35 § gåvobeskattade förvärv, tala även författningstekniska skäl. Kommittén vill här erinra om att enligt förslaget efterlevande make åtnjuter skattefrihet för lott icke överstigande ett värde av 25 000 kronor samt att bröstarvinges eller adoptivbarns och dess avkomlings lott kan uppgå till 21 000 kronor utan att skattskyldighet föreligger. Om en förmånstagare, som enligt vad förut angivits alltid äger åtnjuta ett skattefritt grundavdrag å 15 000 kronor på vad han i denna egenskap förvärvar, tillhör nu nämnda kategorier av skattskyldiga, bör han tydligen — i fall då förmånstagareförvärvet ökat med eventuell arvs- eller testamentslott visserligen överstiger 15 000 kronor men icke vad han enligt nyssnämnda regler äger bekomma skattefritt i egenskap av arvinge eller testamentstagare — bliva fri från skatt. Eljest skulle han i nu berörda fall komma i ett ur skattesynpunkt sämre läge än om hans förvärv endast skett på grund av arv eller testamente. Om

förmånstagarförvärvet beskattas såsom arvfallen egendom, inträffar aldrig denna konsekvens, som i annat fall måste förebyggas genom särskilda bestämmelser.

Enligt kommitténs förslag (6 §) skall, om någon genom testamente bekommit egendom, som är i sin helhet belastad, skattskyldighet för denna inträda först då belastningen upphör, såvida han icke samtidigt erhållit jämväl annan till visst värde uppgående egendom. Det synes naturligt, att man härvid bör taga hänsyn även till sådan egendom, som samtidigt förvärvats på grund av ett förmånstagarförordnande. Inga särskilda föreskrifter här om bliva erforderliga, därest förvärv till följd av dylikt förordnande beskattas såsom arvfallen egendom.

Vad beträffar de fall, då avliden försäkringstagare icke efterlämnar vare sig laglottsberrättigad arvinge eller giftorätsberrättigad make och förmånstagararen icke heller är arvinge eller testamentstagare, så äga visserligen de nu anförda skälen för en överflyttning icke tillämpning i samma grad, men någon anledning att gåvobeskatta uteslutande sistnämnda fall av förmånstagarförvärv föreligger enligt kommitténs mening icke.

Med hänsyn till den generella skattebefrielsen för gåva till och med 3 000 kronors värde blir för närvarande ett försäkringsbelopp, som icke överstiger 18 000 kronor, fritt från skatt. Varje försäkringssumma, som är högre än 18 000 kronor, beskattas däremot till så stor del av sitt belopp, som överstiger 15 000 kronor. Förut har framhållits, hurusom en beskattning av försäkringsbelopp såsom arvfallen egendom enligt kommittéförslaget i en del fall kommer att medföra en ökad skattefrihet för förmånstagararen, såframt han tillhör vissa kategorier av enligt klass I skattskyldiga personer. Å andra sidan medför överflyttningen i ett avseende en minskning i nu gällande skattefrihet. Därest en förmånstagarare tillhör annan än ovannämnda skatteklass — enligt förslaget åtnjutes i sådant fall skattefrihet endast för lott icke överstigande ett värde av 1 000 kronor — kan nämligen förmånstagararen aldrig erhålla mer än 16 000 kronor skattefritt.

I överensstämmelse med det ovan anförda har i 12 § av förslaget stadgats att, där någon i enlighet med lagen om försäkringsavtal insatts såsom förmånstagarare och han vid försäkringstagarens död erhåller förfoganderätten över försäkringen eller, utan sådan rätt över försäkringen, utbetalning på grund av densamma, vad förmånstagararen sålunda bekommer skall vid beräkning av arvsskatt anses såsom arvfallen egendom samt att vad sålunda föreskrivits skall gälla jämväl förvärv, som på grund av stadgandet i 104 § andra stycket F. A. L. tillfaller laglottsberrättigad dödsbodelägare.

Förutsättning för att förmånstagarförvärven skola bliva föremål för arvsskatt och icke — jämlikt 37 § 2 mom. — för gåvoskatt är således enligt huvudregeln i förevarande paragraf, att förmånstagararen erhåller förfoganderätten över försäkringen vid försäkringstagarens död. Enligt 109 och 110 §§ F. A. L. är det ock vid denna tidpunkt förmånstagararen förvärvar definitiv rätt till försäkringen. Det må emellertid framhållas, att lagens regler i berörda avseende äro allenast deklatoriska. Det kan sålunda vara sär-

skilt avtalat, att förfoganderätten skall tillkomma förmånstagaren tidigare eller senare än vid försäkringstagarens dödsfall. I sådana fall blir det således fråga om gåvobeskattnng med undantag dock för den säkerligen sällan förekommande situationen att, ehuru förmånstagaren erhåller förfoganderätten över försäkringen först senare, någon del av försäkringsbeloppet skall till honom utbetalas redan vid försäkringstagarens död. Sistnämnda fall har nämligen av naturliga skäl blivit inordnat under 12 §. Beträffande de regelmässigt förekommande fallen, då förmånstagaren vid försäkringstagarens död erhåller definitiv rätt till försäkringen, må erinras, att det enligt försäkringsavtalet kan vara bestämt, att försäkringsbeloppet skall utbetalas i flera rater, vilken anordning är utmärkande för livränteförsäkring men även förekommer vid kapitalförsäkring. Föremål för beskattning blir i dylika fall det kapitaliserade värdet av de framtida utbetalningarna.

I det föregående har berörts, hurusom då efterlevande make själv insatts såsom förmånstagare fråga icke kan uppkomma att med tillämpning av 104 § andra stycket F. A. L. fastställa i vad mån maken må anses åtnjuta giftorätt i försäkringsbeloppet samt att med hänsyn därtill jämlikt K. F. 1914 35 § fjärde stycket skattefrihet beretts maken »för den del av försäkringsbeloppet, som motsvarar det belopp, varmed, därest försäkringsbeloppet ingått i försäkringstagarens kvarlåtenskap, makens jämlikt 15 § skattefria andel i boet skolat ökas». Det har även anmärkts, hurusom det kan vara föremål för tvekan om man vid tillämpande av detta stadgande har att räkna med det nominella försäkringsbeloppet eller endast med vad därav återstår, sedan eventuellt erforderlig jämkning av beloppet skett för tillgodoseende av laglotsanspråk, men att kommittén ansett företräde böra givas åt en tolkning enligt det sistnämnda alternativet. Kommittén har ock i motsvarande stadgande i förslaget, vilket återfinnes i 12 § första stycket, upptagit uttrycklig bestämmelse därom att den skattefria andelen är att räkna endast i den del av försäkringsbeloppet, som efter dylik jämkning tillkommer maken. Stadgandet har även i övrigt undergått omredigering, som enligt kommitténs mening bör vara ägnad att göra detsamma mera lättfattligt.

I K. F. 1914 35 § tredje stycket stadgas, att vad som på grund av insättningar i ränte- och kapitalförsäkringsanstalt på en gång tillfaller någon såsom förmånstagare skall denne anses erhålla på grund av en och samma försäkring och att det skall så anses som om försäkringen tagits vid tiden för den första insättningen och på villkor att premiebetalningen skolat ske i den ordning, vari insättningarna i anstalten ägt rum. Genom detta stadgande har man velat förebygga, att förmånstagare till i sådan anstalt tagen försäkring skulle bliva i beskattningshänseende sämre ställd än förmånstagare till i andra försäkringsanstalter tagna försäkringar.

Till en början uppställer sig den frågan huruvida, när kommittén nu föreslår överflyttning till arvsbeskattningens område av reglerna för beskattning av sådant förmånstagareförvärv, som tillfaller någon till följd av försäkringstagarens död, de till dessa fall begränsade reglerna komma att få till-

lämpning även å försäkringar, som meddelats av ränte- och kapitalförsäkringsanstalt. Tydligt är, att så blir förhållandet, och att därför de nu oförmålda särskilda bestämmelserna rörande dylika försäkringar böra anknyttas jämväl till de regler, som på sätt nu angivits överflyttas till arvsbeskattningens område. Ehuru ränte- och kapitalförsäkringsanstaltens verksamhet är inriktad på meddelande av livränteförsäkring och kapitalförsäkring för livsfall, föreligga nämligen ofta fall, då förmånstagares rätt till utbetalning från anstalten inträder med anledning av försäkringstagarens död. Enligt för anstalten gällande reglementen kan sålunda förbehåll göras om återbetalning av insatsen i händelse den försäkrade dör före det år, då livräntan skolat börja utgå, eller före den dag, då kapitalet skolat utbetalas. Har i nu avsett fall förmånstagare insatts, inträder alltså dennes förvärv i och med försäkringstagarens död. Beträffande flertalet anstalter gäller vidare att, då insättning avser beredande av livränta, visst annat förbehåll må uppställas, som ävenledes kan föranleda att förmånstagares rätt inträder vid försäkringstagarens död. Innebörden av det sist åsyftade förbehållet är att, om den försäkrade dör, sedan han uppnått för honom fastställd livränteålder men innan han uppnått sådan ålder att utbetalade och till betalning förfallna livräntebelopp tillhoppa uppgå till beloppet av den andel i anstaltens s. k. besparingsfond, som vid den försäkrades inträde i livränteåldern belöpte å försäkringen, den fastställda livräntan skall fortsätta att utgå till vederbörande rättsinnehavare till dess på grund av försäkringen lyftade och till betalning förfallna livräntebelopp uppgå till en summa motsvarande angivna andel i besparingsfonden.

För att en förmånstagare till försäkring, som meddelats av ränte- och kapitalförsäkringsanstalt, skall komma i åtnjutande av det förut oförmålda skattefria avdraget å 15 000 kronor erfordras, på sätt framgår av den ovan lämnade redogörelsen för nu gällande bestämmelser, bland annat att till anstalten verkställda insättningar varit fördelade å en tidrymd icke understigande tio år. Då det gäller i vanliga försäkringsanstalter tagna försäkringar förutsättes däremot icke att premierna för försäkringen blivit erlagda utan endast att de enligt försäkringsavtalet skolat vara fullgjorda under en tid icke understigande tio år. Om en premiebetalning, som enligt avtalet skolat fortgå under längre tid än tio år, dessförinnan upphör, är detta således icke av beskaffenhet att förringa förmånstagares rätt att komma i åtnjutande av det skattefria avdraget. När däremot fråga är om sådan återbetalning av insats i ränte- och kapitalförsäkringsanstalt, som på sätt förut angivits äger rum med anledning av försäkringstagarens död, giva nuvarande bestämmelser icke något utrymme för ett motsvarande hänsynstagande till att försäkringstagaren planerat insättningarnas fullföljande under en sammanlagd tid av mera än tio år. Visserligen läser det för närvarande knappast ifrågakomma, att den som tager försäkring i ränte- och kapitalförsäkringsanstalt därvid förbinder sig att fullgöra insättningarna enligt viss plan. Kommittén har dock ansett att, om avtal i sådant hänseende träffas mellan försäkringstagaren och anstalten, dylikt avtal skall i nu förevarande av-

seende få enahanda betydelse som ett med en vanlig försäkringsanstalt träffat avtal om ordningen för premiernas erläggande. Till författningstexten har därför i förslaget (12 § tredje stycket) gjorts tillägg av nu angiven innebörd. Det må i detta sammanhang anmärkas, att enligt 98 § F. A. L. en utfästelse att terminsvis gälda premier för livförsäkring icke kan av försäkringsgivaren tvångsvis göras gällande mot försäkringstagaren i vidare mån än såvitt gäller första premien, vilken bestämmelse givetvis kommer att få tillämpning även beträffande en utfästelse att i ränte- och kapitalförsäkringsanstalt verkställa insättningar efter viss plan.

Slutligen återstår frågan huruvida reglerna i 104 § andra stycket F. A. L. om tillgodoseende av giftorätts- och laglottsanspråk skola av beskattningsmyndigheten utan vidare beaktas eller om härför bör förutsättas antingen att yrkande i sådant avseende framställts av vederbörande rättsägare eller att reglerna blivit iakttagna i bodelnings- eller arvskifteshandling, som framlägges för beskattningsmyndigheten.

Det torde till en början vara uppenbart, att efterlevande make utan vidare bör räknas till godo den giftorättsandel, som med tillämpning av nämnda regler tillkommer maken. Att härför fordra särskilt yrkande av maken skulle innebära avvikelser från vad härutinnan i vanliga fall gäller vid »provisorisk delning». Lika uppenbart torde det å andra sidan vara, att icke heller vid tillämpande av de regler, varom nu är fråga, hänsynstagande till vederlagsanspråk kan ifrågakomma med mindre verklig bodelning föreligger.<sup>1</sup>

Till den rätt, som jämlikt 104 § andra stycket F. A. L. tillkommer laglottsberrättigade bodelägare, synes vid beskattningen hänsyn böra tagas endast såframt yrkande därom framställts. Det har förut framhållits,<sup>2</sup> hurusom man vid arvsbeskattningen i praxis icke beaktar bröstarvinges rätt att påkalla jämkning av testamente, varigenom laglottsrätten blivit kränkt, med mindre yrkande om sådan jämkning framställts. Följdriktigheten läser kräva, att man då icke heller tager hänsyn till den rätt till laglottsökning, varom nu är fråga, utan att yrkande i sådant avseende föreligger. Det läser för övrigt icke finnas någon anledning att utgå från att rätten för laglottsberrättigade bodelägare att påkalla jämkning av förmanstagarförordnanden skulle utnyttjas i större utsträckning än den rätt, som tillkommer dem att påfordra jämkning av testamente, varför något sakligt skäl till olika behandling icke torde förefinnas.

### 13 §.

Denna paragraf äger sin motsvarighet i K. F. 1914 14 §. Vissa avvikelser äro betingade av i andra delar av kommitténs förslag upptagna bestämmelser. Vidare får enligt förevarande paragraf från bobehållningen verkställas avdrag utöver vad som medges enligt K. F. 1914.

Den ledande principen vid arvslottsbeskattningen är, att skatten skall träffa

<sup>1</sup> Jfr sid. 77.

<sup>2</sup> Sid. 176.

arvingens och testamentstagarens nettoförvärv. Denna grundsats, som ock ligger bakom förslaget bestämmelser, medför icke blott att från arvlåtarens tillgångar skola avdragas hans skulder. Den föranleder även vissa ytterligare avdrag, för vilka är gemensamt att de anses representera för dödsboet nödvändiga utgifter och måste frånräknas för att man skall komma fram till den behållning, som tillkommer arvs- och testamentstagarna såsom nettoförvärv.

Utgifter av denna natur, som upptagas i K. F. 1914 14 §, äro »begravnings- och bouppteckningskostnader». Under begravningskostnad inbegripes även vad som utgivits för inköp av gravplats och uppförande av gravvård, för så vitt dessa utgifter icke överstiga vad i allmänhet kan anses skäligt.<sup>1</sup> Bouppteckningskostnad däremot innefattar efter orden endast utgifter för boets upptecknande och värdering men icke för dess utredning i övrigt. Då emellertid jämväl sistberörda utgifter äro nödvändiga för boets avveckling och därför böra frånräknas vid utrönande av nettobehållningen, har enligt förslaget avdrag medgivits för begravnings- samt boupptecknings- och annan boutredningskostnad.

Enligt K. F. 1914 21 § skall från arvsskatten avdragas lösen, som erlägges vid boupptecknings inregistrering hos underdomstol i stad eller, om på grund av gällande förordning dylik lösen ej fordras, däremot svarande belopp. Då denna bestämmelse, som gällde redan före tillkomsten av K. F. 1914, upptogs i 1894 års stämpelförordning, framhölls att ifrågavarande avdrag rätteligen borde göras icke från skattebeloppet utan från behållningen i boet, innan denna tänktes fördelad å bodelägarna.<sup>2</sup> Otvivelaktigt är denna anmärkning i princip riktig. Eftersom skyldighet föreligger att låta inregistrera den handling, som innefattar uppteckning av boet, torde jämväl den med inregistreringen förbundna avgiften böra anses såsom en kostnad för boets uppteckning, för vilken — om stadgandet i K. F. 1914 21 § ej funnes — avdrag från behållningen finge anses medgivet. Mot ett sådant i princip riktigt förfarande anfördes vid tillkomsten av 1894 års stämpelförordning, att detsamma skulle föranleda alltför invecklade bestämmelser. Såvitt kommittén kan finna, skulle lösenbeloppets avräknande från behållningen i boet icke kunna medföra något besvär på annat sätt än att, om i bouppteckningen gjorda avdrag icke skulle vara med erforderlig tydlighet specificerade, för ett riktigt uträknande av lösenbeloppet måste förutsättas, att domstolen förvisar sig om huruvida lösenbeloppet blivit avräknat från behållningen eller ej. Då ett misstag härutinnan från domstolens sida icke kan betyda mer än att det av domstolen uträknade lösenbeloppet kan komma att variera med högst några tiotal ören, torde det icke ligga någon vikt vid att genom särskilda bestämmelser söka åstadkomma garanti häremot. Kommittén har så mycket hellre ansett, att ett avräknande av lösenbeloppet från behållningen bör vara medgivet som ett bibehållande av den nuvarande bestämmelsen om dess avräknande från skatten skulle nödvändiggöra

<sup>1</sup> Jfr N. J. A. 1918 s. 39.

<sup>2</sup> 1893 års betänkande s. 76.

detaljerade föreskrifter beträffande avräkningen i sådana fall, då till följd av förslagets bestämmelser om framskjuten beskattning kvarlåtenskapen endast delvis blir beskattad i sammanhang med inregistrering av bouppteckningen. Med hänsyn till vad som nu anförts har i förslaget icke upptagits några bestämmelser motsvarande K. F. 1914 21 §.

Kommittén har övertvägt, huruvida avdrag även borde medgivas för i utlandet erlagd arvsskatt. I de fall, då denna fråga varit föremål för bedömning i praxis, har rätt till dylikt avdrag icke ansetts föreligga.<sup>1</sup> Detta spörsmål har uppmärssammats redan före tillkomsten av K. F. 1914. Sålunda framhöll 1901 års riksdag i skrivelse till Kungl. Maj:t (nr 22), att den omständigheten att ett annat land arvsbeskattade egendom, som svenska staten ansåg sig berättigad att beskatta, icke kunde utgöra tillräckligt skäl för svenska staten att avstå sin beskattningsrätt, men att det måhända kunde anses billigt, att i sådant fall det i utlandet erlagda skattebeloppet finge avdragas från behållningen i boet.

Skulle nu sådant avdrag medgivas, synes dock viss begränsning av rätten härtill bliva erforderlig, nämligen såtillvida att avdrag för utländsk skatt, som belöper å egendom utom riket, icke finge ske från värdet av sådan här i riket befintlig egendom, som avses i 4 § 1 mom. 2) i förslaget, motsvarande K. F. 1914 3 § 1 mom. 2). Eljest skulle den situationen kunna inträffa, att skatt, som utomlands erlagts för här i landet icke skattepliktig egendom, komme att helt konsumera den här befintliga egendom, till vilken svenska staten inskränkt sitt skatteanspråk. Jämlikt 58 § i förslaget (K. F. 1914 30 §) äger Konungen medgiva nedsättning av skatt, som utomlands erlagts för egendomen utom riket. Då denna bestämmelse enligt hävdvunnen praxis tillämpats så, som om en ovillkorlig rätt till efterskänkande förelåge,<sup>2</sup> skulle ett stadgande om rätt till avdrag för utländsk skatt komma att sakna nämnvärd praktisk betydelse. Kommittén har därför icke funnit anledning föreslå någon bestämmelse i nu angivet hänseende.

#### 14 §.

Då egendom genom testamente tillerkänts två eller flera personer gemensamt, skall i princip en uppdelning av egendomen ske på de olika rättsägarna, och dessa beskattas var och en för sin lott. K. F. 1914 måste anses förutsätta denna huvudregel, när förordningen för särskilda fall meddelar två specialregler, som innefatta undantag därifrån.

Den ena av dessa innehålles i 22 §, enligt vilken egendom, som »på grund av testamente tillfaller äkta makar gemensamt», skall beskattas såsom en lott och efter den lindrigaste skatteklass, någon av makarna tillhör. Att egendomen tillfallit makarna »gemensamt» anses innebära, att den skall hava naturen av giftorättsgods (samfällid egendom). Är den enskild, blir bestäm-

<sup>1</sup> N. J. A. 1931 s. 24 och s. 495.

<sup>2</sup> Jfr statskontorets yttrande över förslag till avtal mellan Sverige och Tyska riket för undvikande av dubbelbeskattning beträffande arvsskatt (proposition nr 245 till 1935 års riksdag s. 15).

melsen icke tillämplig liksom ej heller, då makar gemensamt taga arv. Att makarnas egendom i det angivna fallet skall behandlas såsom en lott medför en skatteskärpning, men dess inverkan avses enligt motiven skola mer än uppvägas därav att den lindrigaste skatteklassen skall komma till användning. Kommittén har icke ansett tillräcklig grund föreligga att bibehålla den skattehöjning för makar, som inträder genom att deras förvärv på dylikt sätt behandlas såsom en lott. Däremot har det ansetts påkallat att giva allmän sanktion åt den förmån, som den anförda paragrafen tillerkänner makar genom att den lindrigaste skatteklassen får tillämpas. I överensstämmelse härmed stadgas i förslagets 30 § andra stycket att, om egendom tillfaller den som är gift, skatten skall beräknas efter skyldskapsförhållandet mellan hans make och testator, därest skatten därvid blir lägre än den som eljest skolat utgå.

