

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet Bosse Ringholm

Genom beslut den 19 juni 2002 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en kommitté med parlamentarisk sammansättning med uppdrag att se över och utvärdera reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt. I bemyndigandet ingick också att utse en av ledamöterna att vara ordförande i kommittén samt att besluta om sakkunniga, experter, sekreterare och annat biträde åt kommittén.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades den 2 juli 2002 Jan Bergqvist att vara ordförande i kommittén. Övriga ledamöter förordnades den 14 oktober 2002. Den 5 januari 2004 entledigades ledamoten Marie Engström och Per Rosengren förordnades i hennes ställe.

En förteckning över kommitténs ledamöter, sakkunniga, experter och dess sekretariat bifogas.

Kommittén har antagit namnet Egendomsskattekommittén (EK).

Kommittén har den 29 januari 2003 avgivit delbetänkandet Egendomsskatter Dämpningsregel för fastighetsskatten och sänkt arvsskatt (SOU 2003:3), med förslag om en ny dämpningsregel för fastighetsskatten och att arvsskatten för makar och sambor slopas. Kommittén har därefter den 29 mars 2004 avgivit huvudbetänkandet Reformerade egendomsskatter (SOU 2004:36)

med förslag om förändringar på fastighetsskatte- och förmögenhetsskatteområdet. Härmed överlämnar kommittén sitt slutbetänkande *Egendomsskatter Reform av arvs- och gåvoskatter* (SOU 2004:66).

Till betänkandet fogas reservationer och särskilda yttranden.

Stockholm i juni 2004

Jan Bergqvist

Marianne Andersson Marie Granlund Anna Grönlund Krantz

Lisbeth Staaf-Igelström Per Landgren Lennart Nilsson

Mikael Odenberg Per Rosengren Birger Schlaug

/Cecilia Landelius

Mats Johansson

Ledamöter, sakkunniga, experter och sekretariat**Ledamöter**

Jan Bergqvist, ordförande
 F.d. riksdagsledamoten, Marianne Andersson (c)
 Riksdagsledamoten Marie Granlund (s)
 Riksdagsledamoten Anna Grönlund Krantz (fp)
 F.d. riksdagsledamoten, Lisbeth Staaf-Igelström (s)
 Riksdagsledamoten Per Landgren (kd)
 Riksdagsledamoten Lennart Nilsson (s)
 Riksdagsledamoten Mikael Odenberg (m)
 Riksdagsledamoten Per Rosengren (v)
 Birger Schlaug (mp)

Sakkunniga

Skattedirektören Vilhelm Andersson
 Regionskattechefen Kjell Dahlström
 Departementsrådet Hases Per Sjöblom
 Kanslirådet Bo Stoltz

Förordnande

2002-08-27
 2002-08-27
 2002-07-02
 2002-08-19

Experter

Språkexperten Bengt Baedecke
 t.o.m. 2004-02-29
 Skattedirektören Tommy Carlsson
 Departementssekreteraren Eva Erlandsson
 Departementssekreteraren Kaj Håkansson
 Kanslirådet Hans Levén
 Skattedirektören Monika Linder
 t.o.m. 2003-10-31
 Språkexperten Stina Malmberg
 Skatteexperten Eva Mårtensson
 Professorn Christer Silfverberg
 Kammarrättsassessorn Cecilia Silfverhjälm
 Departementssekreteraren Erik Zetterström

2002-09-04
 2002-08-27
 2002-08-19
 2002-08-19
 2002-08-19
 2002-08-27
 2004-03-01
 2003-12-17
 2002-10-11
 2002-08-19
 2002-08-19

Sekreterare

Regeringsrättssekreteraren Cecilia Landelius, huvudsekreterare	2002-07-15
Ekonomerna Åsa-Pia Järliden Bergström tjänstledig 2003-01-13--09-01 t.o.m. 2004-03-31	2002-11-16
Kanslirådet Petter Classon t.o.m. 2004-04-23	2002-09-16
Regeringsrättssekreteraren Michael Erliksson t.o.m. 2004-03-31	2002-09-16
Ekonomerna Inger Johannisson t.o.m. 2004-03-31	2002-11-01
Fil. doktorn Mats Johansson	2002-09-02

Förkortningar

AGK	Arvs- och gåvoskattekommittén
AGL	Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
bet.	betänkande
BevU	Bevillningsutskottet
dir.	direktiv
Ds	Departementsserien
DV	Domstolsverket
EK	Egendomsskattekommittén
f. (ff.)	följande sida (följande sidor)
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
GSFL	Den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt
HD	Högsta domstolen
KL	Kommunalskattelagen (1928:379)
LAFD	Lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
LNU	Levnadsnivåundersökningen
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv I
NOU	Norges offentlige utredninger
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
prop.	proposition
RiG	Rättsinformation, Serie G (Har getts ut av RSV)
rskr.	riksdagsskrivelse
RSV	Riksskatteverket (numera Skatteverket)
RÅ	Regeringsrättens årsbok

SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SCB	Statistiska centralbyrån
SFL	Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningsamling
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)
ÄB	Ärvdabalken
ÄktB	Äktenskapsbalken

Sammanfattning

Inledning

Egendomsskattekommitténs uppdrag har varit att göra en översyn av reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt. I vårt första delbetänkande (SOU 2003:3) föreslog vi att arvsskatten för makar och sambor skulle slopas och att en ny dämpningsregel för fastighetsskatten skulle införas. Båda förslagen har lett till lagstiftning med ikraftträdande den 1 januari 2004. I vårt huvudbetänkande (SOU 2004:36) har vi på fastighetskatteområdet föreslagit att begränsningsregeln för fastighetsskatt skall utvidgas så att i praktiken den stora majoriteten av småhusägare inte behöver betala mer än högst fyra procent av hushållsinkomsten i fastighetsskatt. Vidare har vi föreslagit att fastighetsskatten på privatbostäder i utlandet skall slopas, att tidpunkten för skattskyldighetens inträde för fastighetsskatt skall flyttas till tillträdesdagen och att fastighetsskatten på vindkraftverk skall slopas. När det gäller förmögenhetsskatteområdet har vi föreslagit att värderingen av tillgångar och skulder skall sättas till 50 procent, att det skall införas en generell skatteplikt för alla marknadsnoterade aktier, att fribeloppet skall sättas till 900 000 kronor och att sambeskattningen mellan makar och sambor skall slopas. Eftersom småhusen endast tas upp till 50 procent av taxeringsvärdet innebär förslaget en sänkning på 850 miljoner kronor av den boendebeskattning som sker via förmögenhetsbeskattningen.

I detta slutbetänkande behandlar vi vårt uppdrag på arvs- och gåvoskatteområdet.

Bakgrund

I den senaste levnadsnivåundersökningen 1994/95 undersöktes vilka som fått arv och gåvor överstigande 40 000 kronor. Resultatet från undersökningen visade att människor oftast ärver vid 45–64 års ålder och att arvs-katten har en utjämnande effekt på inkomst- och förmögenhetsfördelningen. Under år 2002 avled 95 000 personer. Dessa efterlämnade egendom som vid beskattningen delades upp i 427 000 arvslotter. Endast 23 procent av arvtagarna betalade arvsskatt. År 2003 uppgick statens inkomster från arvs- och gåvoskatten till 2 175 respektive 315 miljoner kronor.

Närmare om sloandet av arvsskatten mellan makar och sambor

De i vissa områden mycket höga taxeringsvärdena på småhus har aktualiserat ett problem inom arvs- och gåvobeskattningen. En efterlevande make kan i vissa fall ha svårt att betala den arvsskatt som tas ut på den gemensamma bostaden om han eller hon samtidigt vill bo kvar i fastigheten. För att stärka efterlevande makes ställning föreslog vi i vårt delbetänkande att arvsskatten mellan makar och sambor skulle slopas. Detta förslag är beslutat av riksdagen och i kraft sedan den 1 januari 2004.

En mer enhetlig arvs- och gåvobeskattning

Liksom på förmögenhetsskatteområdet skiftar värderingen av olika tillgångar även på arvs- och gåvoskatteområdet. Värderingsreglerna överensstämmer emellertid inte helt med värderingsreglerna vid förmögenhetsbeskattningen. Enligt nuvarande regler i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL, värderas aktier som är noterade på börsens A-lista till 75 procent av noterat värde och aktier på O-listan och andra marknadsnoterade aktier till 30 procent av noterat värde. Småhus, bostadsrätter och bankmedel värderas däremot på samma sätt som vid förmögenhetsbeskattningen. Olikformiga värderingsregler skapar en situation där det inför en överföring till nästa generation lönar sig att disponera sina tillgångar utifrån hur de skall värderas vid beskattningen. Ett system som i så stor utsträckning inbjuder till skatteplanering kommer per definition att bli orättvist. Den slutliga skatten beror

då i hög grad på vilken möjlighet den enskilde haft att i förväg vidta åtgärder i skatteplanerade syfte. Mot bakgrund av detta lägger vi fram följande förslag.

Förslagen

Värderingen av tillgångar och skulder

Först och främst föreslår vi, på samma sätt som på förmögenhetskatteområdet, att alla tillgångar och skulder utom i näringsverksamhet skall värderas till 50 procent av sitt marknadsvärde eller av det värde som anges i den särskilda värderingsbestämmelse som gäller för tillgången. Närmare bestämt innebär förslaget att fast egendom skall värderas till 50 procent av sitt taxeringsvärde året före dödstillfället eller gåvotillfället och att lös egendom skall värderas till 50 procent av sitt marknadsvärde eller noterade värde. När det gäller boupptecknings- och begravningskostnader föreslår vi att sådana även fortsättningsvis skall få dras av med 100 procent även om det innebär en viss statsfinansiell kostnad.

Värderingen av tillgångar och skulder i näringsverksamhet

Våra förslag bör främja företagande och tillväxt. Vi föreslår därför att arv av näringstillgångar skall befrias från arvsskatt. Vi föreslår också att värdet av tillgångar och skulder i näringsverksamhet vid gåvobeskattningen skall sättas till 15 procent, i stället för till 30 procent enligt nuvarande regler. Genom denna sänkning, och höjningen av grundavdraget för gåvor (se nedan) kommer små lotter att få en något högre beskattning i jämförelse med dagens beskattning medan lotter som överstiger cirka 1 600 000 kronor kommer att få en lägre beskattning. Här kan dock tilläggas att den nuvarande gåvobeskattningen av mindre lotter av näringsverksamhet är mycket låg.

En proportionell beskattning

Gåvoskatten fungerar som ett komplement till arvsskatten. Att även gåvor beskattas inom samma regelverk som arv innebär att det

inte är skattemässigt lönsamt att hela eller delar av tillgångarna överläts genom gåvor.

Nivån på beskattningen av arv och gåvor beror på vilken skatteklass arv- eller gåvotagaren hör till och hur stort arvet eller gåvan är. Inom varje skatteklass sker beskattningen enligt en progressiv skala. För att förhindra att beskattning sker med för låg skattesats finns regler om sammanläggning av förvärv från samma person inom en tioårsperiod. Dessa regler gör att det kan bli invecklat att räkna ut skatten. Till det kommer ett komplicerat regelverk som kräver omfattande administration för Skatteverket.

Vi föreslår att arv och gåvor beskattas med en proportionell skattesats på 30 procent. Därmed kan reglerna om sammanläggning av arv och gåvor tas bort. Detta innebär att skatteberäkningen förenklas och att regelsystemet i övrigt görs mer överskådligt. Utformningen minskar behovet av kontroll av tidigare förvärv av gåvor och arvsförskott och därmed administrationskostnaderna. Genom de föreslagna åtgärderna minskar utrymmet för skatteplanering avsevärt.

Slopad gåvoskatt mellan makar och mellan sambor

Såsom nämnts ovan föreslog vi i vårt betänkande SOU 2003:3 en slopad arvsbeskattning för efterlevande makar och sambor. Detta förslag har genomförts av riksdagen och trädde i kraft den 1 januari 2004. Eftersom gåvoskatten anses som ett komplement till arvs-skatten finner vi det naturligt att även avskaffa gåvoskatten för gåvor mellan makar och sambor.

Föräldrar skall befrias från skatt på arv från deras avlidna barn under 18 år och föräldrar till avlidna myndiga barn skall medges samma grundavdrag som barn

Vi föreslår att föräldrar som ärver sina avlidna minderåriga barn skall befrias från arvsskatt. Vi föreslår också att de tre skatteklasserna utmönstras och att de subjekt som är skattskyldiga för arvsskatt skall delas in i två grupper. Till den första gruppen skall hänföras de som i dag tillhör klass I samt föräldrar. Övriga arvingar skall hänföras till den andra gruppen.

Arvs- och gåvoskattefrihet för allmännyttiga organisationer

Vi föreslår att de allmännyttiga organisationer m.fl. som enligt nuvarande regler endast är gåvoskattebefriade även skall vara befriade från arvsskatt. Vi föreslår också att regeringen skall tillsätta en utredning som gör en översyn av de regler som gäller inom skattelagstiftningen för beskattning av allmännyttiga organisationer och som prövar om kretsen av allmännyttiga organisationer kan anpassas till de förhållanden som råder i dagens samhälle.

Höjda grundavdrag för arvsskatten och gåvoskatten

De nuvarande grundavdragen för arv på 70 000 respektive 21 000 kronor har gällt sedan den 1 januari 1991. Detsamma gäller grundavdraget för gåva på 10 000 kronor. Grundavdragens reella värde har naturligtvis sjunkit sedan dess. En sänkt värdering av tillgångarna medför visserligen att gällande grundavdrag blir relativt sett mer värda men ett införande av en proportionell beskattning medför samtidigt att mindre lotter kan komma att få en ökad beskattning. Vi föreslår därför att grundavdragen på 70 000 respektive 21 000 kronor skall höjas till 80 000 respektive 25 000 kronor och att grundavdraget för gåvor på 10 000 kronor skall höjas till 25 000 kronor.

Arvslottsbeskattningssystemet behålls men förenklas

Vi kan konstatera att det nuvarande systemet för beskattning av arv och gåvor är komplicerat. Vi har också gjort en genomgång av hur en kvarlåtenskapsbeskattning i Sverige skulle kunna fungera. Trots arvslottsbeskattningens komplexitet har vi stannat för att föreslå att detta system skall behållas eftersom vi anser att systemets fördelar överväger de fördelar som en kvarlåtenskapsbeskattning skulle föra med sig. Vårt förslag om en enhetlig värdering av tillgångar och skulder och en proportionell beskattning medför dock att vi kan göra en del förenklingar i systemet. Vi föreslår att sammanläggningsreglerna tas bort. Vi föreslår också att den mycket sällan använda möjligheten till arvsbeskattning med ett verkligt arvsifte som beskattningsunderlag tas bort.

Nya regler för arvsavståenden införs

I vårt uppdrag ingår att ta ställning till om det behövs särskilda regler för arvsavståenden. Vi bedömer att sådana behövs. Vi föreslår att ett arvsavstående som sker utan villkor och som dokumenteras på visst sätt skall arvsbeskattas om uppgift om avståendet har lämnats till Skatteverket innan verket har fattat beslut i skatteärendet. Om dessa förutsättningar inte uppfylls skall arvsavståendet gåvobeskattas. Ett arvsavstående av egendom som den avstående innehar med fri förfoganderätt skall arvsbeskattas även om avståendet görs efter Skatteverkets beslut.

Tidpunkten för värdering av aktier och dispensregler

Vi har övervägt om det skulle kunna vara möjligt att ha en annan allmän värderingstidpunkt än dödsdagen för värdering av aktier och andra marknadsnoterade handlingar som kan vara föremål för stor värdenedgång inom en kort tidsperiod. Vi har funnit att detta inte är en lämplig lösning. Det finns en dispensregel i 27 § AGL som medger eftergift eller nedsättning av skatt för fast egendom eller aktier och andra liknande marknadsnoterade handlingar som kan vara föremål för stor värdenedgång. Vi kan dock konstatera att tillämpningen av denna dispensregel inte fungerar på ett tillfredsställande sätt. Vi föreslår därför att dispensregeln omarbetas. Den nya regeln skall omfatta alla marknadsnoterade aktier och liknande handlingar i dödsboet. Nedsättning av skatten skall ske i de fall den sammantagna värdenedgången på aktierna uppgår till minst 25 procent och lägst 50 000 kronor mellan dagen för skattskyldighetens inträde och dagen för Skatteverkets beslut. Om aktierna har sålts dessförinnan skall det noterade värdet på försäljningsdagen jämföras med värdet på aktierna vid skattskyldighetens inträde. Ansökan om nedsättning av skatten får ske senast två månader efter Skatteverkets beslut.

Den nuvarande dispensregeln handläggs av regeringen. Vi föreslår att Skatteverket tar över handläggningen av dessa ärenden.

Skönsbeskattning

Det finns på arvs- och gåvobeskattningens område ingen möjlighet att ”skönsbeskatta” en gåvotagare som inte har deklarerat sin gåva.

Vi föreslår att det införs en sådan möjlighet. I bestämmelsen skall föreskrivas en skyldighet för den som kan antas vara skattskyldig för gåvoskatt att avge deklaration efter anmaning. Om en sådan anmaning inte följs eller om deklarationen är ofullständig skall Skatteverket äga rätt att påföra skatt efter skön om det finns tillförlitlig utredning om förvärvet och det är uppenbart att skatt skall tas ut.

Förfaranderegler

I vårt uppdrag har bl.a. ingått att pröva förutsättningarna för att anpassa förfaranderegler till vad som gäller för skattemål enligt taxeringslagen. Vi har påbörjat detta arbete men inte hunnit utarbeta några förslag i denna del. Vi har dock tagit ställning till en del principiella frågor som redovisas i betänkandet. Vi föreslår att regeringen fortsätter att bereda dessa frågor med sikte på att möjliggöra de förändringar som vi har förordat.

Statsfinansiella kostnader och finansiering

Våra förslag i detta slutbetänkande innebär sammantaget en minskning av statens inkomster. När det gäller förslaget om en sänkt värdering och proportionell beskattning förväntas det i sig inte medföra några budgeteffekter. När det gäller övriga förslag förväntas dessa sammantaget medföra att statens inkomster minskar med cirka 500 miljoner kronor.

För att de förändringar som vi föreslår skall bli statsfinansiellt neutrala föreslår vi en höjning av stämpelskatten för juridiska personer vid förvärv av fast egendom och tomträtt. I vårt huvudbetänkande SOU 2004:36 förslög vi en höjning av stämpelskatten för juridiska personer med en halv procentenhet till 3,5 procent. Vi föreslår nu en ytterligare höjning av stämpelskatten för dessa med 1,3 procentenheter dvs. från 3,5 procent till 4,8 procent. Eftersom stämpelskatten sammanlagt beräknas ge cirka 6,4 miljarder kronor i intäkter till staten år 2005 medför en sådan höjning att våra förslag blir statsfinansiellt neutrala.

Ikraftträdande

Förändringarna bör träda i kraft så snart som möjligt. Vi föreslår därför att de nya reglerna skall träda i kraft den 1 januari 2005 och därmed gälla för dödsfall som inträffar och gåvor som lämnas efter december månads utgång år 2004. När det gäller höjningen av stämpelskatten bör även den träda i kraft den 1 januari 2005.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt¹

dels att 16 §, 19 § 1–4 mom., 22 § 1–3 mom., 23 § A–C och E–F, 38 och 40 §§ samt 41 § 1 mom. skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 23 § D, 24 och 25 §§ skall betecknas 23 b, 25 och 25 a §§,

dels att 3, 4, 6 och 8 §§, 11 § 1 mom., 12 §, 13 § 1 mom., 13 § 2 mom., 15 § 1 mom., 15 a, 17, 20, 21, 27, 28, 36, 39, 42, 43, 45, 47, 49 a och 59 §§, rubriken närmast före 20 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas 16 nya paragrafer, 3 a, 19, 22, 22 a, 23, 23 a, 23 c –f, 24, 24 a–c, 29 och 47 c §§ av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

	3 § ²	
Från skattskyldighet enligt denna lag äro befriade	enligt	Från skattskyldighet enligt denna lag är följande befriade:

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857

16 § 2003:646

19 § 1 mom. 1958:562

19 § 3 mom. 1970:174

19 § 4 mom. 1958:562

22 § 1 mom. 1981:634

22 § 2 mom. 2003:646

22 § 3 mom. 2003:1199

23 § B. 2003:1199

23 § D. 1999:1131

23 § F. 2003:1199

38 § 1980:75

40 § 1970:174

41 § 1 mom. 1970:174

² Senaste lydelse 1999:1049.

staten;

trossamfund som avses i 2 § lagen (1998:1593) om trossamfund, kyrka, samarbetsorgan för sådana juridiska personer och vars verksamhet kan anses utgöra ett led i samfundets verksamhet;

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

stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller att främja vård av behövande äldre, sjuka eller lytta, dock icke där ändamålet är att tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter;

akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning.

Skattebefrielse enligt denna paragraf tillkommer icke sammanslutning, som har till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen, och ej heller utländsk akademi, stiftelse eller sammanslutning.

– staten;

– trossamfund som avses i 2 § lagen (1998:1593) om trossamfund, församling och kyrka, samarbetsorgan för sådana juridiska personer;

– landsting, kommun eller annan sammanslutning, akademi, hushållningsällskap med stadgar som har fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer samt registrerad understödsförening;

– organisation med huvudsakligt syfte att främja landets näringsliv eller försvar, eller att främja vetenskapliga, undervisande, utbildande, religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller allmännyttiga ändamål;

– folketshusförening, bygdegårdsförening eller annan liknande organisation som har till främsta syfte att anordna och underhålla allmän samlingslokal.

Skattefrihet tillkommer inte organisationer som har till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen och inte heller utländska organisationer.

Skattefrihet medges inte heller om organisationens ändamål är begränsat till en viss familj, vissa familjer eller bestämda personer eller om givaren helt eller delvis

förbehållit sig själv eller någon annan nyttjanderätt till det bortgivna eller någon annan förmån av detta. För att en ideell förening skall medges skattefrihet krävs att den uppfyller villkoren i 7 kap. 8–10, 13 och 14 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

3 a §

Från arvsskatt är följande befriade:

- 1. efterlevande make eller sambo vid förvärv från den avlidne maken eller sambon och*
 - 2. förälder vid förvärv från eget barn under 18 år som avlidit.*
- Make eller sambo är befriade från gåvoskatt vid gåva från maken eller sambon.*

4 §³

Arvsskatt tas ut för egendom inom eller utom Sverige som efterlämnas av den som vid sin död var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige eller var antingen svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före dödsfallet.

Arvsskatt tas också ut för följande slag av egendom som efterlämnas av en annan person än som avses i första stycket, nämligen

- | | |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige, 2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i <i>förvärvsverksamhet</i> som bedrevs här av den avlidne, 3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller | <ol style="list-style-type: none"> 1. fast egendom och tomträtt i Sverige, 2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i <i>näringsverksamhet</i> som bedrevs här av den avlidne, 3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller |
|--|--|

³ Senaste lydelse 1988:1516.

bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från *egendom* som avses i punkten 2, bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från *tillgång* som avses i punkten 2,

4. svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier, under förutsättning att de efterlämnas av svensk medborgare.

Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses inte ha varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, om de vid sin död bodde hos honom och var utlänningar.

6 §⁴

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

Vad nu sagts skall dock icke gälla

a) om ägaren förutom sålunda belastad egendom samtidigt erhållit annan egendom, vars värde uppgår till mer än tre gånger den skatt, som belöper å sammanlagda värdet av ägarens förvärv;

b) om rättigheten upplåtits på viss tid, understigande fem år;

c) om enligt förordnande i testamente å den belastade egendomen belöpande skatt skall gäldas av dödsboet eller eljest av annan än den egendomen tillfaller; eller

d) om ägaren senast då skatteärendet i övrigt upptages till avgörande begär, att jämväl hans förvärv skall tagas till beskattning.

Har någon fått sig tillagd ränta till visst belopp eller avkomst till viss angiven storlek, skall, såframt räntan eller avkomsten för år räknat uppgår till minst fem procent av värdet av den belastade egendomen, rättigheten anses omfatta all av egendomen utgående avkastning.