Den andra specialregeln i K. F. 1914, som innefattar ett undantag från nyssberörda huvudregel, återfinnes i förordningens 23 §. Här föreskrives bland annat att, om nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån tillfallit två eller flera personer att oförändrat utgå så länge någondera av dem lever, arvsskatten skall beräknas, såsom om rättigheten i sin helhet tillfallit allenast en av dessa personer, samt att, därest de personer rättigheten tillfallit, tillhöra särskilda klasser i tariffen, skatten skall bestämmas enligt de grunder, som gälla för den högst beskattade av ifrågasvarande klasser. Den dubbla skatteskärpning, som detta stadgande innebär, medför med nuvarande höga skattesatser en orimligt tung belastning, mot vilken befogade anmärkningar blivit framställda. I förslaget återfinnes fördenskull icke någon motsvarande bestämmelse utan i stället upptages i 14 § den förutnämnda huvudregeln att, då egendom genom testamente tillagts två eller flera att samtidigt av dem åtnjutas, in dubio skall för envar beräknas andel däri efter huvudtalet. Denna regel blir tillämplig även i fall då egendom tillagts makar. Ehuru den i kommittéförslaget sålunda upptagna regeln måste anses gälla, såvida icke annat särskilt stadgas, har kommittén velat uttryckligen fastslå densamma för att därigenom understryka den ändring, förslagets bestämmelser i förevarande hänseende innefatta.

#### 18 §.

Stadgandena i förevarande paragraf motsvara de i K. F. 1914 17 § upptagna bestämmelserna, vilka endast blivit föremål för formell överarbetning. Avfattningen av stadgandet i första stycket ansluter sig till de bestämmelser, som i andra sammanhang, bland annat i 9 kap. 2 § lagen om arv, meddelats beträffande arvingar, om vilkas existens kännedom saknas.

#### 19 §.

Denna paragraf innehåller bestämmelser om kumulation av gåva med arvs- eller testamentslott motsvarande de i K. F. 1914 26 § givna.

## 1 mom.

År 1934 undergick K. F. 1914 26 § vissa ändringar beträffande där stadgade kumulationstider. Tidigare gällde såsom allmän regel att gåva, som arvinge eller testamentstagare erhållit av arvlåtare inom två år före hans död, skulle sammanläggas med arvinges eller testamentstagares arvsandel och arvsskatten beräknas som om allt vore på en gång arvfallet. Genom 1934 års lagändring blev den allmänna regeln, att tidsperioden på två år utvidgades till fyra år, varjämte stadgades att, där gåva skett »under villkor att arvlåtaren eller, där arvlåtaren varit gift, hans make eller hans avkomling, adoptivbarn eller adoptivbarns avkomling skall äga nyttjanderätt eller rätt till avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen», sammanläggning skulle ske, så snart gåvan erhållits inom tio år före dödsfallet.

Beträffande den såsom regel gällande tidsperioden på fyra år har kommittén icke haft anledning föreslå någon ändring. Däremot synas de fall, då tioårsperioden skall äga tillämpning, böra undergå en viss begränsning. Såsom skäl för tioårstidens införande anfördes i proposition nr 252 till 1934 års riksdag, att en utväg att nedbringa eller undgå arvs- eller gåvoskatt vore att testamentera eller bortgiva egendom under förbehåll för givaren eller hans make eller annan att under viss tid eller livstiden hava nyttjanderätt eller rätt till avkomst eller annan förmån av egendomen. I sådan händelse skulle nämligen värdet å den testamenterade eller bortgivna egendomen jämligt 8 § i förordningen minskas med kapitalvärdet av den förbehållna egendomen.

I yttrande som under förarbetena till nämnda ändring av K. F. 1914 avgavs av advokatfiskalsämbetet vid hovrätten över Skåne och Blekinge framhölls, att det knappast vore behöfligt att låta ändringen omfatta förbehåll om nyttjanderätt för annan än givaren själv. Ett förbehåll till förmån för annan än givaren innebure nämligen en verklig uppoffring från givarens sida. Vidare skulle då nyttjanderätten tillädes annan än donator, vid rätt handläggning av skatteärendet både äganderätten och nyttjanderätten gåvobeskattas, och därmed bleve gåvans hela kapitalvärde föremål för beskattning.

Riktigheten av denna invändning synes kommittén ovedersäglig. När nyttjanderätt förbehållits annan än givaren, har ju även den från äganderättsöverlåtelsen undantagna nyttjanderätten varit föremål för överlåtelse genom gåva. Om A bortgivit viss egendom till B men förbehållit C nyttjanderätten till densamma, bliva både B och C skyldiga att erlagga gåvoskatt, B för äganderätten och C för nyttjanderätten. Egendomen har sålunda i sin helhet blivit beskattad, och bör vid sådant förhållande den omständigheten, att egendomen fördelats mellan två olika gåvotagare, icke föranleda något undantag från den allmänna regeln om en kumulationstid av fyra år. Den till tio år utsträckta tiden synes böra komma till användning endast, då givaren för egen del förbehållit sig viss rätt till egendomen. I överensstämmelse härmed är kommitténs förslag avfattat.

I förslaget har tillika uttryckligen angivits, att den utsträckta kumulationstiden blir att tillämpa såväl i fall då förbehållet gäller givarens livstid som då detsamma avser endast viss bestämd tid. Tillika har angivits, att förbehållet icke förutsättes behöva avse den bortgivna egendomen i dess helhet.

I överensstämmelse med vad nu gäller skall enligt förslaget från den skatt, som beräknas för sammanlagda värdet av gåvan och arvs- eller testamentslotten, avdrag ske för skatt, som förut särskilt erlagts för gåvan. Detta stadgande har i praxis ansetts utgå från att vid tiden för kumulationen skattetariffen alltjämt är densamma som gällde vid beräkning av den för gåvan förut uttagna skatten. Om skattetariffen under tiden blivit höjd, skulle nämligen en bokstavig tolkning av stadgandet — innebärande att man gjorde avdrag endast för den gåvoskatt som uttagits med tillämpande av den tidigare lägre tariffen — i vissa fall leda till orimliga resultat. Sålunda skulle, om arvs- eller testamentslotten vore jämförelsevis ringa i förhållande till den tidigare gåvan, den vid kumulationen utgående skatten komma att taga in anspråk större delen av eller kanske till och med helt konsumera arvingens eller testamentstagarens lott. Praxis har därför ställt sig på den ståndpunkten att, om höjning av skattetariffen sålunda skett, från den å sammanlagda värdet av gåvan och lotten enligt den lägre tariffen beräknade skatten skall i stället avdragas det belopp, vartill skatten för gåvan skulle hava uppgått, om den beräknats enligt sistnämnda tariff.<sup>1</sup> Då praxis sålunda kommit till rätta med den fråga, som vid tidigare — senast år 1933 — vidtagna skärpningar av skattetariffen borde genom särskilda övergångsbestämmelser hava blivit beaktad, samt de komplikationer i förevarande hänseende, som bero av redan vidtagna skatteskrpningar, efter hand allt mindre förekomma, har kommittén ej funnit erforderligt att i förslaget upptaga några särskilda bestämmelser för nu åsyftade fall men har dock, närmast för den händelse framdeles skulle vidtagas skärpningar av skattetariffen, ansett det lämpligt att fästa uppmärksamheten på ifrågavarande spörsmål.<sup>2</sup>

I K. F. 1914 26 § föreskrives, att vid sammanläggning av gåva och arvs- eller testamentslott arvsskatten skall beräknas »som om allt vore på en gång arvfallet». Motsvarande stadgande i K. F. 1914 36 § (förslagets 41 §) angående sammanläggning av vid skilda tillfällen erhållna gåvor föreskriver, att skatten skall »beräknas å gåvornas sammanlagda belopp». För ernående av överensstämmelse har i nu förevarande paragraf förstnämnda uttryck ersatts med föreskrift, att arvsskatten skall beräknas »å gåvans och lottens sammanlagda värde».

## 2 mom.

De bestämmelser, som här upptagits, sakna motsvarighet i K. F. 1914. I fall, då makar genom inbördes testamente tillagt den av dem, som överlever

<sup>1</sup> N. J. A. 1936 s. 542 ff.

<sup>2</sup> Nu framhållna synpunkter hava tillämpning jämväl vid sammanläggning enligt K. F. 1914 36 § och förslagets 41 § av vid skilda tillfällen erhållna gåvor. Jfr N. J. A. 1936 s. 540 och 1937 s. 99.

den andre, äganderätt till deras bo med rätt för den först avlidnes arvingar till del i boet vid den efterlevandes död, här i praxis fråga uppkommit, huruvida gåvor, som den förut avlidnes arvingar erhållit av efterlevande maken, skulle med tillämpning av K. F. 1914 26 § sammanläggas med dessa arvingars lotter efter den först avlidne. Enär för kumulation förutsättes, att gåvan erhållits av arvlåtaren, har dylik sammanläggning ansetts icke kunna ifrågakomma.<sup>1</sup> Enligt kommitténs mening bör det icke lämnas obeaktat, att i nu angivna och andra fall av sekundosuccession risk kan föreligga för att förste successorn på sådant sätt i förskott verkställer utdelningar å arvet efter den först avlidne i syfte att därigenom bereda sekundosuccessorn lindring i arvsskatten. I förevarande moment har därför föreskrivits, att gåva från förste successorn till arvinge eller testamentstagare efter den först avlidne skall under förutsättningar, som angivas i 1 mom., sammanläggas med den arvs- eller testamentslott efter den sistnämnde, som vid förste successorns död tillfaller gåvotagaren. Då det ofta torde inträffa, att sekundo-successorn erhåller arvs- eller testamentslott jämväl efter förste successorn, har det av fiskaliska skäl ansetts erforderligt att tillika föreskriva att, om denna lott är större än förvärvet efter den först avlidne, den förut angivna regeln om gåvans sammanläggande med sistnämnda förvärv ej skall gälla. I sådan händelse skall enligt huvudregeln i 1 mom. gåvan i stället kumuleras med den lott, sekundosuccessorn erhåller efter förste successorn.

## 20 §.

Denna paragraf motsvarar K. F. 1914 5 § 1 mom. Liksom i sistnämnda lagrum gives här den huvudregeln för egendomens värdering, att boupptecknings- eller deklarationsvärdena skola lända till efterrättelse. I K. F. 1914 föreskrives emellertid att, i fall då förordningen angiver särskilda grunder, efter vilka egendom skall uppskattas, värdena i bouppteckning eller deklaration icke få upptagas till lägre belopp än som bestämmas med tillämpning av angivna grunder. Efter ordalagen skulle sålunda alltid de i beskattningshandlingen upptagna värdena följas, så snart dessa vore högre. I förevarande paragraf av förslaget har nu angivits, att i bouppteckning eller deklaration upptagna värden skola lända till efterrättelse, såframt icke i förslaget föreskrivna värderingsgrunder föranleda, att egendomen skall åsättas en annat värde. Om egendom sålunda upptagits till högre värde än det, var till den enligt de legala beräkningsgrunderna bör uppskattas, skall skatten likväl beräknas efter det värde, som erhålles med tillämpning av nämnda grunder. Jämlikt de bestämmelser, som i lagen om boudredning och arvsifte givas om boupptecknings förättande, tillkommer det icke bodelägarna, d. v. s. de skattskyldiga, utan gode männen att värdera tillgångarna i boet. Enligt kommitténs mening bör skatt icke beräknas efter högre värde än det legala, då detta högre värde icke bestämts av de skattskyldiga själva. Kommittén har icke funnit tillräckliga skäl föreligga att beträffande deklara-tionsfall giva en annan regel.

<sup>1</sup> N. J. A. 1930 s. 321.

## 21 §.

I första stycket av förevarande paragraf föreskrives, att uppskattning av arvfallen egendom sker med hänsyn till förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde. Denna regel motsvarar i första hand stadgandet i K. F. 1914 4 §, att egendom, som utgör föremål för arvsskatt, upptages till dess värde vid dödstillfället. För de särskilda bestämmelser i sistnämnda lagrum, enligt vilka värderingen i vissa fall skall hänföras till senare tidpunkt än dödstillfället, finnes i förslaget intet utrymme. Då förslaget i vissa angivna fall förlägger skattskyldighetens inträde till senare tidpunkt än arvlåtarens död, följer härav att i dessa fall värderingen enligt nyssangivna huvudregel kommer att anslutas till senare tidpunkt än dödsfallet.

I andra stycket av nu ifrågavarande paragraf har upptagits en regel som jämväl har sin motsvarighet i K. F. 1914 4 §, nämligen i den där givna bestämmelsen att, i fall som avses i K. F. 1914 26 § — kumulation av gåva med senare arvs- eller testamentsförvärv — gåvan skall vid beräkandet av arvs-skatten å det sammanlagda förvärvet uppskattas till sitt värde vid tiden för mottagandet. Från denna bestämmelse har i förslaget gjorts undantag för det fall, att givaren förbehållit sig nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av egendomen eller del därav, i vilket fall uppskattningen av densamma skall hänföras till tiden, då den givaren förbehållna rättigheten upphörde. Beträffande anledningen till denna undantagsregel har redogörelse redan lämnats i den allmänna motiveringen.<sup>1</sup>

## 23 §.

De i denna paragraf upptagna bestämmelserna angående grunderna för uppskattning av lös egendom äga sin motsvarighet i de värderingsregler, som återfinnas i K. F. 1914 6 §.

I den allmänna motiveringen har redan angivits, att sistnämnda regler huvudsakligen blivit föremål för formell överarbetning för ernående av närmare överensstämmelse med den värdesättning, som ligger till grund för vår förmögenhetsbeskattning. Utöver den redogörelse, som förut lämnats för förslagets bestämmelser i förevarande paragraf, må här nämnas följande.

För tomträtt och vattenfallsrätt har införts en bestämmelse, som ansluter sig till förmögenhetsbeskattningen men samtidigt utgör en tillämpning av den förut angivna huvudregeln för värdering av lös egendom; uppskattning skall ske till det värde, som rättigheten med hänsyn till villkoren vid upplåtelsen och den tid, som därför återstår, kan anses hava betingat vid en av boets avveckling föranledd, med tillbörlig omsorg skedd försäljning. I praxis anses ofta tomträttens värde motsvara endast det däri ingående byggnadsvärdet. Något hinder för användande av en sådan uppskattningsmetod möter icke enligt förslaget. Förhållandena kunna emeller-

<sup>1</sup> Sid. 145.

tid i det särskilda fallet vara sådana, att både ett högre och ett lägre värde kan befinnas motiverat.

Enligt enahanda grund som tomträtt och vattenfallsrätt skall enligt förslaget även uppskattas å annans mark uppförd byggnad, som icke utgör tillbehör till tomträtt eller vattenfallsrätt. Dylik byggnad är enligt kommunalskattelagen 4 § att anse såsom fastighet och åsättes särskilt taxeringsvärde. Detta senare torde icke i praxis hava kommit i betraktande vid arvsbeskattningen utan i stället synes ett lägre värde ha kommit till användning, betingat av den till tiden begränsade upplåtelsens olika varaktighet. Härvid har hänsyn även tagits till övriga villkor vid upplåtelsen, såsom skyldighet att vid upplåtelse tidens utgång borttaga byggnaden eller att efter viss grund mot lösen avstå densamma.<sup>1</sup> Till nämnda praxis ansluta sig förslagets bestämmelser.

Beträffande aktie, obligation och annan därmed jämförlig värdehandling har i sak bibehållits den förutvarande regeln om uppskattning till börsvärdet eller, om handlingen icke är noterad å börs eller det börsnoterade värdet icke motsvarar pris, som varit påräkneligt vid försäljning under normala förhållanden, till sistnämnda pris. Bland de å börs förekommande noteringarna — köpkurs, säljkurs samt högsta och lägsta betalkurs — synes lägsta betalkursen vara den kurs, som i första rummet bör komma i betraktande. Finnes för den dag, som är i fråga, icke någon betalkurs men väl säljkurs och köpkurs, torde den senare böra läggas till grund.<sup>2</sup> I sista hand får man utgå från en näraliggande dags betalkurs eller köpkurs eller eventuellt säljkursen med de modifikationer av nämnda värden, som kunna finnas påkallade.

De under 21 § D) upptagna värderingsreglerna innehålla i huvudsak endast en för bättre överskådlighet företagen omgruppering av bestämmelserna, varjämte dessa avfattats i närmare anslutning till motsvarande regler på förmögenhetsbeskattningars område.

Enligt 23 § F) skall värdet av utländskt myntslag beräknas på sätt i förordningen angående stämpelavgiften är stadgat. I denna författning föreskrives i 16 §, att det utländska myntslaget värde i svenskt mynt beräknas efter den växelkurs, vartill på den ort, där stämpelbeläggningen sker, eller på närmaste inländska växelplats växlar, utställda i det främmande myntslaget och lydande på betalning vid uppvisandet, köpas. Då här talas om köpkursen för avista växlar å stämpelbeläggningsorten, avses bankernas köpkurs; värdet bör nämligen principiellt sättas till den kurs, efter vilken boet kan påräkna att få den ifrågavarande valutan försäld.

De vid kommitténs förslag fogade kapitaliseringstabellerna överensstämma med de nu gällande. Då samma tabeller återfinnas även på andra håll inom lagstiftningen, torde frågan om deras omarbetning böra upptagas för sig i ett sammanhang.

<sup>1</sup> Jfr ERIKSSON och WILHELMSSON, Förfarandet vid boutredning och arvskifte, andra uppl. s. 87.

<sup>2</sup> Jfr ERIKSSON och WILHELMSSON a. a. s. 95.

## 25 §.

Denna paragraf innehåller regler för värdering av egendom i fall, då ägarens förfoganderätt blivit inskränkt genom upplåtelse av nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av egendomen. Den i första stycket upptagna huvudregeln, enligt vilken i sådant fall äganderättens värde skall minskas med rättighetens kapitalvärde, återfinnes i K. F. 1914 8 §. I de fall, då rättigheten upplåtits till två eller flera efter varandra, skall enligt förslagens bestämmelser om beskattning av successiva förvärv rättigheten upptagas till beskattning för varje gång densamma tillträdes, därvid kapitalvärdet av rättigheten följaktligen beräknas utan hänsyn till att upplåtelsen är successiv. Vid den avräkning av rättighetens värde, som skall äga rum för bestämmande av äganderättens beskattningsvärde, måste däremot fastställandet av rättighetens kapitalvärde själfvallet ske under hänsynstagande till att rättigheten kommer att fortbestå utöver den tid, som vid samtidig beskattning av rättigheten är avgörande för bestämmande av den sistnämndas beskattningsvärde. Med nu gällande regler för beskattning av successivt upplåtna rättigheter uppkommer däremot icke detta spörsmål. Enligt K. F. 1914 22 § skall nämligen en successivt upplåten rättighet, som samtidigt med äganderätten blir föremål för skatt, beskattas såsom om den tillfallit allenast en av successorerna. Med hänsyn till det nyss anförda har förenämnda i förslaget upptagna huvudregel kompletterats med en bestämmelse av innehåll att, om rättigheten upplåtits till två eller flera efter varandra, densamma skall vid ifrågavarande avräkning — i likhet med vad nu gäller — anses hava tillfallit allenast en av de berättigade och dess kapitalvärde beräknas efter den yngstes levnadsålder.

Beträffande bestämmelserna i andra stycket av förevarande paragraf hänvisas till vad som i den allmänna motiveringen anförts vid behandlingen av 6 § i kommitténs förslag.<sup>1</sup>

## 29 §.

I K. F. 1914 19 § stadgas, att vid tillämpningen av den däri intagna skattetariffen skall iakttagas, att värdet å andelen avjämnas till närmast lägre fulla hundratal kronor. En regel av motsatt innehåll har givits i första stycket av förevarande paragraf i förslaget. Här föreskrives sålunda, att vid tariffens tillämpning värdet å lotten skall jämnas till närmast högre fulla hundratal kronor. Kommittén vill erinra om att enligt förslaget skattefrihetsgränsen — i motsats till vad som nu gäller vid arvsbeskattningen — har bestämts sålunda, att skattefrihet åtnjutes för lott, som ej överstiger visst värde. Ett bibehållande av ovannämnda jämningsregel i K. F. 1914 skulle då medföra, att skattefrihetsgränsen i realiteten bleve högre än den angivna, exempelvis bleve lott tillkommande efterlevande make skattefri intill ett värde av 25 100 kronor. Så är för övrigt för närvarande förhållandet vid gåvobeskattningen. En dylik konsekvens har icke synts kom-

<sup>1</sup> Sid. 86.

mittén lämplig. Till förebyggande härav har den föreslagna jämkningsregeln uppställts.

De regler för jämkning av skattebelopp i vissa fall, som upptagits i andra och tredje styckena av ifrågavarande paragraf, torde icke tarva någon närmare motivering.

### 30 §.

Denna paragraf innehåller bestämmelser om efter vilket skyldskapsförhållande skatten i vissa fall skall bestämmas. Första stycket avser fall, som nu regleras i K. F. 1914 24 och 25 §§.

Det sistnämnda lagrummet undergick år 1928 viss ändring i sammanhang med tillkomsten av lagen om arv. Sådant lagrummet lydde före denna ändring, skulle i fall, då äganderätt, nyttjanderätt eller rätt till avkomst tillfölla någon vid annat tillfälle än testamentsgivarens död och skatt för egendomen icke blivit beräknad vid inregistrering av bouppteckning efter denne, den vid egendomens övergång till ny innehavare utgående skatten bestämmas efter skyldskapsförhållandet mellan tillträdaren och förre innehavaren. I förslaget till lag om arv framhöll lagberedningen<sup>1</sup> att, då den sekundo-succession, som enligt 2 kap. i förslaget tillkomme den först avlidne makens skyldemän av andra parentelen i efterlevande makens egendom, vore grundad å deras rätt till arv eller den först avlidne, deras skyldighet att utgiva arvskatt borde bestämmas efter skyldskapsförhållandet till den först avlidne. Detsamma syntes beredningen böra gälla, då arvlåtare genom testamente tillagt efterlevande maken hela kvarlåtenskapen eller andel därav eller återstoden, sedan viss egendom eller visst belopp utgått, samt tillika föreskrivit, att vad sålunda tillagts efterlevande maken skall vid hans död tillfalla skyldeman av andra parentelen eller annan än sådan skyldeman. Med hänsyn härtill borde 25 § arvsskatteförordningen undergå jämkning. Därvid syntes böra tagas under övervägande, huruvida icke även för andra fall, då egendom på grund av testamente tillfaller först en testamentstagare och efter honom en annan, den senares skattskyldighet borde i överensstämmelse med vad från successionsrättslig synpunkt måste anses naturligt bestämmas efter hans skyldskapsförhållande till testamentsgivaren.

Med anledning av vad lagberedningen sålunda anført vidtogs efter proposition till 1928 års riksdag den ändring av K. F. 1914 25 § att, då egendom på grund av arv eller testamente tillfaller någon vid annat tillfälle än arvlåtarens eller testamentsgivarens dödsfall, därvid utgående skatt skall bestämmas efter skyldskapsförhållandet mellan tillträdaren och arvlåtaren eller testamentsgivaren. Från denna huvudregel stadgades emellertid det undantaget att, om tillträdaren står i närmare skyldskapsförhållande till föregående innehavaren, den tidigare regeln om skattens bestämmande efter sistnämnda skyldskapsförhållande fortfarande skall tillämpas. Denna bestämmelse motiverades i propositionen därmed, att billighetsskäl syntes tala för densamma.

<sup>1</sup> Lagberedningens nämnda förslag s. 206.

Enligt 1 kap. 1 § lagen om boutredning och arvskifte skall sekundosuccessor, d. v. s. den som äger taga arv eller testamente först sedan annan arvinge eller universell testamentstagare avlidit, anses såsom delägare i dennes bo men ej i arvlåtarens. Med hänsyn härtill synes det, då fråga är om sekundosuccessors förvärv, framstå såsom naturligt, att skyldskapsförhållandet mellan denne och förste successorn lägges till grund för skattens beräkning, om därigenom skattebeloppet blir lägre än vid tillämpning av förenämnda huvudregel. På samma sätt som sekundosuccessionsfallen hava enligt förslaget behandlats de s. k. successiva legaten, d. v. s. de fall, då den först berättigade erhållit äganderätt till egendom, som givits såsom legat med rätt för annan att succedera i samma egendom. Såsom förut framhållits<sup>1</sup> lär man icke i någon större utsträckning hava att räkna med andra successiva äganderättslegat än det vanliga familjefideikommisset. Tydligt är att i fråga om sistnämnda slag av successiva förvärv även praktiska skäl nödvändiggöra bibehållandet av den enligt K. F. 1914 24 § nu gällande regeln om skattens bestämmande efter skyldskapsförhållandet mellan tillträdaren och den föregående fideikommissarien. Om det någon gång skulle kunna tänkas inträffa, att den tillträdande fideikommissarien står i närmare skyldskapsförhållande till stiftaren av fideikommisset än till företrädaren, vore det enligt kommitténs åsikt icke i princip riktigt, att skatten likväl skulle bestämmas efter det mera avlägsna skyldskapsförhållandet till företrädaren. Regeln i K. F. 1914 24 § har därför enligt förslaget blivit i nu angivna hänseende modifierad. Vad vidare angår de mera sällan förekommande fall av successiva äganderättslegat, som icke äro att hänföra till familjefideikommiss, har kommittén icke funnit anledning att för dessa fall giva någon regel, som avviker från den beträffande fideikommissen tillämpade principen.

Däremot anser kommittén tillräckliga skäl icke förefinnas att i fall, då genom testamente nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån tillagts två eller flera efter varandra, stadga något undantag från den allmänna regeln att till grund för skattens bestämmande skall läggas skyldskapsförhållandet mellan testamentstagaren och testator. Härutinnan innefattar förslaget sålunda en avvikelse från vad som nu gäller.

För den i andra stycket av förevarande paragraf upptagna särskilda regeln för beskattning av makars förvärv har redogörelse lämnats i annat sammanhang.<sup>2</sup>

### 31 §.

Denna paragraf överensstämmer med K. F. 1914 20 §. Med stöd av sistnämnda stadgande har Kungl. Maj:t senast genom kungörelse den 20 juli 1933 (nr 486) fastställt vissa tabeller till ledning vid skattens uträkning. Ehuru kommittén icke föreslagit någon ändring i de skattesatser, som enligt nuvarande tariff gälla för de olika klasserna av skattskyldiga, torde vid ett bifall till kommitténs förslag vissa ändringar böra företagas i ovannämnda

<sup>1</sup> Sid. 90.

<sup>2</sup> Sid. 208 f.

tabeller. Detta torde föranledas — förutom av den förut under 29 § omförmälda ändrade jämningsregeln — av förslagets bestämmelser om ändrad klassindelning och nya skattefrihetsgränser.

## 45 §.

Denna paragraf innehåller förslagets forumbestämmelser.

*1 mom.*

Behörig att upptaga arvsskatteärenden är enligt den i detta moment angivna huvudregeln den domstol, inom vars domvärjo arvlåtaren (testator) senast var mantalsskriven eller eljest skolat svara i mål, som rörde hans person. Behörig blir sålunda, då bouppteckning skall för rättas, den domstol, till vilken bouppteckningen efter arvlåtaren (testator) skall ingivas för registrering.

I andra stycket av förevarande moment har från den nu omförmälda huvudregeln undantag gjorts, varigenom i vissa fall föregående innehavarens forum personae blir arvskatteforum.

Här avses till en början de fall, då föregående innehavare under sin livstid innehaft egendom med fri förfoganderätt (8 § första stycket). I sådana fall är nämligen såsom tidigare framhållits enligt boutredningslagen en sekundosuccessor att anse som delägare i boet efter den förste successorn och bouppteckningen efter denne är den primära beskattningshandlingen.

För nu berörda fall överensstämmer för övrigt förslagets forumregel med vad som nu gäller.

Jämväl i fall, då föregående innehavare under sin livstid innehaft egendom med fideikommissrätt eller eljest under villkor att egendomen skall oförminskad övergå till successorn (8 § andra stycket), skall enligt förslaget beskattningen verkställas vid den föregående innehavarens forum personae. Såsom i andra sammanhang tidigare framhållits blir här företrädesvis fråga om beskattning av de vanliga familjefideikommissen. Av praktiska skäl kunna dessa icke i forumhänseende behandlas enligt huvudregeln, d. v. s. beskattas vid stiftarens personliga forum. Kommittén har därför funnit lämpligt att även ärenden om beskattning av nu avsedda fall av successiva förvärv upptagas vid den domstol, som varit föregående innehavarens forum i mål, som rörde hans person. Här må framhållas, att kommittén i 50 § av förslaget till vinnande av betryggande kontroll över att rätt till egendom, som nu avses, blir i behörig ordning beskattad, meddelat den föreskriften, att bouppteckning efter föregående innehavare skall vara åtföljd av skyldig uppgift om fullständiga namnet å den, till vilken egendomen övergått, ävensom hans hemvist. Genom den nu föreslagna forumregeln blir sålunda den domstol, som erhåller berörda uppgift, lätt i tillfälle att kontrollera, att den nye successorn fullgör sin deklarationsskyldighet. Såvitt fråga är om fideikommiss i lös egendom överensstämmer förslagets forumregel med vad som nu gäller.

*2 mom.*

Föreskriften att behörig att upptaga gåvoskatteärenden är den domstol, som utgör gåvotagarens forum personae, överensstämmer i princip med vad K. F. 1914 för motsvarande fall stadgar.

*3 mom.*

Om behörigt forum icke finns enligt vad som förut stadgats, har Stockholms rådhusrätt i analogi med vad som gäller på andra områden av lagstiftningen angivits såsom reservforum.

## 46 §.

Förevarande paragraf innehåller bestämmelser angående dels i vilka fall skyldighet föreligger att avgiva deklaration till ledning för skattens beräkning, dels vem sådan skyldighet åligger och dels inom vilken tid deklaration senast skall vara avlämnad. Paragrafen motsvarar K. F. 1914 39 §.

Såsom förut framhållits bygger den enligt förslaget gjorda gränsdragningen mellan boupptecknings- och deklarationsfall på den grundsatsen, att i alla fall, då såsom beskattningshandling användbar bouppteckning är att tillgå, densamma också skall komma till användning i sådant hänseende. Beträffande utformningen av de regler, som upptagits under A) 1) och 2) i förevarande paragraf, kan därför hänvisas till den redogörelse, som i annat sammanhang redan lämnats för berörda gränsdragning.<sup>1</sup>

Jämväl den deklarationsplikt i fall av framskjuten beskattning, varom bestämmelser givits under A) 3), har avhandlats i den föregående framställningen.<sup>2</sup>

Enligt under A) 4) upptagen föreskrift skall deklaration avgivas, då förvärv utgöres av belopp eller rätt, som vid försäkringstagarens död tillfallit förmånstagare, vilken icke tillika är arvinge eller testamentstagare. Jämlikt 3 kap. 5 § andra stycket bouppteckningslagen skall visserligen bouppteckning innehålla uppgift om sådan den döde tillhörig livförsäkring, som, enär förmånstagare är insatt, ej ingår i kvarlåtenskapen. Det oaktat har kommittén, bland annat av den anledningen att genom denna uppgiftsskyldighet icke vinnas alla för skattens beräkning erforderliga upplysningar, funnit lämpligt att för nu avsett fall bibehålla den deklarationssskyldighet, som nu förefinnes beträffande förmånstagareförvärv.

Beträffande under A) 5) samt B) angivna deklarationsfall hänvisas till den föregående framställningen.<sup>3</sup>

Vad angår det under c) upptagna fallet — förvärv genom gåva eller annat därmed i beskattningshänseende likställt fång — kan det självfallet icke bliva fråga om användande av annan beskattningshandling än deklaration.

I överensstämmelse med vad nu gäller skall enligt förslaget deklarationsplikten åligga den skattskyldige. Föreligger skattskyldighet för flera lotter

<sup>1</sup> Sid. 176 ff.

<sup>2</sup> Sid. 85 och 92.

<sup>3</sup> Sid. 136 och 134.

i samma dödsbo, har såsom nu varje skattskyldig att avgiva deklaration, envar för sin lott. Från denna regel göres enligt K. F. 1914 undantag, då fråga är om lott i dödsbo efter utlänning, i vilket fall deklarationsplikten åligger den, som omhänderhar boet. I den mån även enligt förslaget lott i dödsbo efter utlänning skall beskattas med ledning av deklaration, d. v. s. då den avlidne icke hade hemvist här i riket, har denna undantagsbestämelse bibehållits. För tillämpning av densamma förutsättes dock enligt förslaget, att den för lotten skattskyldige ej är bosatt inom riket.

Enligt K. F. 1914 gäller såsom generell regel, att deklaration skall vara avlämnad inom tre månader från det skattskyldighet inträdde. Kommittén har ansett, att i de deklarationsfall, som i förevarande paragraf angivas under A) 1), 2) och 4) lika lång tid bör stå till buds för beskattningshandlingens upprättande som i bouppteckningsfallen. Enligt förslaget har därför såvitt gäller nu omnämnda fall deklarationstiden utsträckt till fyra månader, motsvarande den tid, inom vilken bouppteckning i regel senast skall vara ingiven för registrering. En ytterligare utsträckning av deklarationstiden föranledes av den regel om anstånd, som givits i 17 § fjärde stycket av förslaget.

Den enligt K. F. 1914 stadgade deklarationstiden av tre månader har bibehållits, då fråga är om gåvodeklarationer, och skall även äga tillämpning beträffande deklarationer angående arvfallen eller testamenterad egendom i andra fall än ovan angivits.

#### 47 §.

Denna paragraf motsvarar K. F. 1914 40 §. I sistnämnda lagrum förekommande stadganden om vilka uppgifter arvs- och gåvodeklarationer skola innehålla hava i förslaget i flera hänseenden kompletterats.

En av de bestämmelser, som sakna motsvarighet i K. F. 1914 är att enligt förslaget deklaration, som avser gåva, skall innehålla uppgift om tidpunkten för gåvans förvärvande. Frågan om behovet av en dylik bestämmelse har redan tidigare uppmärksamrats. I skrivelse till chefen för finansdepartementet den 15 november 1935 anförde advokatfiskalsämbetet vid Svea hovrätt härom i huvudsak följande.

Enligt vad ämbetet iakttagit vid granskning av gåvodeklarationer saknades ej sällan uppgift angående tiden för gåvans mottagande. I ett stort antal deklarationer angåves, att gåvan erhållits under visst år eller viss månad under visst år. Avsaknaden av uppgift om dagen för gåvans mottagande föranledde ej sällan svårigheter att, efter det gåvogivaren sedermera avlidit, avgöra huruvida kumulation av arvs- eller testamentslott och gåva skulle äga rum. Uppenbart vore, att svårigheterna att vinna utredning rörande tidpunkten, då viss gåva erhållits, bleve större ju längre tid som förflutit därifrån och till gåvogivarens frånfälle. Svårigheterna att avgöra, huruvida kumulation skulle äga rum eller ej, syntes kunna undgås genom en sådan ändring av arvsskatteförordningen 26 §, att där angivna kumulationsperioder skulle räknas från den dag gåvodeklaration, där sådan angivits, inkommit till vederbörande skattemyndighet. Vad sålunda anförts angående beräkningen av kumulationsperioder för gåva och arvs- eller testamentslott borde gälla jämväl för det fall då fråga vore om kumulation av gåvor.

I de remissyttranden, som avgåvos över omförmälda skrivelse, vitsordades behovet av bestämmelser för erhållande av garanti att kumulation, där sådan borde ske, verkligen ägde rum. Åtskilliga av de hörda myndigheterna ansågo emellertid, att ifrågavarande önskemål bättre och enklare kunde tillgodoses genom en föreskrift, att i deklARATIONEN skulle angivas tiden för gåvans mottagande.

Advokatfiskalsämbetets omnämnda framställning har hittills icke föranlett någon ändring i K. F. 1914.

I likhet med nyssnämnda över framställningen hörda myndigheter finner kommittén, att nu ifrågavarande spörsmål bäst löses genom att, på sätt som skett i förslaget, föreskrift gives om att deklARATION skall innehålla uppgift om tiden för gåvans förvärvande. Nu behandlade bestämmelse har avfattats i anslutning till förslagets föreskrifter angående tid för skattskyldighets inträde för gåvoförvärv.

Det i nu förevarande paragraf av förslaget givna stadgandet att, där deklARATION avser egendom, vilken av föregående innehavaren på livstid innehafts med sådan rätt, varom förmåles i 8 §, föregående innehavarens fullständiga namn och hemvist skola uppgivas, har till ändamål att underlätta domstolens prövning av huruvida den är rätt forum för skatteärendets handläggning.

Beträffande övriga bestämmelser i nu behandlade paragraf hänvisas till författningstexten.

#### 48 §.

Enligt K. F. 1914 41 § andra stycket skola deklARATIONER med undantag för den tid, varunder de äro för granskning överlämnade till hovrätten, hos länsstyrelsen behörigen förvaras under tolv år från det år, varunder de ingivits. Därefter skola deklARATIONERNA förstöras. I sin i den speciella motiveringen till 47 § redan omnämnda skrivelse föreslog advokatfiskalsämbetet vid Svea hovrätt ändring jämväl i nyssberörda stadgande, därvid ämbetet anförde i huvudsak följande.

Stadgandet i 41 § andra stycket om gåvodeklARATIONERS förstöring syntes antingen böra helt utgå eller också begränsas till att avse allenast deklARATIONER av gåvor, beträffande vilka särskilda bestämmelser om avkastningen icke meddelats. Det hade nämligen för vissa fall visat sig vara nödvändigt att hava tillgång till gåvodeklARATIONER efter utgången av den för kumulation av gåva och arvs- eller testamentslott bestämda längsta tid eller tio år, vartill komme tiden för deklARATIONERNAS granskning. Ett sådant fall vore exempelvis då föräldrar givit sitt barn viss egendom såsom gåva med förbehåll att avkastningen skall tillfalla föräldrarna gemensamt så länge båda leva och efter den enes död den efterlevande. För kontroll av att kapitalvärdet av avkastningen upptoges såsom tillgång i boet efter den först avlidne och att detta värde bleve riktigt beräknat vore det i regel nödvändigt att hava tillgång till gåvodeklARATIONEN eller gåvobrevet. Såsom ytterligare exempel kunde anföras, att den ene av två boskilda makar bortgivit viss egendom till makarnas barn med förbehåll att avkastningen skall tillfalla givaren, så länge han lever och att efter hans död avkastningen skall tillfalla

andre maken. För kontroll av att den sistnämnde vid gåvogivarens frånfälle såsom gåva deklarerade den då bekomna rätten till avkastningen av den bortgivna egendomen ävensom att eventuell deklaration vore riktig, syntes det regelmässigt vara nödvändigt att hava tillgång till barnets deklaration.

Med de av kommittén föreslagna reglerna, att då bortgiven egendom är belastad med givaren själv eller annan förbehållen nyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån, skattskyldighet för äganderätten inträder först då rättigheten upphör, läser visserligen det av advokatfiskalsämbetet anmärkta behovet av gåvodeklarationers förvarande under längre tid än nu föreskrives i väsentlig mån minskas. Behov av förvaringstidens utsträckande kan dock även med förslagets regler förefinnas för de fall, att den belastande rättigheten icke avser egendomen i dess helhet eller ägaren samtidigt erhåller icke belastad egendom till visst värde och med anledning därav uppskov med beskattningen icke skall äga rum eller ägaren begagnar den honom enligt 6 § andra stycket medgivna rätten att omedelbart erlægga skatten. Jämväl i andra fall, nämligen då nyttjande- eller avkomsträtt genom gåva tillagts två eller flera efter varandra, kan det för utövande av kontroll över att en senare innehavare av rättigheten vederbörligen fullgör honom åliggande deklaraionsplikt bliva av betydelse att under längre tid än tolv år hava tillgång till deklaration, som avgivits av en tidigare innehavare av rättigheten.

Med anledning av vad nu anförts har enligt föreskrift i 62 § sista stycket beskattningsdomstolen, om den finner avgiven deklaration böra bevaras under längre tid än tolv år, att därom verkställa anteckning i protokollet över beskattningsärendet. Har så skett, skall enligt stadgande i första stycket av nu förevarande paragraf deklarationen förvaras hos domstolen under en tid av femtio år från det år, varunder densamma ingivits. Detsamma gäller för det fall att vederbörande advokatfiskal vid den av honom verkställda granskningen finner, att annan deklaration än underrätten angivit bör bevaras under längre tid än tolv år, varom enligt stadgande i 64 § 2 mom. advokatfiskalen i sådant fall har att underrätta beskattningsdomstolen.

För andra fall än de nu åsyftade har i förslaget såsom huvudregel bibehållits nu gällande föreskrift, att deklarationer skola förvaras under tolv år från det år, varunder de ingivits. Efter utgången av de enligt förslaget stadgade förvaringstiderna skola deklarationerna i likhet med vad som nu gäller förstöras.

I förevarande paragraf hava vidare upptagits bestämmelser avseende inskränkningar i deklarationers och andra skatteuppgifters offentlighet. Delvis återfinnas dessa föreskrifter i K. F. 1914 41 § första stycket.

Enligt 17 § i lagen den 28 maj 1937 om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar (den s. k. sekretesslagen) gäller, att till myndighet avlämnade uppgifter till ledning för taxering, som avses i taxeringsförordningen, eller eljest för beräkning av skatt ej må i andra fall än i vederbörande skatteförfattning stadgas utan den skattskyldiges samtycke ut-

lämnas till annan tidigare än tjugu år efter uppgiftens datum. Det bör emellertid beaktas, att nämnda lag endast reglerar den medborgerliga rätten att äga tillgång till allmänna handlingar och icke berör frågan i vad mån myndigheter inbördes skola äga taga del av varandras handlingar. Sistnämnda fråga regleras genom administrativrättsliga bestämmelser eller genom praxis och i vissa fall genom annan lagstiftning.