Erlägges i fall, som avses i d), för äganderätten fastställd skatt icke inom tid, varom i 52 § 1 mom. första stycket förmäles, skall meddelat beslut om skattens

⁴ Senaste lydelse 1958:562.

fastställande icke vidare gälla och skattskyldighet för äganderätten inträda efter vad eljest är stadgat.

8 §⁵

Skall jämlikt 3 kap. ärvdabalken eller på grund av testamente egendom, som tillfallit någon med fri förfoganderätt, därefter övergå å annan eller å flera efter varandra, inträder skattskyldighet för senare förvärv, då föregående innehavares rätt upphör. I fall av avstående av arv enligt 3 kap. 9 § ärvdabalken inträder skattskyldighet för den avstående först vid den efterlevande makens död.

Skall jämlikt 3 kap. ärvdabalken eller på grund av testamente egendom, som tillfallit någon med fri förfoganderätt, därefter övergå å annan eller å flera efter varandra, inträder skattskyldighet för senare förvärv, då föregående innehavares rätt upphör. *Detsamma gäller om föregående innehavare avstår från egendom som innehas med sådan rätt.* I fall av avstående av arv enligt 3 kap. 9 § ärvdabalken inträder skattskyldighet för den avstående först vid den efterlevande makens död.

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

I fall, som avses i denna paragraf, skall vad i 7 § andra stycket stadgas äga motsvarande tillämpning.

11 § 1 mom.⁶

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 § andra stycket 1–4; *dock skall där i skatteärendet föreligger arvskifte, den däri gjorda*

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 § andra stycket 1–4.

⁵ Senaste lydelse 1987:1206.

⁶ Senaste lydelse 1988:1516.

*fördelningen efter vad i 16 §
stadgas lända till efterrättelse.*

*Såsom arvfallen egendom efter
den avlidne skall också anses en
lott som erhållits genom ett
avstående från arv eller
testamentslott under förutsättning
att*

- 1. avståendet skett utan villkor,*
- 2. avståendet antecknats i en
bouppteckning, i en sådan
deklaration som anges i 45 § A–C
eller i en särskild handling och*
- 3. anteckningen om avståendet
lämnats in till Skatteverket innan
verket fattat beslut om
fastställande av skatt.*

*Villkoret under 3 gäller inte för
avstående från egendom som
föregående innehavare innehaft
med fri förfoganderätt enligt 8 §
första stycket.*

Behållningen beräknas med ledning av bouppteckning eller där, skatten uttages efter deklaration, med ledning av denna.

12 §⁷

Har någon i enlighet med lagen (1927:77) om försäkringsavtal insatts såsom förmånstagare och erhåller han vid försäkringstagarens död förfoganderätten över försäkringen eller, utan att sådan rätt förvärfvas, utbetalning på grund av försäkringen, skall vad förmånstagaren sålunda bekommer vid beräkning av arvsskatt anses såsom arvfallen egendom. Vad nu sagts skall gälla *jämväl*

Har någon i enlighet med lagen (1927:77) om försäkringsavtal insatts såsom förmånstagare och erhåller han vid försäkringstagarens död förfoganderätten över försäkringen eller, utan att sådan rätt förvärfvas, utbetalning på grund av försäkringen, skall vad förmånstagaren sålunda bekommer vid beräkning av arvsskatt anses såsom arvfallen egendom. *Detsamma skall gälla förfogande-*

⁷ Senaste lydelse 1999:1233.

vad som tillfaller någon enligt bestämmelserna i 104 § andra stycket nämnda lag. *Hälften av vad som tillfaller försäkringsstagarens make i egenskap av förmånstagare är fritt från skatt.*

rätt eller utbetalning på grund av försäkring som erhålls genom att förmånstagare helt eller delvis avstår från sin rätt på de sätt som anges i 11 § andra och tredje styckena. Vad nu sagts skall också gälla vad som tillfaller någon enligt bestämmelserna i 104 § andra stycket nämnda lag.

Vidare skall

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

b) där försäkring tagits för olycksfall eller sjukdom, vid skattens beräkning från värdet av vad som tillfallit någon i egenskap av förmånstagare såsom skattefritt avräknas ett belopp som motsvarar sex gånger prisbasbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring för det år under vilket skattskyldigheten inträdde. Har på grund av förordnande av samma person förmånstagaren tidigare erhållit sådant förvärv, som jämlikt 37 § 2 mom. är i beskattningshänseende likställt med gåva, får likväl från värdet av vad som inom loppet av tio år tillfallit förmånstagaren ej avräknas mer än ett belopp som motsvarar sex gånger prisbasbeloppet enligt lagen om allmän försäkring för det år under vilket skattskyldighet inträdde för det senaste förvärvet.

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 föreligger inte för rätt till pension som utgår på grund av pensionsförsäkring. Skattskyldighet föreligger inte heller för rätt till livränta som utgår på grund av annan försäkring än pensionsförsäkring i den mån vad som på grund av förordnande av samma person tillfallit den berättigade inte överstiger 2 500 kronor per år.

Angående vad som förstås med kapitalförsäkring och pensionsförsäkring stadgas i 58 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad i första och andra styckena här ovan sägs skall, även om förmånstagarförordnande i enlighet med lagen om försäkringsavtal icke föreligger, äga tillämpning jämväl i fråga om vad som tillfallit någon på grund av statens grupplivförsäkring eller jämförbar av kommunal eller enskild arbetsgivare avtalad grupplivförsäkring eller på grund av sådan förmån från kommun, som motsvarar statens grupplivförsäkring, även om förmånen inte utgår på grund av försäkring.

Vad som vid en försäkringstagares död tillfaller någon på grund av förordnande som avser utländsk försäkring skall vid beräkning av arvsskatt behandlas som om det hade tillhört boet och tillagts förmånstagaren genom testamente. Har försäkringen tagits för olycksfall eller sjukdom eller är fråga om en sådan försäkring som – om den inte hade varit utländsk – skulle ha uppfyllt de förutsättningar som anges i andra stycket a), tillämpas bestämmelserna i det stycket. För rätt till pension på grund av en utländsk försäkring som skall behandlas som pensionsförsäkring vid inkomsttaxeringen föreligger inte skattskyldighet. Vid övriga förvärv av livränta på grund av utländsk försäkring tillämpas bestämmelserna i fjärde stycket andra meningen.

Med utländsk försäkring förstås en försäkring som har meddelats i en utomlands bedriven försäkringsrörelse.

Skattskyldighet föreligger inte för rätt till pension på grund av pensionssparavtal enligt 1 kap. 2 § lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande. När behållning på pensionssparkonto skall tas upp som en tillgång i dödsboet och avskattning skall ske enligt 58 kap. 33 § inkomstskattelagen skall behållningen tas upp till halva värdet.

13 § 1 mom.

Vid beräkning av behållning i dödsbo iakttages

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

2) att bland boets tillgångar icke inräknas egendom, vilken av

Vid beräkningen av behållningen i ett dödsbo gäller följande:

1) Egendom, som den avlidne innehaft på livstid med sådan rätt som avses i 8 § första stycket räknas som tillgång.

2) Egendom som den avlidne innehaft med sådan rätt som

den avlidne innehafts med sådan rätt, som avses i 8 § andra stycket;

3) att avdrag må ske för begravnings- och bouppteckningskostnad;

4) att bland boets skulder icke må invräknas:

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

b) belopp, som skall betalas i arvsskatt.

avses i 8 § andra stycket räknas inte som tillgång.

3) Som skuld räknas inte

a) skuld för vilken under 2) avsedd tillgång på grund av in-teckning eller annars särskilt svarar;

b) belopp, som skall betalas i arvsskatt.

4) Avdrag får ske för begravnings- och bouppteckningskostnader.

13 § 2 mom.⁸

Vid beräkning av behållning i kvarlåtenskap, som avses i 4 § andra stycket, får avdrag från värdet av den skattepliktiga egendomen göras endast för de skulder som kan hänföras till egendomen, såsom skulder på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll av den skattepliktiga egendomen eller, om fråga är om förvärvsverksamhet, lönekostnader, skatter och avgifter som belöper på förvärvsverksamheten.

Från värdet av de skattepliktiga tillgångar som anges i 4 § andra stycket får avdrag endast göras för skulder som hänför sig till dessa på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll. I fråga om näringsverksamhet får lönekostnader, skatter och avgifter dras av.

15 § 1 mom.⁹

Andel, som vid bodelningen skall tillfalla efterlevande make, beräknas till hälften av makarnas behållna giftorätts-gods. Den efterlevande makens andel skall dock beräknas i enlighet med en bodelningshandling som ges in i skatteärendet under förutsättning att bodelningen förrättas enligt lag. Med bodelning likställs det fall att i skatteärendet föreligger

⁸ Senaste lydelse 1988:1516.

⁹ Senaste lydelse 1987:1206.

1. skriftligt avtal, varigenom efterlevande make och de som vid avtalstillfället, näst denne, har rätt till arv eller testamente, enligt lag har bestämt vad som skall tillkomma den efterlevande med äganderätt och med fri förfoganderätt,

2. skriftlig uppgift, utvisande att efterlevande make och sådan efterarvinge eller testamentstagare som avses i punkten 1, vari 12 kap. 3 § äktenskapsbalken tillämpats.

Är äldre giftermålsbalken tillämplig å förmögenhetsförhållandena i boet, beräknas den andel, som tillfaller efterlevande makes såsom fördel, giftorätt och morgongåva, till hälften av den gemensamma behållningen i boet, där den inte enligt lag annorlunda bestämt vid boskifte och däröver i skatteärendet föreligger behörigen upprättad handling. Med boskifte likställs sådant avtal som avses i första stycket 1.

För efterlevande makes sålunda beräknade andel erlägges ej arvsskatt.

När efterlevande makes enskilda egendom enligt 20 kap. 4 § ärvdabalken antecknas i bouppteckning, skall vid dess värdering 20–27 §§ äga motsvarande tillämpning.

15 a §¹⁰

Om bodelning skall äga rum enligt sambolagen (2003:376), skall den andel som skall tillfalla den avlidnes sambo vid fördelning av bostad och bohag beräknas till hälften av den behållna egenomen om inte annat följer av 18 § andra stycket nämnda lag eller andelen blivit enligt lag annorlunda bestämd vid bodelning över vilken i behörig ordning upprättad handling föreligger i skatteärendet.

För sambons sålunda beräknad andel erläggs inte arvsskatt.

När en sådan handling som ges in till Skatteverket gäller vad som stadgas i 15 § 3 mom. När en sådan handling ges in till Skatteverket gäller vad som stadgas i 15 § 3 mom.

17 §¹¹

För företeende av sådan handling rörande delning av dödsbo, som avses i 15 § 1, 1 a För företeende av sådan handling rörande delning av dödsbo, som avses i 15 § 1, 1 a

¹⁰ Senaste lydelse 2003:646.

¹¹ Senaste lydelse 2003:646.

och 2 mom. eller av sådan handling, som avses i 15 a §, eller av arvskafteshandling skall Skatteverket medge anstånd med skattens fastställande, om arvinge, universell testamentstagare, boutredningsman eller testamentsexekutor gör framställning om det i samband med ingivande av bouppteckning för inregistrering.

Anstånd skall bestämmas till högst fyra månader från det bouppteckningen senast skolat vara ingiven. Ställes omedelbart eller, om anstånd redan beviljats, före anståndstidens utgång nöjaktig säkerhet för det belopp, vartill skatten uppgår vid lotternas beräkning enligt lag eller testamente, må anstånd medgivas högst ett år från det bouppteckningen senast skolat vara ingiven.

Anstånd som nu sagts skall inte föranleda uppskov med bouppteckningens registrering.

På framställning av delägare, boutredningsman eller testamentsexekutor i dödsbo efter den, som vid sin död ej hade hemvist i riket, skall för förrättande av sådan delning av dödsbo, som avses i 15 § 1 eller 2 mom. eller 15 a §, eller av arvskaifte anstånd beviljas med avlämnande av deklaration, därvid bestämmelserna i första och andra styckena skola äga motsvarande tillämpning.

och 2 mom. eller av sådan handling, som avses i 15 a §, skall Skatteverket medge anstånd med skattens fastställande, om arvinge, universell testamentstagare, boutredningsman eller testamentsexekutor gör framställning om det i samband med ingivande av bouppteckning för inregistrering.

På framställning av delägare, boutredningsman eller testamentsexekutor i dödsbo efter den, som vid sin död ej hade hemvist i riket, skall för förrättande av sådan delning av dödsbo, som avses i 15 § 1 eller 2 mom. eller 15 a §, anstånd beviljas med avlämnande av deklaration, därvid bestämmelserna i första och andra styckena skall äga motsvarande tillämpning.

19 §

Bouppteckning skall vid ingivandet vara åtföljd av skriftlig uppgift om tidigare skattepliktig gåva som arvinge eller testamentstagare före dödsfallet erhållit av den avlidne.

Värdering av egendomenVärdering av tillgångarna och skulderna20 §¹²

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

Att i vissa fall skatt skall utgå efter lägre värde än nu sagts, där om stadgas i 27 §.

Vid tillämpning av bestämmelserna i 21–27 §§ skall vad som föreskrives om fastighet äga motsvarande tillämpning i fråga om byggnad som är lös egendom.

Tillgångar värderas till marknadsvärdet om inte annat följer av 21–24 c §§. Med marknadsvärde avses den betalning som dödsboet eller givaren skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden efter avdrag för försäljningskostnader. Skulder och andra förpliktelser tas upp till sitt uppskattade värde.

I 27 § finns bestämmelser om att skatt i vissa fall skall tas ut på ett lägre värde.

Vid tillämpning av 21–24 c §§ och 43 § tredje stycket har termer och uttryck samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229) och omfattar också motsvarande utländska företeelser om inte något annat framgår av sammanhanget.

21 §

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

Där jämlikt 19 § skatt skall beräknas efter sammanlagda värdet av skilda förvärv, uppskattas det tidigare förvärvet med hänsyn

Värderingen görs med hänsyn till förhållandena då skattskyldigheten inträdde.

¹² Senaste lydelse 1973:1104.

till förhållandena vid den i fråga om sistnämnda förvärv för varje särskilt fall angivna tiden.

Om ett bokslut har upprättats i nära anslutning till skattskyldighetens inträde, kan detta tjäna som ledning för värdering av näringsverksamheten.

22 §

Värdet för en fastighet i Sverige skall vid den tidpunkt som avses i 21 §, utgöras av taxeringsvärdet året före skattskyldighetens inträde om inte annat framgår av bestämmelserna i 22 a § eller 24 a och b §§.

Sådana tillhör till fastighet som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall tas upp särskilt och värderas för sig enligt reglerna om värdering av näringsverksamhet 24 a–c §§.

Om en fastighet innehas med tomträtt, utgörs dess värde av den del av taxeringsvärdet som avser byggnad.

Värdet för en privatbostadsfastighet utomlands utgörs av 75 procent av marknadsvärdet.

Näringsfastighet skall under de förutsättningar som anges i 24 § värderas enligt de särskilda värderingsreglerna för näringsverksamhet i 24 a–c §§.

22 a §

Fastighet som saknar taxeringsvärde skall värderas särskilt i enlighet med de bestämmelser som gäller vid fastighetstaxering.

en. Detta gäller även sådan fastighet som enligt 3 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152) inte är skattepliktig. Särskild värdering behövs dock inte om det är uppenbart att taxeringsenhetens värde understiger 50 000 kronor.

Om en taxeringsenhets värde har ändrats eller om någon annan förändring har skett efter den tidpunkt, som närmast föregående års taxeringsvärde avsett, men före skattskyldighetens inträde och är förhållandena sådana att ny taxering skall ske enligt 16 kap. 2–5 §§ fastighetstaxeringslagen skall särskilt värde fastställas. Sådant värde skall alltid fastställas om värdeförändringen uppgår till minst 200 000 kronor.

Särskild värdering skall göras utifrån fastighetens beskaffenhet vid den tidpunkt som avses i 21 §. Värdet skall uppskattas enligt de grunder som gäller för bestämmande av taxeringsvärde året före det år då denna tidpunkt inföll. Föreskrifterna i 22 § andra stycket skall därvid tillämpas.

Värdering enligt denna paragraf görs av Skatteverket.

Skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor skall lämna Skatteverket de upplysningar som behövs för prövning av frågan om huruvida särskilt värde skall bestämmas samt lämna de uppgifter som behövs för att sådant värde skall kunna

beräknas.

Skatteverkets beslut enligt denna paragraf får inte överklagas.

23 §

Aktier som är inregistrerade vid svensk börs eller som noteras på motsvarande sätt vid utländsk börs, andelar i investeringsfonder samt andra värdepapper än aktier som omsätts marknadsmässigt och är av det slag som anges i 48 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) tas upp till det noterade värdet.

Svenska och utländska aktier som inte är av det slag som avses i första stycket men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till det noterade värdet.

Finns i ett bolag skilda aktieslag av vilka ett eller flera är börsnoterade eller är föremål för sådan notering som avses i andra stycket, skall de aktier i bolaget som inte är noterade tas upp till samma värde som de noterade aktierna. Är flera aktieslag noterade, skall de icke noterade aktierna tas upp till samma värde som de noterade aktierna som har den lägsta kursen.

Om det vid värdering enligt de föregående styckena bedöms att det noterade värdet inte motsvarar vad som skulle kunna påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, får i stället

priset vid en sådan försäljning läggas till grund för värderingen.

Aktier som inte omfattas av bestämmelserna i första – tredje styckena samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag skall värderas enligt de särskilda värderingsreglerna för näringsverksamhet i 24 – 24 c §§.

23 a §

Fordran uppskattas till sitt kapitalbelopp jämte upplupen ränta för tid, som avses i 21 §. Är fordringen inte förfallen och skall ränta på fordringen inte beräknas för tiden före förfalldagen, uppskattas fordringen till belopp, som utgör dess värde vid nämnda tid enligt den vid denna lag fogade tabellen I.

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

23 c §

Värdet av utländsk valuta beräknas till den växelkurs som gällde vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Om sådan kurs inte finns eller kan av annan anledning värdet inte beräknas efter denna grund, bestämmer regeringen eller den myndighet regeringen förordnar, hur

beräkningen skall ske.

23 d §

Värdet av en andel i en ekonomisk förening, vars behållna tillgångar vid likvidation endast delvis skall skiftas mellan medlemmarna, utgörs av det värde som motsvarar den del av föreningens förmögenhet som skulle ha belöpt på andelen om föreningen hade trätt i likvidation.

Privatbostadsrätt tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighet skall tas upp till enligt 22 och 22 a §§ och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

23 e §

Värdet på tillgångarna och skulderna skall vid arvsskattens beräkning minskas med 50 procent. Detta gäller dock inte tillgångar och skulder som ingår i en näringsverksamhet som omfattas av bestämmelsen i 24 c § och inte heller begravnings- och bouppteckningskostnader.

23 f §

Vid värderingen av en enskild näringsverksamhet skall bestämmelserna i 24–24 c §§ tillämpas.

24 §

Tillgångar och skulder som ingår i en enskild näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), onoterade aktier samt andelar i ekonomiska föreningar och handelsbolag skall värderas enligt bestämmelserna om substansvärdering i 24 a och 24 b §§ och om nedsättning av substansvärde i 24 c § om inte annat anges nedan.

Som tillgång i näringsverksamhet skall inte räknas

– småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet som på grund av ägarens begäran enligt 2 kap. 9 § tredje stycket inkomstskattelagen är näringsfastighet, eller

– den del av en näringsfastighet som inrymmer en bostadslägenhet som används eller är avsedd att användas av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende. Detta gäller även om bostadslägenheten ägs indirekt genom ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

Mark och byggnader, som är belägna på en ort och av fastighetsägaren regelbundet upplåts för fritidsändamål till annan än närstående (fritidsuthyrning), skall, om de inte utgör tillgångar i näringsverksamhet, tillsammans behandlas som näringsfastighet under förutsättning att

a) egendomen ingår i en eller flera småhusenheter eller i en eller

flera lantbruksenheter enligt 4 kap. 5 § första stycket fastighets-taxeringslagen (1979:1152) och

b) fastighetsägarens fritidsut-hyrning på orten av sådan tillgång, som avses under a) och inte utgör tillgång i närings-verksamhet, omfattar minst tre småhus eller tomter avsedda för småhus som ägs av annan än fastighetsägaren.

Som närstående räknas för dödsbo: dödsbodelägarna och dem närstående personer och för fåmansföretag och fåmanshan-delsbolag: företagsledare och del-ägare i företaget samt dem närstående personer.

Skuld för pensionsutfästelse får endast tas upp om skulden har tryggats på sätt som anges i 28 kap. 3–4 §§ inkomstskatte-lagen. Pensionsutfästelse som inte har tryggats på sådant sätt får tas upp som skuld om den avser annan arbetstagare än den som har bestämmande inflytande över företaget i den mening som avses i 5 § lagen (1967:531) om trygg-ande av pensionsutfästelse m.m.

Borgensförbindelse, för vilken betalningskyldighet ännu inte har inträtt, liksom annan vill-korlig skuld får inte tas upp.

Vid värderingen av aktier och andra andelar skall bestämmelsen i 24 c § tillämpas endast i den mån tillgångarna ingår som ett led i en rörelse.

24 a §

Tillgångar i näringsverksamheten, får värderas till det lägsta värde som kan godtas enligt god redovisningssed inom det slag av verksamhet som tillgångarna är nedlagda i om inte annat anges nedan.

Näringsfastighet i Sverige som inte utgör lagertillgång skall tas upp till taxeringsvärdet. Bestämmelserna om tidpunkten för värderingen m.m. i 22 § och om åsättande av särskilt värde i 22 a § skall då tillämpas.

Näringsfastighet i utlandet tas upp till 75 procent av marknadsvärdet.

Näringsbostadsrätt tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets behållna förmögenhet beräknad med utgångspunkt i det värde som föreningens eller bolagets fastighets taxeringsvärde enligt 22 eller 22 a § och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

Inventarier och lagertillgångar tas upp till det skattemässiga värdet. I fråga om lagertillgångar får skäligt avdrag göras för prisfallsrisk. Lagerfastighet tas dock upp lägst till taxeringsvärdet.

I den mån värderingen skall omfatta tillgångar som avses i 23 § första – tredje styckena, skall värdet av dessa tillgångar anses

motsvara vad som skulle tas upp vid en tillämpning av bestämmelserna i första – fjärde styckena samma paragraf.

Medel, på skogskonto, skogsskadekonto, eller upphovsmannakonto, tas upp med ett belopp som motsvarar halva behållningen på kontot.

Har en andel i ett handelsbolag ett negativt värde, får detta avräknas till 50 procent för delägare som inte har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser.

24 b §

Skulder i näringsverksamhet får tas upp till det högsta värde som kan godtas enligt god redovisningssed om inte annat anges nedan.

Latenta skatteskulder får i andra fall än som följer av 24 a § sjunde stycket endast tas upp för avsättning till fond som har gjorts enligt föreskrift i lag eller annan författning och avdrag har medgivits vid inkomsttaxeringen för avsättningen. I sådana fall får halva det avsatta beloppet tas upp som skuld.

Skuld för pensionsutfästelse skall beräknas enligt bestämmelsen i 3 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Kapitalvärdet av skuld, som inte är förfallen och på vilken ränta inte skall beräknas för tiden före förfallodagen och kapital-

värdet av förpliktelse som innefattar skyldighet att utge undantagsförmåner, livränta eller därmed jämförlig avgift till annan, skall beräknas på samma sätt som stadgas i 23 a och 23 b §§ angående beräkningen av kapitalvärdet av fordran eller av ränta, avkomst, förmån eller annan rättighet.

Avsättning till framtida utgifter som godtas vid inkomsttaxeringen får tas upp som skuld.

Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som avses i 29 kap. 9–13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) får tas upp som skuld.

24 c §

Om värdet av tillgångarna överstiger värdet av skulderna i näringsverksamheten får skillnaden sättas ned till 0 vid beräkning av arvsskatten.

27 §¹³

Har fast egendom efter den tidpunkt, som näst föregående årets taxeringsvärde avsett, väsentligen nedgått i värde på grund av allmän nedgång i det ekonomiska läget eller har å börs eller eljest i marknaden noterad aktie, obligation eller därmed jämförlig värdehandling efter den tidpunkt, som avses i 21 §, nedgått i värde med en fjärdedel eller mera och uppgår, därest

Om värdet på dödsboets börsnoterade aktier eller andra på marknaden noterade aktier, obligationer eller därmed jämförliga värdehandlingar (egendomen) har gått ned med 25 procent eller mer mellan den tidpunkt som avses i 21 §, och dagen för Skatteverkets beslut och om värdenedgången är minst 50 000 kronor får Skatteverket efter ansökan medge att skatt för

¹³ Senaste lydelse 1974:857.

egendomen uppskattas efter ovan i denna lag stadgade grunder, skatten för sådana lotter i boet, om vilkas beskattande är fråga, till sammanlagt minst 3 000 kronor, må regeringen såframt, det finnes uppenbart oskäligt betungande, på ansökan av skattskyldig, boutredningsman eller testamentsexekutor medgiva, att skatten skall utgå efter lägre värde än det, vartill egendomen eljest skall uppskattas.

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

egendomen skall tas ut med ledning av det noterade värdet på egendomen dagen för Skatteverkets beslut eller, om egendomen dessförinnan avyttrats, det noterade värdet dagen för avyttringen.

Ansökan om nedsättning av skatten på egendomen skall ges in till Skatteverket inom två månader från Skatteverkets beslut om fastställande av skatt. Ett intyg enligt 26 § tredje stycket om värdering av egendomen skall lämnas in tillsammans med ansökan.

28 §¹⁴

Till klass I hänförs efterlevande make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make eller sambo till avlidet barn. Detta gäller även om barnet eller avkomlingen till följd av adoption förlorat sin arvsrätt efter arvlåtaren.

På lott som tillkommer den avlidnes efterlevande make eller sambo tas arvsskatt inte ut. Som skattefritt avdrages från lott som tillkommer annan i klass I 70 000

Från lott som tillkommer barn, avkomling till barn, make och sambo till barn, efterlevande make eller sambo till avlidet barn och förälder får skattefritt dras av 80 000 kronor. Detta gäller även om barnet eller avkomlingen till följd av adoption förlorat sin arvsrätt efter arvlåtaren.

Från lott som tillkommer annan än som sägs i föregående stycke får skattefritt dras av 25 000 kronor. Har barn eller avkomling till avlidet barn vid

¹⁴ Senaste lydelse 2003:1198.

kronor och från lott, som beskattas enligt klass II eller klass III, 21 000 kronor. Har barn eller avkomling till avlidet barn vid skattskyldighetens inträde ej fyllt 18 år, avdrages ytterligare 10 000 kronor för varje helt år eller del därav, som då återstod till dess sagda ålder uppnås.

Styvbarns- och fosterbarnsförhållande räknas lika med *skyldskap*. Med fosterbarn avses barn, som före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem och därvid erhållit vård och fostran som eget barn.

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

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

Till klass III hänföres landstingskommun, kommun eller annan menighet ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer;

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

stiftelse med huvudsakligt ändamål att främja landets

skattskyldighetens inträde *inte* fyllt 18 år, *dras* ytterligare 10 000 kronor *av* för varje helt år eller del därav, som då återstod till dess *nämnda* ålder uppnås.

Styvbarns- och fosterbarnsförhållande räknas lika med *släktskap*. Med fosterbarn avses barn, som före fyllda 16 år stadigvarande vistats i den avlidnes hem och därvid erhållit vård och fostran som eget barn.

Högre avdrag än *vad som sägs i första och andra styckena* får *inte* åtnjutas i fråga om vad som *erhålls* från samme arvlätare eller testator, även om det *erhålls* vid skilda tillfällen.

näringsliv;

*registrerad understödsförening;
sådan sammanslutning, som,
utan att hava till syfte att i sin
verksamhet tillgodose medlem-
marnas ekonomiska intressen,
huvudsakligen fullföljer ovan
angivet ändamål;*

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

*där fråga är om svensk juridisk
person och skattebefrielse ej åtnju-
tes jämlikt 3 §.*

För skattelott, som i 11 §
2 mom. sägs, beräknas skatten
efter den klass, gällande för
arvinge eller testamentstagare i
dödsboet eller för mottagaren av
det legat varom fråga är, som
medför lägst skatt. Från
skattelott medgives icke avdrag
enligt andra stycket.

Vad som återstår, sedan
avdrag enligt andra stycket
gjorts, utgör skattepliktig lott.
Denna skall jämnas till närmast
lägre hundratal kronor. Om
öretal uppkommer vid beräk-
ning av skatt, skall skatten
jämnas nedåt till närmast hela
krontal.

Från skattelott, som anges i
11 § 2 mom. medges inte avdrag
enligt första eller andra stycket.

Vad som återstår, sedan
avdrag enligt första, andra eller
tredje stycket gjorts, utgör
skattepliktig lott. Denna skall
jämnas till närmast lägre
hundratal kronor. Om öretal
uppkommer vid beräkning av
skatt, skall skatten jämnas nedåt
till närmast hela krontal.

*Nuvarande lydelse**Skatten beräknas enligt följande skalor.**Klass I*

<i>Skattepliktig lott, kr.</i>	<i>Arvsskatt, kr.</i>
– 300 000	10 % inom skiktet;
300 000 – 600 000	30 000 + 20 % ” ” ;
600 000 –	90 000 + 30 % ” ” .

Klass II

<i>Skattepliktig lott, kr.</i>	<i>Arvsskatt, kr.</i>
– 70 000	10 % inom skiktet;
70 000 – 140 000	7 000 + 20 % ” ” ;
140 000 –	21 000 + 30 % ” ” .

Klass III

<i>Skattepliktig lott, kr.</i>	<i>Arvsskatt, kr.</i>
– 90 000	10 % inom skiktet;
90 000 – 170 000	9 000 + 20 % ” ” ;
170 000 –	25 000 + 30 % ” ” .

Föreslagen lydelse

Skatten beräknas till 30 procent av den skattepliktiga lotten.

32 §¹⁵

Har efter det beslut meddelats om fastställande av skatt

- a) kännedom erhållits om förut icke känt testamente;
- b) testamente, förordnande enligt lagen (1927:77) om försäkringsavtal om insättande av förmånstagare eller motsvarande förord-

¹⁵ Senaste lydelse 1987:1206.

nande som avser utländsk försäkring, vartill hänsyn tagits vid skatteärendets prövning, blivit genom lagakraftvunnen dom helt eller delvis förklarad ogilt;

c) genom lagakraftvunnen dom eljest blivit bestämt angående delningen av egendom i dödsbo, där skatten fastställts med ledning av handling, som avses i 15 § 1, 1 a och 2 mom., 15 a § eller 16 §;

d) omständighet inträffat som föranleder tilläggsbouppteckning;

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

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

g) klarhet vunnits om hur arvet slutligen skall fördelas i sådana fall som avses i 18 §;

h) kunskap vunnits om att sådan delning som avses i 15 § 1 a mom. har skett;

och hade, om hänsyn tagits till omständighet som nu avses, för någon lott skatt skolat gäldas utöver vad för lotten beräknats, skall efterbeskattning ske med sålunda felande belopp.

36 §¹⁶

Skattskyldighet inträder, såframt ej annat följer av vad som i nästa stycke sägs, då gåvan blivit fullbordad eller handling, innefattande giltig utfästelse om gåva av lös egendom överlämnats till mottagaren. När en omyndigs förälder är förmyndare och som gåva åt den omyndige till bank överlämnat pengar eller överfört medel som föräldern haft inestående i bank utan att förbehålla sig rätt att för egen räkning förfoga över gåvomedlen anses gåvan fullbordad enligt denna lag när gåvomedlen mottagits av banken för den omyndiges räkning eller överförts till den omyndiges konto. I fall, som avses i 37 § 2 mom., inträder skattskyldighet vid den tid, då förmånstagaren erhåller förfoganderätten över försäkringen; dock inträder där på grund av försäkringen utbetalning tidigare ägt rum till den berättigade, skattskyldighet för sådant belopp vid dess mottagande.

Vad i fråga om arvsskatt är stadgat i 6–9 §§ skall vid beskattning av gåva äga motsvarande tillämpning. Föreskrifterna i 6 § om

¹⁶ Senaste lydelse 1997:445.

skattskyldighetens inträde först framdeles, skola härvid utan inskränkningar som angivas i andra stycket under c) och d), gälla jämväl i fall då givaren förbehållit sig själv utnyttjanderätt eller rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av den bortgivna egendomen.

Om ett förvärv som erhålls genom ett arvsavstående inte skall behandlas som ett arvsrättsligt förvärv enligt 11 § 1 mom. andra stycket eller 12 § första stycket skall det i stället behandlas som en gåva.

39 §¹⁷

Skattefrihet åtnjutes:

a) för gåva av möbler, husgeråd och andra lösörens, som äro avsedda för gåvotagarens eller hans familjs personliga bruk och vars värde för samme mottagare under ett och samma kalenderår icke överstiger 10 000 kronor;

b) för periodiskt understöd i den mån understödet skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomst;

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

d) för annan än under a), b) och c) omförmäld fullbordad gåva, i den mån värdet av gåvan eller, om gåvotagaren under samma kalenderår av samme

c) för annan än under a) och b) omförmäld fullbordad gåva, i den mån värdet av gåvan eller, om gåvotagaren under samma kalenderår av samme givare

¹⁷ Senaste lydelse 1990:1430

givare erhåller flera sådana gåvor som här avses, det sammanlagda värdet av dessa gåvor icke överstiger 10 000 kronor.

erhåller flera sådana gåvor som här avses, det sammanlagda värdet av dessa gåvor icke överstiger 25 000 kronor.

42 §

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

Vad i 21 § andra stycket är stadgat skall äga motsvarande tillämpning, där gåva enligt 41 § skall sammanläggas med annan gåva eller med arvs- eller testamentslott.

43 §¹⁸

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6-9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § med undantag av 3 mom., 23 § med undantag av F tredje stycket, 24-27 §§, 28 § med undantag av andra och fjärde styckena samt 32 §. Därvid skall hänvisningen i 32 § f) till 19 § i stället gälla 41 § samt 28 § första och tredje styckena tillämpas som om gåvan utgjorde arv efter givaren.

När ersättning räknas av från en gåva som skall tas upp till en viss andel av sitt värde, skall ersättningen kvoterats på samma sätt som gåvan.

Vid beskattning av gåva gäller i tillämpliga delar, förutom ovan särskilt angivna bestämmelser i 6-9, 12, 19, 21 och 30 §§, vad i fråga om arvsskatt vidare är stadgat i 4 § tredje stycket, 13 § 2 mom., 14 och 20 §§, 22 § med undantag av femte stycket, 22 a, 23-23 e, 24-24 b §§, 25-26 §§, 28 § med undantag av första, andra, tredje och femte styckena samt 32 §.

När ersättning räknas av från en gåva som skall tas upp till en viss andel av sitt värde, skall ersättningen kvoterats på samma sätt som gåvan. *Detta skall inte gälla utländska privatbostadsfastigheter för vilka ersättningen*

¹⁸ Senaste lydelse 2003:1199.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan givarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren eller avser gåvan en andel respektive del av en andel i ett onoterat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag, skall, utöver bestämmelserna i första stycket – *under förutsättning att verksamheten är sådan som avses i 2 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229) – även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket* tillämpas när gåvoskatten bestäms. Har gåvotagaren inom tre år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Som ett förbehåll enligt tredje stycket räknas inte att givaren ställt upp ett villkor om att gåvotagaren skall lämna en ersättning för gåvan.

skall räknas av med 50 procent.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan givarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren eller avser gåvan en andel respektive del av en andel i ett onoterat aktiebolag, en ekonomisk förening eller ett handelsbolag, skall utöver bestämmelserna i första stycket, följande gälla. *Om värdet av tillgångar i en näringsverksamhet som omfattas av bestämmelsen i 24 c § överstiger värdet av skulder i en sådan näringsverksamhet, får skillnaden sättas ned till 15 procent.* Har gåvotagaren inom tre år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhänt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

45 §¹⁹

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 enligt svensk lag;

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

3) äganderätt eller rättighet, vilken jämlikt 6–9 §§ beskattas senare än vid arvlåtarens (testators) död, dock icke där fråga är om förvärv efter den som på livstid innehaft egendom med i 8 § första stycket avsedd rätt;

3) äganderätt eller rättighet, vilken jämlikt 6–9 §§ beskattas senare än vid arvlåtarens (testators) död, dock icke där fråga är om förvärv efter den som på livstid innehaft egendom med i 8 § första stycket *första meningen* avsedd rätt;

4) egendom i dödsbo, som avträts till konkurs, i fall där arvsskatt skall beräknas med tillämpning av 33 § 1 mom.;

B) angående förvärv, som tillfallit förmånstagare vid försäkringstagares död; är förmånstagaren tillika arvinge eller testamentstagare, skall han dock avgiva deklARATION endast om dödsboanmälan enligt 20 kap. 8 a § ärvdabalken gjorts och bouppteckning därför ej förrättats;

C) angående sådan i 32 § a)–c) och e)–h) samt i 33 § 2 mom. angiven omständighet, som föranleder efterbeskattning, dock ej när sådan delning som avses i 32 § h) har ägt rum innan beslut meddelats om fastställande av skatt;

D) angående förvärv genom gåva eller annan 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 i den skattskyldiges ställe avgiva deklARATION.

¹⁹ Senaste lydelse 2003:646.

47 §²⁰

Deklaration skall avges på heder och samvete och innehålla uppgift om

A) då deklARATIONEN avser arvfallen eller testamenterad egendom:

1) arvlåtarens (testators) och den skattskyldiges fullständiga namn, personnummer eller samordningsnummer enligt folkbokföringslagen (1991:481) och hemvist;

2) arvlåtarens (testators) dödsdag och om den skattskyldighet inträtt senare, tidpunkten härför;

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

4) de grunder, efter vilka lottens storlek bestämts;

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

B) då deklARATIONEN avser förvärv, som vid försäkringstagares död tillfallit förmånstagare, vilken icke tillika är arvinge eller testamentstagare:

förhållanden motsvarande de ovan under A) 1), 2), 3) och 5) angivna;

C) då deklARATIONEN avser gåva eller annat jämlikt 37 § därmed i beskattningshänseende likställt fång:

1) givarens och den skattskyldiges fullständiga namn, personnummer eller samordningsnummer enligt folkbokföringslagen och hemvist;

2) tidpunkten för gåvans fullbordande eller för överlämnandet till mottagaren av handling, innefattande giltig utfästelse om gåvan, eller, om skattskyldighet inträtt senare, tidpunkten härför;

3) förhållandet mellan givaren och den skattskyldige ävensom, 3) förhållandet mellan givaren och den skattskyldige;

vid tillämpning jämlikt 40 § av föreskrifterna i 30 § första stycket, det förhållande efter vilket i sådant fall skatten ska bestämmas;

4) egendomens beskaffenhet och värde;

5) tidigare förvärv, till vilka jämlikt 41 § hänsyn skall tas till vid skattens bestämmande.

Angående skyldighet att i

²⁰ Senaste lydelse 2001:95.

deklaration, som avser arvfallen eller testamenterad egendom eller förvärv, som omförmäles ovan under B) lämna uppgift angående vissa tidigare förvärv stadgas i 19 §.

Där deklaration avser egendom, vilken av föregående innehavaren på livstid innehaft med sådan rätt, som sägs i 8 §, skall också föregående innehavarens fullständiga namn, personnummer eller samordningsnummer enligt folkbokföringslagen och hemvist uppges.

Vad ovan sägs beträffande arvlätare (testator) skall beträffande fideikommiss, som avses i 30 § andra stycket, gälla närmast föregående innehavaren.

Deklaration avfattas på blankett enligt formulär, som fastställs av regeringen eller av den myndighet som regeringen bestämmer. Deklarationen skall åtföljas av handlingar, innefattande upplysning om de förhållanden, som är av betydelse för skattens bestämmande. Har bouppteckning efter utlänning förrättats här men vid ingivandet av deklaration angående kvarlåtenskapen ännu inte blivit inregistrerad, skall vid deklarationen fogas bouppteckning i original eller bestyrkt kopia. Till deklaration som ges in med anledning av att sådan delning som avses i 15 § 1 a mom. har skett skall handlingen fogas. Om sådan handling gäller vad i 15 § 3 mom. är stadgat.

47 c §

Den som kan antas vara skattskyldig för gåvoskatt är skyldig att efter uppmaning lämna gåvodeklaration.

Om en deklaration trots uppmaning inte har kommit in till Skatteverket eller om den är så ofullständig att den inte kan läggas till grund för beskattning, får verket ändå fastställa att skatt skall tas ut om tillförlitlig utredning finns om förvärvet och det är uppenbart att skatt skall tas ut.

49 a §²¹

Skriftligt meddelande i två exemplar angående beslut om avstående av arv enligt 24 och 25 §§ lagen (1994:243) om Allmänna arvsfonden skall lämnas till Skatteverket.

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

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

59 §²²

Har efter det beslut meddelats om fastställande av skatt

- a) kännedom erhållits om förut icke känt testamente;
- b) testamente, förordnande enligt lagen (1927:77) om försäkringsavtal om insättande av förmånstagare eller motsvarande förordnande som avser utländsk försäkring, vartill hänsyn tagits vid skatteärendets prövning, blivit genom lagakraftvunnen dom helt eller delvis förklarat ogillt;
- c) genom lagakraftvunnen dom eljest blivit bestämt angående delningen av egendom i dödsbo, där skatten fastställts med ledning av handling, som avses i 15 § 1, 1 a och 2 mom., 15 a § *eller 16 §*;
- c) genom lagakraftvunnen dom eljest blivit bestämt angående delningen av egendom i dödsbo, där skatten fastställts med ledning av handling, som avses i 15 § 1, 1 a och 2 mom. *eller 15 a §*;
- d) omständighet inträffat som föranleder tilläggsbouppteckning;
- e) kännedom erhållits angående vid tiden för skattskyldighetens inträde föreliggande omständighet, som föranleder att i deklaration uppgiven behållning eller egendom bort upptagas eller fördelas annorledes än i deklarationen angivits;
- f) klarhet vunnits om hur arvet slutligen skall fördelas i sådana fall som avses i 18 §;
- g) genom sådan delning, som enligt 32 § h) föranlett efterbeskattning, fördelningen av kvarlåtenskapen kommit att avvika från den som legat till grund för skattens fastställande;
- h) *ny skatt för dödsboet fastställts med stöd av 27 §*;

²¹ Senaste lydelse 2001:95.

²² Senaste lydelse 2003:646.

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

Ansökan om återvinning av skatt efter vad nu sagts görs skriftligen och tas upp av Skatteverket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas i de fall då skattskyldighet inträder efter utgången av år 2004.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter att 8 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §¹

Stämpelskatten är femton kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde.

Förvärvas egendomen av en juridisk person är dock skatten *trettio* kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde utom då förvärvaren

Förvärvas egendomen av en juridisk person är dock skatten *fyrtyoåtta* kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde utom då förvärvaren

1) skulle ha varit befriad från gåvoskatt om egendomen hade erhållits som gåva,

2) är en bostadsrättsförening,

3) är en kreditinrättning som enligt lag, reglemente eller bolagsordning är skyldig att åter avyttra egendomen,

4) är dödsbo.

Skatten är dock i fall som avses i första och andra styckena alltid lägst femtio kronor.

14 §

Om ersättning utgår i form av lös egendom, värderas denna egendom enligt reglerna i 23 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Om ersättning utgår i form av lös egendom, värderas denna egendom enligt reglerna i 23 § och 23 a–d §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förvärv som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 1993:671.

1 Inledning

1.1 Kommitténs uppdrag och arbete

Kommitténs uppdrag har varit att se över och utvärdera reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt och utifrån principiella och tekniska utgångspunkter föreslå de lagändringar som är nödvändiga. I kommitténs uppdrag har ingått att särskilt uppmärksamma de fördelningspolitiska och statsfinansiella effekterna. En annan utgångspunkt för kommitténs uppdrag har varit att särskilt beakta möjligheter till förenklingar och att utforma regler som främjar företagande och tillväxt.

Kommitténs direktiv återges i sin helhet i bilagan till betänkandet.

Enligt direktiven har kommittén haft i uppdrag att med förtur behandla frågan om beskattning av arv mellan makar. Kommittén har också haft i uppdrag att arbeta fram ett förslag om att höjda taxeringsvärden inte omedelbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt (dämpning). Med hänsyn till de senaste årens prisutveckling på fastigheter i vissa attraktiva områden i landet samt de preliminära taxeringsbesluten inför 2003 års allmänna fastighetstaxering för småhus valde kommittén att även behandla frågan om en dämpningsregel med förtur. Detta arbete resulterade i delbetänkandet *Egendomsskatter En dämpningsregel för fastighetsskatten och sänkt arvsskatt (SOU 2003:3)*. I betänkandet förslogs att arvsskatten mellan makar och sambor skulle slopas och en ny dämpningsregel för fastighetsskatten. Båda förslagen har beslutats av riksdagen och trätt i kraft.

Kommittén har herefter avgivit huvudbetänkandet *Reformerade egendomsskatter (SOU 2004:36)*. I betänkandet behandlas de frågor som kommittén enligt direktiven skall behandla på fastighetsskatte- och förmögenhetsskatteområdet. På fastighetsskatteområdet föreslog kommittén att begränsningsregeln för fastighetsskatt skall utvidgas, att fastighetskatten på privatbostäder i utlandet

skall slopas, att tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid köp av fastigheter skall flyttas till tillträdesdagen och att fastighets-skatten på vindkraftverk skall slopas. På förmögenhetsskatteområdet förslög kommittén att värderingen av tillgångar skall sättas till 50 procent av underlaget, att samtliga marknadsnoterade aktier skall omfattas av skatteplikt, att fribeloppet skall sättas till 900 000 kronor och att sambeskattningen mellan makar skall slopas. I och med detta huvudbetänkande har kommittén fullgjort sitt uppdrag på dessa båda skatteområden.

Kommittén höll sitt första sammanträde den 24 oktober 2002. Delbetänkandet överlämnades till departementschefen den 17 januari 2003 och huvudbetänkandet den 29 mars 2004. Härefter har kommittén haft fyra sammanträden. Detta arbete har då utslutande varit inriktat på att se över reglerna på arvs- och gåvoskatteområdet.

För att undersöka effekterna av de förslag som diskuterats i kommittén har kommittén genomfört statistiska analyser. För analyser av förändringar i arvsskatten har kommittén använt uppgifter om bouppteckningar för avlidna det första halvåret år 2002. Detta material är sammanställt av Skatteverket.

I de lagändringar som kommittén föreslår ingår de förslag som tidigare har lämnats av 3:12-utredningen i betänkandet SOU 2002:52. Detta för att få en helhetssyn på de båda förslagen.

1.2 Framställningar m.m.

Genom beslut av regeringen har följande framställningar rörande arvs- och gåvoskattbeskattningen överlämnats till kommittén.

Marianne och Wilfrid Böhmer har i en skrivelse den 21 april 1991 (Fi1837/91) hemställt att reglerna för arvs- och gåvobeskattningen skall ändras så att föräldrar skall arvsbeskattas i skatteklass I i stället för i skatteklass II.

Svenska Naturskyddsföreningen har i en skrivelse den 26 november 1991 (Fi4507/91) hemställt att föreningen skall befrias från skyldigheten att betala arvsskatt.

Henry och Gerda Dunkers Donationsfond nr 2 har i en skrivelse den 22 februari 1992 (Fi1432/92) framhållit att fonden, förutom att den inkomst- och förmögenhetsbeskattas, arvsbeskattas när rätten till avkastning ur fonden övergår till nästa generation. Fonden hemställer att den skall befrias från arvsskatt.

Svenska Livförsäkringsbolags Aktuarienämnd har i en skrivelse den 29 april 1992 (Fi2778/92) hemställt att arvs- och gåvoskattelagen skall kompletteras med bestämmelser om hur fondförsäkringar skall värderas.

Svenska Freds- och Skiljedomsföreningen har i en skrivelse den 17 september 1992 hemställt att föreningen skall befrias från skyldigheten att betala arvs- och gåvoskatt.