Bestämmelserna i andra stycket av nu behandlade paragraf i förslaget hava utformats i anslutning till 17 § i sekretesslagen, därvid kommittén funnit lämpligt bibehålla i K. F. 1914 41 § första stycket givna föreskrifter, varigenom blivit fastslaget, att deklaration skall vara tillgänglig för de ämbets- eller tjänstemän, »som i och för sin befattning böra erhålla del av densamma», d. v. s. icke blott beskattningsmyndigheten själv utan även exempelvis polis- eller åklagarmyndighet, ävensom att Kungl. Maj:t äger förordna om deklarationers utlämnande till viss ämbetsmyndighet för statistisk bearbetning.

I tredje stycket hava upptagits vissa kompletterande föreskrifter, som jämväl avse sekretessen för beskattningshandlingar. Dessa föreskrifter äro till en del betingade av 36 § sista stycket sekretesslagen, vari innefattas den regeln att, sedan handling, som enligt lag ej må utlämnas, blivit helt eller delvis intagen i domstols protokoll, densamma i den mån den influiter i protokollet ej längre skall hemlighållas. Ifrågavarande bestämmelser i förslaget hava till syfte att förebygga, att beskattningshandling, som tillhandahålles polis- eller åklagarmyndighet eller eljest åberopas vid allmän domstol, utan trängande skäl skall bliva föremål för offentlig föredragning vid rätten eller för protokollering.

Enligt fjärde stycket av nu behandlade paragraf i förslaget skola i anslutning till sekretesslagen förenämnda regler angående tiden för förvaring av deklarationer samt dessas undantagande från offentligheten i tillämpliga delar gälla jämväl andra uppgifter till ledning för skattens beräkning, dock icke i fråga om bouppteckningar.

Såväl tredje som fjärde styckena hava avfattats i överensstämmelse med motsvarande stadganden i 56 § taxeringsförordningen.

#### 49 §.

Denna paragraf har sin motsvarighet i K. F. 1914 39 § näst sista stycket. Den uppgiftsskyldighet, som enligt sistnämnda stadgande ålagts försäkringsgivare i syfte att vinna garanti för att förmånstagarebelopp bliva vederbörligen beskattade, har bibehållits i förslaget. Bortsett från den ändring av gällande bestämmelser, som föranledes av att enligt förslaget domstol är beskattningsmyndighet, hava dessa endast blivit föremål för formell omarbetning.

#### 50 §.

Beträffande denna paragraf hänvisas till den motivering, som lämnats under 45 §.

Så vitt fråga är om arvsskatt för lott, för vilken skattskyldighet inträtt vid arvlåtarens (testators) eller föregående innehavarens död i fall, då denne innehafte egendom med fri förfoganderätt, har kommittén funnit praktiska skäl tala för ett bibehållande av den enligt K. F. 1914 46 § gällande principen om skyldighet för dödsboet att förskjuta skatten. Dylik skyldighet skall dock enligt förevarande paragraf av förslaget icke åligga dödsboet beträffande lott, som med tillämpning av 6 § andra stycket beskattas såsom hade skattskyldighet inträtt vid dödstillfället. I sådant fall kan det nämligen icke anses rimligt, att en skattskyldig skulle äga möjlighet att påtvinga dödsboet en skyldighet att förskotta skatten. Är han insolvent torde nämligen boet, såsom tidigare i annat sammanhang berörts, i regel sakna möjlighet att uttaga förskjutet belopp, så länge belastningen består.

Enligt K. F. 1914 46 § skall skattskyldig vid tillträde av honom tillkommande andel återgälda av boet förskjuten, å andelen belöpande skatt jämte ränta efter 5 procent om året. Kommittén har funnit lämpligt att föreslå att i förevarande fall i stället skall gälla den ränta, som vid insättning å bankräkning högst skulle hava erhållits.

I andra stycket av förslagets ifrågavarande paragraf har upptagits en bestämmelse, som saknar motsvarighet i K. F. 1914. Om skatt icke erlägges inom fjorton dagar efter det underrätt meddelat beslut om skattens fastställande, skall efter vad i 53 § föreskrives länsstyrelsen förordna om uttagande av skattebeloppet i den ordning, som om uttagande av oguldna kronoutskylder är stadgad. I den mån därvid blir fråga om skattebelopp, som dödsbo har att förskjuta, uppkommer spørgsmålet, huruvida dylika belopp kunna anses utgöra en boets gäld. Då detta torde vara tvivelaktigt och det även synes erforderligt, att till upplysning för de exekutiva myndigheterna angiva gentemot vem ett utmätningförfarande i förevarande fall i första hand bör riktas — dödsboet eller den enskilde skattskyldige — har i förslaget föreskrivits, att om i dödsbo saknas tillgång till gäldande av skatt, som icke blivit erlagd inom föreskriven tid, dödsbodelägarna skola svara för vad som brister såsom i lagen om boutredning och arvskifte är stadgat i fråga om gäld efter den döde. Från sådant ansvar skall dock efterlevande make, som vid bodelning icke erhållit mera än som enligt lag tillkommer honom, vara fritagen.

Genom denna bestämmelse har fastslagits, dels att oguldna skattebelopp, som det åligger dödsbo att förskjuta, skola behandlas såsom en boets gäld, dels att dylika belopp böra i första hand uttagas hos boet.

Då från tillämpningen av boutredningslagens bestämmelser om gäldsansvar undantag gjorts för det fall, att efterlevande make vid bodelning icke erhållit mer än som enligt lag tillkommer honom, har detta föranletts därav att vad efterlevande make på sådant sätt bekommer i princip är fritt från arvsskatt. Även om make vid bodelningen erhållit något av den avlidnes egendom föreligger därför enligt kommitténs mening ingen anledning att ålägga honom ansvar för vad som kan brista i boet till gäldande av ogul-

den skatt. Endast när den efterlevande maken bekommit mer än som lagligen tillkommer honom, synes skäl att ålägga honom dylikt ansvar förefinnas.

Enligt kommitténs uppfattning bör den riktiga ordningen vara att vid in-  
drivning av skattebelopp, varom här är fråga, i första hand försök göres att  
uttaga desamma hos dödsboet. Först sedan det konstaterats, att i boet sak-  
nas tillgång till skattens gäldande, kan det förutsättas, att de enskilda skatt-  
skyldiga utbekommit egendom, som för dem möjliggör att fullgöra skatte-  
betalningen.

#### 56 §.

I förevarande paragraf av förslaget hava meddelats bestämmelser om  
*eftergift av skatt* i fall, då förvärvaren av den skattepliktiga egendomen av-  
lider inom viss kortare tid efter förvärvet. Dessa bestämmelser hava sin  
motsvarighet i K. F. 1914 48 §.

Enligt 1 mom. av sistnämnda lagrum gäller att, om någon, som är skyldig ut-  
giva skatt, avlider inom sex månader från det arv fallit eller gåva skett eller om  
innehavare av fast egendom av fideikommissnatur avlider, innan han tillträtt  
egendomen, skatten eftergives. Denna bestämmelse har i förslaget något  
omredigerats. I 56 § första stycket stadgas sålunda att, om den, som för-  
värvat egendom genom arv, testamente eller gåva, avlider inom sex månader  
från det skattskyldighet inträtt, skatten eftergives. Med denna formulering  
är otvetydigt fastslaget, att — såsom även nu gällande bestämmelse torde  
höra tillämpas — eftergift skall äga rum jämväl i det fall, då på grund av  
föreskrift i testamente skyldigheten att gälda skatt för en sedermera avliden  
testamentstagares lott icke åvilat denne utan blivit pålagd det oskiftade döds-  
boet. Enligt förslagets regler om framskjuten beskattning skall skattskyld-  
ighet för fideikommitterad egendom icke uppkomma förrän denna av fi-  
deikommissarien tillträdes. Med hänsyn härtill och då enligt förslaget skatt-  
skyldighetens inträde skall vara utgångspunkt för den för rätten till efter-  
gift stadgade tidsbegränsningen, har någon särskild bestämmelse icke er-  
fordrats beträffande fideikommissaries förvärv.

I paragrafens andra stycke,<sup>1</sup> som gäller vissa på livstid upplåtta begrän-  
sade rättigheter — fideikommissrätt och annan i 8 § andra stycket avsedd  
rätt ävensom nyttjanderätt, rätt till ränta, avkomst eller annan förmån —  
och giver möjlighet till partiell eftergift, hava i ett par hänseenden vidta-  
gits ändringar. Den ena avser de tidsfrister, inom vilka rättighetens inne-  
havare skall hava avlidit för att rätt till partiell eftergift skall inträda. Den-  
na rätt motiveras i 1910 års betänkande sålunda:

I dessa fall består den tillgång, som träffas av skatten och kan tagas i  
anspråk för skattens gäldande, allenast av den begränsade rätt till viss egen-  
dom, som tillkommer en fideikommissarie, nyttjanderättsinnehavare eller av-  
komsttagare. Staten synes icke kunna göra anspråk på att av sådan egen-

<sup>1</sup> Angående tolkningen av motsvarande bestämmelser i K. F. 1914 48 § 2 mom. se R. A.  
1935 s. 85.

dom uttaga skatt till högre belopp än som motsvarar behållen avkastning under den skattskyldiges besittningstid. Avlider sålunda den skattskyldige, innan hans åtnjutna inkomst av egendomen kan antagas hava uppgått till så stort belopp, som erfordras för att täcka skatten och andra med egendomens övertagande nödvändigt förbundna utgifter, synes han böra befrias från skyldighet att gälda skatt, som icke kunnat betalas med de uppburna inkomsterna, och bestämmelserna om eftergift av skatt för sådana fall hava i enlighet med denna, av kommitterade gillade uppfattning avfattats på sätt i förslaget angives.

För dessa bestämmelsers avfattning och speciellt för de i skilda fall olika tidsfristerna av två eller fem år lämnas icke någon närmare motivering. Tidsbestämmelserna få betraktas såsom summariska regler givna i enkelhetens intresse. Mot de år 1914 införda bestämmelserna torde numera med skäl kunna göras den erinringen, att den kraftiga stegring av skattesatserna, som sedan dess företagits och som medfört en höjning av maximitalen i klass I från 4 till 20 procent och i klass IV från 16 till 35 procent, motiverar en förlängning av eftergiftsfristerna. Kommittén har stannat vid dels att femårsfristen utsträcker till att gälla jämväl skattskyldig enligt klass I samt dels att sådant anstånd, som domstol enligt förslaget skall för högst tio år kunna medgiva jämväl till klass I hörande skattskyldig, även i eftergiftsavseende skall anses meddelat för samma tid, som anståndet avser. Jämsides med att den för skattskyldig enligt klass I i K. F. 1914 stadgade tvåårsfristen sålunda bortfallit, har även den härav betingade regeln uteslutits, enligt vilken vid inbetalning på en gång av hela skattebeloppet så stor del därav eftergives som, ifall anstånd medgivits under tre år, icke skulle varit till betalning förfallit vid dödstillfället. Även för skattskyldig enligt klass I skall alltså jämlikt förslaget i förevarande avseende så anses, som om anstånd medgivits under sex år. Detta sistnämnda stadgande har naturen av en genomsnittregel; densamma blir ofördelaktigare för den skattskyldige än om han skulle fått anstånd under maximitiden, men å andra sidan blir den för honom gynnsammare, därest hans anstånds rätt skulle ha begränsats till fem år eller därunder.

Där Konungen enligt 55 § 1 mom. C i förslaget beslutat om anstånd under längre tid än tio år, har eftergift icke ansetts böra medgivas till högre belopp än som skulle hava eftergivits, därest anstånd beviljats under allenast tio år.

Även i ett annat avseende än förut angivits har i förslaget vidtagits ändring i nuvarande bestämmelser angående den partiella eftergiften. Denna ändring har — liksom den förut berörda ändringen av K. F. 1914 48 § 1 mom. såvitt gäller den där upptagna särregeln angående fastighetsfideikommiss — föranletts av förslagens bestämmelser angående framskjuten beskattning och innefattar icke någon nyhet i sak. Den tid, inom vilken rättighetens innehavare skall hava avlidit för att rätt till eftergift skall föreligga, räknas enligt K. F. 1914 från tillträdet av rättigheten medan, även då fråga är om partiell eftergift, enligt förslaget föreskrives att denna tid skall räknas från skattskyldighetens inträde. Att märka är emellertid, att i nu avsedda fall skatt-

skyldighet enligt förslaget icke inträder förrän vederbörande äger tillträda sin rätt. Om exempelvis en avliden fideikommissaries änka under någon tid behåller fideikommisset, inträder sålunda skattskyldighet för nytillträdande fideikommissarie först vid utgången av denna tid och änkan har att för sin del erlægga skatt för kapitaliserade värdet av den henne tillkommande rätten.

Det har anmärkts, att bestämmelserna i K. F. 1914 om eftergift av skatt understundom leda till konsekvenser, som knappast kunna hava varit avsedda.

Om exempelvis en person A dör och efterlämnar såsom testamentstagare en kusin B, vilken avlider inom sex månader efter A, och en B:s son C träder till arv efter B, eftergives enligt K. F. 1914 48 § skatten för B:s fång, och C — vilken är ännu avlägsnare släkt med A eller i skattehänseende åtminstone likställd med B — erlägger skatt endast efter klass I jämväl för den del av kvarlåtenskapen efter B, som kommit från A. Såsom möjliga utvägar att förekomma ett dylikt resultat har ifrågasatts att antingen betrakta C såsom A:s arvtagare i stället för B:s och sålunda lägga släktskapsförhållandet mellan A och C till grund för beskattningen, eller låta C betala samma skattebelopp, som skulle hava erlagts av B, vilket innebär ett eftergivande icke av B:s skatt utan av C:s till den del denna hänför sig till den från A bekomna egendomen eller såsom i första fallet anse C såsom arvtagare efter A men lägga skyldskapsförhållandet mellan A och B till grund för beskattningen. Häremot har med fog anmärkts, att ett anlåtande av dylika metoder skulle, vilken av de angivna utvägarna som än valdes, komma i konflikt med fundamentala regler inom arvsbeskattningen samt därjämte vara förbundet med praktiska svårigheter vid tillämpningen. Det har ock anmärkts, att i andra exempel än det ovan anförda förhållandena kunna ställa sig olika. Om A i stället efterlämnar en son B, som avlider inom sex månader efter A, och egendomen härvid övergår till A:s broder C, skall skatten beräknas enligt klass IV även för den del av kvarlåtenskapen efter B, som kommit från A, och staten har sålunda i detta fall eftergivit allenast ett enligt klass I beräknat belopp men erhåller i stället en efter klass IV utgående skatt. Något motsvarande inträffar, om egendomen vid sonen B:s död övergår till en juridisk person. I de sist anförda exemplen avser eftergiften alltså icke såsom i det tidigare exemplet det högre utan i stället det lägre av de båda skattebelopp, som beräknats för de i fångeskedjan ingående förvärven. Då det icke torde kunna göras gällande, att den ena fångeskedjan förekommer oftare än den andra, synas fiskaliska intressen icke påkalla någon ändring i det avseende, som här berörts.

#### 57 §.

I denna paragraf upptages under a) i något förändrad form det stadgade, som i K. F. 1914 återfinnes i dess 2 §. Konungen äger sålunda enligt förslaget i särskilda fall medgiva 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. Det ytterligare villkor, som i K. F. 1914 uppställts för stadgandets tillämplighet, nämligen att icke »ersättning eller vederlag till någon delägare i boet därför erlägges», har såsom till sin innebörd icke fullt klart och för varje fall överflödigt uteslutits ur förslaget.

Under b) i paragrafen har intagits en bestämmelse, som motsvarar K. F. 1914 7 § sista stycket. Detta stadgande, som infördes år 1933 samtidigt med föreskriften i 7 § första stycket, att fideikommiss skall beskattas såsom nyttjanderätt, har i förslaget bibehållits med den övervägande formella olikheten, att medan enligt K. F. 1914 Konungen erhållit befogenhet att medgiva skattelindring, låt vara att någon gräns härför icke blivit satt, förslaget öppnar möjlighet till total skattebefrielse. Genom förslaget ernås överensstämmelse mellan de båda under a) och b) upptagna fallen, vilket syntes kommittén vara i princip riktigt.

#### 58 §.

Den något ändrade lydelse, som denna paragraf — motsvarande 30 § i K. F. 1914 — erhållit är av enbart formell art och sammanhänger med att stadgandet i förslaget är direkt tillämpligt ej blott på arvsskatten, utan även på gåvoskatten; enligt K. F. 1914 har stadgandet genom hänvisningen i 38 § indirekt erhållit tillämplighet även beträffande gåvoskatt.

Enligt konstant praxis medgiver Konungen sådan nedsättning, som här är i fråga, så snart de stadgade förutsättningarna äro uppfyllda. På den utom riket belägna egendomen anses härvid »belöpa» så stor kvotdel av hela skatten, som den utländska behållningen representerar i förhållande till boets totalbehållning.

#### 65 §.

Enligt denna paragraf, som saknar motsvarighet i K. F. 1914, skall det ankomma på Konungen att meddela de närmare föreskrifter i fråga om tillsyn å skattens utgörande, som må erfordras utöver vad kommitténs förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt innehåller. Här avses främst de särskilda föreskrifter, som kommittén enligt vad tidigare berörts funnit böra meddelas till vinnande av kontroll över att den föreslagna deklarationsskyldigheten angående s. k. successiva förvärv blir behörigen fullgjord. Beträffande det förslag till kungörelse i ämnet, som kommittén uppgjort, hänvisas till den framställning, som i det följande kommer att lämnas.

#### 66 §.

I denna paragraf och 67—70 §§ innehållas förslagets ansvarsbestämmelser, vilka i flera avseenden avvika från motsvarande bestämmelser i K. F. 1914. De av kommittén föreslagna bestämmelserna om straff för lämnande av oriktiga uppgifter hava avfattats i anslutning till vad som i sådant hänseende gäller vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen (taxeringsförordningen 143 §).

*1 mom.*

Detta moment innehåller bestämmelser om ansvar för den som mot bättre vetande lämnat oriktig uppgift till bouppteckning, i deklaration eller eljest. Härmed jämställes enligt förslaget förtigande.

Med uttrycket »eller eljest» avses sådana fall, då i övrigt enligt förslaget uppgiftsplikt föreligger, exempelvis på grund av föreskriften i 19 § 3 mom. eller 26 § första stycket. Den föreslagna straffbestämmelsen kommer sålunda i motsats till vad fallet är enligt K. F. 1914 att omfatta även annan uppgiftspliktig än den som uppgiver dödsbo eller är deklarationsskyldig.

I analogi med vad som gäller vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen har ansvarspåföljden gjorts oberoende av huruvida genom den oriktiga uppgiften skatt verkligen undandragits. Uppgiftsgivaren ådrager sig sålunda ansvar, så snart uppgiften varit ä g n a d att leda till frihet från skatt eller uttagande av för låg skatt.

Den i K. F. 1914 54 § 1 mom. föreskrivna påföljden för medvetet oriktig uppgift är böter, uppgående till två gånger det felande skattebeloppet. Kommittén har särskilt med hänsyn till den utsträckning av ansvarsreglerna, som förslaget innefattar, ansett önskvärt att möjlighet gives till en viss gradering av straffet och att samtidigt normalstraffet ungefär kommer att motsvara nuvarande straffsats. I överensstämmelse härmed hava i förevarande moment böterna satts till »högst tre gånger» det undandragna skattebeloppet.

*2 mom.*

I detta moment har stadgats ansvar för lämnande av oriktig uppgift, då detta icke skett mot bättre vetande men till följd av grov vårdslöshet. Bötesbeloppet får bestämmas till högst hälften av vad som enligt 1 mom. skall utdömas för fall av uppsåtlig förseelse. K. F. 1914 innehåller ingen motsvarande ansvarsbestämmelse.

*3 och 4 mom.*

Jämväl de här upptagna bestämmelserna om delaktighetsansvar samt om straffrihet för den, som av egen drift beriktigt oriktig uppgift eller yppat omständighet, som av honom förtigits, sakna motsvarighet i K. F. 1914. Det har emellertid syntts kommittén lämpligt, att dessa, i taxeringsförordningen förekommande ansvarsregler införas även på arvs- och gåvobeskattningsområde.

## 67 §.

Den ansvarsbestämmelse, som upptagits i förevarande paragraf, överensstämmer med den enligt K. F. 1914 54 § 4 mom. för samma fall gällande.

## 68 §.

Enligt lagen om boutredning och arvskifte 3 kap. 6 § åligger det den som uppgivit dödsbo ävensom delägare, efterlevande make, ändå att han ej är

delägare, eller annan som med egendomen tagit befattning, att där talan om edgång föres av någon, vars rätt kan därav bero, med ed styrka riktigheten av till bouppteckningen lämnade uppgifter. Enligt förevarande paragraf i förslaget har rätten tillerkänts befogenhet att i skatteärende vid vite tillhålla nu angivna personer att med ed fästa riktigheten av lämnade uppgifter, om yrkande därom framställes av allmän åklagare. Sådant yrkande skall — i motsats till vad fallet är enligt förenämnda lag, då enskild rätt är i fråga — kunna framställas av allmän åklagare utan att yrkandet behöver anhängiggöras genom stämning.