Sveriges Hembygdförbund har i en skrivelse den 26 mars 1995 (Fi95/717) hemställt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt ändras så att hembygdsföreningar kan ta emot gåvor och arv utan att behöva betala skatt.

De Handikappades Riksförbund har i en skrivelse den 7 mars 2001 (Fi2001/1147) hemställt att det görs en modernisering av 3 § arvs- och gåvoskattelagen.

Skattebetalarnas förening har i en skrivelser den 11 juni 2001 och 31 augusti 2001 (Fi2001/2651) hemställt att grundavdragen och skiktgränserna i arvs- och gåvoskattelagen skall höjas.

Villaägarnas Riksförbund har i skrivelser den 19 september 2001 (Fi2001/3623) och den 17 januari 2002 (Fi2002/4175) framhållit att de höjda taxeringsvärdena skapar problem för efterlevande makar. Förbundet har föreslagit att det skall göras en översyn av grundavdragen och skatteskalornas utformning, att det skall införas regler om uppskov av arvsskatt efter förebild av reglerna om uppskov av beskattning av realisationsvinst samt att arvsskatten skall sänkas rejält och retroaktivt från den 1 januari 2002.

Advokatfirman Cederqvist har i en skrivelse den 25 januari 2002 (Fi2002/486) framhållit att man tolkar arvs- och gåvolagstiftningen på så sätt att det vid beskattningen inte medges avdrag för skatt som belöper på uppskovsbelopp enligt 49 § inkomstskattelagen (1999:1229). Advokatfirman hemställer därför att denna fråga ses över.

Samtliga skrivelser har ställts till ledamöternas, de sakkunnigas och experternas förfogande. Eventuella synpunkter och förslag har därmed, tillsammans med övrigt utredningsmaterial, kunnat läggas till grund för kommitténs arbete.

2 Allmänna utgångspunkter

2.1 Uppdraget

Enligt våra direktiv på arvs- och gåvobeskattnings område skall följande utgångspunkter gälla för vårt arbete. Uppdraget omfattar en övergripande teknisk översyn av regelsystemet för att få en modernare lagstiftning. En utgångspunkt för arbetet skall vara Arvs- och gåvoskattekommitténs (AGK) förslag Ny arvs- och gåvoskattelag (SOU 1987:62). Ett övergripande mål är att skapa ett regelsystem för arvs- och gåvoskatten som är rättvist. En förutsättning för arbetet bör vara att den nuvarande ordningen med arvs- och gåvoskatt skall behållas. Översynen skall omfatta arvs- och gåvoskattefrågor i samband med generationsskiften endast i den utsträckning de inte har behandlats av 3:12-utredningen i betänkandet Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52).

Översynen omfattar en rad särskilt utpekade frågor. I uppdraget ingår att ta ställning till om lagtexten bör innehålla särskilda regler för arvsavstående. Denna fråga behandlar vi i kapitel 8. Värderingsreglerna skall ses över och frågan om ändringar i indelningen i skatteklasser övervägas. Dessa frågor behandlas i kapitel 5 och 6. De möjligheter till dispens som handläggs av regeringen skall ses över och ställning skall också tas till behovet av att kunna söka förhandsbesked när det gäller arvsbeskattningen. Dispensfrågorna behandlar vi i kapitel 9. Vi skall också redovisa och pröva förutsättningarna för att anpassa förfaranderegler i AGL till vad som gäller för skattemål enligt taxeringslagen (1990:324). I detta sammanhang skall överklagandetider, möjligheterna till omprövning, ”skönsbeskattning” och skriftväxling i domstolarna ses över. Förfarandefrågorna behandlar vi i kapitel 10. Värderingen av noterade aktier, särskilt mot bakgrund av att sådana kan vara föremål för kraftig värdenedgång efter skattskyldighetens inträde, skall ses över och detta gör vi i kapitel 9. Frågorna om justering av grundavdragen och skiktgränserna behandlar vi i kapitel 6 och 7. Vi skall också

undersöka om arvsbeskattningen i form av en kvarlåtenskapsskatt kan vara ett alternativ till den nuvarande arvslottsbeskattningen. Denna fråga behandlas i kapitel 12. Slopandet av arvsskatten för makar och sambor medför slutligen att frågan om gåvobeskattningen av makar och sambor skall finnas kvar uppkommer. Denna fråga behandlar vi i kapitel 11.

Detta kapitel inleds dock med en redovisning av fördelningen av arv- och gåvor i Sverige samt intäkter och skattskyldiga. Därefter fortsätter vi med en kortfattad genomgång av arvs- och gåvobeskattning i vår omvärld.

2.2 Fördelningen av arv och gåvor i Sverige

2.2.1 Arv och gåva i Levnadsnivåundersökningen 1994/95

I Levnadsnivåundersökningen (LNU) ställdes frågan om en person fått arv eller gåva som uppgick till minst 40 000 kronor under något av åren 1994/95.¹ Totalt hade 13,3 procent av befolkningen i åldern 16–84 år fått ett sådant arv eller en sådan gåva. Det finns dock stora skillnader mellan olika delar av befolkningen. Om befolkningen delas in efter ålder visar det sig att den medelålders befolkningen (45–64 år) ärver och får gåvor i större utsträckning än övriga åldersgrupper. Om befolkningen i stället delas in efter socioekonomisk grupp, visar statistiken att tjänstemän ärver i högre utsträckning än arbetare. Högre tjänstemän ärver i högre utsträckning än tjänstemän på mellannivå, som i sin tur ärver i högre utsträckning än lägre tjänstemän. Företagare och jordbrukare ärver och får gåvor i ungefär samma utsträckning som lägre tjänstemän. Om befolkningen delas in efter ekonomisk standard är bilden tydlig. Ju högre inkomst, desto större sannolikhet att personen ärver eller får gåva.

Sammantaget ger detta en tydlig fördelningsmässig profil åt arv och gåvor. Personer i medelåldern, med hög socioekonomisk status och höga inkomster ärver i högre utsträckning än andra grupper. Detta medför således att arv och gåvor medverkar till att inkomsterna blir mer ojämnt fördelade. Detta innebär att arvs- och gåvoskatter har en utjämnande effekt på egendomsfördelningen. Tabell 2.1 visar hur stor andel av olika befolkningsgrupper som fått arv eller gåva över 40 000 kronor under något av åren 1994/1995.

¹ SCB (1997) Välfärd och ojämlikhet i Sverige i 20-årsperspektiv 1975-1995. Rapport nr 91 från Levnadsnivåundersökningarna. Frågan ställs vart åttonde år. I LNU 2002/03, som ännu inte har färdigställts, ställs frågan igen.

Tabell 2.1. Andel av befolkningen som fått arv eller gåva överstigande 40 000 kronor 1994/1995, procent

Egenskap	Procent
<i>Ålder</i>	
16-24 år	7,8
25-34 år	10,8
35-44 år	14,7
45-54 år	18,4
55-64 år	18,8
65-74 år	12,1
75-84 år	7,0
<i>Hushållstyp</i>	
Ensamstående utan barn	11,8
Ensamstående med barn	11,7
Sammanboende utan barn	15,4
Sammanboende med barn	14,5
<i>Socioekonomisk grupp</i>	
Arbetare, ej facklärd	9,9
Arbetare, facklärd	10,6
Tjänstemän, lägre	16,3
Tjänstemän på mellannivå	18,2
Tjänstemän, högre	22,0
Jordbrukare	15,8
Företagare, utan anställda	15,2
Företagare, med anställda	15,6
Studerande	9,4
Hemarbetande	14,9
Ålderspensionärer	12,2
Förtidspensionerade/långvarigt arbetslösa	11,8
<i>Disponibel inkomst (per konsumtionsenhet)</i>	
Under 50 % av medelinkomsten	11,3
Över 150 % av medelinkomsten	28,9
Över 200 % av medelinkomsten	36,3
De 20 % med högst inkomst	20,3
De 5 % med högst inkomst	27,0
Alla	13,3

Källa: SCB 1997.

2.2.2 Arv och arvsskatt i Sverige 2002

År 2002 avled cirka 95 000 personer. Dessa efterlämnade arv som vid arvsbeskattningen delades upp på cirka 427 000 arvslotter (exklusive efterlevande make)². Hur mycket dessa arvslotter värderades till, med de värderingsregler för tillgångar som gällde vid arvsbeskattningen år 2002, framgår av tabell 2.2. Av tabellen framgår att en majoritet av arvslotterna, cirka 222 000 eller 52 procent, värderades till ett belopp understigande 20 000 kronor. Ytterligare cirka 158 000 arvslotter värderades till ett belopp understigande 100 000 kronor. Detta innebär att 89 procent av samtliga arvslotter värderades till belopp understigande 100 000 kronor. Ett litet antal arvslotter, cirka 1 300 eller 0,3 procent, värderades till över en miljon kronor. Av detta framgår att arvslotterna till stor del är små.

² Beräkningarna bygger på uppgifter om avlidna under första halvåret år 2002 och är uppräknade för att motsvara helårsekivalenser.

Tabell 2.2. Antal arvslotter i arvslottsgrupper 2002 enligt de värderingsregler för tillgångar och skulder som gällde vid arvsbeskattningen år 2002, exklusive makars och sambors arvslotter

Arvslott värde kr.	Antal arvslotter, tusental	Andel av arvslotterna i %
– 0	117,4	27,5
0– 20 000	105,1	24,6
20 000– 40 000	69,4	16,2
40 000– 60 000	33,2	7,8
60 000– 80 000	42,5	10,0
80 000– 100 000	12,8	3,0
100 000– 120 000	7,7	1,8
120 000– 140 000	6,3	1,5
140 000– 160 000	4,9	1,1
160 000– 180 000	4,4	1,0
180 000– 200 000	3,2	0,7
200 000– 300 000	9,1	2,1
300 000– 400 000	4,5	1,1
400 000– 500 000	2,1	0,5
500 000– 600 000	1,4	0,3
600 000– 700 000	1,0	0,3
700 000– 800 000	0,5	0,1
800 000– 900 000	0,4	0,1
900 000–1 000 000	0,3	0,1
1 000 000–3 000 000	1,1	0,3
3 000 000–	0,2	0,0
Summa	427,1	100,0

Källa: Skatteverket och egna beräkningar.

I tabell 2.3 redovisas den sammanlagda skatten i olika arvslottsgrupper år 2002. Där framgår att antalet arvtagare som betalade arvsskatt uppgick till cirka 98 000, vilket motsvarar knappt 23 procent av samtliga arvtagare. Ungefär 955 miljoner, dvs. 41 procent av den totala arvsskatten, betalades av arvtagare vars arv värderades till över en miljon kronor. En stor del av den totala arvsskatten betalades alltså av högt värderade arvslotter år 2002.

Tabell 2.3. Summa skatt i arvslottsgupper år 2002 enligt de värderingsregler för tillgångar och skulder som gällde vid arvsbeskattningen år 2002, exklusive makars och sambors arvslotter

Arvslott	Antal som betalar skatt 1000-tal	Skattesumma mnkr	Andel av totala arvsskatten i %
0– 20 000	0,0	0	0
20 000– 40 000	16,5	13	1
40 000– 60 000	9,4	26	1
60 000– 80 000	12,1	30	1
80 000– 100 000	12,8	52	2
100 000– 120 000	7,7	46	2
120 000– 140 000	6,3	54	2
140 000– 160 000	4,9	56	2
160 000– 180 000	4,4	66	3
180 000– 200 000	3,2	52	2
200 000– 300 000	9,1	233	10
300 000– 400 000	4,5	180	8
400 000– 500 000	2,1	131	6
500 000– 600 000	1,4	121	5
600 000– 700 000	1,0	115	5
700 000– 800 000	0,5	72	3
800 000– 900 000	0,4	67	3
900 000–1 000 000	0,3	59	3
1 000 000–3 000 000	1,1	413	18
3 000 000–	0,2	542	23
Summa	97,7	2329	100

Källa: Skatteverket och egna beräkningar.

Det är dock viktigt att komma ihåg att de olika värderingsreglerna för tillgångar och skulder ger utrymme för skatteplanering. Genom att placera sin förmögenhet i tillgångar som är lågt värderade går det att sänka arvsskatten kraftigt. Att en så stor andel av arvslotterna inte beskattas kan tyda på att det förekommer skatteplanering, vilket får till följd att arvsskattens utjämnande effekt blir lägre än vad som annars hade varit fallet.

2.2.3 Arvsskatten år 2002 med schabloniserade marknadsvärden

De ovan redovisade resultaten bygger på de värderingsregler av tillgångar som gällde vid arvsbeskattningen år 2002. Om man beräknar ett schablonmässigt marknadsvärde³ för arvslotterna kan man få en bild av hur stor del av arvets egentliga värde som beskattas och hur detta påverkas om värdering och skattesatser förändras.

Genom att dela in arven i olika skikt och dela in tillgångarna i fastigheter, övriga tillgångar och skulder går det att få en bild av hur sammansättningen av arven ser ut. Detta visas i tabell 20.4. De redovisade bruttosiffrorna visar att fastigheter utgör 23 procent av arvslotternas schabloniserade marknadsvärde, övriga tillgångar utgör 91 procent. Från detta dras skulderna, som utgör 14 procent av arvets värde.

Fastigheternas andel av arvets värde är låg i små arv, stiger sedan något och sjunker igen för arv över 600 000 kronor. Skuldernas andel av arven sjunker ju större arvet är, medan övriga tillgångar utgör cirka 90 procent av arvets värde för arvslotter mellan 120 000 kronor upp till tre miljoner kronor.

³ Det schablonmässiga marknadsvärdet beräknas för varje arvslott genom att boets totala värde delas upp i komponenterna fastigheter och övrigt. Från detta dras boets skulder. Fastigheternas värde räknas upp med 1/0,75 (eftersom taxeringsvärdet antas vara 75 % av marknadsvärdet). De övriga tillgångarna antas fördela sig så att 50% redan idag är värderade till sitt fulla marknadsvärde (t.ex. bankmedel), 37,5 % är värderade till 75 % av sitt marknadsvärde (t.ex. aktier noterade på A-listan) och 12,5 % är värderade till 30 % av sitt marknadsvärde (t.ex. aktier noterade på O-listan). Skulderna är idag värderade till sitt fulla värde. Det schablonmässiga marknadsvärdet beräknas efter formeln:

$$\text{Marknadsvärde} = (1/0,75) * \text{fastigheter} + 0,50 * \text{övrigt} + (1/0,75) * 0,375 * \text{övrigt} + (1/0,30) * 0,125 * \text{övrigt} - \text{skulder}$$

Svagheten med denna beräkning är att den enbart tar hänsyn till tillgångar som faktiskt finns med i bouppteckningarna och att de övriga tillgångarna antas fördela sig lika över samtliga hushåll. Detta är knappast fallet i verkligheten.

Tabell 2.4. Arvslotternas sammansättning år 2002, procent, exklusive makars och sambors arvslotter

Schablonmässigt beräknat marknadsvärde	Antal 1000-tal	Andel fastigheter	Andel övrigt	Andel skulder
– 0	117,4	0	0	0
0– 20 000	70,9	13	129	-42
20 000– 40 000	64,3	17	107	-24
40 000– 60 000	37,0	22	99	-22
60 000– 80 000	25,4	23	96	-19
80 000– 100 000	25,3	38	76	-14
100 000– 120 000	26,5	18	96	-15
120 000– 140 000	9,5	29	89	-18
140 000– 160 000	7,3	28	89	-17
160 000– 180 000	5,0	28	86	-15
180 000– 200 000	4,3	30	86	-16
200 000– 300 000	14,4	28	86	-13
300 000– 400 000	6,8	26	86	-12
400 000– 500 000	3,7	26	84	-9
500 000– 600 000	2,8	28	82	-10
600 000– 700 000	1,5	23	89	-11
700 000– 800 000	1,0	24	86	-10
800 000– 900 000	1,0	24	85	-9
900 000– 1 000 000	0,7	22	87	-9
1 000 000– 3 000 000	2,1	21	87	-8
3 000 000–	0,3	7	98	-5
Totalt	427,1	23	91	-14

Källa: Skatteverket och egna beräkningar.

2.2.4 Sammanfattning

I Levnadsnivåundersökningen 1994/95 undersöktes vilka som fått arv eller gåva som överstiger 40 000 kronor. Resultaten visar att människor oftast ärver i medelåldern (här 45–64 år), när föräldrarna avlider. Dessutom ärver tjänstemän, framförallt högre tjänstemän och höginkomsttagare i högre utsträckning än den övriga befolkningen. Detta visar att skatt på arv och gåvor har en utjämnande effekt på inkomst- och förmögenhetsfördelningen.

Under år 2002 avled 95 000 personer i Sverige. Dessa lämnade efter sig arv, som vid arvsbeskattningen fördelades på sammanlagt 427 000 arvslotter (exkl. efterlevande make och sambo). Tillsammans betalade dessa arvtagare 2,3 miljarder i arvsskatt. De flesta arvtagarna betalade inte någon skatt alls, utan arvsskatt betalades av cirka 23 procent av arvtagarna.

Beräknas ett schabloniserat marknadsvärde av vad arven egentligen är värda (och inte vad de är värderade till enligt dagens värderingsregler) visar det sig att en majoritet av arvslotterna, 253 000 eller 59 procent, är värda under 40 000 kronor. Detta kan jämföras med 292 000 arvslotter eller 68 procent vid tillämpning av dagens regler. Ytterligare 88 000 arvslotter har ett schabloniserat marknadsvärde som understiger 100 000 kronor. Det är bara 2 400 arvslotter med ett värde över en miljon kronor. För arvslotter med ett schabloniserat marknadsvärde överstigande en miljon betalas 1,2 miljarder i arvsskatt, vilket motsvarar ungefär hälften av den inbetalade arvsskatten (exkl. efterlevande make och sambo).

2.3 Intäkter och skattskyldiga

Enligt statsbudgeten för år 2002 inbringade arvsskatten 2 643 miljoner kronor och gåvoskatten 332 miljoner kronor. I jämförelse med beräkningen i vårpropositionen 2003 har prognosen för år 2004 i höstbudgeten 2003 justerats ned med mellan 400 och 700 miljoner kronor. Av detta hänför sig 300 miljoner kronor till genomförandet av ett slopande av arvsskatten mellan makar och sambor. Arvs- och gåvoskatten utgör en liten andel av statens finanser även om uttaget ökade från 0,34 till 0,49 procent av statens inkomster mellan åren 1999 och 2002.

Tabell 2.5. Statens uttag av arvs- och gåvoskatt i mnkr

Inkomster	Arvsskatt	Gåvoskatt	Totalt uttag	Andel statens tot. ink. i %	Andel offentliga sektorns tot. ink. %
1991	1 190	372	1 662	0,48	0,22
1992	1 000	192	1 192	0,38	0,16
1993	811	123	934	0,29	0,13
1994	1 000	120	1 120	0,32	0,15
1995	1 085	303	1 388	0,33	0,17
1996	1 165	198	1 363	0,25	0,15
1997	1 573	222	1 795	0,31	0,19
1998	1 755	250	2 005	0,33	0,20
1999	1 878	272	2 150	0,34	0,20
2000	2 088	460	2 548	0,39	0,22
2001	2 199	377	2 576	0,42	0,23
2002	2 643	332	2 975	0,49	0,26
2003	2 175	315	2 490		
2004 Prognos	2 200	300	2 500		
2005 Prognos	2 300	300	2 600		

2.4 Arvs- och gåvobeskattning i vår omvärld

Uppgifterna i följande sammanställning är hämtade från European Tax Handbook 2003 utgiven av International Bureau of Fiscal Documentation i Amsterdam; Skatter i EU m.fl. stater 2002 av Svenskt Näringsliv och rättsdatabasen British and Irish Legal Information Institute.

I flertalet fall har det endast tagits med sådana uppgifter som motsvarar den beskattning som görs i skatteklass I, dvs. beskattningen av barn och andra bröstarvingar samt i förekommande fall makar. För andra arvingar och gåvotagare gäller oftast lägre grundavdrag och ibland också högre skattesatser. Så är även fallet i Sverige.

Valutor

1 EUR = 9,10 kronor. 1 DKK = 1,22 kronor. 1 NOK = 1,11 kronor. 1 PLN = 1,95 kronor, 1 GBP = 13,62 kronor. (Källa: Affärsvärlden, 28 maj 2004). 1 EUR = USD 0,85.

Belgien

I Belgien skiljer sig arvs- och gåvoskattesatserna mellan de tre olika regionerna. Brysselregionen har ett grundavdrag på EUR 50 000 för make och släktingar i rätt upp- och nedstigande led. Därutöver tas en progressiv skattesats ut på mellan 3 och 30 procent där den lägsta skattesatsen tas ut på arvslotter upp till EUR 50 000 och den högsta på lotter överstigande EUR 500 000. Vid en arvslott på EUR 100 000 är skattesatsen 8 procent. I den vallonska regionen medges ett grundavdrag på EUR 12 500 för arvslotter till makar och släktingar i rätt upp- och nedstigande led. Skattesatsen är progressiv och varierar mellan 3 och 30 procent där den högsta skattesatsen även här tas ut på lotter överstigande EUR 500 000. Vid en arvslott på EUR 100 000 är skattesatsen 10 procent. I den flamländska regionen består arvsskatt av en fast och en rörlig del. För arvslotter understigande EUR 50 000 avgår en skattereduktion som uppgår till högst EUR 500. För arvslotter understigande EUR 50 000 är skattesatsen 3 procent. För arvslotter upp till EUR 250 000 är skattesatsen 9 procent och på lotter däröver 27 procent. En viss nedsättning av skatten tillämpas också på tillgångar i familjeföretag. Gåvoskatt beräknas enligt samma skattesatser som för arv i de två första regionerna medan den flamländska regionen har en särskild progressiv skatteskala för gåvor. Den högsta skattesatsen 30 procent tas ut på gåvor som överstiger EUR 500 000.

Danmark

I Danmark beskattas dödsbon med en modifierad kvarlåtenskapskatt. Skatten – boavgiften – tas ut med en proportionell skattesats på 15 procent på dödsbon med en sammanlagd behållning överstigande DKK 244 600. Andra närstående än bröstarvingar och föräldrar beskattas därutöver med ytterligare 25 procent i tilläggsboavgift. Tilläggsboavgiften beräknas på den del av kvarlåtenskapen som återstår efter det att boavgiften räknats av utan grundavdrag. Den effektiva skattesatsen är därför 36,25 procent. För gåvor till bröstarvingar och föräldrar tas en gåvoskatt ut med 15 procent efter ett grundavdrag på cirka DKK 49 900. För andra närstående tas gåvoskatt ut med 36,25 procent efter ett visst lägre grundavdrag.

Estland, Lettland, Italien och Litauen

Estland och Lettland har ingen arvs- eller gåvoskatt. Italien har ingen arvs- eller gåvoskatt för make eller bröstarvingar. I Litauen är arv till make, bröstarvingar och föräldrar skattefria och landet har ingen gåvobeskattnings.

Finland

I Finland beskattas make och barn med en skattesats på mellan 10 och 16 procent efter ett grundavdrag på EUR 6 800 för make och med EUR 3 400 för barn under 18 år. Skattesatsen är 10 procent på arvslotter mellan EUR 3 400–17 000, 13 procent mellan EUR 17 000–50 000 och 16 procent över EUR 50 000. För syskon, halvsyskon och deras bröstarvingar är skattesatserna dubbla och för alla andra arvingar tredubbla. Gåvoskatt tas ut med samma procentsatser efter ett grundavdrag på EUR 3 400. Sammanläggning sker för gåvor som erhållits inom en treårsperiod.

Frankrike

I Frankrike beskattas arv och gåvor med en progressiv skattesats som varierar mellan 5 och 40 procent. Grundavdrag för arv och gåva räknas av med EUR 76 000 för make och med EUR 46 000 för föräldrar och bröstarvingar. Viss lättnad ges i samband med överlåtelse av exempelvis onoterade aktier, industriföretag och bostäder eller beroende på givarens ålder. För släktingar i rätt upp- och nedstigande led utgår skatt med 5 procent på lotter understigande EUR 7 600, med 10 procent på lotter upp till EUR 11 400, med 15 procent på lotter upp till EUR 15 000, med 20 procent på lotter upp till EUR 520 000, med 30 procent på lotter upp till EUR 850 000, med 35 procent på lotter upp till EUR 1 700 000 och med 40 procent på lotter däröver.