#### 69 §.

Denna paragraf överensstämmer i sak med K. F. 1914 55 §. Merendels torde den domstol, som enligt allmänna straffprocessuella regler är forum delicti, också samtidigt vara behörigt skatteforum. Men med hänsyn till de fall, då dessa fora icke sammanfalla, tala onekligen praktiska skäl för en föreskrift, enligt vilken den domstol, som är behörig upptaga skatteärendet, alltid skulle vara forum delicti. Kommittén har emellertid icke ansett sig böra på förevarande område föreslå en dylik, från allmänna regler om forum delicti avvikande bestämmelse, som därjämte skulle föranleda ändringar i annan lagstiftning.

#### 70 §.

Enligt K. F. 1914 57 § skola föreskrifterna i förordningen angående stämpelavgiften äga motsvarande tillämpning i fråga om böters fördelning och förvandling. Detta innebär, att för närvarande av böter hälften skall tillfalla åklagaren och hälften kronan samt, om särskild angivare finnes, han skall taga hälften av åklagarens andel. Saknas tillgång till deras gäldande, skola de förvandlas efter allmän strafflag.

Enligt förslaget skola böter ävensom viten i sin helhet tillfalla kronan.

#### 72 §.

Denna paragraf har tidigare behandlats under den allmänna motivering. Här må endast nämnas följande. Avtal till undvikande av dubbelbeskattning beträffande arysskatt hava slutits med Tyska riket, Frankrike och Ungern. Med stöd av K. F. 1914 56 § har Konungen genom kungörelser den 22 november 1935 (nr 572), den 24 september 1937 (nr 790) och den 17 december 1937 (nr 1009) fastställt särskilda föreskrifter rörande avtalens tillämpning. Ett bifall till kommitténs förslag föranleder ändring av de tillämpningsföreskrifter, som sålunda meddelats.

## Motivering

till

### förslaget till förordning angående införande av förordningen om arvs- och gåvoskatt.

#### 1 §.

De förhållanden, som lagstiftningen tillmäter betydelse vid beskattningen, bliva regelmässigt att bedöma sådana de föreligga vid tiden för skattskyldighetens inträde. Huruvida i visst fall äldre bestämmelser eller bestämmelserna i nya förordningen om arvs- och gåvoskatt skola vinna tillämpning, bör således bliva beroende av om skattskyldighet inträtt före eller efter nya förordningens ikraftträdande.

Enligt förevarande paragraf i förslaget till promulgationsförordning är nya förordningen om arvs- och gåvoskatt avsedd att träda i kraft den 1 juli 1940. Visserligen synes det kunna ifrågasättas, huruvida icke rymligare tid att taga kännedom om de nya bestämmelserna borde beredas de myndigheter, som hava att tillämpa desamma. Med hänsyn särskilt därtill att de nya bestämmelserna i flera fall än de nu gällande medgiva skattebefrielse eller skattelindring, bör emellertid enligt kommitténs mening tiden för ikraftträdandet icke framskjutas längre än som kan anses oundgängligen erforderligt.

#### 4 §.

I förevarande paragraf hava upptagits övergångsbestämmelser avseende dels de i 19 § av förslaget till förordning om arvs- och gåvoskatt givna reglerna beträffande kumulation av gåva med senare arvs- eller testamentsförvärv och dels den i 21 § andra stycket sista punkten för visst kumulationsfall meddelade särskilda värderingsregeln.

Då genom 1934 års ändring av K. F. 1914 26 och 36 §§ — avseende den förstnämnda kumulation av gåva och arvs- eller testamentsförvärv och den sistnämnda kumulation av gåvor från samme givare — den dittills gällande tvååriga kumulationstiden utvidgades till fyra och i visst under 26 § hänförligt fall till tio år, meddelades i fråga om denna ändring den övergångsbestämmelsen, att hänsyn icke skulle tagas, vid tillämpning av de nya bestämmelserna i 26 §, till gåva som skett före den 1 juli 1932 och, vid tillämpning av 36 § i dess nya lydelse, till gåva som skett tidigare än två år före mottagandet av den gåva, varom fråga vore.

I förslaget till förordning om arvs- och gåvoskatt hava de år 1934 införda kumulationstiderna bibehållits. I den mån de övergångsbestämmelser, som

enligt vad nyss angivits meddelades i anslutning till 1934 års ändring, fortfarande hava aktualitet böra dessa uppenbarligen få tillämpning även beträffande de regler om kumulationstider, som innehållas i kommitténs förslag. Detta torde numera vara förhållandet endast beträffande den tioåriga kumulationsperioden. Då denna kommer till användning endast vid kumulation av gåva och arvs- eller testamentsförvärv men däremot icke vid kumulation av skilda gåvoförvärv, har det övergångsstadgande, varom nu är fråga, kunnat begränsas till de i 19 § 1 mom. a) avsedda fall av kumulation. I dessa fall skola sålunda enligt bestämmelse i förevarande paragraf i promulgationsförordningen, huvudförslaget kumulationsregler icke äga tillämpning, där gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande utfästelse om gåva av lös egendom, blivit till mottagaren överlämnad före den 1 juli 1932.

Av skäl, för vilka redogörelse lämnats i den allmänna motiveringen till huvudförslaget,<sup>1</sup> har i 21 § andra stycket sista punkten i nämnda förslag föreskrivits att, om givare förbehållit sig nyttjanderätt till eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen eller del därav, gåvan skall vid kumulation med senare arvs- eller testamentsförvärv uppskattas sådan den befanns vid tid, då den givaren förbehållna rättigheten upphörde. Då denna bestämmelse innebär en nyhet, vartill motsvarighet icke finnes i K. F. 1914, bör för tillämpning av bestämmelsen enligt kommitténs mening förutsättas icke blott att det arvfall, som föranleder kumulationen är att beskatta enligt reglerna i den nya förordningen utan även att gåvan tillkommit efter densamma ikraftträdande, varom föreskrift upptagits i förevarande paragraf i promulgationsförordningen.

#### 5 §.

I denna paragraf har upptagits den förut antydda huvudregeln, enligt vilken frågan, huruvida i visst fall äldre bestämmelser eller bestämmelserna i nya förordningen om arvs- och gåvoskatt skola vinna tillämpning, blir beroende av om skattskyldighet inträtt före eller efter nya förordningens ikraftträdande.

K. F. 1914 innehåller icke såvitt gäller arvsbeskattningen någon allmän regel angående tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Förordningen utgår emellertid från att skattskyldigheten i princip inträder vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle. Detta framgår av att för vissa i förordningens 29 § angivna undantagsfall skattskyldighetens inträde anknutits till annan tidpunkt än nyss nämnts. I 1910 års betänkande anfördes att, när skatt vore att erlagga vid boupptecknings inregisterering, vid lagfart å fast egendom eller vid bevakning av testamente, skatten uttoges oberoende av tiden för skattskyldighetens inträde men att berörda tid emellertid sammanföll med arvfallet och att några särskilda bestämmelser därom icke vore erforderliga. Däremot syntes bestämmelser angående tiden för skattskyldighets inträde icke kunna undvaras i nyssnämnda undantagsfall, där skatt skulle

<sup>1</sup> Sid. 145.

erläggas vid avgivande av deklARATION. Den tidpunkt, som vore bestämmande för skattskyldighetens inträde i de särskilda fallen, måste nämligen i förordningen noggrant angivas, på det att även den tid, inom vilken deklARATIONSPLIKTEN borde fullgöras, skulle erhålla sin nödvändiga bestämning.

Med hänsyn till frånvaron i K. F. 1914 av uttryckliga bestämmelser angående tiden för skattskyldighetens inträde vid arvs- och testamentsförvärv har kommittén såvitt gäller arvsbeskattningen ansett sig böra åt den i förevarande paragraf av promulgationsförordningen upptagna regeln om fortsatt tillämpning av äldre bestämmelser giva den avfattningen, att densamma anknuter direkt till det faktum, som i samtliga fall bör anses grunda uppkomst av skattskyldighet, nämligen arvlåtarens död eller i fall, som avses i 8 § av huvudförslaget, föregående successors dödsfall.

Då det gäller gåvoskatt innehåller K. F. 1914 34 § uttryckliga bestämmelser om tidpunkten för inträde av skattskyldighet. Därför har beträffande gåvoskatt den ifrågavarande övergångsbestämmelsen kunnat så avfattas, att äldre bestämmelser alltjämt skola tillämpas, då enligt dessa skattskyldighet inträtt före nya förordningens ikraftträdande.

#### 6—10 §§.

I dessa paragrafer hava upptagits stadganden, enligt vilka den föreslagna nya förordningen om arvs- och gåvoskatt i vissa särskilt angivna hänseenden ansetts böra äga tillämpning även å fall, som enligt huvudregeln i 5 § skulle vara underkastade äldre bestämmelser.

Någon särskild motivering för nu ifrågavarande stadganden torde icke vara erforderlig. Det må emellertid anmärkas, att den i 8 § upptagna bestämmelsen, avseende tillämpning av huvudförslagets regler om anstånd med skattens erläggande, i princip överensstämmer med de övergångsstadganden, som meddelades vid den förut omförmälda år 1923 vidtagna ändringen av K. F. 1914 47 §. I anslutning till bestämmelserna i 10 §, avseende tillämpning av huvudförslagets föreskrifter angående bland annat tiden för bevarandet av avlämnade deklARATIONER, må vidare anmärkas, att det syntts kommittén kunna ifrågasättas huruvida icke föreskrift borde meddelas därom att deklARATIONER, som nu förvaras hos länsstyrelse, skola överlämnas till vederbörande beskattningsdomstol. Då på sätt i annat sammanhang anmärkts<sup>1</sup> det i 1937 års lag om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar 17 § stadgade sekretesskyddet för deklARATIONER icke innefattar hinder för beskattningsdomstolen att i mån av behov hos länsstyrelsen erhålla del av där förvarade deklARATIONER, har kommittén icke ansett erforderligt att föreslå någon bestämmelse i det hänseende som nyss nämnts. Skulle en sådan föreskrift finnas böra meddelas, äger Kungl. Maj:t besluta härom med stöd av 65 § i den föreslagna huvudförordningen.

<sup>1</sup> Sid. 222 f.

## Motivering

till

### förslaget till kungörelse angående uppgifter från domstolarna för tillsyn å arvsskatts utgörande i vissa fall.

Enligt kommitténs förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt skall vid arvsbeskattning av s. k. successiva förvärv deklarationsinstitutet komma till användning i större utsträckning än som nu gäller.

I motiveringen till nämnda förslag har tidigare<sup>1</sup> framhållits, hurusom kommittén funnit särskilda föreskrifter böra meddelas till vinnande av kontroll över att deklarationsskyldigheten i dylika fall blir behörigen fullgjord. För dessa föreskrifter, vilka upptagits i förevarande förslag till kungörelse, skall nu lämnas en närmare redogörelse.

#### 1 §.

Det föreslagna kontrollsystemet, som grundar sig på från domstolarna enligt fastställt formulär lämnade uppgifter till advokatfiskalsämbetena vid rikets hovrätter, är endast tillämpligt ifråga om arvsskatt. Visserligen skola de i kommitténs förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt givna bestämmelserna om framskjuten beskattning av successiva förvärv äga tillämpning beträffande såväl arvsskatt som gåvoskatt, men en anordning för tillsyn å skattens behöriga utgörande som den nu föreslagna blir icke användbar för gåvobeskattningens del. Med hänsyn till den sistnämnda beskattningens jämförelsevis ringa betydelse ur fiskalisk synpunkt, torde något särskilt kontrollsystem för dess vidkommande icke heller vara erforderligt. Att märka är att i fråga om gåvoskatt deklarationsinstitutet enligt kommitténs förslag icke fått något ökat utrymme i förhållande till vad som nu gäller. Endast ifråga om tiden för skattskyldighetens inträde i vissa fall och i anslutning härtill den tid, inom vilken deklaration skall avlämnas, innefattar kommitténs förslag någon ändring.

Men vidare har nu förevarande förslag till kungörelse endast tillämpning på de fall av successiva förvärv, som avses i 6, 7 eller 9 § av kommitténs förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt. De fall av successiva förvärv, som omförmälas i 8 § första och andra styckena äro uteslutna. Såsom tidigare berörts är nämligen i de fall, som avses i första stycket, bo-uppteckningen efter föregående innehavaren regelmässigt primär beskattningshandling och i andra styckets fall är företrädesvis fråga om de van-

<sup>1</sup> Sid. 85 f. och 228.

liga familjefideikommissen, vilka torde vara notoriska i sådan utsträckning, att det knappast torde finnas anledning att anordna någon kontroll utöver den särskilda uppgiftsplikt, varom stadgats i 50 § förslaget till förordning om arvs- och gåvoskatt.

Ifrågavarande kontrollsystem avser icke alla i 6, 7 eller 9 § omförmälda fall av successiva förvärv. Såsom av den nu förevarande paragrafen i kungörelseförslaget framgår, föreligger nämligen ingen uppgiftsplikt, då tiden för skattskyldighetens inträde är beroende av annan händelse än någons dödsfall eller upphörandet av på viss bestämd tid upplåten rätt. Även med denna begränsning torde emellertid kontrollen komma att omfatta alla de fall av framskjuten beskattning, med vilka man i praktiken har att räkna.

Utan fiskaliska olägenheter torde slutligen domstolarnas uppgiftsskyldighet kunna uteslutas i fall, då behållningen i dödsboet icke överstiger 3,000 kronor. Endast undantagsvis torde man nämligen i sådant fall hava att räkna med att ett först framdeles beskattningsbart förvärv blir skattepliktigt.

Enligt föreskrift i andra stycket av förevarande paragraf av kungörelseförslaget skall uppgift lämnas, då domstolen meddelar slutligt beslut i ärende angående fastställande av skatt för egendom, för vilken inträde av skattskyldighet är att räkna från arvlåtarens (testators) död. Detta innebär, att uppgiften i regel skall lämnas i samband med inregistreringen av bo-uppteckningen efter denne. Även om därvid icke blir fråga om fastställande av någon arvsskatt, exempelvis på grund av att skattskyldighet ännu icke inträtt för boets egendom eller eljest någon skattepliktig lott icke finnes, föreligger uppgiftsskyldighet.

Uppgiften skall under tidigare angivna förutsättningar avse samtliga successiva förvärv i boet och avlämnas endast en gång för varje dödsbo. Uppgiftsskyldighet för senare innehavares förvärv av en rättighet har sålunda icke ålagts för var gång en successiv rätt blir föremål för beskattning.

## 2 §.

I förevarande paragraf har bland annat föreskrivits, att uppgift skall avlämnas inom tjugu dagar efter skatteärendets avgörande. Tiden har valts med hänsyn till stadgandet i 6 § andra stycket av kommitténs förslag. Enligt detta skall under där närmare angivna förutsättningar, om å en belastad äganderätt belöpande skatt icke erlägges inom i 52 § angivna tid, d. v. s. inom fjorton dagar efter det underrätt meddelat beslut om skattens fastställande, meddelat beslut därom icke vidare gälla och skattskyldighet för äganderätten anses inträda först då förefintlig belastning upphör. Domstolen måste alltså först avvakta utgången av nyssangivna tid. Då något rådrum torde böra beredas för konstaterande av att skatten icke blir erlagd och en enhetlig tid för ifrågavarande uppgifters avlämnande synts böra stadgas, har beträffande alla fall av uppgiftsskyldighet föreskrivits en tid av tjugu dagar, inom vilken densamma senast bör vara fullgjord.

## 4—6 §§.

I förevarande paragrafer av kungörelseförslaget hava upptagits bestämmelser rörande användningen i kontrollsyfte av de från domstolarna inkomna uppgifterna.

Här må till en början erinras, att enligt föreskrift i 2 § av kungörelseförslaget uppgift, där rättighet upplåtits på livstid, skall insändas till advokatfiskalerna i samtliga hovrätter och, där rättigheten upplåtits på viss bestämd tid, till den advokatfiskal, som har att verkställa granskning av underrättens protokoll i skatteärendet. Kommittén har icke velat föreslå några särskilda regler för det inkomna uppgiftsmaterialets ordnande vid advokatfiskalsämbetena utan ansett detta böra få ankomma på advokatfiskalerna och verkställas på sätt dessa finna mest ändamålsenligt. Enligt kommitténs förmenande bör uppgiftsmaterialet bliva överskådligt och kontrollförfarandet enkelt att tillämpa om inkomna uppgifter uppklistras på kartonger och sedan uppläggas såsom kortregister, varefter de, såvitt fråga är om på livstid upplåtna rättigheter, ordnas alfabetiskt efter de första rättighetsinnehavarnas tillnamn.<sup>1</sup> Vid den i 4 § av kungörelseförslaget omnämnda granskningen kontrollerar vederbörande granskare, huruvida den avlidnes namn återfinnes i registret. Kommittén har icke förbisett, att kontrollen kan försvåras eller rent av omöjliggöras genom namnbyte av rättighetsinnehavaren. Såvitt gäller det vanligaste fallet av namnbyte, nämligen det som föranledes av kvinnas giftermål, vill kommittén emellertid erinra om föreskriften i 62 § av förslaget till förordning om arvs- och gåvoskatt att, om arvlåtaren är gift kvinna, i bouppteckningsprotokollet skall antecknas jämväl hennes namn som ogift. Nämda föreskrift har givits i syfte att göra nu ifrågavarande kontroll effektiv även för det fall, att en kvinnlig rättighetsinnehavare efter rättighetens upplåtelse genom giftermål erhållit annat namn.

För att vid omnämnda granskning underlätta identifieringen av avlidnen rättighetsinnehavare har vidare i nyssnämnda paragraf av kommitténs förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt föreskrivits, att i bouppteckningsprotokollet skall antecknas bland annat arvlåtarens födelsetid.

Till vederbörande advokatfiskalsämbete insända uppgifter, som avse på viss tid upplåtna rättigheter, kunna lämpligen sammanföras till ett särskilt register och ordnas i grupper efter upplåtelsetidens längd, exempelvis en grupp för rättighetsupplåtelser på 6—10 år, en för upplåtelser på 11—15 år o. s. v. På lämpliga tider undersökes med ledning av från vederbörande underrätt inkommet renovationsexemplar av bouppteckningsprotokollet huruvida, sedan tiden för en rättighetsupplåtelse utgått, föreskriven deklaration rörande äganderättsförvärvet eller senare innehav av rättigheten blivit avgiven.

Beträffande övriga bestämmelser i förevarande förslag hänvisas till författningstexten.

<sup>1</sup> Är rättigheten för sin fortvaro beroende av annan persons än rättighetsinnehavarens liv, inordnas uppgiften i registret efter den förstnämndes tillnamn.

## Motivering

till

### förslaget till kungörelse om försäkringsgivare i vissa fall åliggande uppgiftsskyldighet.

Kommittén har i 49 § av sitt förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt upptagit bestämmelser om uppgiftsskyldighet för försäkringsgivare, motsvarande vad som för närvarande gäller enligt K. F. 1914 39 §. Den försäkringsgivarna ålagda uppgiftsskyldigheten skall enligt förslaget liksom enligt K. F. 1914 fullgöras enligt de närmare föreskrifter, som meddelas av Konungen. Med stöd av nyssnämnda paragraf i K. F. 1914 har Konungen även den 26 juni 1931 (nr 264) utfärdat en kungörelse om försäkringsgivare i vissa fall åliggande uppgiftsskyldighet. Kommitténs förevarande förslag till kungörelse i ämnet överensstämmer med den nu gällande, bortsett från de avvikelser, som föranledas dels av att enligt förslaget till förordning om arvs- och gåvoskatt domstol skall vara beskattningsmyndighet och dels av att i kungörelseförslaget föreskrivits att, om försäkring meddelats i ränte- och kapitalförsäkringsanstalt, uppgiften skall innehålla de omständigheter rörande premiebetalning, som angivas i 12 § tredje stycket av förslaget till förordning om arvs- och gåvoskatt.

---

## Motivering

till

### förslaget till lag om ändrad lydelse av 1 § förordningen den 16 juni 1875 (nr 42) angående särskilda protokoll över lagfarter, inteckningar och andra ärenden.

Enligt K. F. 1914 51 § skall, då beskattning sker vid domstol, anteckning om beslutet i skatteärendet upptagas i bouppteckningsprotokollet. Jämväl beslut, varigenom anstånd med skattens erläggande medgives, skall där antecknas. I fall där beskattningen sker hos länsstyrelse, d. v. s. då skatten uttages på grundval av deklaration, skola enligt 53 § 2 mom. vissa anteckningar rörande skattebeslutet upptagas i en särskild hos länsstyrelsen förd förteckning över ingivna deklarationer.