Irland

I Irland arvs- och gåvobeskattas barn och föräldrar med en 20-procentig skattesats efter ett grundavdrag på EUR 381 000. Grundavdraget räknas upp med konsumentprisindex varje år.

Kanada

Kanada har ingen särskild arvs- eller gåvobeskattnig. I stället utlöses kapitalvinstbeskattnig i samband med dödsfall och gåvotransaktioner. Hälften av skillnaden mellan arvlåtarens respektive givarens anskaffningskostnad för tillgången och dess marknadsvärde vid dödsfallet respektive gåvotillfället beskattas som kapitalvinst i enlighet med den progressiva inkomstskatteskalen.

Luxemburg

I Luxemburg tas arvsskatt inte ut på laglott. Make med barn är undantagen från arvsskatt. I annat fall avgår ett grundavdrag på EUR 38 000. För bröstarvinge utgår skatt för arv utöver laglotten med mellan 2 och 6,4 procent. Den högsta skattesatsen utgår för lotter överstigande EUR 1 750 000. Gåvoskatt utgår för gåvor som grundar sig på skriftliga avtal och har därför mera karaktären av en registreringsavgift. Skattesatsen varierar med mellan 1,8 och 3 procent för gåvor till släktingar i rätt upp- och nedstigande led. Om gåvan utgör ett förskott på arv från förälder till barn och inte överstiger laglotten är skattesatsen 1,8 procent. Gåva av fastighet beskattas därutöver med en stämpelskatt på 1 procent.

Nederländerna

I Nederländerna tas arvs- och gåvoskatt ut med en progressiv skattesats. Make och i vissa fall sambo medges grundavdrag vid arv med EUR 484 691 och barn för varje levnadsår understigande 23 år med EUR 4 143 dock minst EUR 8 284. Barn överstigande 23 år får göra grundavdrag på EUR 8 284 för arvslotter understigande EUR 24 851. Gåvor understigande EUR 2 486 för två år är skattefria. Barn får göra grundavdrag på EUR 4 143 från gåvor utgivna under ett kalenderår. För barn mellan 18 och 35 år höjs grundavdraget till EUR 8 284 om arvet inte överstiger EUR 24 851. Barn mellan 18 och 23 år får också tillgodoräkna sig ett förhöjt grundavdrag på EUR 20 711 vid ett tillfälle. Skattesatsen varierar mellan 5 och 27 procent. Skatt utgår med 5 procent på belopp upp till EUR 20 714, med 8 procent på belopp upp till EUR 41 424, med 12 procent på belopp upp till EUR 82 840, med 15 procent på belopp upp till EUR 165 673, med 19 procent på belopp upp till

EUR 331 340, med 23 procent på belopp upp till EUR 828 338 och med 27 procent på belopp däröver.

Norge

I Norge får alla som är skattskyldiga göra ett grundavdrag på NOK 250 000 för både arv och gåvor. Viss sammanläggning sker. För belopp mellan NOK 250 000 och 550 000 utgår arvs- respektive gåvoskatt med 8 procent och för belopp däröver med 20 procent.

Polen

I Polen medges ett grundavdrag för arv och gåvor till make och barn med PLN 9 637. Lantbruk och ”personliga” små företag där arv- eller gåvotagaren fortsätter verksamheten i 5 år undantas från beskattning. Arv och gåvor upp till PLN 9 637 som avser bostäder är skattefria och bostäder har också en lägre värdering. Arvsskatt för bröstarvingar, föräldrar och syskon tas sedan ut med 3 procent på belopp understigande PLN 10 278, med 5 procent på belopp understigande PLN 20 556 och med 7 procent på belopp däröver.

Portugal

I Portugal får make och barn över 18 år ett grundavdrag med EUR 3 641 för arv och gåvor. Arv och gåvor till barn under 18 år är skattefria. Därefter utgår en progressiv skattesats med 3 procent på belopp från EUR 3 641 upp till 14 265, med 6 procent på belopp upp till EUR 36 312, med 9 procent på belopp upp till EUR 71 328, med 13 procent på belopp upp till EUR 178 968, med 13 procent på belopp upp till EUR 178 968, med 17 procent på belopp upp till EUR 355 343 och med 24 procent på belopp däröver.

Spanien

I Spanien är arvs- och gåvoskatten en regional skatt. Om inte annat bestäms tas skatterna ut med en progressiv skattesats på lägst 7,65 procent som utgår på belopp överstigande EUR 7 993 och med högst 34 procent på belopp överstigande EUR 797 555. Vid exempelvis arvslotter och gåvor mellan EUR 71 893 och 79 880 utgår skatt med 15,3 procent. Barn under 13 år får göra grundavdrag med EUR 47 882. Barn mellan 13–21 år får göra grundavdrag med EUR 15 956 + 3 991 för varje år. För make och andra barn är grundavdraget EUR 15 957.

Storbritannien

I Storbritannien är make fri från arvsskatt. I övrigt utgår en kvarlåtenskapsskatt på behållningar överstigande GBP 255 000 (1 april 2003) med 40 procent. Sammanläggning sker med gåvor utgivna inom 7 år före dödsfallet. Företagsförmögenhet och viss lantbruksegendom är skattefri eller beskattas till hälften.

Tyskland

I Tyskland är grundavdraget för makar EUR 307 000 och för barn EUR 205 000. Skattesatsen är densamma för arv och gåvor och varierar med mellan 7 procent vid EUR 52 000 och 30 procent vid EUR 565 000. Sammanläggning med gåvor sker inom en 10-årsperiod. Dessutom görs ett grundavdrag på företagsegendom på EUR 256 000 och över detta belopp reduceras värdet till 60 procent. Detsamma gäller andelar i bolag där den avlidne innehar mer än 25 procent av bolaget.

USA

USA har en federal kvarlåtenskapsskatt. Avdrag görs för testamenterade belopp till kvalificerade samhällsnyttiga ändamål respektive till make. Arvsskatt tas ut med mellan 18 och 50 procent. Vid skattereformen år 2001 beslutades att den högsta skattesatsen successivt ska minskas till 45 procent fram till år 2010 för att upphöra år 2010. Av budgettekniska skäl fattades inte något

beslut för tiden därefter. Från skatten får dock dras av en skatte-reduktion (unified tax credit) som uppgår till EUR 794 114 (år 2001). (1 EUR= USD 0,85)

Österrike

I Österrike avgår ett grundavdrag med EUR 2 200 på arvslott till make och barn. Därefter tas en progressiv arvsskatt ut på 2–15 procent. Vid en arvslott på EUR 109 500 är skattesatsen 6 procent och vid en arvslott på EUR 730 000 är skattesatsen 10 procent. Den högsta skattesatsen utgår vid arvslotter på EUR 4 380 000. Grundavdraget för gåva till make uppgår till EUR 7 300 + 2 200 och skattesatserna är desamma som vid arv. Sammanläggning av gåvor sker under en 10-årsperiod.

3 Motiv för att ta ut arvsskatt och gåvoskatt

Vårt ställningstagande

Av nedanstående redogörelse för de bakomliggande motiven för en arvs- och gåvobeskattnings framgång att skatteförmågetanken och andra fördelningspolitiska motiv numera kompletterar varandra. Även om arvs- och gåvoskatterna utgör en liten del av statens finanser har de, såsom framgår av föregående kapitel, en utjämnande effekt på inkomst- och förmögenhetsfördelningen i vårt samhälle. Av detta skäl bör skatterna behållas. Av både fördelningspolitiska skäl och administrativa skäl bör skatterna inte tas ut på alltför små förvärv. Det nuvarande systemet med en arvs- och gåvobeskattnings med grundavdrag är enligt vår uppfattning bättre än andra system som t.ex. en kvarlåtenskapsbeskattnings. Det nuvarande systemet har emellertid vissa brister bl.a. i det att tillgångar värderas olika, och att det också därmed kan finnas en bristande balans i värderingen av tillgångar och skulder. Vi förordar därför införandet av en likformig beskattnings. Ett undantag från detta gör vi dock i fråga om tillgångar i näringsverksamhet där vårt motiv för en särbehandling bygger på att vi skall beakta möjligheterna att främja företagande och tillväxt.

Bakgrund

Skatteförmågeprincipen

Skatteförmågeprincipen har haft stor betydelse vid uppbyggnaden av det svenska skattesystemet. På inkomstskatteområdet fick skatteförmågeprincipen sitt genombrott genom 1910 års inkomstskatte-reform och har allt sedan dess varit den ledande grundtanken bakom inkomstbeskattnings utformning. På arvs- och gåvobeskattnings-ens område bär både 1894 års förordning angående stämpelavgifter,

då den schematiska arvslottsbeskattningen introducerades, och 1914 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt spår av skatteförmågeprincipen.

I ett antal artiklar i slutet av 1920-talet anförde Ernst Wigforss ett annat motiv för arvsskatten, nämligen *skattens korrektiv* till de förmögenhetsskillnader som arvsrätten kan ge upphov till. Med detta menas att skatten skall åstadkomma en förmögenhetsutjämning genom att till det allmänna helt eller delvis dra in förvärv som ger upphov till stora förmögenhetsklyftor.¹

Det var dock skatteförmågeprincipen som sköts i förgrunden vid införandet av 1941 års lagstiftning under Ernst Wigforss finansministertid. Principen har också kommit till uttryck vid skattens utformning, både genom skatteskalornas progressiva konstruktion och genom de särskilda avdragen, främst makes och omyndiga barns avdragsrätt. I förarbetena till lagen (SOU 1939:18 s. 110) sägs följande:

Vid beskattning av de särskilda arvs- och testamentstagarnas lotter är, allt sedan arvslottsbeskattningen 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 i 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*.

Skatteförmågeprincipen har också haft en avgörande betydelse vid ställningstaganden om tidpunkten för skattskyldighetens inträde och därtill anknutna frågor. Så har den vid upprepade tillfällen åberopats vid utarbetandet av regler om beskattning av de framskjutna förvärven men också varit av betydelse för bestämmelserna om eftergift av skatt.²

Även för gåvobeskattningen har skatteförmågetanken lyfts fram. Förutom att hindra ett kringgående av arvsskatten skall den bl.a. ta i anspråk den ökade skatteförmåga som en gåva ger gåvotagaren. Skatteförmågeprincipen har alltså haft stor betydelse för arvs- och gåvobeskattningens uppbyggnad.³

¹ Englund – Silfverberg, Beskattning av arv och gåva, tolfte uppl. 2001, s. 21.

² Göran Englund, Tidsfaktorn vid beskattning av arvs- och testamentslott, 1969 s. 20.

³ Englund-Silfverberg, a.a., s. 21.

Någon närmare utredning av skatteförmågeprincipen innebär dock inte gjorts i lagens förarbeten och det finns också frågetecken kring principens betydelse.⁴ Alla tillgångar är ju inte omsatta i kontanter och kan alltså inte – åtminstone inte omedelbart – användas för att betala skatten. När det gäller företagstillgångar som omfattas av lättnadsreglerna får dessa vid gåva dessutom inte avyttras inom en 3-årsperiod om lättnaden skall kvarstå.

Englund menar att det finns tre olika sätt att uppfatta skatteförmågeprincipen på. Det första är att skatteförmågan kan anses vara en funktion av *möjligheterna* att i anknytning till en viss tidpunkt omsätta förvärvet i kontanta tillgångar. Det andra är att skatteförmågan är en funktion av förvärvarens *faktiska* kontanta utbyte av de förvärvade tillgångarna. Det tredje är att uppfatta skatteförmågan som en funktion av förvärvarens successiva tillgodonjutande av egendomen i form av konsumtion av dess avkastning och, efter eventuell omvandling, dess substans.⁵

Andra fördelningspolitiska motiv

I direktiven till 1967 års kapitalkatteberedning uttalade departementschefen att beredningen i sitt arbete med att klarlägga ändringarna i förmögenhetstillväxten och förmögenhetsfördelningen skulle "avväga beskattningen på ett sådant sätt att en av sociala skäl önskvärd fördelning av förmögenhetsinnehavet underlättas".

Fördelningspolitiska syften har även angetts i senare förarbeten t.ex. i prop. 1986/87:54. Det var här fråga om att ändra värderingen av A-aktier och OTC-aktier från det noterade värdet till 75 respektive 30 procent av det noterade värdet. I propositionen anförde departementschefen bl.a. följande (s. 14).

Innan jag går in på de olika delförslagen vill jag något beröra arvs- och gåvoskattens nivå och utformningen av skatteskalen för arvs- och gåvobeskattningen. Skatten fick sin nuvarande utformning, en arvslotsskatt, genom lagstiftning år 1958. Härefter har skiktgränserna och de skattefria grundbelopp som gäller räknats upp vid två tillfällen. Nu gällande skiktgränser har tillämpats från ingången av år 1982. För stora arv och gåvor har också skatteuttaget skärpts i förhållande till vad som beslutades vid 1958 års reform. En sådan skärpning beslutades senast hösten 1982. – – – Vad sedan beträffar nivån på skatteuttaget har i den allmänna debatten framförts krav på i vissa fall mycket långt-

⁴ Englund-Silverberg, a.a. s.19.

⁵ Englund, Tidsfaktorn, s. 24.

gående lättnader i skatteuttaget. Sådana synpunkter har också framförts vid remissbehandlingen av AGK:s betänkande. Min egen uppfattning är följande. – Syftet med arvs- och gåvoskatten är i första hand fördelningspolitiskt. Någon radikal sänkning av skatteuttaget av det slag som ibland förordats kan enligt min mening inte komma i fråga. Detta utesluter emellertid inte att vissa justeringar kan vara påkallade. Jag vill i sammanhanget erinra om att de skärpningar som beslutades hösten 1982 genomfördes i en helt speciell situation. Højningen av skatteuttaget var en av många åtgärder som syftade till att på ett rättvist sätt fördela de bördor som lades på medborgarna i ett skede då det gällde att snabbt restaurera en kraftigt nedgången ekonomi. Vi befinner oss nu i en annan situation och jag anser då att skäl kan anföras för en viss sänkning av skatteuttaget som onekligen vid en internationell jämförelse ligger på en hög nivå. En sådan justering av beskattningsnivån kan också enligt min mening genomföras utan några påtagliga negativa fördelningseffekter.

Efter att ha närmare redogjort för förslaget återkom han till den fördelningspolitiska diskussionen och anförde (s. 21):

När jag nu tar upp frågan om arvs- och gåvoskattens nivå vill jag påminna om de allmänna synpunkter som jag redovisat inledningsvis. Ett mycket högt generellt skatteuttag för med sig svårbehandlade problem. Jag tänker på de fall där den höga skatten i kombination med någon tillkommande omständighet, t.ex. kursfall på aktier, leder till resultat som inte framstår som rimliga. En annan nackdel med den höga skattenivån är att den väcker återkommande krav på särskilda lättnader för olika slag av egendom. Lättnadsreglerna för jordbruk och företag är exempel på ingrepp som ansetts påkallade till följd av det höga generella skatteuttaget. Sådana särregler för ofta med sig komplikationer vid tillämpningen. Enligt min mening finns det skäl att låta de nu antydda problemen med en hög skattenivå väga tyngre än de hittills fått göra när skattens höjd skall bestämmas. – Som ofta framhållits i debatten kan det också sättas i fråga om det är lämpligt att den svenska arvsskatten markant överstiger den som gäller i jämförbara industriländer, främst i våra nordiska grannländer. I den frågan vill jag först slå fast att det av främst fördelningspolitiska skäl är uteslutet att reducera den svenska arvsskatten till de mycket låga nivåer som råder i många av de länder med vilka jämförelser brukar göras. Däremot anser även jag att man vid avvägningen av den svenska arvsskattenivån bör tillmäta intresset av att utjämna de nuvarande skillnaderna större betydelse än hittills. – De nämnda aspekterna som talar för sänkning av skatteuttaget måste självfallet vägas mot de fördelningspolitiska skäl som ligger till grund för arvsbeskattningen. Det är också väsentligt att beakta de statsfinansiella effekterna även om vi här rör oss på ett område som totalt ger ett begränsat bidrag till statens inkomster.

4 Värderingen av tillgångar och skulder

4.1 Sammanfattning

I detta kapitel föreslår vi en gemensam värderingsnivå på 50 procent för alla tillgångar och skulder med undantag för begravnings- och bouppteckningskostnader samt för tillgångar och skulder i näringsverksamhet.

När det gäller begravnings- och bouppteckningskostnader föreslår vi att sådana även fortsättningsvis skall få dras av med sitt fulla värde.

För att främja företagande och tillväxt föreslår vi att arv av näringsverksamhet skall befrias från arvsskatt. Av samma skäl föreslår vi att vid en gåva av näringsverksamhet skall substansvärdet av denna få sättas ned till 15 procent.

4.2 Vårt uppdrag

Egendomsskattekommittén skall enligt direktiven göra en övergripande teknisk översyn av regelverket för beskattning av arv och gåvor. I uppdraget ingår också att se över värderingsreglerna för olika typer av tillgångar. Översynen skall omfatta arvs- och gåvoskattefrågor i samband med generationsskiften i mindre företag endast i den utsträckning frågorna inte har behandlats av 3:12-utredningen i betänkandet SOU 2002:52. Kommittén skall dock anpassa 3:12-utredningens förslag till de förändringar som kan komma att föreslås med anledning av översynen. Frågan om en justering av grundavdragen och skiktgränserna ingår också i uppdraget. Det sakliga sambandet mellan å ena sidan förmögenhetsbeskattningen och å andra sidan arvs- och gåvobeskattningens regler skall beaktas, enhetliga och likformiga regler eftersträvas och möjligheterna att främja företagande och tillväxt särskilt uppmärksammas.

4.3 Nuvarande regler

Beskattningen av arv och gåvor regleras i AGL. Vid arvsbeskattningen använder man sig av ett schematiskt arvskifte. Det innebär att beskattningsmyndigheten beräknar skatten med utgångspunkt från en fingerad fördelning av kvarlåtenskapen efter den avlidne på grundval av bouppteckningen som skall upprättas enligt bestämmelser i Ärvdabalken (ÄB). I speciella fall kan beräkningen också göras med ledning av en deklARATION (11 § 1 mom. AGL). Det är de värden som har antecknats i bouppteckningen som skall ligga till grund för beskattningen om dessa värden inte avviker från AGL:s egna värderingsregler (20 § AGL). I praktiken innebär detta att värderingen av egendomen görs i enlighet med bestämmelserna i AGL. Vid gåvobeskattningen tillämpas samma värderingsregler som vid arvsbeskattningen (43 § AGL).

Som alternativ till det schematiska arvskiftet kan de skattskyldiga åberopa ett verkligt arvskifte som beskattningsunderlag, under förutsättning att detta lämnas in till Skatteverket innan verket har fattat beslut i ärendet. Här gäller dock att lottläggningen inte får strida mot ÄB:s regler och att de uppgivna värdena inte får understiga de värden som anges i AGL. Ett åberopande av ett verkligt arvskifte leder emellertid ofta till en högre beskattning, eftersom värdet på tillgångarna och skulderna tas upp till sina marknadsvärden. Det är därför relativt ovanligt att en arvskifteshandling läggs till grund för beskattningen.

Utgångspunkten för värderingsreglerna är att tillgångar och skulder skall tas upp till marknadsvärdet vid tidpunkten för dödsfallet eller gåvotillfället. När det gäller fast egendom skall sådan tas upp till taxeringsvärdet året före dödsfallet respektive gåvan och att lös egendom skall tas upp till marknadsvärdet. Även om utgångspunkten är att lös egendom skall tas upp till marknadsvärdet finns det olika värderingsregler för olika tillgångsslag. I några bestämmelser finns exempel på en försiktigt utförd marknadsvärdering. En sådan bestämmelse finns för värdering av "annan lös egendom" i 23 § F. andra stycket AGL. En annan finns för värdering av vissa typer av värdepapper i 23 § B. sjätte stycket AGL. Enligt dessa bestämmelser skall egendomen uppskattas till "vad den kan antas ha betingat vid en med tillbörlig omsorg skedd försäljning, som föranletts av boets avveckling" respektive "till ett pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden".

I fråga om vissa tillgångar föreskrivs att de skall tas upp till en andel av sitt värde. Detta gäller t.ex. aktier som är inregistrerade vid börs som skall tas upp till 75 procent av sitt noterade värde och O-listenoterade aktier – samt andra aktier som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut – som skall tas upp till 30 procent av sitt noterade värde. Bostadsrätter skall tas upp till ett värde som motsvarar medlemmens eller delägarens andel i föreningens eller bolagets förmögenhet beräknad med utgångspunkt i fastighetens taxeringsvärde och med hänsyn till föreningens eller bolagets övriga tillgångar och skulder enligt senaste bokslut.

För att underlätta generationsskiften i småföretag som driver näringsverksamhet finns det sedan 1970-talet särskilda skattelättnader i AGL för värderingen av förmögenheten i sådana företag. De särskilda reglerna gäller både vid enskilt bedriven verksamhet och när verksamheten bedrivs genom en juridisk person. Reglerna är inte tillämpliga om verksamheten bedrivs i ett aktiebolag som är marknadsnoterat. Lättnadsreglerna är tillämpliga såväl vid arv som vid gåva. Vid gåvobeskattningen måste dock vissa villkor, som framgår av 43 § tredje stycket AGL, vara uppfyllda för att lättnadsreglerna skall gälla. Det materiella innehållet i lättnadsreglerna finns inte i AGL utan i den numera upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, GSFL. Lättnadsreglerna innebär i korthet att värdet av ett företag som omfattas av reglerna skall uppskattas enligt den s.k. substansvärdeметoden. En värdering enligt substansvärdeметoden går ut på att de tillgångar och skulder som finns i företaget skall värderas var för sig och utan hänsyn tagen till att dessa kan ha ett annat värde på grund av att företaget bedriver verksamhet, dvs. i princip till bokfört värde. Om tillgångarna överstiger skulderna får det överskjutande värdet därefter sättas ned till 30 procent. Uppkommer vid värderingen däremot ett negativt värde för en enskild näringsidkare behandlas beloppet som en skuld i bouppteckningen och får därmed dras av till 100 procent.

Om lättnadsreglerna inte skall tillämpas vid värderingen av näringsverksamhet, t.ex. på grund av att något gåvovillkor inte har uppfyllts, skall enligt nuvarande regler marknadsvärdet i stället ligga till grund för beskattningen.

I AGL finns inte någon särskild bestämmelse om att skulder är avdragsgilla och hur de i så fall skall värderas. Detta behövs inte heller eftersom hänvisningen till den dödes bouppteckning och ÄB innebär att skulder skall räknas av och att det skall ske med deras

nominella värden. Det finns däremot särskilda regler i GSFL för värderingen av skulder i företagsförmögenhet.

Utöver de särskilda reglerna för värderingen av egendomen finns speciella regler som gäller för de kostnader som belastar dödsboet med anledning av upprättande av bouppteckning och begravning. Dessa får dras av enligt ett uttryckligt stadgande i 13 § 1 mom. 3 AGL.

4.4 Tidigare överväganden

4.4.1 3:12-utredningen

Den 18 juni 2002 överlämnade 3:12-utredningen sitt betänkande, Beskattning av småföretagare Del 1 och 2, SOU 2002:52. I utredningsuppdraget ingick generationsskiftesproblematiken vid arvs- och gåvobeskattningen. Utredningen behandlade bl.a. förutsättningarna för att de s.k. lättnadsreglerna skall få tillämpas vid gåvobeskattningen. Utredningen gjorde också en omfattande systematisk och författningsteknisk genomgång av de flesta värderingsreglerna i AGL och i GSFL.

Den del av utredningens förslag som innebär en utvidgning av lättnadsreglerna har lett till lagstiftning. Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas i de fall skattskyldighet inträtt efter den 31 december 2003 (prop. 2003/04:17, bet. 2003/04SkU9, rskr. 2003/04:117, SFS 2003:1199). Ändringarna syftar till att underlätta generationsskiften. Bl.a. skall successiva gåvor godtas och gåvotagare skall också kunna lämna ersättning till givare utan att gå miste om skattelättnaden. Karenstiden förkortas från fem till tre år. Tillämpningsområdet för lättnaderna utvidgas till att också omfatta fastighetsförvaltning. Vidare skall ersättning som lämnas i samband med gåva som bara tas upp till en andel av marknadsvärdet, reduceras på samma sätt.

4.5 En 50-procentig värderingsnivå

Våra förslag: Tillgångar och skulder skall värderas till 50 procent av marknadsvärdet eller av de andra värden som utgör utgångspunkt för dagens värdering av vissa tillgångar.

Begravnings- och bouppteckningskostnader skall även i fortsättningen få dras av med sitt fulla värde.

Liksom vid förmögenhetsbeskattningen skiftar värderingen av olika tillgångar och skulder vid arvs- och gåvobeskattningen. Genom att placera sin förmögenhet i tillgångar som är lågt värderade, t.ex. aktier på O-listan kan man få ner skatten avsevärt eller helt planera bort den.

Olikformiga värderingsregler har skapat en situation där det inför en överföring av tillgångar till nästa generation eller andra närstående lönar sig att disponera sina tillgångar med utgångspunkt från hur de beskattas. Ett stort utrymme för skatteplanering tenderar att gynna resursstarka personer, vilket från fördelningspolitiska utgångspunkter är en brist.

Vi föreslog i vårt huvudbetänkande SOU 2004:36 en breddning av skattebasen på förmögenhetsskatteområdet (avsnitt 15.10) och att alla skattepliktiga tillgångar och skulder skall värderas till 50 procent (kap. 17).

En mer likformig värdering på arvs- och gåvobeskattningens område minskar utrymmet för skatteplanering. Vi bedömer dock att det inte heller vid arvs- och gåvobeskattningen är möjligt att t.ex. göra allt pensionskapital skattepliktigt eller att endast på detta område införa en marknadsvärdering av bostadsrätter. Det finns således starka skäl att även på arvs- och gåvobeskattningens område ersätta dagens flora av olika värderingsregler med en gemensam värderingsnivå.

Det finns olika sätt att ändra värderingsnivån om man vill upprätthålla ett oförändrat skatteuttag. Antingen kan man sänka värderingsnivån och höja skattesatsen eller höja värderingsnivån och sänka skattesatsen.

Det finns fördelar med en låg värderingsnivå och hög skattesats jämfört med en hög värderingsnivå och låg skattesats. Med en låg värderingsnivå tar man fortfarande hänsyn till att vissa tillgångar innehåller en latent skatteskuld. En låg värderingsnivå innebär också att det finns en viss säkerhetsmarginal om en tillgång faller i värde efter ett dödsfall.

Det finns alltså skäl för att bestämma värderingsnivån för tillgångar till 50 procent även på arvs- och gåvobeskattningens område. Förslaget innebär t.ex. att fastigheter skall beskattas till 50 procent av sitt taxeringsvärde året före skattskyldighetens inträde och att bostadsrätter skall värderas till 50 procent av det värde som skall tas upp enligt dagens värderingsregler.

Att enbart föreslå ändrade värderingsregler för tillgångar och lämna dagens fulla avdragsrätt för skulder oförändrad är emellertid

inte rimligt. Det skulle lämna kvar ett förhållandevis omfattande utrymme för skatteplanering. Avdragsrätten för skulder bör därför begränsas till 50 procent av det uppskattade skuldbeloppet. Att skulder inte längre skall värderas till sitt nominella belopp nödvändiggör en uttrycklig värderingsregel i AGL.

När det gäller boupptecknings- och begravningskostnader är sådana kostnader avdragsgilla. Bouppteckningskostnader innefattar utgifter för att boet skall kunna upptecknas och värderas och avdrag får enligt praxis göras med skälig kostnad. Storleken på kostnaderna är inte proportionell till boets storlek utan kan t.ex. bero på antalet dödsbodelägare och svårigheter att delge dessa. Vi anser därför att avdragsrätten för boupptecknings- och begravningskostnad skall lämnas oförändrad. Det innebär att kostnader för bouppteckning och begraving även fortsättningsvis får dras av med skäligt belopp och att någon nedsättning till 50 procent inte skall ske.¹

Genom detta förslag uppnås en större likformighet med de värderingsregler som har föreslagits i fråga om förmögenhetsbeskattningen. Förslaget bör också minska utrymmet för skatteplanering. Värderingen medför därutöver en klar förbättring när det gäller den s.k. listproblematiken, dvs. problemet med att aktier på Stockholmsbörsens A- och O-lista värderas olika, vilket lett till att företag av enbart skatteskal flyttat från A-listan till O-listan. Såväl A-aktier som O-aktier kommer att värderas till 50 procent av noterat värde och skälet att byta lista med hänvisning till arvs- och gåvobeskattningen försvinner därmed. Till detta kommer att problemen med sjunkande aktiekurser i kombination med tidpunkten för beskattningen vid arv, kommer att minska genom att A-aktierna får en lägre värdering.

¹ Jfr SOU 1939:18 s. 207, NJA 1962 s. 134, Bratt m.fl. supplement 29 (2002) s. 7:7 ff. och Skatteverket, Handledning för bouppteckningsärenden m.m., 2:a upplagan 2004, avsnitt 9.5.13 och 9.5.14.

4.6 Slopade arvsskatt och sänkt gåvoskatt för näringsverksamhet

Våra förslag: Arv av näringsstillgångar skall befrias från arvsskatt.

Om värdet av tillgångarna överstiger värdet på skulderna i en näringsverksamhet får skillnaden sätta ned till 15 procent vid gåvobeskattningen.

I kapitel 5 föreslår vi att den progressiva beskattningen skall ersättas med en proportionell skattesats på 30 procent. Vid en förändring från en progressiv till en proportionell beskattning kommer näringsverksamhet, som i dag värderas till 30 procent av sitt substansvärde att få en ökad beskattning med maximalt 90 000² kronor för varje arvslott respektive gåva i skatteklass I. Nuvarande lättnader som gäller för företagsegendom har tillkommit i syfte att gynna företagande och tillväxt. De försämrade villkor för generationsskiften i mindre företag som förslaget om en proportionell skattesats på 30 procent leder till är inte godtagbara utan bör pareras med kompenserande åtgärder av något slag.

För att neutralisera denna ökade beskattning kan man exempelvis införa särskilda grundavdrag för arv och gåvor av näringsverksamhet. Här kan en jämförelse göras med arvs- och gåvobeskattning av företagstillgångar i andra länder (se avsnitt 2.4). Av sammanställningen kan utläsas att i vart fall Frankrike, Polen, Tyskland och Storbritannien använder sig av olika typer av lättnader i arvs- och gåvobeskattningen av företagstillgångar. Flertalet länder använder sig dessutom av betydligt högre generella grundavdrag vid gåvobeskattningen än vad Sverige gör.

En annan möjlighet är att helt befria tillgångar i näringsverksamhet från arvsskatt respektive gåvoskatt i likhet med vad som gäller för sådana tillgångar vid förmögenhetsbeskattningen. I Storbritannien har t.ex. arv och gåvor av vissa företag undantagits eller fått nedsatt arvs- respektive gåvoskatt (jfr avsnitt 2.4). Här kan också påminnas om att arbetande kapital sedan år 1992 är helt fritt från förmögenhetsbeskattning i Sverige.

² I skattesiktet upp till 300 000 kronor är skatten 10 procent dvs. 30 000 kronor och i skiktet mellan 300 000 – 600 000 kronor är skatten 20 procent dvs. 60 000 kronor. Om skatten i dessa skikt höjs till 30 procent ökar skatteuttaget med 60 000 + 30 000 dvs. 90 000 kronor.

En tredje lösning, som framfördes av Rune Andersson i Dagens Industri den 13 oktober 2003, är att fåmansbolag själv får betala arvsskatten vilket skulle medföra att den totala beskattningen endast skulle bli 9 procent. Med nuvarande regler måste företagaren först göra ett uttag från bolaget för att kunna betala arvs- eller gåvoskatten. Om uttaget sker genom lön får företaget betala kommunal inkomstskatt (ca 31 %) på lönen och om lönen överstiger brytpunkten för statlig inkomstskatt (20-25 %) på överskjutande del av lönen. Bolaget betalar också sociala avgifter på löneutbetalningen. Detta innebär sammantaget en skattebelastning på uppemot 70 procent på det belopp som han eller hon tar ut från bolaget för att kunna betala arvs- eller gåvoskatt med. En motsvarande skattebelastning uppkommer om uttaget från bolaget i stället sker genom utdelning med "3:12-beskattning" hos företagaren.

En variant på denna lösning anvisades av en arbetsgrupp inom Företagsskatteberedningen i promemorian "Särskilda skattelättnader för familjeföretag" (Ds Fi 1976:19). Ett av arbetsgruppens förslag var, mycket kort sammanfattat, att den som ärvde ett företag skulle få göra avdrag vid inkomstbeskattningen för den arvsskatt som belöpte på företaget.

En mer begränsad lättnad inom ramen för inkomstbeskattningen skulle kunna vara att undanta utdelning som sker för att betala arvs- och gåvoskatt på företagsförmögenhet från 3:12-beskattning. En nackdel med en sådan lösning av problemet är att de redan invecklade bestämmelserna i 57 kap. IL om 3:12 beskattning skulle kompliceras ytterligare. Dessutom skulle inte delägare i handelsbolag eller enskilda näringsidkare omfattas av denna lättnad.

Om man emellertid skulle stanna vid lösningen att använda sig av särskilda grundavdrag för arv respektive gåva av näringsverksamhet skulle avdragen behöva bestämmas till 370 000 kronor respektive 310 000 kronor för att det inte skall uppstå någon ökad beskattning om man inför en 30 procentig proportionell beskattning. Med dessa nivåer på grundavdragen skulle arv av närings-tillgångar som substansvärderas till 1 233 000 kronor komma att bli helt skattefria. Motsvarande skattefrihet skulle uppstå för gåvor understigande 1 033 000 kronor. Exempelen är beräknade utifrån att de generella grundavdragen inte är höjda. Särskilda grundavdrag för tillgångar i näringsverksamhet medför att färre arv och gåvor kommer att beskattas. Vi har emellertid inte hittat någon godtagbar teknisk lösning för ett särskilt grundavdrag för tillgångar i närings-

verksamhet som inte för med sig allvarliga administrativa problem. Vi har därför stannat för att inte föreslå några sådana grundavdrag.

Mot bakgrund av att vi vill främja företagande och tillväxt föreslår vi i stället att arvsskatten för tillgångar i näringsverksamhet skall slopas. När det gäller gåva av näringstillgångar vill vi dock inte gå lika långt. Här föreslår vi i stället att värderingen skall sänkas till 15 procent av substansvärdet. Det kan visserligen sättas i fråga om gåva av näringstillgångar skall beskattas när arv av sådana tillgångar helt skattebefrias. Inte minst kan det motverka att angelägna generationsskiften skjuts upp till företagarens dödsfall. Det finns dock flera problem med att undanta näringstillgångar från gåvobeskattning. Ett problem hänger samman med kontrollaspekten. Om en gåvotagare inte är skattskyldig finns det enligt nuvarande regler ingen skyldighet för en gåvotagare att lämna gåvodeklaration. Skatteverkets möjlighet att kontrollera gåvotransaktioner skulle därmed avsevärt försvåras. Ett annat problem är att möjligheten till skatteplanering kan öka om näringstillgångar undantas från gåvobeskattning, framförallt med hänsyn till att näringsfastigheter kommer att omfattas av det skattebefriade området. Mot denna bakgrund har vi stannat för att föreslå att skattefriheten för näringstillgångar endast skall gälla vid arvsbeskattningen medan gåva av näringstillgångar fortfarande skall vara skattepliktiga och därvid värderas till 15 procent.

Det finns dock anledning att noga följa utvecklingen och ta upp frågan till nya överväganden när erfarenhet vunnits om de nu föreslagna reglernas konsekvenser.

Till skillnad från lösningen med ett särskilt grundavdrag medför en sänkt värdering i kombination med en proportionell beskattning med en höjning av grundavdraget för gåvor (se avsnitt 7.5) att gåvor som understiger 433 000 kronor eller överstiger 1 633 000 kronor kommer att få en lägre beskattning i jämförelse med nuvarande beskattning. I övriga fall innebär förändringen endast en måttlig höjning av beskattningen och då från en redan mycket låg nivå. Denna förändring bedömer vi kan underlätta generationsväxlingar i småföretag i och med att gåvotagaren inte behöver lika mycket kapital för att finansiera övertagandet av näringsverksamheten.

5 Skattesatser och sammanläggning

5.1 Sammanfattning

I detta kapitel föreslår vi att den progressiva beskattningen skall ersättas med en proportionell skattesats på 30 procent. Detta förslag medför att reglerna om sammanläggning kan slopas.

5.2 Vårt uppdrag

Förutom att vi enligt direktiven skall göra en övergripande teknisk översyn av regelverket för beskattning av arv och gåvor och se över värderingsreglerna för olika typer av tillgångar ingår frågorna om en justering av grundavdragen och skiktgränserna i uppdraget.

Vid detta arbete skall det sakliga sambandet mellan å ena sidan förmögenhetsbeskattningen och å andra sidan arvs- och gåvo-beskattningens regler, enhetliga och likformiga regler eftersträvas och möjligheterna att främja företagande och tillväxt särskilt uppmärksammas.

5.3 Skattesatser

5.3.1 Nuvarande regler

Arvs- och gåvoskatt tas ut med progressiva skattesatser i tre olika skatteklasser. Till Klass I hänförs make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make eller sambo till avlidet barn. Arvsskatteplikten för makes och sambos förvärv har dock tagits bort från och med den 1 januari 2004. Till klass II hänförs annan arvinge, testamentstagare eller gåvotagare än som hänförs till klass I och III. Till klass III hänförs kommuner och andra

menigheter liksom stiftelser och sammanslutningar som med hänsyn till sitt ändamål är av allmännyttig karaktär.

Skatteskalan är progressiv och skatten tas ut med 10, 20 och 30 procent inom respektive skikt. I klass I går skiktgränserna vid 300 000 respektive 600 000 kronor. I klass II går skiktgränserna vid 70 000 respektive 140 000 kronor och i klass III vid 90 000 respektive 170 000 kronor.

5.3.2 Tidigare överväganden

Enligt de första dödsbobeckattningsbestämmelserna i 1894 års stämpelskatteförordning fanns det tre skatteklasser. Högsta skattesats uppgick till 1,5 procent i klass I. År 1910 skärptes progressionen. Högsta skattesats uppgick till 4 procent i klass I.

En av de frågor som 1938 års Arvsskattekommitté hade var frågan om en eventuell kvarlåtenskapsskatt. Kommittén föreslog inte någon sådan skatt men en kvarlåtenskapsskatt infördes vid sidan om arvs- och gåvoskatten år 1948. Skatten blev mycket kritiserad och avskaffades år 1959. Enligt 1941 års förordning om arvsskatt och gåvoskatt låg den progressiva skattesatsen i klass I mellan 2 procent för belopp upp till 6 000 kronor och 20 procent på belopp överstigande 400 000 kronor. I samband med avskaffandet av kvarlåtenskapsskatten år 1959 höjdes den progressiva skattesatsen i klass I till 3 procent för belopp överstigande 6 000 kronor och till 60 procent på belopp överstigande 5 000 000 kronor.

Vid denna tid använde man sig av s.k. gränsbelopp vid arvsbeskattningen. Dessa innebar att ett förvärv genom arv och testamente för att vara skattepliktigt skulle uppgå till ett visst minimivärde. Om värdet av arvet eller testamentet övergick detta belopp beskattades i princip hela förvärvet.

Systemet med grundavdrag vid arvsbeskattningen infördes år 1971 (se kapitel 7). Antalet skikt för de progressiva skattesatserna minskades samtidigt, vilket innebar en viss skärpning och omfördelning av skattebördan. Den högsta skattesatsen höjdes till 65 procent på belopp överstigande 5 000 000 kronor.

År 1980 höjdes skiktgränserna och år 1983 skattesatserna.

I samband med familjerättsreformen år 1987 minskades antalet skiktgränser samtidigt som skattesatserna justerades ned något. På grund av de höjda taxeringsvärdena och med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen som skett sedan de nya skattesatserna fast-

stälts den 1 januari 1987, justerades skiktgränserna upp med cirka 40 procent fr.o.m. den 1 januari 1991. Arbetet med beredningen av AGK:s slutbetänkande hade ännu inte avslutats men det ansågs att lagstiftningsåtgärder avseende ett antal aktuella frågor borde genomföras på en gång.

År 1991 sänktes skattesatserna och skiktgränserna för arvs- och gåvobeskattningen kraftigt. Uttaget av skatt begränsades härigenom till maximala 30 procent vid en behållning – efter grundavdrag – om minst 600 000 kronor i klass I. Förändringarna i skattesatserna och skiktgränserna motiverades med att arvs- och gåvoskatteuttaget befann sig på en mycket hög nivå jämfört med förhållandena i andra länder och att det fanns ett allmänt behov av en sänkning av kapitalbeskattningen. Förändringarna beräknades då medföra ett inkomstbortfall på 420 miljoner kronor. Vid en jämförelse med det faktiska utfallet kan konstateras att arvs- och gåvoskatteuttaget som år 1991 var 1 190 respektive 372 miljoner kronor år 1993 sjönk till 811 respektive 120 miljoner kronor.

5.3.3 En proportionell beskattning

Vårt förslag: Den progressiva skatteskalen på 10, 20 och 30 procent ersätts av en proportionell skattesats på 30 procent.

Syftet med förslaget i kapitel 4 om en gemensam värderingsnivå för tillgångar och skulder är inte primärt att sänka skatten på arv och gåvor utan att förbättra likformigheten i beskattningen vilket begränsar utrymmet för skatteplanering. En konsekvens av förslaget är dock sänkt skatt för mottagare av arv och gåvor, om förvärven avser tillgångar som genom förslaget får sänkt värderingsnivå, som t.ex. aktier på den s.k. A-listan och bankmedel.

En gemensam värderingsnivå på 50 procent skulle således leda till att skatten som andel av tillgångarnas marknadsvärde skulle sjunka väsentligt i vissa fall. Frågan är om en så låg skattebelastning är en nödvändig konsekvens av förslaget. Det ingår visserligen i vårt uppdrag att överväga justeringar i grundavdrag och skiktgränser men vårt uppdrag är inte att rent allmänt sänka uttaget av arvs- och gåvoskatt. Våra förslag bör vara kostnadsneutrala för den offentliga sektorn. Med en proportionell skattesats på 30 procent uppfylls detta mål.

Följderna av att slopa skiktgränserna och att beskatta alla lotter med 30 procent skulle vara att systemet blir enklare, att dagens tröskeeffekter försvinner och att arvs- och gåvobeskattningen sker enligt samma skattesats som beskattningen av kapitalinkomster enligt inkomstskattelagen. En proportionell beskattning på 30 procent gör det dessutom möjligt att avskaffa dagens förhållandevis krångliga regler om sammanläggning av gåvor och arv. Skälet till att det i dag finns regler om sammanläggning är de progressiva skatteskalorna. Syftet med sammanläggning är att man inte skall kunna kringgå progressiviteten genom att dela upp förvärven på olika tidpunkter. I ett proportionellt arvs- och gåvoskattesystem kommer det inte – med undantag för grundavdragens inverkan – att vara möjligt att sänka skatten genom att dela upp förvärven. En proportionell beskattning på 30 procent innebär med andra ord att behovet av regler om sammanläggning faller bort. Att kunna slopa reglerna om sammanläggning är värdefullt eftersom det skulle underlätta Skatteverkets handläggning. Verkets behov av kontroll av tidigare gåvor och arvsförskott och därmed indirekt verkets kostnader för administration skulle minska. Det finns alltså fördelar med att införa en proportionell beskattning. Förslaget om ett slopande av sammanläggningsreglerna behandlas i nästa avsnitt.

Ett förslag om proportionell skattesats i kombination med en gemensam värderingsnivå på 50 procent leder emellertid också till höjd skatt för ett antal skattskyldiga. En kategori av skattskyldiga som kommer att få höjd skatt är de som genom gåva förvärvar aktier som är noterade på Stockholmsbörsens O-lista och andra aktier som är föremål för marknadsnotering. Dessa aktier värderas i dag till 30 procent av noterat värde och förslaget om en 50-procentig gemensam värderingsnivå innebär därför ett ökat skatteuttag. Även vid arvsbeskattningen kan skatteuttaget komma att öka om marknadsnoterade aktier ingår i bobehållningen. All annan egendom som kan ingå i kvarlåtenskapen får dock en lindrigare beskattning med vårt förslag. I flertalet fall torde därmed det ökade skatteuttaget på marknadsnoterade aktier att balanseras av lättnader för annan egendom. Den höjning av grundavdragen som vi föreslår bör också vägas in i detta sammanhang.

Vi anser sammanfattningsvis att det finns skäl att föreslå att arvs- och gåvoskatten i fortsättningen skall vara proportionell och att skatt skall tas ut med 30 procent. I kapitel 7 behandlar vi frågan om höjda grundavdrag.

5.4 Sammanläggning av benefika förvärv vid arvsbeskattningen och gåvobeskattningen

5.4.1 Nuvarande regler

Av kapitel 12 om kvarlåtenskapsbeskattning framgår att de flesta länder som har en progressiv arvs- och/eller gåvobeskattning, använder sig av någon typ av sammanläggning av arv och gåvor, men också av arv och framskjutna förvärv. Reglerna om sammanläggning finns i 19 och 41 §§ AGL.

Det främsta motivet för en sammanläggning av olika förvärv är arvs- och gåvoskatternas progressiva skattesatser. Utan regler om sammanläggning skulle det progressiva inslaget kunna undvikas genom att arvlåtaren under sin livstid minskar sin förmögenhet genom gåvor till de presumtiva arvingarna och testamentstagarna och därigenom reducerar eller helt tar bort arvsskatten. Detta kan illustreras genom följande exempel.

Exempel 1

Beskattning utan sammanläggning

Antag att en förälder efterlämnar 1 miljon kronor i arv till ett barn. Efter grundavdraget på 70 000 kronor uppgår arvsskatten till 189 000 kronor¹. Om föräldern tidigare har skänkt barnet en gåva på 300 000 kronor och arvet därför uppgår till 700 000 kronor blir beskattningen utan sammanläggning i stället 29 000 kronor² för gåvan och 99 000 kronor³ för arvet, dvs. sammantaget 128 000 kronor. Barnet tjänar således 61 000 kronor på att få en del av arvet i gåva.

I princip skulle man kunna lägga samman alla förvärv som erhållits från en och samma person under dennes livstid. Man har dock valt att begränsa tiden för sammanläggning till 10 år under åberopande av praktiska skäl (kontrollmöjligheter) men också med motivet att gåvor som erhållits längre bak i tiden inte kan anses öka mottagarens förmåga att betala skatt för den sist förvärvade lotten (prop. 1941:192 s. 96 f.). Till detta kommer att den allmänna preskriptionstiden är 10 år. Sammanläggningstiderna varierar i olika länder.

¹ $(300\,000 \times 10\%) + (300\,000 \times 20\%) + (300\,000 \times 30\%)$

² $300\,000 \cdot (10\,000 \times 10\%)$

³ $(300\,000 \times 10\%) + (300\,000 \times 20\%) + (30\,000 \times 30\%)$

I Storbritannien har man valt att lägga ihop förvärv under en 7-årsperiod och att vänta med beskattningen av gåvorna till dödsfallet. I Finland har man begränsat sammanläggningstiden till tre år. I USA har man i stället en sammanläggning med samtliga beskattningsbara gåvor som den avlidne gett under hela sin livstid.

Själva tekniken för sammanläggningen innebär att man lägger ihop de beskattningsbara förvärven, efter det att aktuella grundavdrag räknats av, och sedan räknar ut arvsskatten. Därefter drar man ifrån den skatt som belöper på den tidigare gåvan. Förfarandet illustreras genom följande exempel.

Exempel 2

Beskattning med sammanläggning

Sammanläggningsreglerna innebär att sammanläggning skall ske med de skattepliktiga förvärven efter grundavdrag, dvs. 290 000 respektive och 630 000 kronor, vilka då tillsammans uppgår till 920 000 kronor. Den sammanlagda skatten på förvärven kommer då att beräknas till 186 000 kronor⁴. Därifrån avräknas den på gåvan belöpande skatten på 29 000 kronor. Arvsskatt skall därmed erläggas med 157 000 kronor. Att den sammanlagda skatten blir något lägre än i det föregående exemplet beror på att grundavdraget för gåvan (10 000 kronor) skall avräknas innan beskattning sker.