Att föreskriften om arvsskatteärendenas upptagande i bouppteckningsprotokollet fått sin plats i K. F. 1914 och icke meddelats genom komplettering av den uppräknig över till bouppteckningsprotokollet hörande ärenden, som återfinnes i 1 § av 1875 års förordning, har uppenbarligen främst sin grund däri att enligt nu gällande bestämmelser vid domstol förekommande debitering av arvsskatt alltid sker i sammanhang med någon sådan domstolens åtgärd i avseende å beskattningshandlingen, varom anteckning skall verkställas i bouppteckningsprotokollet, nämligen i samband med registrering av bouppteckning efter arvlåtaren eller i visst fall vid bevakning av testamente. Nyssberörda förhållande har törhända även haft sammanhang med vad förut anmärkts därom att det vid tillkomsten av gällande beskattningsregler tydligen förutsatts att, jämväl då beskattningen förlagts till domstol, skattens fastställande ankommer icke på domstolen själv utan på den ämbets- eller tjänsteman, som har att mottaga beskattningshandlingen.<sup>1</sup>

Enligt kommitténs förslag till förordningen om arvs- och gåvoskatt kan fastställande av arvsskatt komma att ske utan samband med någon sådan domstolens åtgärd som nyss nämnts. Då fråga är om gåvoskatt kommer detta alltid att bliva fallet. Med hänsyn härtill har nu ifrågavarande föreskrift om skatteärendenas upptagande i bouppteckningsprotokollet ansetts böra hava sin plats i 1875 års förordning.

Det må framhållas att, då enligt den föreslagna ändringen av 1 § sistnämnda förordning i bouppteckningsprotokollet skola upptagas ärenden angående arvs- och gåvoskatt, därmed avses att i nämnda protokoll skola an-

<sup>1</sup> Sid. 154 f.

tecknas icke blott själva skattebeslutet utan även andra beslut i skatteärendet, exempelvis medgivande av anstånd enligt 17 § första eller andra stycket i huvudförslaget, vitesförelägganden m. m.

Vidare må anmärkas, att nu förevarande förslag till författningsändring medför, att jämlikt 1 § första stycket 5. av lagen den 7 maj 1918 om särskilda tingssammanträden för handläggning av vissa mål och ärenden, arvs- och gåvoskatteärenden må vid häradsrätt upptagas jämväl å tingssammanträde, som avses i nämnda lag, s. k. tremansting.

## Motivering

till

### **förslaget till kungörelse om ändrad lydelse av § 16 förordningen den 7 december 1883 (nr 64) angående expeditionslösen.**

Enligt K. F. 1914 44 § får bouppteckning, som vid ingivandet icke är åtföljd av penningar till stämpeln, ej mottagas. Denna föreskrift saknar motsvarighet i kommitténs förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt, som i stället i 52 § innehåller den bestämmelsen, att skatten skall erläggas inom fjorton dagar efter det underrätt meddelat beslut om dess fastställande. Där förutsattes alltså såsom normalt, att för bouppteckningens stämpelbeläggning erforderliga medel inbetalas först sedan bouppteckningen blivit ingiven. Men om skatten sålunda icke behöver erläggas förrän inom fjorton dagar, torde det — med hänsyn till de begränsade förskott, som medgivas stämpelförsäljare — ofta icke bliva möjligt att inom de i expeditionslösenförordningen § 16 stadgade tider tillhandahålla bouppteckningen försedd med stämpel. På grund härav har kommittén framlagt förevarande förslag till ändring i sistnämnda förordning.

---

## Motivering

till

### förslaget till förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften.

Vid sidan av arvsskatten och gåvoskatten utgår enligt förordningen angående stämpelavgiften den 19 november 1914 vid vissa benefika fastighetsfång även *lagfartsstämpel*. Enligt rubrikerna Fideikommissbrev om fast egendom, Gåva av fast egendom samt Testamente om fast egendom skall sådan fångeshandling, då den för lagfart företes, »utöver den stämpel, som utgår enligt förordningen om arvsskatt och skatt för gåva, förses med stämpel av 1 krona för varje fulla 100 kronor av egendomens värde». Däremot kommer någon lagfartsstämpel icke i fråga, då fastighet förvärvas genom arv.

Då lagfartsstämpeIn, som redan tidigare uttogs vid gåva av fast egendom, under senare hälften av 1800-talet utvidgades till att omfatta först Testamentariska förordnanden (1866 års stämpelförordning) och sedermera Fideikommissbrev (1879 års stämpelförordning), motiverades detta med den förpliktelse att lagfara sålunda förvärvad fastighet, som i fråga om testamente infördes genom K. F. den 21 december 1857 och i fråga om fideikommiss genom K. F. den 16 juni 1875. Emellertid är att märka, att genom sistnämnda förordning även ålades en motsvarande skyldighet att lagfara arv. Förklaringen till att lagfartsstämpel uttogs vid gåva, testamente och fideikommiss men icke vid arv borde fördenskull vara att finna i någon annan omständighet än den för samtliga fången gemensamma lagfartsplikten. I ett senare sammanhang<sup>1</sup> har man velat motivera den olika behandlingen av ifrågavarande fång icke med lagfartsplikten för gåva, testamente och fideikommiss utan därmed att, fastän arv i likhet med de skattepliktiga fången utgjorde en sådan värdeomsättning, som principiellt skulle träffas av lagfartsstämpel, denna värdeomsättning bleve i annan ordning föremål för beskattning, nämligen genom arvsskatten. Det är tydligt, att denna motivering av stämpelfriheten vid lagfart på grund av arv är lika litet hållbar som den förut berörda grunden för stämpelplikten för de övriga fången. Ej blott arv utan även testamente och fideikommiss träffas ju av arvsskatt liksom gåva av gåvoskatt. Uttagande av arvs- och gåvoskatt borde enligt detta betraktelsesätt följdriktigt leda till att samtliga ifrågavarande fång befriades från stämpelplikt vid lagfart.

<sup>1</sup> Se utlåtande av statskontoret, återgivet i proposition nr 232 till 1921 års riksdag å s. 33.

Enligt kommitténs mening synes ock detta vara den riktiga slutsatsen. Det låter sig icke göra att angiva någon hållbar grund för den olika behandlingen av de nämnda skilda arterna av benefika fång.<sup>1</sup> Detta kan sägas ha fått sin bekräftelse även i praxis, där stora svårigheter mött att draga gränsen mellan stämpelfriheten vid lagfart på grund av arv och giftorätt samt stämpelplikten, då lagfart sökes på grund av testamente. Trots den långa tid, som man i praxis haft anledning att sysselsätta sig med dessa frågor, råder alltjämt delade meningar, huru denna gränsdragning rätteligen bör ske.<sup>2</sup> Förklaringsgrunden synes vara godtyckligheten i den olika behandlingen av fång, som principiellt äro av samma natur och borde behandlas på samma sätt. För praxis skulle det betyda en avsevärd lättnad, att denna konstlade motsättning mellan de olika slagen av benefika fång upphävdes.

Under sådana förhållanden står man i valet mellan att antingen utvidga lagfartsstämpeln till att även omfatta arv eller att från stämpelplikt undantaga jämväl gåva, testamente och fideikommiss. Enligt kommitténs mening bör den senare vägen väljas. Den lagfartsstämpel, som uttages vid de benefika fången, framstår för de skattskyldiga såsom en förhöjning av arvs- och gåvoskatten. Men denna extra pålaga utgår efter grunder, som från arvs- och gåvoskattesynpunkt te sig såsom mindre rationella. Lagfartsstämpeln beräknas exempelvis efter fastighetens bruttovärde och tager icke hänsyn till förvärvarens särskilda förhållanden, såsom skyldskapsgraden eller förvärvets storlek. Därigenom fyller den icke samma krav på rättvisa som den egentliga arvs- och gåvoskatten.

Härtill kommer, att av de ifrågavarande fången arvet är det ojämförligt viktigaste och att, när en likartad behandling i detta fall är påkallad, det naturliga synes vara att låta det mest centrala fångets ställning bliva bestämmande.

Kommittén har fördenskull föreslagit, att rubrikerna Fideikommissbrev om fast egendom, Gåva av fast egendom samt Testamente om fast egendom skola utgå ut stämpelförordningen och att i samband därmed 14 § i samma förordning skall upphöra att gälla.

Har nu avsett förvärv skett, innan den av ett bifall till kommitténs förslag föranledda författningsändringen trätt i kraft, synas äldre bestämmelser fortfarande böra äga tillämpning.

<sup>1</sup> Jfr EBERSTEIN, Om skatt till stat och kommun s. 491.

<sup>2</sup> Se N. J. A. 1935 s. 141 och där anförda rättsfall.

## Särskilt yttrande

av herrar Eberstein och Andersson.

Inom kommittén råder enighet om att den nuvarande skattefriheten för gåva till allmännyttiga ändamål (K. F. 1914 32 § första stycket) bör bibehållas. Men meningsskiljaktighet har uppkommit, huruvida en lika långt gående skattefrihet bör medgivas även vid testamente.

Det till grund för den ifrågavarande skattefriheten liggande syftet, nämligen att den offervillighet, som visar sig i donationer till allmännyttiga ändamål, bör »på allt sätt främjas och ingalunda genom skattelagstiftningen motarbetas», har utrymme både i fråga om testamente och gåva. En viss olikhet synes väl föreligga, såtillvida som en beskattning kan sägas verka mera återhållande, om den sker i levande livet än vid donators död. Men att skattefriheten är av betydelse även när det gäller testamente är otvivelaktigt; det har exempelvis hänt, att testator gjort sitt testamentariska förordnandes giltighet beroende av att skattefrihet erhålles.

Inom kommittén råder ock enighet om att vissa allmännyttiga ändamål böra tillgodoses genom skattefrihet även för testamente. Man har icke haft någon tvekan, att den skattefrihet, som enligt K. F. 1914 icke är tillerkänd något annat rättssubjekt än staten — vår hittills gällande arvsbeskattning är även i jämförelse med inkomst- och förmögenhetsbeskattningen anmärkningsvärt restriktiv i fråga om medgivande av skattefrihet — under alla förhållanden bör utsträckas till att gälla exempelvis stiftelse eller sammanslutning för främjande av barns och ungdoms vård och fostran eller beredande av understöd för dess utbildning eller för främjande av vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta. Och under skattefriheten för testamente inbegriper kommittéförslaget även stiftelse eller sammanslutning för främjande av vetenskaplig undervisning eller forskning.

Då kommitténs majoritet ansett skattefriheten böra inskränkas till de nu nämnda och vissa i betydelse för det allmänna med dem likvärdiga ändamål, har den teoretiska utgångspunkten varit, att skattefriheten borde begränsas till sådana ändamål, som äga den höga grad av allmännytta, att behovet av medel för deras tillgodoseende är praktiskt taget obegränsat, men att, där detta icke är fallet, en skattefrihet skulle obehörigen gynna sådana institutioner, vilka, om det hade gällt en konkurrens om anslag från statens sida, skulle fått stå tillbaka för annat ändamål, som vid tillfället i fråga för de anslagsbeviljande tett sig såsom än mera betydelsefullt.

Till en början förtjänar framhållas, att de nyss nämnda, i kommittéförslaget 3 § angivna ändamålen, vilka ansetts såsom otvivelaktigt allmännyttiga, icke äro av den art, att de samtliga kunna sägas under alla förhållanden gå

före övriga allmännyttiga ändamål. Av kommittémajoritetens uttalanden framgår, att en ingalunda oviktig skillnad föreligger mellan främjande av å ena sidan barns och ungdoms vård och fostran och å andra sidan vård av behövande, ålderstigna, sjuka eller lytta. Det förra måste betraktas såsom en från samhällets synpunkt produktiv uppgift, men motsvarande kan icke sägas om det senare ändamålet. Detsamma är visserligen av stor humanitär betydelse, men i tider av knapphet kan det icke göra anspråk på företräde framför därmed konkurrerande betydelsefulla uppgifter av produktiv art.

Vidare är att märka, att sistnämnda ändamål, vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, som alltså enligt kommittéförslaget är skattefritt, står utomordentligt nära ett annat ändamål, med vilket det av ålder ställts i paritet, nämligen vård av fattiga i allmänhet — alltså även fattiga, som icke äro ålderstigna, sjuka eller lytta — som enligt kommittéförslaget ställts utanför skattefriheten. Enligt gällande rätt frikallas från gåvoskatt »sjuk- och fattigvårdsinrättningar samt andra fromma stiftelser». Den av kommitténs majoritet föreslagna gränsen skulle från skattefrihet utesluta både fattigvården och sjukvården till den del, som densamma icke avser behövande. Att det åligger kommunen att sörja för dessa ändamål är knappast någon tillräcklig grund för ett sådant åtskiljande. Motsvarande gäller ju även vård av behövande ålderstigna. Gränsen mellan vilka sociala uppgifter, som åligga stat och kommun, är flytande — i stor utsträckning åtnjuter ju kommunen bidrag av staten — och hör till det som i våra dagar allra mest är föremål för förskjutningar. I åtskilliga fall blir också gränsen flytande, t. ex. då testamente avser ett sjukhus och medlen delvis skola användas för behövande sjuka men delvis för sjukhusets utrustning i allmänhet. Dessa skäl synas tala för att icke stanna vid »vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta» utan låta skattefriheten såsom vid gåvobeskattningen omfatta även »sjuk- eller fattigvårdsinrättning eller annan from stiftelse».

Det förtjänar även framhållas, att den skattefrihet, som redan nu tillerkännes staten, är av den natur, att den motiverar en utvidgning av skattefriheten även till andra rättssubjekt. Då K. F. 1914 1 § föreskriver: »Från skatt är kronan befriad» kan frågas, huruvida detta stadgande bör tolkas så, att det inbegriper icke allenast det tydligen ganska sällsynta fall, att kronan blivit direkt insatt såsom testamentstagare, utan även testamente till en bestämd statlig institution. I förra fallet tillkommer bestämmanderätten över medlens användning staten själv, medan i det senare fallet det testamentariska förordnandet kan sägas åsyfta att tillgodose visst statsändamål utöver det statliga anslag, som detsamma eljest åtnjuter. Mellan en skattefrihet å ena sidan för kronan själv och å andra sidan för de särskilda statliga institutionerna föreligger den betydelsefulla — och nyss vidrörda — olikheten att i förra fallet staten prövar de olika statliga ändamålen inbördes rangordning, varigenom de testamenterade medlen få samma karaktär som övriga statliga anslag. I det senare fallet däremot innebär skattefriheten, att det överlämnats å testator att själv träffa detta val och att

därigenom givits honom möjlighet att skattefritt gynna en institution, som icke skulle haft utsikt att bekomma motsvarande belopp i anslag av staten.

Praxis har vid tolkningen av K. F. 1914 1 § ställt sig på den ståndpunkten, att även de statliga institutionerna äro skattefria, och denna uppfattning har kommit till uttryck även i lagstiftningen, såsom framgår av förarbetena till lagen om allmänna arvsfonden. Man har sålunda ansett uppenbart, att skyldighet att erlægga arvsskatt och skatt för gåva icke bör åligga fonden men funnit obehövt att införa uttrycklig föreskrift därom med hänsyn till »att fonden förvaltas av statsmyndighet samt att dess tillkomst, ändamål och användning regleras genom lag» (proposition nr 195 till 1928 års riksdag). I praxis har ock allmänna arvsfonden förklarats fri från skatt.<sup>1</sup> Enligt lagberedningen är fonden att betrakta såsom ett särskilt bildat rättssubjekt, som närmast har karaktären av »en stiftelse, avseende att tillgodose ett allmänt ändamål». Detta innebär, att skattefriheten för kronan ansetts inbegripa även stiftelse, avseende visst allmänt ändamål. På samma väg har praxis gått vidare, i det skattefriheten för kronan ansetts inbegripa även testamente till Nationalmuseum och Riksmuseets etnografiska avdelning;<sup>2</sup> i förra fallet skulle bland annat avkastningen av visst kapital disponeras av museinämnden på sätt den bäst ansåge gagna museets intressen och i senare fallet skapades en fond, vilken skulle förvaltas av vetenskapsakademien och vars avkastning skulle användas till främjande av museets intressen på det sätt att medlen finge användas till komplettering av samlingarna eller till utgivande av publikationer (dock ej författararvoden), rent vetenskapliga eller populärvetenskapliga, avsedda att i vårt land sprida kännedom om och intresse för den allmänna etnografien. Den ställning, praxis sålunda intagit, läser medföra, att skattefriheten för kronan även inbegriper de statliga undervisningsverken, exempelvis allmänt läroverk, och att stadgandet i 19 §, att under klass II är att hänföra »allmänt undervisningsverk», endast är tillämpligt på sådan allmän undervisningsinrättning, som icke har statlig natur.

Om sålunda de statliga institutionerna i dylik omfattning åtnjuta skattefrihet för testamente, kan med skäl frågas, om icke följdriktigheten kräver, att samma skattefrihet tillerkännes även de kommunala och enskilda institutioner, som fullfölja motsvarande ändamål som de statliga, sålunda ej blott institutioner för vetenskaplig verksamhet utan exempelvis även för högre och lägre undervisning (allmänna undervisningsverk). Den stora betydelse dessa verksamhetsgrenar äga för det allmänna gör en skattefrihet här väl motiverad. En sådan har ock, såsom i betänkandet framhållits, tidigare i vår rätt varit dem tillerkänd. De ifrågavarande rättssubjekten äro även enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt befriade från skatt för all sin inkomst och förmögenhet.

Bland övriga från statlig inkomst- och förmögenhetsskatt helt befriade personer upptagas såsom en särskild grupp »landsting, kommuner och andra

<sup>1</sup> N. J. A. 1931 s. 164.

<sup>2</sup> N. J. A. 1931 s. 201.

menigheter ävensom hushållningssällskap». Dessa intogo tidigare en särställning även vid arvsbeskattningen, i det att före 1933 års lagändring vid sidan av de i klass II upptagna juridiska personerna kyrka, landsting, kommun och hushållningssällskap voro de enda enligt klass III beskattade rättssubjekten, medan samtliga övriga juridiska personer då behandlades enligt klass IV.

Starka skäl synas tala för att, då det gäller arvsbeskattningen, från skattskyldighet undantaga testamenten till allmänna ändamål överhuvud. Att här söka företaga en gränsdragning mellan ändamål, som innefatta en högre och lägre grad av allmännytta, är ytterst vanskligt. Visserligen äro de intressen det här gäller ur det allmännas synpunkt av olika valör. Men man har knappast anledning att vid arvsbeskattningen skjuta denna synpunkt i förgrunden. Rangordningen de olika allmänna intressena emellan är även till en viss grad någonting relativt. Den ena uppgiften kan komma att framstå såsom särskilt betydelsefull vid en tidpunkt, den andra uppgiften vid en annan. Den riktiga metoden synes vara att lämna utrymme för samtliga de olika intressen av allmän natur, som kunna ligga enskilda donatorer om hjärtat och erkänna dessa såsom likvärdiga i så måtto, att de samtliga komma i åtnjutande av skattefrihet. Det finnes ingen anledning att här söka framkalla en likriktning utan det är för den allmänna kulturella utvecklingen betydelsefullt att lämna största möjliga spelrum för olikartade insatser, som hava det gemensamt att de samtliga åsyfta det allmänna.

Skulle det visa sig, att en korrigerig blir erforderlig, bör denna verkställas genom ett annat skatteinstrument än arvsbeskattningen. Den gradering, som från mera objektiv synpunkt kan behöva göras mellan allmännyttiga ändamål av olika valör, företages lämpligare genom inkomst- och förmögenhetsskatten. Så sker för övrigt redan nu genom den skattefrihet, som exempelvis enligt förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt 7 § c), d) och e) medgives vissa rättssubjekt, samtidigt som ideella föreningar och stiftelser i allmänhet äro underkastade beskattning. Därest så skulle erfordras, kan man gå vidare på denna väg. Det blir därigenom överflödigt att vid arvsbeskattningen begränsa skattefriheten, som i stället kan få verka såsom en sporre på den enskilde testatorn att främja just det ändamål, som ligger honom närmast. Med andra ord den riktiga skattepolitiken synes vara att genom skattefrihet uppmuntra till testamenten för allmänna ändamål och därefter genom inkomst- och förmögenhetsbeskattningen verkställa den beskärning, som kan befinnas erforderlig.

Den nedgång av arvsskatten, som en dylik åtgärd skulle föra med sig — skatteminskningen torde, om skattefriheten gjordes lika omfattande vid testamente som vid gåva, bliva omkring en miljon kronor större än enligt kommittémajoritetens förslag — kan icke betraktas såsom en förlust för staten annat än på mycket kort sikt. Skattefriheten kan i detta fall sägas vara av produktiv natur; den avser att tillföra det allmänna medel, som skola mer än uppväga inkomstminskningen.

Slutligen bör icke lämnas oanmärkt, att arvs- och gåvoskattegrernas

praktiska tillämpning i hög grad skulle underlättas, därest den vid gåvoskatten gällande skattefriheten utsträcktes till att avse även testamente och arvs- och gåvoskatten sålunda även i förevarande hänseende erhöle en enhetlig reglering.

På grund av det anförda synes oss författningsförslagets 3 § böra erhålla följande lydelse:

»Från skattskyldighet enligt denna förordning äro befriade:  
staten;

kyrka, religiöst samfund, landsting, kommun, hushållningssällskap;

stiftelse för främjande av religiösa, välgörande, sociala, politiska, vetenskapliga, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;

stiftelse för främjande av landets näringsliv;

registrerad understödsförening eller sådan sammanslutning, som, utan att hava till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, fullföljer förut avsett ändamål.»