Enligt 19 § 1 mom. AGL skall sammanläggning ske mellan arvs- och testamentslott, där skattskyldighet inträtt vid dödsfallet eller tio år dessförinnan. Beträffande gåvoutfästelser stadgas ett undantag från tioårsregeln. Enligt 36 § AGL skall där handling innefattande giltig utfästelse om gåva av lös egendom överlämnats till gävtogaren, skattskyldighet för gåvan inträda redan vid tiden för handlingens överlämnande. Om utfästelsen inte har infriats före givarens död, skall någon tioårsgräns inte gälla utan sammanläggningstiden är evig. Om infriandet däremot hunnit ske före dödsfallet räknas tioårsgränsen på vanligt sätt. Arvs- och testamentslott skall också sammanläggas med annan sådan lott där skattskyldighet inträder senare än vid dödsfallet, dvs. vid framskjutna förvärv. Även i detta fall är sammanläggningstiden tio år.

Enligt 19 § 2 mom. AGL skall sammanläggning även ske med gåvor som en efterarvinge får av den första arvingen med arvs- eller

⁴300 000 x 10 % + 300 000 x 20 % + 320 000 x 30 % .

testamentslott från den först avlidne. Motivet till detta är att förhindra att den första arvingen (t.ex. den efterlevande maken) genom utdelning i förskott till efterarvingarna (t.ex. barnen) minskar arvsskatten. Om efterarvingarna även får arvs- eller testamentslott efter den först avlidne skall gåvan läggas samman med lotten efter den förste arvingen om lotten är större än förvärvet efter den först avlidne.

Enligt 19 § 3 mom. AGL skall det vid gåvor, där givaren förbehållit sig nyttjanderätt eller annan förmån av egendomen, anses som om skattskyldighet inträtt först när givarens rättighet har upphört, även om beskattningen inte har skjutits upp. Detta kan vara fallet när givaren förbehållit sig endast en del av nyttjanderätten eller om nyttjanderätten upplåtits på kortare tid än 5 år. Sammanläggning skall här ske med det värde egendomen hade när förbehållet upphörde vilket oftast är oförmånligt för den skattskyldige.

När det gäller förmånstagarförvärv skall dessa sammanläggas endast till den del de är skattepliktiga enligt 12 § AGL.

I 41 § AGL regleras sammanläggning vid gåvobeskattningen. Vanligtvis sker sammanläggning med annan gåva. Men det kan också förekomma att sammanläggning skall ske med en arvs- eller testamentslott. Vid framskjuten beskattning kan nämligen beskattningstidpunkten inträda efter givarens död. Även vid gåvobeskattningen skall sammanläggning ske med förmånstagarförvärv, under förutsättning av det är skattepliktiga.

Såsom ovan nämnts skall endast den del av gåvan som överstiger grundavdraget sammanläggas med annat förvärv.

5.4.2 Bakgrund och tidigare överväganden

De första sammanläggningsreglerna i arvs- och gåvobeskattningen infördes år 1911 och innebar endast sammanläggning av arvslott med tidigare gåvor. Sammanläggningstiden var då 2 år. Genom 1914 års förordning utvidgades reglerna till att även omfatta sammanläggning av gåvor. År 1934 utökades sammanläggningstiden till 4 år. Arvslott skulle dock sammanläggas med gåva som lämnats inom tio år om givaren eller annan honom anhörig fått nyttjanderätt eller annan förmån av gåvan.

Genom 1941 års lagstiftning infördes sammanläggning med framskjutna förvärv och utvidgades sammanläggningstiden till tio

år. Vidare infördes en regel om sammanläggning av gåva från arvinge som innehar egendom med fri förfoganderätt till efterarvinge med arvslott från den ursprunglige arvlåtaren. Även regeln om sammanläggning av gåva som erhållits genom att nyttjanderättshavares rätt upphört, infördes vid detta tillfälle.

Nuvarande sammanläggningsregler kom till efter förslag från Arvsskattesakkunniga som ledde till lagstiftning den 1 januari 1958 (prop. 1958:B 3, BevU B 10, SFS 1958:562).

Kapitalskatteberedningen föreslog att varje delägare i dödsbon med behållningar överstigande 20 000 kronor skulle lämna uppgift eller försäkran om tidigare förvärv. Förslaget ledde inte till lagstiftning.

AGK föreslog att ett flertal av sammanläggningsreglerna skulle slopas och att kontrollen av kvarvarande regler i stället skulle skärpas. AGK föreslog för det första att regeln om evig sammanläggningsperiod skulle slopas eftersom den bl.a. syftade till att fånga in s.k. benefika barnreverser, vilka inte längre var inkomstskatterettsligt intressanta. Eftersom kommittén samtidigt föreslog att vissa framskjutna förvärv skulle beskattas redan vid dödsfallet föreslog man att regeln om sammanläggning med framskjutna förvärv skulle tas bort eftersom den omedelbara beskattningen ändå skulle medföra en skärpt beskattning. Avdrag skulle dock få göras för avkastningsrättens värde. AGK föreslog också att legala eller testamentariska efterarv skulle få läggas ihop med arv från den sist avlidne i stället för med arv från den först avlidne. Detsamma skulle gälla gåva från den efterlevande som följaktligen i stället skulle läggas ihop med arv efter den efterlevande. AGK framhöll att avvikelser från hälftindelningen i flertalet fall var till förmån för den efterlevande varför det från fiskal synpunkt inte torde vara någon nackdel. AGK föreslog slutligen att evig sammanläggning med framskjutna förvärv skulle slopas eftersom man även i detta fall föreslagit att dessa förvärv skulle beskattas redan vid dödsfallet.

Remissinstanserna kommenterade inte AGK:s förslag i denna del.

5.4.3 Reglerna om sammanläggning tas bort

<p>Vårt förslag: Reglerna om sammanläggning i 19 och 41 §§ AGL tas bort.</p>

Med våra förslag om en ändrad värdering till 50 procent och en proportionell beskattning på 30 procent blir den effektiva skattesatsen efter avdrag för grundavdrag på 15 procent för det fall något grundavdrag inte räknas av. Vid avräkning för grundavdrag minskar den effektiva skattesatsen.

Effekten av en ändrad värdering och ett borttagande av progressiviteten i skatteskalen illustreras i nedanstående exempel som bygger på exempel 1 och 2 i avsnitt 5.4.1.

Exempel 3

Värdering till 50 procent och beskattning med 30 procent när både gåvan och arvet beskattas enligt a) gamla regler och b) nya regler

a) Antag att en förälder efterlämnar 1 miljon kronor i arv till ett barn. Efter grundavdraget på 70 000 kronor uppgår arvsskatten till 189 000 kronor⁵. Om föräldern i stället har skänkt barnet en gåva på 300 000 kronor och arvet därför uppgår till 700 000 kronor blir beskattningen utan sammanläggning 29 000 kronor⁶ för gåvan och 99 000 kronor⁷ för arvet, dvs. sammantaget 128 000 kronor. Barnet tjänar således 61 000 kronor på att få en del av arvet i gåva.

b) Om både gåvan och arvet i förra exemplet erhålls efter en lagändring till en 50-procentig värdering och en 30-procentig skattesats kommer arvsskatt att tas ut med 84 000 kronor⁸ om ingen sammanläggning görs. Med sammanläggning skulle arvsskatten komma att beräknas på summan av de skattepliktiga lotterna, dvs. 140 000 kronor⁹ för gåvan och 280 000 kronor¹⁰ för arvet, eller sammanlagt 420 000 kronor. Skatten beräknas till 126 000 kronor. Från detta belopp dras skatten på gåvan, dvs. 42 000 kr. Arvsskatten uppgår alltså till 84 000, dvs. samma belopp som tas ut utan sammanläggning. Gåvoskatten blir naturligtvis 42 000 kr i båda fallen¹¹.

De motiv som framförallt anförs för regler om sammanläggning i arvs- och gåvobeskattningen är att progressiviteten i beskattningen minskar eller elimineras om man delar upp förmögenheten på flera

⁵ $(300\,000 \times 10\%) + (300\,000 \times 20\%) + (330\,000 \times 30\%)$.

⁶ $(300\,000 - 10\,000) \times 10\%$.

⁷ $(300\,000 \times 10\%) + (300\,000 \times 20\%) + (30\,000 \times 30\%)$.

⁸ $30\% \times (700\,000 \times 50\% - 70\,000)$.

⁹ $(300\,000 \times 50\% - 10\,000)$.

¹⁰ $(700\,000 \times 50\% - 70\,000)$.

¹¹ $30\% \times (300\,000 \times 50\% - 10\,000)$.

förvärv. Med våra förslag om en 50-procentig värdering och 30-procentig beskattning är det möjligt att ta bort reglerna om sammanläggning av arv och gåvor i 19 och 42 §§ AGL. Eftersom reglerna om sammanläggning är krångliga är detta en klar förenkling. Till detta kommer att Skatteverket inte behöver kontrollera om arv- eller gåvotagarna erhållit tidigare förvärv som skall sammanläggas med senare förvärv.

6 Indelningen i skatteklasser

6.1 Sammanfattning

Vi föreslår att de tre skatteklasserna utmönstras och att de subjekt som är arvsskatteskyldiga skall delas in i två grupper. Till den första gruppen skall hänföras de som i dag tillhör klass I samt föräldrar. Övriga arvingar skall hänföras till den andra gruppen.

Vi föreslår vidare att föräldrar som ärver sitt minderåriga barn skall befrias från arvsskatt. Vi föreslår också att de allmännyttiga organisationer m.fl. som enligt nuvarande regler endast är gåvoskattebefriade även skall vara arvskattebefriade. Slutligen föreslår vi att regeringen skall tillsätta en utredning som ser över beskattningen av de allmännyttiga organisationerna.

6.2 Vårt uppdrag

I vårt uppdrag ingår att överväga om det är nödvändigt att göra några ändringar i indelningen i skatteklasser.

6.3 Nuvarande regler

6.3.1 Allmänt

I 28 § första stycket AGL uppräknas de arvingar som hänförs till skatteklass I. De som omfattas är make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make och sambo till avlidet barn. Bestämmelsen omfattar även barn eller avkomling som till följd av adoption förlorat sin arvsrätt efter arvlåtaren. I paragrafens andra stycke anges numera att det inte tas ut arvsskatt på lott som tillkommer make eller sambo.

I 28 § sjätte stycket AGL uppräknas de arvingar som hänförs till skatteklass III. Det är här frågan om ett antal juridiska personer med allmännyttig verksamhet, såsom offentligrättsliga personer, privata stiftelser och vissa sammanslutningar. Bestämmelsen kan jämföras med den uppräknings som görs i 3 § AGL där de helt skattebefriade organisationerna uppräknas och i 38 § AGL där de gåvoskattebefriade organisationerna uppräknas.

I 28 § andra stycket anges att annan arvinge eller testamentstagare än sådan som omfattas av skatteklass I eller III omfattas av skatteklass II. Det är här fråga om övriga fysiska personer, t.ex. föräldrar, far- och morföräldrar och syskonbarn. Bestämmelsen omfattar också alla övriga juridiska personer som inte omfattas av skatteklass III.

6.3.2 Skattebefriade organisationer

Till de *helt skattebefriade* organisationerna räknas enligt 3 § AGL första stycket följande:

- staten;
- trossamfund, kyrkor och församlingar samt till dessa knutna samarbetsorgan eller stiftelser;
- stiftelser eller sammanslutningar som samverkar med militär eller annan myndighet i syfte att stärka rikets försvar;
- stiftelser eller sammanslutningar med huvudsakligt ändamål att främja barns eller ungdoms vård, fostran eller utbildning eller behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, dock får ändamålet inte tillgodose medlemmar av viss eller vissa släkter;
- akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning.

Enligt paragrafens andra stycke tillkommer skattebefrielsen inte sammanslutning som har till syfte att i sin verksamhet tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen och inte heller utländsk akademi, stiftelse eller sammanslutning.

I 38 § räknas de organisationer upp som är *befriade från gåvoskatt*:

- de som är uppräknade i 3 § AGL;

- landstingskommun, kommun eller annan menighet ävensom hushållningssällskap med stadgar som fastställts av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer;
- stiftelse med huvudsakligt syfte att främja religiösa, välgörande, sociala, politiska, konstnärliga, idrottsliga eller andra därmed jämförliga kulturella eller eljest allmännyttiga ändamål;
- stiftelse med huvudsakligt ändamål att främja landets näringsliv;
- registrerad understödsförening eller sådan sammanslutning som fullföljer ovan angivet ändamål och som inte har till syfte att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen;
- folketshusförening, bygdegårdsförening eller annan liknande sammanslutning, som har till främsta syfte att anordna eller tillhandahålla allmän samlingslokal.

Skattebefrielsen gäller liksom i 3 § AGL endast svensk juridisk person och medges inte om 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.

Enligt 71 § AGL får regeringen inom ramen för ingångna avtal med andra länder bereda skattefrihet eller skattelindring åt utländsk juridisk person som fullföljer allmännyttigt ändamål. Därtill kommer möjligheten för regeringen att meddela dispens enligt 58 a § AGL.¹

6.4 Bakgrund och tidigare överväganden

3 och 38 §§ AGL behandlades av AGK². AGK föreslog att samtliga organisationer som är befriade från enbart gåvoskatt även skulle vara arvsskattebefriade. AGK föreslog dock inte att undantagen för utländska juridiska personer inte skulle tas bort. Motivet var svårigheter att kontrollera dessas ändamål och verksamhet. För de utländska organisationer där tillräckliga garantier finns beträffande verksamhetens mål och inriktning föreslog AGK att skattefriheten även fortsättningsvis skulle få beviljas dispensvägen.

Förslaget kommenterades inte särskilt av remissinstanserna och har inte lett till lagstiftning.

¹ Englund-Silverberg, a.a. s. 98.

² SOU 1987:62 s. 67 f., 105-116 och 393.

När det gäller undantaget för utländska subjekt har ifrågasatts om det är förenligt med EG-fördragets bestämmelser om fria kapitalrörelser. Enligt direktivet 88/361 EEG räknas även personliga överföringar såsom arv och gåvor till kapitalöverföringar till annat land varför de omfattas av artikel 56 som förbjuder alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land. Frågan är här om den negativa särbehandlingen av de utländska rättssubjekten rättfärdigas av de berörda kontrollskälen. En jämförelse kan här göras med *Baxter*-målet (C-254/97 *Baxter* REG 1999 s. I-4809). EG-domstolen konstaterade i målet att nationella regler som helt och hållet avskär den skattskyldige från möjligheten att visa att vissa utgifter är riktiga, inte kan grundas på hänsyn till en effektiv skattekontroll³.

6.5 Till utredningen inkomna skrivelser

Regeringen har till kommittén överlämnat ett antal skrivelser som berör frågor om indelningen i skatteklasser samt arvs- respektive gåvoskattebefrielse. I en skrivelse har förslagsställaren hemställt att föräldrar skall beskattas i skatteklass I i stället för i skatteklass II.

Svenska Naturskyddsföreningen, Svenska Freds- och Skiljedomsföreningen, Sveriges hembygdsförbund och Frivilligorganisationernas Insamlingsråd har begärt att respektive organisation skall medges skattebefrielse från arvs- och/eller gåvoskatt.

Svenska Naturskyddsföreningen framhåller att organisationer såsom de själva är beroende av frivilliga bidrag för att finansiera sin verksamhet och att arv och donationer skulle förekomma oftare om föreningen vore arvskattebefriad.

Svenska Freds- och Skiljedomsföreningen framhåller att nuvarande formuleringen i lagstiftningen är otidsenlig i det att den inte tar hänsyn till vikten av internationellt arbete i syfte att stärka mindre staters säkerhet. Föreningen anser också ”att den på ett närmast anakronistiskt vis vill skapa ett samband mellan militära rustningar och Sveriges säkerhet”. Föreningen föreslår att lagregleringen i stället bör ändras till ”stärka rikets säkerhet, att arbeta för fred i Sverige och i hela världen”.

Enligt Sveriges hembygdsförbund är det osäkert om en hembygdsförening är befriad från arvs- och gåvoskatt eller inte. Enligt

³ En närmare redogörelse för rättsläget och EG-domstolens dom finns i Silfverberg, Internationell arvs- och gåvobeskattning, 2002, s. 172 ff.

förbundet får sådana föreningar ofta gåvor och arv i form av pengar, föremål eller fastigheter. Gåvorna används ofta till att rusta upp byggnader, förbättra arkiv och öka allmänhetens tillgänglighet till föremålssamlingar. Byggnader används ofta till museer, utställningar och samlingslokaler.

Frivilligorganisationernas Insamlingsråd har begärt att AGK:s förslag om att de organisationer som är gåvoskattebefriade även skall vara arvskattebefriade bör genomföras.

De handikappades Riksförbund har hemställt om att lydelsen i 3 § fjärde stycket AGL ändras till ”främjar vård och omsorg av äldre människor, sjuka eller människor med funktionshinder”.

Frågan om arvsskattebefrielse för vissa organisationer har under årens lopp behandlats i ett antal motioner i riksdagen.

6.6 Beskattningen av arvingar i några länder i vår omvärld

I samband med genomgången av arvs- och gåvoskattelagstiftningen i andra länder har vi uppmärksammat att ett flertal länder beskattar föräldrar i den gynnsammaste skatteklassen dvs. enligt den förmånligaste skatteskalen. Exempel på länder som hänför föräldrar till den förmånligaste skatteskalen är Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Tyskland, Grekland, Ungern, Irland, Luxemburg, Norge och Polen. Exempel på länder som har en annan indelning är Österrike, Luxemburg, Portugal. I Spanien beskattas alla efter samma progressiva skatteskala men grundavdragen skiljer sig åt.

6.7 Skall föräldrar beskattas i skatteklass I eller motsvarande?

Vårt förslag: Förälder som ärver sitt barn under 18 år skall befrias från arvsskatt. I övrigt skall föräldrar erhålla samma grundavdrag som myndiga barn.

Av redogörelse i föregående avsnitt framgår att ett stort antal länder beskattar föräldrar enligt den förmånligaste skatteskalen. Det som skiljer beskattningen mellan föräldrar och exempelvis barn är i stället storleken på grundavdragen eller motsvarande avdrag. Med en ändrad värdering till 50 procent och en proportionell beskatt-

ning på 30 procent kommer skillnaderna mellan skatteklasserna endast att beröra storleken på grundavdragen.

Barn under 18 år har förutom rätt till ett grundavdrag på 70 000 kronor även rätt till ytterligare grundavdrag med 10 000 kronor för varje helt år eller del därav som återstår till dess barnet fyllt 18 år.

Inledningsvis anser vi att det inte finns några tungt vägande skäl för att beskatta en förälder för arv från sitt minderåriga barn. Vi föreslår därför att arvsbeskattningen av föräldrar till minderåriga barn slopas.

Det kan också sättas i fråga om det finns anledning att jämställa föräldrar med syskon och andra arvingar. Genom en arvs- eller gåvobeskattning av en förälder kan hävdas att man lägger till ett extra led i beskattningen. Till detta kommer den psykiska påfrestning som det måste innebära för en förälder att överleva sitt barn. Vi föreslår att föräldrar skall beskattas på samma sätt som myndiga barn och andra bröstarvingar. En sådan förändring som innebär ett högre grundavdrag för föräldrar förväntas medföra en statsfinansiell kostnad på cirka 10 miljoner kronor.

6.8 Skall flera organisationer vara arvskattebefriade respektive helt skattebefriade?

Våra förslag: De juridiska personer, organisationer och andra sammanslutningar som är gåvoskattebefriade skall även vara arvsskattebefriade.

Regeringen bör tillsätta en utredning som gör en översyn av de regler som gäller inom skattelagstiftningen för beskattningen av allmännyttiga organisationer.

AGK föreslog att alla gåvoskattebefriade juridiska personer, organisationer och andra sammanslutningar även skall vara arvsskattebefriade. AGK föreslog däremot att arvs- och gåvoskattebefrielsen, på grund av kontrollsvårigheter, inte skulle omfatta motsvarande utländska subjekt.

Vi anser i likhet med AGK att de subjekt som är gåvoskattebefriade även bör omfattas av arvskattefrihet.

Vi har också övervägt om vi skulle föreslå att fler allmännyttiga organisationer skulle kunna vara befriade från arvsskatt t.ex. fredsorganisationer och miljöorganisationer. Vi har dock inte haft

möjlighet att gå in mer djupgående i denna fråga. Vi föreslår i stället att regeringen skall tillsätta en utredning som gör en översyn av de regler som gäller inom skattelagstiftningen för beskattning av allmännyttiga organisationer och som prövar om kretsen av allmännyttiga organisationer kan anpassas till de förhållanden som råder i dagens samhälle.

7 Grundavdrag

7.1 Sammanfattning

I detta kapitel behandlar vi frågan om en justering av grundavdragen.

Vi föreslår att grundavdragen för arv höjs till 80 000 kronor respektive 25 000 kronor. Vi föreslår också att grundavdraget för gåvor höjs till 25 000 kronor.

7.2 Vårt uppdrag

I kapitel 4–6 har vi behandlat frågor om värderingen av egendomen, skattesatserna, sammanläggningsreglerna och skatteklasserna. Frågan om en justering av grundavdragen ingår också i vårt uppdrag.

7.3 Nuvarande regler

Reglerna om grundavdrag vid arvsbeskattningen finns i 28 § andra stycket AGL. Grundavdragen i klass I uppgår till 70 000 kronor. Barn eller avkomling till barn under 18 år har också rätt till ett grundavdrag på 10 000 kronor för varje helt år eller del därav, som då återstår till sagda ålder. I klass II och III uppgår grundavdraget till 21 000 kronor.

Här skall också erinras om den regel som finns i 28 § fjärde stycket AGL som anger att ”högre avdrag än enligt andra stycket inte får åtnjutas i fråga om vad som erhålles från samme arvlåtare eller testator, även om det erhålles vid flera tillfällen”. Regeln kan bli aktuell om någon får egendom såväl vid arvlåtarens som testators död som vid ett senare tillfälle (framskjuten beskattning). Även förvärv som erhålles genom arvsavstående från någon som

innehar egendomen med fri förfoganderätt skall räknas ihop med framtida arv från samme arvlätare.

Bestämmelsen om grundavdrag vid gåvor finns i 39 § AGL. Grundavdraget uppgår till 10 000 kronor från samma givare och under samma kalenderår.

7.4 Bakgrund och tidigare överväganden

Tidigare använde man sig av s.k. gränsbelopp vid arvsbeskattningen. Dessa innebar att ett förvärv genom arv och testamente, för att vara skattepliktigt, skulle uppgå till ett visst minimibelopp. Om värdet av arvet eller testamentet övergick detta belopp beskattades i princip hela förvärvet.

Systemet med grundavdrag vid arvsbeskattningen infördes år 1971 (prop. 1970:71, bet. BeU41, SFS 1970:174) vilket innebar att mindre lotter undantogs från beskattning. Grundavdragen sattes då i klass I till 15 000 kronor och i klass II och III till 3 000 kronor. Antalet skikt för de progressiva skattesatserna minskades samtidigt, vilket medförde en viss skärpning och omfördelning av skattebördan.

År 1981 höjdes grundavdraget i klass I till 25 000 kronor och i klass II och III till 5 000 kronor.

I samband med familjerättsreformen år 1987 höjdes grundavdraget i klass I till 50 000 kronor och klass II och III till 15 000 kronor.