Med den sålunda föreslagna lydelsen av 3 § blir förslagets 38 § överflödig och kan utgå.



BILAGOR

BLAUGH

## Översikt över arvsbeskattningen i Danmark, Finland och Norge.

I Danmark, Finland och Norge gällande bestämmelser för beskattning av arv, för vilka här skall lämnas en kortare redogörelse, bygga på arvslottsskattens princip.

I **Danmark** utgår arvsskatt enligt lag den 10 april 1922 om »Afgift af Arv og Gave» med senare ändringar och tillägg. Enligt dansk rätt är dödsbo som huvudregel föremål för offentligt skifte. Skatten beräknas i sådant fall av »Skifteforvalteren» på grundval av arvskiftet. »Skifteforvaltere» är i regel vederbörande underrätt i särskild egenskap av »skifteret». Emellertid kan under vissa förutsättningar även privat skifte av dödsbo förekomma. Om arvingar och universella testamentstagare övertagit ett dödsbo till privat skifte, åligger det dem att till »skifteretten» avgiva en arvsanmälan, innehållande bland annat en redogörelse för hur boet är eller kommer att bli delat. I nu nämnt fall beräknar »skifteretten» skatten med ledning av i arvsanmälan lämnade uppgifter. Skattskyldighet inträder vid arvlåtarens död eller såvitt fråga är om succession i vissa rättigheter, vid tiden för successionen. Egendomens värdering hänföres, då fråga är om dödsbo, som är föremål för offentligt skifte, till tidpunkten för skiftets verkställande och i andra fall till tiden för ingivande av arvsanmälan. Från dödsboet före skifte utgiven egendom beräknas till sitt värde vid tiden för utgivandet. Om egendomsförvärv gjorts beroende av visst villkor, uttages skatt först när villkoret inträffat. Skall rätt till avkomst av viss egendom i sin helhet uppbäras av annan än den, som vid arvlåtarens död eller vid viss framtida tidpunkt erhåller äganderätten till egendomen, eller har nyttjanderätten till egendom för viss tid förbehållits annan än ägare, erlägges vid arvlåtarens död skatt endast för avkomst- resp. nyttjanderättens kapitaliserade värde, under det att skatt för äganderätten utgår först vid den tid, då belastningen upphör. Avser avkomststrätten endast en del av den belastade egendomen, utgår skatt dels å kapitaliserade värdet av avkomststrätten och dels å egendomens värde minskat med nämnda kapitalvärde. Vid avkomststrättens upphörande erlägges en tilläggsskatt å dess kapitaliserade värde.

Arvsskatten utgår i regel efter en progressiv skiktsskala och de skattskyldiga indelas i fyra klasser. Till första klassen hänföres efterlevande make och bröstarvingar (även adoptivbarn); till andra klassen den avlidnes föräldrar och de avkomlingar av dessa, som icke höra till första klassen; till tredje klassen den avlidnes far- eller morföräldrar och de av deras avkomlingar,

vilka ej räknas till första eller andra klassen; samt till fjärde klassen annan lottagare.

För samtliga skatteklasser gäller att, om behållningen i dödsbo icke uppgår till 500 kronor, skatt ej erlägges. Skatt utgår endast på arvslotter överstigande 50 kronor. I första klassen äro dessutom lotter icke överstigande 2 000 kronor fria från skatt, varjämte personer, som under de sista fem åren »opholdt sig i Arveladerens Hus eller bevislig været økonomisk afhængige af Arveladeren» åtnjuta skattefrihet för lotter intill 2 000 kronor.

För lotter som tillfalla staten, kommuner, kyrkor, föreningar och andra juridiska personer erlägges skatt med viss procent utan hänsyn till lottens storlek med rätt för finansministeriet att, om mottagaren fullföljer allmänt välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål, medgiva nedsättning av skatten.

För samlingar av nationellt, historiskt, konstnärligt eller vetenskapligt värde äger finansministeriet bevilja skattefrihet.

Efterlevande make är enligt vad förut nämnts skattskyldig enligt första klassen. Under vissa förutsättningar är make berättigad att sitta i oskiftat bo. Begagnar efterlevande make sig av denna rätt erlägger make ingen skatt för sin arvslott i boet med mindre boet skiftas under makens livstid. Andra delägare i boet erlägga skatt, först då detta vid den efterlevandes död eller tidigare blir föremål för skifte.

Gällande bestämmelser om arvsbeskattning i **Finland** återfinnas i en lag av den 30 december 1921 om skatt på arv och gåva med däri senare gjorda ändringar. Skatten fastställles av en arvsskattenämnd bestående av den för inkomst- och förmögenhetsbeskattningen tillsatta beskattningsnämndens ordförande och i övrigt av ledamöter utsedda av vederbörande länsstyrelse. Har vid tiden för skattens fastställande laga arvscliffe ägt rum, beräknas lotterna på grundval av skiftesinstrumentet, och i andra fall med ledning av bouppteckningsinstrument enligt lag och testamente. Då skattskyldighet inträder vid senare tidpunkt än arvlåtarens död, fastställles skatten med ledning av skattedeklaration. För sådan egendom, som med ägande- eller annan rätt tillfaller arvinge eller testamentstagare efter uppfyllelse av vissa villkor eller eljest senare än vid arvlåtarens frånfälle, skall skatt erläggas först efter det egendomen tillfallit arvingen eller testamentstagaren. Där arvinges eller testamentstagares lott är belastad med annan tillkommande rätt, vilken helt och hållet hindrar arvingen eller testamentstagaren att tillgodonjuta sin lott, är han, såframt han icke därför erhåller något vederlag, skyldig att för sin lott erlägga skatt först sedan belastningen upphört. Värderingen av skattepliktig egendom hänföres till tiden för skattskyldighetens inträde.

De skattskyldiga indelas i fyra klasser. För lott, som tillfaller arvlåtarens avkomling, adoptivbarn, fader, moder, adoptivföräldrar eller efterlevande make utgår skatten enligt en progressiv skala. Den enligt denna skala beräknade skatten utgår till dubbelt belopp för lott, som tillfaller broder, syster eller halvbroder eller halvsyster, till tredubbelt belopp för lott, som

tillfaller faders eller moders föräldrar eller broders, systers eller halvbroders eller halvsystems avkomling, och till femdubbelt belopp för lott, som tillfaller annan släkting eller oskyld.

Från lott, vars värde icke överstiger 100 000 mark, skall innan skatten bestämmas, om lotten tillfaller arvlåtarens barn eller adoptivbarn, som vid skattskyldighetens inträde icke fyllt 16 år eller som till följd av andligt eller kroppsligt lyte är oförmöget till förvärvsarbete, avdragas 60 000 mark samt i övriga fall, då lotten tillfaller arvlåtarens barn eller adoptivbarn, som icke fyllt 21 år, liksom ock då lott tillfaller efterlevande make, 40 000 mark.

Om kvarlåtenskapen omfattar kläder, möbler, husgeråd och annat bohag, som hört till arvlåtarens hem, är kvarlåtenskapen i de fall, då arvlåtarens barn, adoptivbarn eller efterlevande make är arvtagare, vidkommande sådan egendom till ett belopp av 40 000 mark för varje arvslott skattefri.

Lott eller dess enligt vad nu angivits beräknade återstod, vars värde icke uppgår till 20 000 mark, är fri från skatt.

Skatt uppbäres icke för danaarv, ej heller för sådan egendom, som tillfallit staten eller dess inrättning, landskap, kommun, församling, religiöst samfund, barmhärtighets- eller undervisningsanstalt eller anslagits för folkbildningssyfte eller att användas för vetenskapligt, konstnärligt eller annat inhemskt allmännyttigt ändamål.

I Norge utgår arvsskatt enligt lag av den 8 april 1905 om avgift av arv med senare ändringar och tillägg. I likhet med vad fallet är i Danmark kan dödsbo bli va föremål för antingen offentligt eller privat skifte. I förra fallet beräknas skatten med ledning av arvskiftet av »skifteretten» eller av en av denna godkänd »testamentsfullbyrder». Den sistnämnde har att uppgöra en skatteberäkning, som skall avlämnas till vederbörande »oppebørselsbetjent». Denne äger, om han finner anledning till anmärkning mot »testamentsfullbyrderens» beräkning av skatten, underställa densamma granskning av »Statsrevisjonen». Blir dödsbo åter föremål för privat skifte beräknas skatten med ledning av en arvsanmälan, som arvingarna hava att inom viss föreskriven tid ingiva till »oppebørselsbetjenten». Anmälan skall innehålla fullständig förteckning över boets tillgångar och skulder ävensom redogörelse för alla omständigheter, som äro bestämmande för skattens fastställande. »Oppebørselsbetjenten» prövar riktigheten av anmälan och fastställer skatten. Skattskyldighet inträder i regel vid arvlåtarens död. Om egendom skall tillfalla någon först vid inträffandet av viss händelse, inträder skattskyldighet då händelsen ifråga inträffar. Skall egendom tillfalla någon först vid viss angiven tidpunkt, äger vederbörande regeringsdepartement medgiva anstånd med skattskyldighetens inträde till nämnda tidpunkt. Om legat är belastat med förpliktelse för legatarien att till annan för dennes livstid eller under viss angiven tid utgiva avkastning därav, erlägger den till avkastningen berättigade omedelbart skatt för kapitaliserade värdet av avkomsträtten. För ägaren av den belastade egendomen inträder icke skattskyldighet, förrän belastningen upphör, såvida belastningen icke utgöres av livstidspension, i vil-

ket fall ägaren omedelbart erlägger skatt för värdet av den belastade egendomen efter avdrag av pensionens kapitaliserade värde. Vid pensionens upphörande erlägger ägaren av den belastade egendomen tilläggsskatt för pensionens kapitalvärde.

Arvsskatten fastställles för varje budgetår genom beslut av stortinget. Enligt den för budgetåret 1938/39 gällande kungörelsen äro de skattskyldiga indelade i fem klasser. Till första klassen hänföras arvlåtarens släktingar i rätt nedstigande led, adoptivbarn, som adopterats före fyllda 18 år, fosterbarn och styvbarn, som kunna likställas med sådana adoptivbarn, ävensom dessa barns släktingar i rätt nedstigande led; till andra klassen arvlåtarens föräldrar; till tredje klassen syskon och deras avkomlingar, vissa av arvlåtarens makes släktingar ävensom make till vissa arvlåtarens släktingar; till fjärde klassen juridiska personer, vilka uteslutande fullfölja allmännyttiga ändamål och hava styrelse med säte inom landet; samt till femte klassen andra skattskyldiga än förut nämnts. I denna klass är skatten olika, allteftersom förvärvet sker på grund av testamente eller lag. I förstnämnda fall är skatten lägre.

För att vara skattepliktig måste lott överstiga i första klassen 3 000 kronor, i andra klassen 2 000 kronor samt i övriga klasser 1 000 kronor. Skatten är i regel progressiv. Tillfaller lott till tredje klassen hänförlig juridisk person, är skatten emellertid proportionell mot lottens värde.

Lott, som genom arv eller testamente tillfaller efterlevande make, är helt fri från skatt.

Vidare åtnjutes skattefrihet för lott icke överstigande 2 000 kronor, som tillfaller person, vilken stod i »tyendeforhold» till den avlidne vid dennes död. Understiger behållning i dödsbo 2 000 kronor, utgår likaledes ingen arvs-skatt.

## Bilaga B.

Vissa arvs- och testamentsandelar enligt bouppteckningsprotokollen för åren  
1935 och 1936.

## Klass I.

Värden <sup>1</sup> i kr. av andelar tillkommande	År 1935			År 1936		
	Antal	Sammanlagt		Antal	Sammanlagt	
		värdebelopp kr.	skattebelopp <sup>2</sup> kr.		värdebelopp kr.	skattebelopp <sup>2</sup> kr.
<i>efterlevande make</i>						
1 000— 2 099	809	1 215 394	11 805	903	1 336 929	13 123
2 100— 3 099	586	1 496 802	14 727	551	1 415 743	13 939
3 100— 4 099	411	1 472 415	16 762	399	1 427 729	16 246
4 100— 5 099	363	1 659 873	21 988	305	1 395 301	18 482
5 100— 10 099	822	5 944 590	104 443	960	6 322 074	118 394
10 100— 15 099	347	4 307 438	100 366	384	4 728 352	109 749
15 100— 20 099	177	3 087 740	86 014	221	3 841 973	106 890
20 100— 25 000	108	2 399 365	75 550	129	2 875 080	90 590
25 001— 25 099	1	25 071	840	6	148 696	4 965
25 100— 30 099	65	1 768 557	61 640	82	2 271 786	80 007
30 100— 40 099	82	2 860 241	113 188	125	4 319 156	169 991
40 100— 50 000	65	2 929 582	132 754	55	2 452 494	110 408
50 001— 50 099	—	—	—	—	—	—
50 100— 60 099	36	1 956 940	98 464	41	2 211 128	110 726
60 100— 75 099	32	2 122 926	120 215	29	1 947 014	111 041
75 100— 100 099	47	3 962 659	256 818	32	2 322 336	187 360
100 100— 150 099	23	2 810 781	223 072	25	3 015 937	237 740
150 100— 200 099	12	2 138 011	203 716	12	2 051 727	191 620
200 100— 300 099	4	966 315	106 736	12	2 928 427	324 944
300 100— 400 099	5	1 755 986	226 226	8	2 671 770	337 172
400 100— cx	12	11 060 119	1 899 910	1	1 001 510	174 340
Summa	<b>4 007</b>	<b>55 940 755</b>	<b>3 875 234</b>	<b>4 280</b>	<b>51 685 162</b>	<b>2 527 727</b>
<i>Därför</i>						
1 000— 25 000	3 623	21 583 617	431 655	3 852	23 843 181	487 413
1 000— 50 000	3 836	29 167 068	740 077	4 120	33 035 313	852 784
<i>barn, adoptivbarn, etc.</i>						
1 000— 2 099	14 695	21 282 952	206 168	15 176	21 948 074	213 452
2 100— 3 099	5 741	14 629 086	144 005	6 009	15 281 476	150 504
3 100— 4 099	3 202	11 338 025	128 062	3 497	12 386 974	140 062
4 100— 5 099	1 918	8 738 812	115 592	2 188	9 912 744	131 410
5 100— 6 099	1 396	7 773 899	112 470	1 454	8 071 435	116 676
6 100— 7 099	1 129	7 414 680	119 388	1 038	6 801 362	109 413
7 100— 8 099	660	4 997 930	90 073	807	6 125 595	110 187
8 100— 9 099	498	4 274 246	82 327	527	4 503 618	86 982
9 100— 10 099	450	4 340 355	89 151	470	4 524 882	92 816
10 100— 11 099	286	3 040 464	65 103	334	3 530 927	75 465
11 100— 12 099	302	3 495 620	77 323	283	3 285 255	72 747
12 100— 13 099	263	3 317 470	77 744	265	3 335 125	77 306
13 100— 14 099	151	2 047 112	49 910	237	3 198 392	77 722
14 100— 15 000	179	2 588 991	66 230	180	2 614 175	66 476
Summa	<b>30 870</b>	<b>99 279 642</b>	<b>1 424 046</b>	<b>32 465</b>	<b>105 520 034</b>	<b>1 521 218</b>

<sup>1</sup> Värden av gåvor, som vid arvsskattens beräkning, jämlikt 26 § arvsskatteförordningen, sammanlagts med arvs- eller testamentsandelar, äro inräknade. Däremot äro värden av andelar enligt tilläggsbouppteckningar och enligt testamenten, vartill hänsyn ej tagits vid bouppteckningarnas stämpelbeläggning, ej inräknade.

<sup>2</sup> Skatt har, oavsett tidpunkten för arvlätarens död, beräknats jämlikt senaste lydelsen av 19 § arvsskatteförordningen, utan avdrag, jämlikt 21 § samma förordning, för lösen eller däremot svarande belopp eller, jämlikt 26 § samma förordning, för gåvoskatt, som förut särskilt erlagts; restituerade skattebelopp ha icke heller avdragits.

Vissa arvs- och testamentsandelar enligt bouppteckningsprotokollen för åren  
1935 och 1936 (forts.).

## Klass II.

Värden <sup>1</sup> i kr. av andelar tillkommande	År 1935			År 1936		
	Antal	Sammanlagt		Antal	Sammanlagt	
		värdebelopp kr.	skattebelopp <sup>2</sup> kr.		värdebelopp kr.	skattebelopp <sup>2</sup> kr.
<i>juridiska personer</i>						
200— 1 099	89	64 073	1 254	71	48 321	946
1 100— 2 099	45	78 344	2 200	40	69 168	1 916
2 100— 3 099	18	50 165	1 628	38	106 669	3 480
3 100— 4 099	17	61 302	2 288	17	60 418	2 222
4 100— 5 099	53	258 729	11 264	63	311 606	13 608
5 100— 10 099	60	512 570	28 876	112	947 309	53 396
10 100— 15 099	25	319 655	21 152	21	283 465	19 128
15 100— 20 099	24	437 572	33 130	19	357 014	27 290
20 100— 25 099	12	267 524	21 972	19	438 709	36 636
25 100— 30 099	9	246 281	21 960	11	314 990	28 548
30 100— 40 099	15	541 766	55 140	8	275 693	27 345
40 100— 50 099	7	318 702	36 750	7	326 097	35 082
50 100— 60 099	5	270 987	34 026	3	169 911	21 744
60 100— 75 099	4	265 593	36 795	8	526 964	72 645
75 100—100 099	6	541 341	85 233	7	632 459	99 582
100 100—150 099	7	909 674	164 076	8	929 017	160 992
150 100—200 099	1	160 266	30 708	5	969 226	193 908
200 100—300 099	—	—	—	2	521 761	109 728
300 100—400 099	—	—	—	1	356 608	77 844
400 100—cx	3	2 460 940	567 372	5	3 344 666	763 980
Summa	400	7 765 484	1 155 824	465	10 990 071	1 753 020

<sup>1</sup> Se sid. 255 not 1.<sup>2</sup> Se sid. 255 not 2.

## Bilaga D.

Vissa arvs- och testamentsandelar enligt bouppteckningsprotokollen för åren  
1935 och 1936 (forts.).Klass III.<sup>1</sup>

Värden <sup>2</sup> i kr. av andelar tillkommande	År 1935			År 1936		
	Antal	Sammanlagt		Antal	Sammanlagt	
		värdebelopp kr.	skattebelopp <sup>3</sup> kr.		värdebelopp kr.	skattebelopp <sup>3</sup> kr.
<i>registrerad understödsförening eller registrerad sjukkasse</i>						
200— 1 099				2	1 200	44
1 100— 2 099	1	2 000	140			
2 100— 3 099						
3 100— 4 099	1	4 036	390			
4 100— 5 099						
5 100— 10 099						
10 100— 15 099	1	12 147	1 910			
15 100— 20 099	1	20 000	3 490			
20 100— 25 099						
25 100— 30 099						
30 100— 40 099						
40 100— 50 099						
50 100— 60 099						
60 100— 75 099						
75 100— 100 099						
100 100— 150 099						
150 100— 200 099						
200 100— 300 099						
300 100— 400 099						
400 100— cx						
Summa	4	38 133	5 930	2	1 200	44
<i>annan</i>						
200— 1 099	387	248 849	7 926	437	275 358	8 724
1 100— 2 099	127	220 992	14 250	121	213 993	14 070
2 100— 3 099	49	132 838	10 190	76	204 400	15 670
3 100— 4 099	37	135 040	12 345	29	106 808	9 765
4 100— 5 099	67	327 628	34 995	82	398 924	42 420
5 100— 10 099	79	626 463	84 810	93	790 977	110 535
10 100— 15 099	31	389 512	61 810	9	115 050	18 390
15 100— 20 099	19	338 533	57 870	15	266 136	45 470
20 100— 25 099	4	89 881	16 385	9	209 033	38 585
25 100— 30 099	5	141 020	27 675	7	196 588	38 505
30 100— 40 099	3	105 856	31 920	9	323 574	67 185
40 100— 50 099	10	478 758	104 475	6	265 637	57 265
50 100— 60 099	4	222 303	49 510	—	—	—
60 100— 75 099	5	318 388	72 940	1	72 410	17 210
75 100— 100 099	1	81 839	20 030	2	193 258	48 940
100 100— 150 099	2	216 152	55 780	1	113 417	29 510
150 100— 200 099	—	—	—	1	173 400	47 510
200 100— 300 099	1	204 270	56 750	—	—	—
300 100— 400 099	—	—	—	—	—	—
400 100— cx	1	838 255	246 950	4	1 980 640	576 080
Summa	832	5 116 627	956 611	902	5 899 603	1 185 834

<sup>1</sup> Till denna klass ha, oavsett tidpunkten för arvlåtarens död, hänförts andelar, som enligt senaste lydelsen av 19 § arvsskatteförordningen tillhöra klassen.

<sup>2</sup> Se sid. 255 not 1.

<sup>3</sup> Se sid. 255 not 2.

Vissa arvs- och testamentsandelar enligt bouppteckningsprotokollen för åren  
1935 och 1936 (forts.).

Klasser I—IV.

Andelarnas värden, <sup>1</sup> kr.	År 1935			År 1936		
	Antal	Sammanlagt		Antal	Sammanlagt	
		värdebelopp kr.	skattebelopp <sup>2</sup> kr.		värdebelopp kr.	skattebelopp <sup>2</sup> kr.
200—1 099	16 307	8 675 120	177 908	16 175	8 647 429	179 326
1 100—2 099	20 457	30 197 290	468 111	21 267	31 307 393	479 758
2 100—3 000	8 223	20 972 211	377 444	8 459	21 358 366	383 318
Summa	44 987	59 844 621	1 023 463	45 901	61 813 188	1 042 402

<sup>1</sup> Se sid. 255 not 1.

<sup>2</sup> Se sid. 255 not 2.

Bilaga F.

Arvs- och testamentsandelar till belopp av högst 3 000 kr. enligt boupptecknings-  
protokollen för åren 1935 och 1936.

Arvs- och testaments- tagare	År 1935			År 1936		
	Antal	Sammanlagt		Antal	Sammanlagt	
		värdebelopp kr.	skattebelopp kr.		värdebelopp kr.	skattebelopp kr.
I { Efterlevande make	1 359	2 602 504	25 452	1 417	2 639 726	25 952
I { Barn, adoptivbarn, etc.....	20 070	34 796 816	339 193	20 870	36 269 955	354 506
II { Fysisk person.....	19 584	18 185 462	435 607	19 799	18 289 133	446 760
II { Juridisk person ...	150	186 477	4 882	149	224 158	6 342
III { Registrerad under- stödsförening eller registrerad sjuk- kassa .....	1	2 000	140	2	1 200	44
III { Annan juridisk per- son .....	563	602 729	32 366	634	693 751	38 464
IV { Fysisk person.....	2 960	3 229 147	175 369	2 697	2 929 202	158 300
IV { Juridisk person ...	300	239 486	10 454	333	266 063	12 034
Summa	44 987	59 844 621	1 023 463	45 901	61 813 188	1 042 402

## Bilaga G.

**Deklarationer avgivna enligt K. F. 1914 om arvsskatt och skatt för gåva under åren 1936 och 1937.**

	Å r 1 9 3 6			Å r 1 9 3 7		
	Antal	därav avseende arfallen eller testamenterad egendom	Sammanlagt skattebelopp	Antal	därav avseende arfallen eller testamenterad egendom	Sammanlagt skattebelopp
Stockholms stad .....	388	23	527 209	397	7	876 366
Göteborgs » .....	132	—	144 340	118	—	186 785
Malmö » .....	81	1	85 131	80	1	61 152
Norrköpings » .....	25	—	17 853	20	—	8 968
Hälsingborgs » .....	22	0	23 710	25	0	8 087
Stockholms län .....	97	—	175 400	85	0	67 548
Uppsala » .....	45	—	21 148	26	0	45 336
Södermanlands » .....	39	—	41 687	44	0	133 295
Östergötlands » (med undantag av Norrköpings stad) .....	52	—	60 696	64	—	100 073
Jönköpings län .....	67	—	28 260	63	—	29 906
Kronobergs » .....	32	—	19 062	20	—	8 105
Kalmar » .....	125	—	27 170	56	—	54 970
Gotlands » .....	11	—	2 288	14	1	12 140
Blekinge » .....	81	0	22 686	44	0	22 672
Kristianstads » .....	138	1	52 445	93	2	28 551
Malmöhus » (med undantag av städerna Malmö o. Hälsingborg) .....	195	1	92 015	171	0	97 072
Hallands län .....	24	—	78 822	51	—	32 101
Göteborgs och Bohus län (med undantag av Göteborgs stad) ....	96	—	26 280	95	—	17 579
Älvsborgs län .....	63	—	137 176	54	—	25 382
Skaraborgs » .....	88	—	36 309	68	—	102 741
Värmlands » .....	67	—	18 624	82	3	28 064
Örebro » .....	74	—	53 541	61	—	74 208
Västmanlands » .....	52	—	21 120	33	0	10 826
Kopparbergs » .....	51	—	17 953	40	1	30 547
Gävleborgs » .....	63	—	18 912	69	0	34 259
Västernorrlands » .....	55	—	308 853	93	0	55 807
Jämtlands » .....	41	—	10 956	43	0	14 946
Västerbottens » .....	44	—	13 577	23	—	6 464
Norrbottens » .....	9	—	4 022	7	—	2 489

*Anm.* Förestående uppgifter hava inhämtats från advokatfiskalsämbetena vid rikets hovrätter. I fall där tredje och sjätte kolumnerna ifyllts med — har av ämbetena icke kunnat uppgivas, i vilken utsträckning deklARATIONERNA avse arfallen eller testamenterad egendom.



## Innehållsöversikt.

	Sid.
Skrivelse till Konungen .....	3—5
<b>Författningsförslag.</b>	
<b>Förslag till:</b>	
Förordning om arvs- och gåvoskatt .....	9—42
Inledande bestämmelser .....	9
Om arvsskatt .....	9—25
Skattskyldighetens omfattning s. 9. — Tid för skattskyldighetens inträde s. 10. — Beräkande av skattepliktig lott s. 11. — Värdering av egendomen s. 16. — Skattens bestämmande s. 21. — Efterbeskattning s. 24. — Särskilda bestämmelser om beskattning i fall av dödsbos konkurs s. 24.	
Om gåvoskatt .....	25—27
Gemensamma bestämmelser .....	27—38
Beskattningsmyndighet s. 27. — Deklaration och vissa andra uppgifter för be- skattningen s. 28. — Skattens fastställande och erläggande s. 30. — Anstånd med skattens erläggande s. 32. — Eftergift av skatt s. 33. — Återvinning av skatt s. 34. — Fullföljd av talan s. 34. — Återbetalning av erlagd skatt s. 34. — Tillsyn å skattens utgörande s. 35. — Ansvarsbestämmelser m. m. s. 36. — Tabellbilagor s. 39.	
Förordning angående införande av förordningen om arvs- och gåvoskatt.....	43—44
Kungörelse angående uppgifter från domstolarna för tillsyn å arvsskatts utgörande i vissa fall .....	45—47
Kungörelse om försäkringsgivare i vissa fall åläggande uppgiftsskyldighet .....	48—49
Lag om ändrad lydelse av 1 § förordningen den 16 juni 1875 (nr 42) angående sär- skilda protokoll över lagfarter, inteckningar och andra ärenden .....	50
Kungörelse om ändrad lydelse av § 16 förordningen den 7 december 1883 (nr 64) angående expeditionslösen .....	51
Förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften .....	51
<b>Motivering.</b>	
Allmän motivering .....	55—173
I. Arvsbeskattning .....	55—138
Kvarlåtenskapsskatt och arvslottsskatt .....	55—61
Beräkande av skattepliktig lott och uppskjuten beskattning av successiva förvärv .....	62—94
Bouppteckning och arvskiftesinstrument såsom beskattningshandlingar s. 62. — Möjligheten att bereda arvskiftesinstrumentet ökat utrymme såsom beskatt- ningshandling s. 64. — Anstånd med beskattningen för företeende av arv-	

skiftesinstrument och bodelningshandling s. 66. — Bristande överensstämmelse mellan behållning enligt bouppteckning och arvskiftesinstrument s. 69. — Avstående av rätt vid arvskitte och bodelning s. 69—75. — Provisoriskt arvskitte s. 75. — Provisorisk bodelning s. 77. — Successiva förvärv och uppskjuten beskattning: K. F. 1914 12 och 13 §§ s. 78; förslagens behandling av motsvarande fall; förslagens behandling av fri förfoganderätt med sekundosuccession samt av fideikommiss och därmed jämförlig rätt s. 90.	
Värdering av egendomen.....	94—110
Fast egendom s. 95. — Lös egendom: osäker fordran s. 98; arvlåtarens fordran hos insolvent dödsbodelägare s. 98; bohag och andra lösören s. 100; bouppteckningarnas tillförlitlighet och särskild värderingsman s. 104. — Omvärdering av egendomen med anledning av värdeförändringar efter dödsfallet s. 105.	
Beskattningen av de särskilda lotterna .....	110—132
Skatteklasserna s. 110. — De skattefria minimibeloppen s. 114. — Skattelindring för efterlevande make s. 115 och för minderårigt barn s. 117. — Skattebefrielse och skattelindring för juridiska personer s. 118. — Utländska juridiska personer s. 128. — Möjligheten av hänsynstagande vid arvsbeskattningen till arvingens ekonomiska ställning i allmänhet s. 130.	
Efterbeskattning.....	132—134
Beskattning i fall av dödsbos konkurs .....	134—138
II. Gåvobeskattning .....	139—149
Beskattningsbar gåva s. 139. — Gränsen mellan gåva samt testamente och giftorätt s. 141. — Gåva och köp s. 142. — Skattskyldighetens inträde s. 143. — Gåva till allmännyttiga ändamål s. 145. — Bidrag till undervisning eller uppfostran samt periodiskt understöd s. 146. — Kumulation av gåvor från samma givare s. 148.	
III. För arvs- och gåvobeskattningen gemensamma bestämmelser.....	150—173
Beskattningsmyndighet.....	150—156
Nuvarande uppdelning av skatteärendena på domstol och länsstyrelse s. 150. — Motsvarande uppdelning av restitutionsärendena s. 152. — Allmän domstol enligt förslaget ensam beskattningsmyndighet s. 154. — Skattens fastställande genom domstol eller befattningshavare vid domstolen s. 154.	
Skattens fastställande och erläggande.....	156—161
Tid för skattens fastställande s. 156. — Eventuell omläggning av skatteuppbörden s. 157. — Skattens erläggande s. 157. — Möjligheten att införa nya betalningsformer s. 160.	
Anstånd med erläggande av skatt .....	161—165
Anstånd enligt K. F. 1914 s. 161. — Förslag till utvidgad rätt till anstånd s. 162. — Kraven på erbjuden säkerhet s. 163. — Räntebereäkningen vid anstånd s. 164.	
Återvinning av skatt och fullföljd av talan mot beslut i skatteärende .....	165—167
Återvinning av skatt s. 165. — Fullföljd av talan i skatteärende s. 167.	
Advokatfiskalernas granskning av stämpelbeläggning i arvs- och gåvoskatteärenden.....	168—173
Advokatfiskalernas ställning och nuvarande praxis s. 168. — Förslag till utvidgning av advokatfiskalernas granskningskyldighet s. 171. — Domstolens ställning till parts yrkande s. 172.	

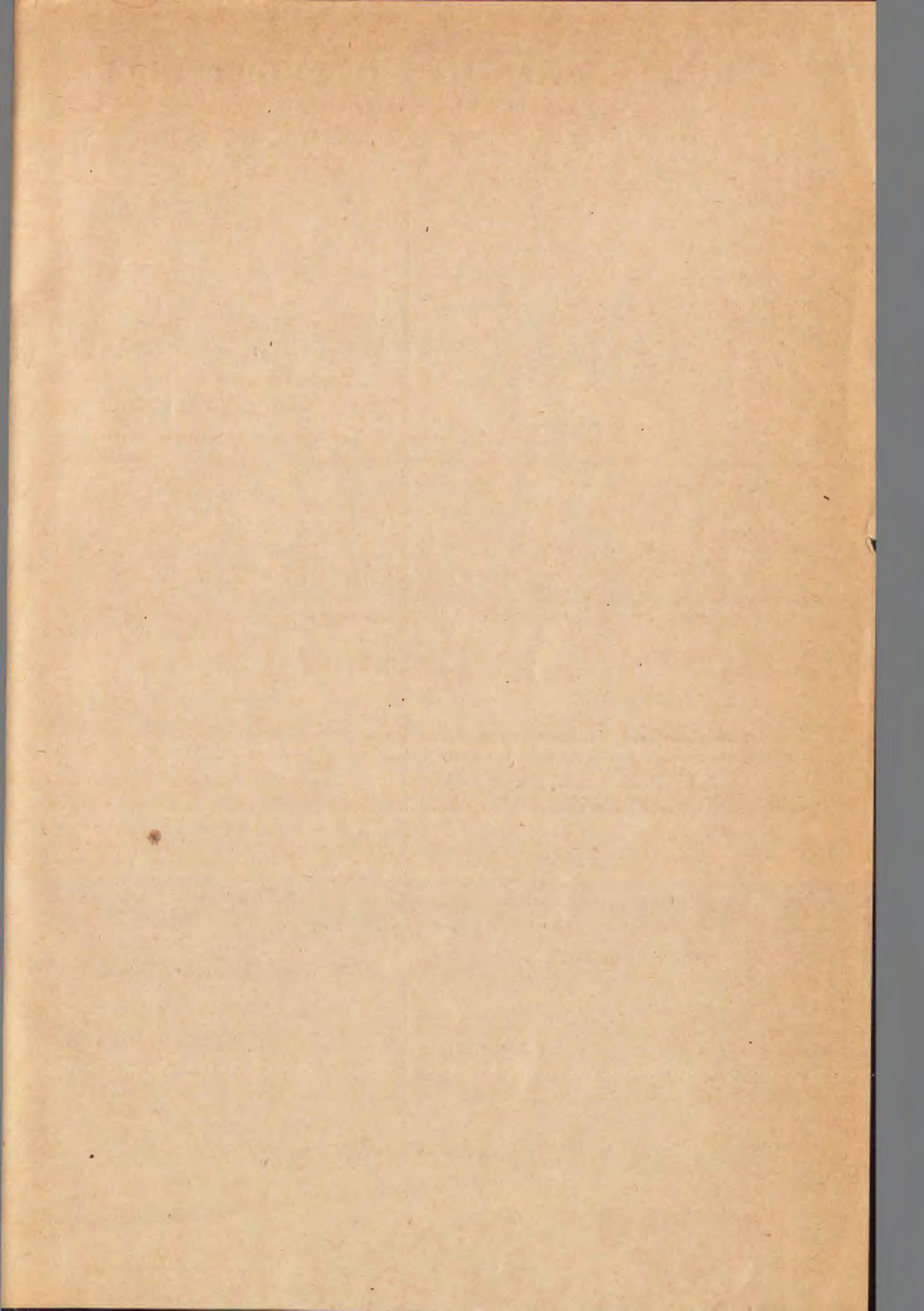
<i>Speciell motivering</i> .....	174—236
4 § (skattskyldighetens omfattning) s. 174. — 11 § (beräkning av skattepliktig lott) s. 175. — 12 § (beräkning av skattepliktig lott: beskattning vid försäkrings- tagares död av belopp, som genom insättande av förmånstagare tillfallit denne eller laglotsberättigad) s. 181. — 13 § (beräkning av skattepliktig lott) s. 206. — 14 § (beräkning av skattepliktig lott) s. 208. — 18 § (beräkning av skattepliktig lott) s. 209. — 19 § (beräkning av skattepliktig lott) s. 209. — 20 § (värdering av egendomen) s. 212. — 21 § (värdering av egendomen) s. 213. — 23 § (värde- ring av egendomen: tomträtt och vattenfallsrätt, byggnad å annans mark, värde- handling, utländskt myntslag) s. 213. — 25 § (värdering av egendomen) s. 215. — 29 § (skattens bestämmande) s. 215. — 30 § (skattens bestämmande) s. 216. — 31 § (skattens bestämmande) s. 217. — 45 § (beskattningsmyndighet: forumbe- stämmelser) s. 218. — 46 § (deklarationer och vissa andra uppgifter för beskatt- ningen: deklarationsfall) s. 219. — 47 § (deklarationer och vissa andra uppgifter för beskattningen: deklarations innehåll) s. 220. — 48 § (deklarationer och vissa andra uppgifter för beskattningen: förvaring och utlämnande) s. 221. — 49 § (deklarationer och vissa andra uppgifter för beskattningen: försäkringsgivares uppgiftsskyldighet) s. 223. — 50 § (deklarationer och vissa andra uppgifter för beskattningen: särskild uppgift i fall, som avses i 8 § andra stycket) s. 223. — 54 § (skattens fastställande och erläggande) s. 224. — 56 § (eftergift av skatt) s. 225. — 57 § (eftergift av skatt) s. 227. — 58 § (eftergift av skatt) s. 228. — 65 § (tillsyn å skattens utgörande) s. 228. — 66 § (ansvarsbestämmelser) s. 228. — 67 § (ansvarsbestämmelser) s. 229. — 68 § (ansvarsbestämmelser) s. 229. — 69 § (ansvarsbestämmelser) s. 230. — 70 § (ansvarsbestämmelser) s. 230. — 72 § (undantag från förordningens tillämpning i vissa fall) s. 230.	
<i>Motivering till förslaget till förordning angående införande av förordningen om arvs- och gåvoskatt</i> .....	231—233
<i>Motivering till förslaget till kungörelse angående uppgifter från domstolarna för tillsyn å arvsskatts utgörande i vissa fall</i> .....	234—236
<i>Motivering till förslaget till kungörelse om försäkringsgivare i vissa fall åliggande upp- giftsskyldighet</i> .....	237
<i>Motivering till förslaget till lag om ändrad lydelse av 1 § förordningen den 16 juni 1875 (nr 42) angående särskilda protokoll över lagfarter, inteckningar och andra ärenden</i> ..	238—239
<i>Motivering till förslaget till kungörelse om ändrad lydelse av § 16 förordningen den 7 de- cember 1883 (nr 64) angående expeditionslösen</i> .....	240
<i>Motivering till förslaget till förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 19 november 1914 (nr 383) angående stämpelavgiften</i> .....	241—242
<i>Särskilt yttrande</i> .....	243—247

### Bilagor.

<i>Bilaga A. Översikt över arvsbeskattningen i Danmark, Finland och Norge</i> .....	251—254
<i>Bilaga B. Vissa arvs- och testamentsandelar enligt bouppteckningsprotokollen för åren 1935 och 1936. Klass I</i> .....	255
<i>Bilaga C. Vissa arvs- och testamentsandelar enligt bouppteckningsprotokollen för åren 1935 och 1936. Klass II</i> .....	256

	Sid.
<i>Bilaga D.</i> Vissa arvs- och testamentsandelar enligt bouppteckningsprotokollen för åren 1935 och 1936. Klass III .....	257
<i>Bilaga E.</i> Vissa arvs- och testamentsandelar enligt bouppteckningsprotokollen för åren 1935 och 1936. Klass I—IV .....	258
<i>Bilaga F.</i> Vissa arvs- och testamentsandelar till belopp av högst 3 000 kr. enligt bouppteckningsprotokollen för åren 1935 och 1936.....	258
<i>Bilaga G.</i> Deklarationer avgivna enligt K. F. 1914 om arvsskatt och skatt för gåva under åren 1936 och 1937 .....	259

---



# Statens offentliga utredningar 1939

## Systematisk förteckning.

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.)

Allmän lagstiftning. Rättsskipning. Fångvård.

### Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Betänkande ang. justitiekanslerns, justitieombudsmannens och miljöombudsmannens allmänna ämbetsställning m. m. [7]

1937 års landsfiskals- och stadsfiskalsutredning. Betänkande med förslag till omorganisation av landsfiskals- och stadsfiskalsbefattningarna m. m. [9]

### Kommunalförvaltning.

#### Statens och kommunernas finansväsen.

Betänkande ang. revision av tjänsteförteckningen i vad avser statens affärsdrivande verk. [5]

1936 års lönekommitté. Betänkande med förslag till militärt icke-ordinariereglemente. [10]

1938 års arvsskattekommitté. Betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt m. m. [13]

#### Politi.

#### Nationalekonomi och socialpolitik.

Nationaliseringsutredningens betänkande. Del 1. Motiv och förslag. [13] Del 2. Verkställda undersökningar. [14]

Demokratiseringsutredningens betänkande. 2. Betänkande med förslag till lag om reglering av anställnings- och arbetsförhållandena inom det hushålls arbetet. [15]

#### Hälsa- och sjukvård.

#### Allmänt näringsväsen.

Fast egendom. Jordbruk med binärningar.

Underlättandet av kvinnornas arbete i de mindre lanthemmen. [6]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

### Industri.

Betänkande och förslag rörande befrämjande av avsättningen av den svenska stenindustriens produkter. [11]

Betänkande rörande industriellt utnyttjande av halm. [12]

### Handel och sjöfart.

#### Kommunikationsväsen.

Betänkande ang. grunder för intagning av enskild väg till allmänt underhåll ävensom ang. statsbidrag till enskilda vägar. [1]

Betänkande med förslag till taxa för befordring av gods m. m. å statens järnvägar. [3]

Betänkande med förslag till exporttariffer. [8]

#### Bank-, kredit- och penningväsen.

#### Försäkringsväsen.

#### Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

Svensk namnbok till vägledning vid val av nya släktnamn. [4]

Utredning och förslag ang. fortsatt förstatligande av kommunala mellanskolor [16]

Utredning och förslag rörande fri undervisningsmaterieell för folk- och fortsättningskolor. [17]

#### Försvarsväsen.

Utredning och förslag rörande plats i Stockholms skärgård för förläggning av Stockholms örlogsbas. [2]

#### Utrikes ärenden. Internationell rätt.