På grund av de höjda taxeringsvärdena och med hänsyn till den allmänna prisutvecklingen som skett sedan de nya skattesatserna fastställdes den 1 januari 1987, höjdes skiktgränserna med cirka 40 procent fr.o.m. den 1 januari 1991. Arbetet med beredningen av AGK:s slutbetänkande hade ännu inte avslutats men det ansågs att lagstiftningsåtgärder avseende ett antal aktuella frågor borde genomföras på en gång. Grundavdraget för klass I höjdes till 70 000 kronor och för klass II och III till 21 000 kronor. Dessa gäller ännu i dag. Samtidigt höjdes grundavdraget för gåvor till 10 000 kronor. Ändringen motiverades med att AGK föreslagit att grundavdraget för gåvor skulle höjas till 5 000 kronor och att flertalet remissinstanser förordat en höjning till 10 000 kronor. Storleken på höjningen ansågs utgöra en rimlig avvägning mellan å ena sidan behovet av en höjning och å andra sidan de möjligheter till skatteflykt som en alltför kraftig höjning skulle kunna medföra (prop. 1990/91:54 s. 233 f.). Även detta grundavdrag gäller än i dag.

I 3:12-utredningens uppdrag ingick inte att se över grundavdragen vid arvs- och gåvobeskattningen, men utredningen framhöll att Sverige i jämförelse med de andra nordiska länderna, har det i särklass lägsta grundavdraget för gåvor och att detta borde höjas kraftigt för att utjämna skillnaderna mellan gåvor som sker under livstiden och arv.¹

7.5 De generella grundavdragen justeras

Våra förslag: Grundavdraget för barn och övriga arvingar som i dag tillhör skatteklass I samt föräldrar skall höjas till 80 000 kronor. För övriga arvtagare höjs grundavdraget till 25 000 kronor

Grundavdraget för gåva skall höjas till 25 000 kronor.

De nuvarande grundavdragen för arv på 70 000 respektive 21 000 kronor har gällt sedan den 1 januari 1991. Detsamma gäller grundavdraget för gåva på 10 000 kronor. Grundavdragens reella värde har naturligtvis sjunkit sedan dess.

En ändrad värdering till 50 procent och en proportionell beskattning med 30 procent medför samtidigt att grundavdragen på 70 000, 21 000 respektive 10 000 kronor kommer att bli mer värda. Lotter under 140 000 och 42 000 kronor respektive gåvor under 20 000 kronor kommer då att bli skattefria. Samtidigt är det ofrånkomligt att arv och gåvor inom vissa skikt och för vissa tillgångar kommer att bli högre beskattade. Detta gäller bland annat O-listenoterade aktier som i de allra flesta fall kommer att få en högre beskattning. Fastigheter med taxeringsvärden mellan 374 000 och 613 000 kronor kommer att få en höjd beskattning. A-listenoterade aktier med ett sammanlagt noterat värde under 1 200 000 kronor kommer att få en höjd beskattning och i dag fullt beskattade tillgångar, t.ex. bankmedel, kommer att få en höjd beskattning när värdet understiger 460 000 kronor.

För att motverka denna skärpning av beskattningen inom vissa skikt av skatteskalen och för vissa tillgångar föreslår vi att grundavdragen för arv på 70 000 respektive 21 000 kronor skall höjas till 80 000 respektive 25 000 kronor och att grundavdraget för gåvor på 10 000 kronor skall höjas till 25 000 kronor.

¹ SOU 2002:52, Del 2, s. 21.

8 Lottläggningen vid arvsbeskattningen

8.1 Sammanfattning

I detta kapitel behandlar vi lottläggningen vid arvsbeskattningen. Lottläggningen är komplicerad och vi beskriver inledningsvis vilka problem den kan ge upphov till. Trots arvslottsbekattningens komplexitet har vi stannat för att behålla detta system eftersom vi anser att systemets fördelar överväger dess nackdelar (jfr kapitel 12 om en kvarlåtenskapsbeskattning). Däremot kommer vi med ett antal förslag till förenklingar som kan förbättra systemet. Ett par av dessa förslag finns med i detta kapitel.

Enligt nuvarande regler finns det en möjlighet att använda ett verkligt arvskifte som beskattningsunderlag vid arvsbeskattningen. Vi föreslår att denna alternativa möjlighet till värdering och fördelning av boets behållning på olika lotter tas bort. Härfter kommer vi in på frågan om arvsavståenden. I vårt uppdrag ingår att ta ställning till om lagtexten bör innehålla särskilda regler för arvsavståenden. Vi föreslår att det införs nya regler i AGL som anger hur arvsavståenden skall beskattas.

8.2 Den svenska arvslottsbekattningen

8.2.1 Nuvarande system

Den svenska arvsbeskattningen är konstruerad som en arvslottsbekattning. Det innebär att skatten beräknas på grundval av de lotter som tillfaller den avlidnes arvtagare och testamentstagare. Arvslottsbekattningen är dock inte helt konsekvent genomförd eftersom skatten inte tas ut på det verkliga värdet på de lotter som arvtagarna eller testamentstagarnas får genom arvskiftet. Arvsskatten tas i stället ut efter ett schematiskt arvskifte. Vid detta schematiska skifte värderas egendomen i boet enligt de värderings-

regler som föreskrivs i AGL vilket i regel innebär att boets behållning värderas till ett lägre värde än det verkliga värdet på egendomen. Det schematiska skiftet regleras i 11 § 1 mom. AGL där det föreskrivs att ”(S)åsom arvinges eller testamentstagares lott anses vad enligt lag och testamente å honom belöper av behållningen i dödsboet...”

Den kritik som särskilt förs fram om det gällande systemet för arvsbeskattningen är att det är komplicerat. Det som särskilt komplicerar beskattningen är att den innebär en blandning av schabloner och civilrättsliga regler.

Utgångspunkten för lottläggningen är att den skall ske enligt de civilrättsliga reglerna i ärvdabalken och med beaktande av föreskrifter i testamente. En annan anpassning till civilrätten är t.ex. systemet med framskjuten beskattning. Reglerna om utbrytning av makes skattefria giftorätt och om sekundosuccession har däremot starka schablonmässiga inslag. Före det schematiska skiftet skall nämligen, om den avlidne var gift, den efterlevande makens giftorättsandel brytas ut från bobehållningen. Som huvudregel gäller att denna andel, beräknas till hälften av makarnas giftorättsgods. Avvikelse från hälftindelningen får dock ske i vissa fall (se nästa avsnitt). Dessa avvikelser beror på att man har tagit hänsyn till de civilrättsliga undantagsreglerna. Även reglerna om arvsförskott och praxis i fråga om arvsavstående avviker från civilrätten.

En ytterligare komplikation med arvsbeskattningen är hur fördelningen av arvsskatten mellan arvingar och testamentstagare skall göras eftersom detta inte regleras i lagen bortsett från den bestämmelse i 54 § AGL som anger att den skattskyldige vid tillträdet av lotten skall betala den på lotten belöpande skatten jämte räntan till boet. Om det verkliga arvskiftet mellan dödsbodlagarna inte överensstämmer med det schematiska skiftet kan det vara svårt att fördela skatten. Orsaken till att arvskiftet inte överensstämmer med det schematiska kan bero på flera faktorer. En faktor kan vara att en viss del av egendomen är föremål för framskjuten beskattning. En annan faktor kan bero på att den efterlevande maken eller annan arvinge gör ett arvsavstående som tillkommer bröstarvinge, förälder eller syskon. En tredje faktor kan vara att förskott på arv lämnats tidigare. Gåvor till bröstarvingar är nämligen arvsförskott och skall gåvobeskattas. Arvsförskott skall också sammanläggas med andra förvärv inom en tioårsperiod. Ett arvsförskott påverkar däremot inte lottläggningen vid arvsbeskattningen men skall beaktas vid det verkliga arvskiftet. Skatteverket fattar inte något beslut

om hur skatten skall fördelas mellan arvingar och testamentstagare utan fördelningen av skatten är en privaträttslig angelägenhet mellan dessa.

8.2.2 Bakgrund och tidigare överväganden

I avsnitt 12.4 om kvarlåtenskapsbeskattning redogör vi för den historiska bakgrunden till den nuvarande arvslotsbeskattningen.

I samband med familjerättsreformen år 1987, när den efterlevande maken gjordes till arvtagare efter den avlidne maken, föreslog regeringen ytterligare schabloniseringar i arvsbeskattningen i syfte att förenkla reglerna. Lagrådet kritiserade emellertid förslaget och anförde följande (prop. 1987/88:61 s. 86):

För lagrådets överväganden angående den erforderliga arvsskatterättsliga följdlagstiftningen är grundläggande att man liksom 1941 års lagstiftare (jfr det ovan citerade uttalandet från AGL:s förarbeten) måste ha som en självklar målsättning att schematiska bodelningar och arvskiften så långt det är praktiskt möjligt skall ge ett resultat som väsentligen motsvarar vad de verkliga bodelningarna och arvskiftena kommer att utmynna i. Av principiella skäl av tungt vägande natur måste i görlig mån tillses att arvsskatt inte beräknas för en skattskyldig i större utsträckning än vad som betingas av hans genom arvsfallet ökade skatteförmåga. Samtidigt är givetvis att beakta att rättvisesynpunkter inte får drivas så långt, att beskattningsmyndigheternas arbetsrutiner får onödigt betungande inslag. Schabloniseringar måste därför i viss mån godtagas, dock inte – vilket måste kraftigt understrykas – i den mån de leder till klara avvikelser från den ekonomiska verklighet som arvsfallet kommer att ge upphov till, i vart fall inte avvikelser i för den enskilde negativ riktning. Klart är att därtill uppmärksamhet bör ägnas vilka risker som kan föreligga att de skattskyldiga i skattereducerande syfte formellt företar rättshandlingar, som inte avses bli genomförda i verkligheten.

Det uttalande som Lagrådet syftade på var Arvskattekommitténs uttalande i SOU 1939:18, s. 75:

I de fall, då arvskiftesinstrument icke åberopas till ledning för skattens beräkning, skall densamma fortfarande fastställas på grundval av ett provisoriskt arvskifte. Genom de av kommittén föreslagna bestämmelser, för vilka i de föregående redogjorts, torde åt arvskiftesinstrumentet 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.

Lagrådet framhöll vidare att den arvsskatterättsliga regleringen inte får utformas så att de civilrättsliga förmånerna urholkas.

Lagrådet framhöll också att flera konkreta fall än tidigare skulle komma ha skett ”enligt lag” i arvsskatterättslig mening nämligen:

- när enskild egendom har dragits in i bodelningen,
- när vardera sidan behåller sitt giftorättsgods,
- när villkor i äktenskapsförord jämkas och
- när bestämmelserna i 11 kap. 4 och 5 §§ ÄktB har vunnit tillämpning enligt parternas överenskommelse.

Lagrådet föreslog att bestämmelsen i 15 § 1mom. AGL utvidgades så att den också omfattade de nämnda fallen. Lagrådets synpunkter följdes i den fortsatta beredningen av lagstiftningen.

AGK fick enligt sina direktiv inte föreslå några förändringar i grunddragen för beskattningen. Det innebar att AGK i sitt arbete med en teknisk översyn av AGL hade att utgå från att arvslottbeskattningen med ett schematiskt skifte skulle behållas. AGK begränsade sina överväganden till framförallt tre frågor nämligen 1. om man skulle behålla möjligheten till att beakta verkliga arvskiften vid beskattningen, 2. i vilken utsträckning arvsavstående skulle få beaktas vid beskattningen samt 3. frågan om utläggande av skattelott.

AGK föreslog att möjligheten att beräkna arvsskatten med ledning av ett verkligt arvskifte skulle slopas. Enligt då gällande rätt kunde en anledning till att åberopa verkligt arvskifte vara reglerna om förskott på arv. I praktiken var det dock inte särskilt vanligt vilket berodde på att lotterna blir ojämna och därmed leder till högre skatt. Vid verkliga skiften är de verkliga värdena dessutom oftast högre än de lägre bouppteckningsvärdena. Eftersom ett verkligt arvskifte innebär ett högre skatteuttag skulle det enligt AGK inte innebära någon större orättvisa för de skattskyldiga att slopa den möjligheten. Det skulle också innebära en avsevärd förenkling av regelsystemet. AGK ställde dock frågan om de ändrade äktenskapsrättsliga reglerna skulle medföra att det var nödvändigt att beakta verkliga arvskiften. De nya civilrättsliga reglerna innebar nämligen att verkliga bodelningar skulle beaktas vid arvsbeskattningen. AGK gjorde den bedömningen att makar i många fall skulle komma att avstå från sin arvsrätt till förmån för barnen. Sådana arvsavstående skulle dock kunna beaktas i samband med det schematiska skiftet.

I lagrådsremissen till förändringarna i arvsbeskattningen antogs att möjligheten att beakta ett arvsavstående från den efterlevande maken skulle begränsas med den nya arvsordningen eftersom ”den efterlevande normalt mycket tidigt får anses ha tillträtt sitt arv”.

8.2.3 Beskattning med arvskifteshandling som underlag slopas

Vårt förslag: Möjligheten att återropa en arvskifteshandling som beskattningsunderlag vid arvsbeskattningen skall slopas.

Frågan om arvsavståenden behandlas i nästa avsnitt. Där föreslår vi att det skall införas vissa bestämmelser som reglerar hur arvsavståenden skall beskattas. Dessa regler innebär inte att det är nödvändigt att behålla möjligheten att kunna återropas ett verkligt arvskifte som beskattningsunderlag vid arvsbeskattningen. I kapitel 9 föreslår vi också att noterade aktier och andra värdehandlingar som är föremål för värdenedgång under vissa förutsättningar skall kunna bli föremål för ny värdering. Inte heller för tillämpningen av den regeln är det nödvändigt att behålla ett verkligt arvskifte som beskattningsunderlag. Härtill kommer att ett verkligt arvskifte ytterst sällan återropas som beskattningsunderlag. Vi föreslår därför att möjligheten att beräkna arvsskatten med ledning av ett verkligt arvskifte slopas.

8.3 Arvsavståenden

8.3.1 Sammanfattning

I kommande avsnitt behandlar vi frågan om det även fortsättningsvis skall vara möjligt att göra arvsavståenden vid arvsbeskattningen. Vår slutsats är att det bör vara möjligt och att det inte heller är nödvändigt att begränsa de sätt som man enligt rättspraxis kan göra arvsavståenden på. Däremot anser vi att slopandet av arvskatten för makar och sambor medför en viss osäkerhet om hur arvsavståenden skall beskattas. Vi föreslår därför att arvs- och gåvoskattelagstiftningen skall kompletteras med bestämmelser som reglerar när arvsavståenden skall beskattas som arv och när de skall beskattas som gåvor. Förslagen innebär att ett arvsavstående som sker utan

villkor, före Skatteverkets beslut i skattefrågan och som har dokumenterats på visst sätt skall beskattas som ett arv. Ett arvsavstående som inte uppfyller dessa förutsättningar skall i stället gåvobeskattas. Ett arvsavstående av egendom som har tillträtts med fri förfoganderätt beskattas som arv även om det görs efter Skatteverkets beslut i skattefrågan om syftet är att reglera arvsrätten.

8.3.2 Vårt uppdrag

Ett arvsavstående innebär att en arvtagare eller en testamentstagare efter arvlåtarens död helt eller delvis avstår från sin rätt till arv. I dag finns det varken i ärvdabalken eller i AGL några regler om arvsavståenden. Däremot finns det en rikhaltig rättspraxis som behandlar de arvsskatterättsliga konsekvenserna av arvsavståenden. Enligt direktiven ingår det i vårt uppdrag att ta ställning till om lagtexten bör innehålla särskilda regler för arvsavståenden.

8.3.3 Nuvarande tillämpning

Något om arvsavståenden i civilrättsligt avseende

Arvsavståndets civilrättsliga karaktär är omdiskuterad.¹ Ett villkorslöst arvsavstående kan antingen ses som ett arvsrättsligt eller ett gåvorättsligt förvärv. Enligt det förra synsättet har arvingen avstått från att göra sin rätt till arv gällande. Genom avståndet övergår arvsrätten till dem som står närmast i tur att ta arv efter arvlåtaren. Mottagarna anses därmed ha förvärvat egendomen direkt från arvlåtaren och inte från den som avstått från sin arvsrätt. Det andra synsättet, att ett arvsavstående är ett gåvorättsligt förvärv, bygger på att en arvinge redan i och med dödsfallet erhåller en andelsrätt i dödsboet efter den avlidne. Om denne avstår från sin andelsrätt innebär det en benefik överföring av förmögenhet till mottagaren.

I svensk rätt har bl.a. Nils Beckman intagit ståndpunkten att arvsavståndet är ett arvsrättsligt förvärv. Beckman menade att arvingen genom avståndet endast underlåtit att göra en behörighet gällande och att denne inte därigenom förfogat över egendomen.²

¹ Se härtill Silfverberg, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, 1992 s. 184 ff.

² Beckman, Svensk familjerättspraxis, femte uppl. 1972 s. 221 f.

Beckman hänvisade till rättsfallen NJA 1931 s. 130 och NJA 1938 s. 190.

Uppfattningen om arvsavståendet som ett gåvorättsligt förvärv har framförts av bl.a. Gösta Walin. Han menade att den arvsrätt som en arvinge erhåller vid arvlåtarens död är en tillgång i och med dödsfallet. Det förhållandet kan inte retroaktivt utplånas i och med att arvingen avstår från sin rätt till arv. Mottagaren av andelsrätten inträder visserligen i den avståendes ställe som delägare i boet och erhåller först vid arvskiftet de konkreta tillgångar som svarar mot andelen. Men även om tillgångarna härleds från den avlidne erhålls andelsrätten från den avstående genom en benefik rättshandling.³

Utvecklingen i rättspraxis har tydligt gått i den riktning som Walin förespråkade. Här kan nämnas NJA 1962 s. 294, 1983 s. 791 och 1993 s. 34. I NJA 1983 s. 791 avstod en särskilt förordnad god man från arv för sin huvudmans räkning. Vid tillämpning av 15 kap. 14 § tredje stycket föräldrabalken (numera 13 kap. 11 § första stycket) betraktades avståendet som en ogiltig gåvotransaktion. HD anförde bl.a. följande om arvsavståenden:

Arvsavstående kan visserligen på grund av den skatterättsliga behandlingen ofta vara gynnsamt från familjens synpunkt; undantagsvis kan det också vara förenat med viss ekonomisk fördel för arvingen själv. Men detta hindrar inte att det är fråga om en frivillig och medveten förmögenhetsöverföring, som fyller de minimikrav som rimligen får ställas upp för att en rättshandling skall bedömas som gåva, om det påkallas av syftet med den aktuella lagbestämmelsen (jfr NJA II 1976 s 159 ff). Ändamålet med regeln i 15 kap 14 § 3 st. FB måste antas vara att skydda den omyndige, eller den som företräds av god man, mot förmögenhetsöverföringar av detta slag också om dessa är i närståendes intresse. Övervägande skäl talar för att tillämpa regeln även på det arvsavstående som målet avser.

När en god man avstått från en testamentslott för en omyndig persons räkning, hade visserligen HD i ett tidigare avgörande, NJA 1971 s. 587, ansett att avståendet närmast var att jämställa med vägran att ta emot en erbjuden gåva. Till skillnad mot ett arv ingår dock inte ett förvärv på grund av ett testamente omedelbart vid testators död i mottagarens förmögenhet utan först sedan testamentet godkänts av arvingarna eller vunnit laga kraft enligt det förfarande som anges i 14 kap. ärvdabalken om delgivning och klander av testamente. För att eliminera den skillnad som efter 1971 och 1983 års rättsfall förelåg mellan arv och testamente vid

³ Walin, SvJT 1972 s. 125 ff.

tillämpningen av föräldrabalkens gåvoförbud infördes en bestämmelse i 15 kap. 6 § föräldrabalken, enligt vilken en förmyndare, god man eller förvaltare inte för den enskildes räkning får avstå från arv eller testamente. Vid tillkomsten av denna bestämmelse uttalades att ett avstående från arv är att jämställa med gåva och att även avstående från en testamentslott innebär en medveten och frivillig förmögensöverföring som liknar en gåva. Enligt departementschefen saknades det därför skäl att behandla avstående från arv och avstående från testamentslott på olika sätt i berört avseende.⁴ I NJA 1999 s. 159 har bestämmelsen i 15 kap. 6 § föräldrabalken ansetts analogt tillämplig på avstående från förvärv genom förmanstagarförordnande av försäkring.

I NJA 1993 s. 34 ansågs ett arvsavstående inte hindra utmätning för den avstående arvingens skuld av hans andel i dödsboet, då boet inte underrättats om avståendet. HD gjorde i det målet bl.a. följande uttalande:

Sedan arvlåtaren avlidit betraktas arvinges rätt till arv som en vanlig förmögensrättslig tillgång. I förhållande till arvingens konkursborgenärer behandlas avståendet på samma sätt som gåva. (Se t.ex. SOU 1970:75 s 112 f, 142. Jfr också NJA 1983 s 791.) Även i förhållande till arvingens utmätningborgenärer är avståendet principiellt att jämställa med en benefik överlåtelse av en dödsboandel. För att avståendet skall erhålla skydd mot utmätningborgenärerna innan arvskifte har verkställts krävs därför, att den avstående arvingen underrättar dödsboet om arvsavståendet." (Jfr NJA 1972 s. 512 och 3 § lagen (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva.)

Den slutsats man drar av senare års rättspraxis är att ett arvsavstående civilrättsligt, i vart fall i allmänhet, betraktas som en benefik rättshandling som i flertalet rättsliga sammanhang har en gåvas rättsverknningar. Detta synsätt bygger alltså på tanken att arvingen redan i och med arvlåtarens dödsfall erhåller en rätt till andel i kvarlåtenskapen. Om arvingen avstår från denna rätt innebär det en förmögensöverföring från honom till den eller de som övertar andelen i kvarlåtenskapen. Överlåtelsen sker frivilligt och med avsikt att gynna den som tar emot egendomen. Därmed har arvsavståendet sådana drag som kännetecknar en gåva.

⁴ Prop. 1993/94:251 s. 143 f.

Arvsavståenden vid arvsbeskattningen

I förarbetena till 1941 års lagstiftning om arvsskatt och gåvoskatt utgick man från den då förhärskande civilrättsliga uppfattningen om arvsavståenden som ett arvsrättsligt förvärv. I betänkandet SOU 1939:18 framhölls bl.a. följande i anslutning till att kommittén övervägde att låta arvskiten komma till ökad användning som underlag för beskattningen.⁵

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 jämföras 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. där någon avstår till sina bröstarvingar (Jfr arvslagen 9 kap. 7 § och NJA 1931 s. 130). Ett avstående av arv helt eller delvis i samband med arvskitet 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 bekommit egendomen direkt från arvlåtaren, alltså genom arv, och inte 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 det samma, d.v.s. egendomen har först övergått på honom genom arv och därpå genom gåva överförts till tredje man.

Kommitténs uppfattning om arvsavståenden ifrågasattes inte i det fortsatta arbetet och har kommit att ligga till grund för den rättspraxis som utvecklats inom arvsbeskattningen. Sedan införandet av 1941 års arvs- och gåvoskattelagstiftning har man alltså hållit fast vid den äldre uppfattningen om att arvsavståendet är ett arvsrättsligt och inte ett gåvorättsligt fång.

I rättspraxis har tre förutsättningar ställts upp för att ett avstående skall beaktas vid arvsbeskattningen. För det första skall avståendet ske *utan villkor* eller förbehåll. För det andra skall avståendet

⁵ SOU 1939:18 s. 71 f.

ske *innan arvingen tillträder* sin lott och för det tredje skall avståendet ha *åberopats i arvsskatteärendet*.⁶

De två första förutsättningarna har ett nära samband. För att kunna ställa upp ett villkor anses arvingen först ha tillträtt sin rätt. Egendomen skall därför arvsbeskattas endast hos honom. Överföringen till de utpekade mottagarna har i ett sådant fall karaktär av gåva även skatterättsligt, varför en kompletterande gåvobeskattning av dessa skall göras. Tillträde kan dock ske alldeles oberoende av förbehåll när arvingen får den egendom som arvsloten representerar i sin besittning. De båda förutsättningarna skall därför behandlas var för sig i det följande.

Förutsättningen att avståendet skall vara *utan villkor* innebär att egendomen automatiskt skall gå över till den eller de personer, som enligt arvsordningen eller den avlidnes testamente närmast efter den avstående har rätt till den avstådda egendomen. Ett avstående från arv får alltså inte innehålla villkor om en fördelning som avviker från arvsordningen. På motsvarande sätt får inte ett avstående från rätt till testamente innebära att egendomen tillfaller någon annan än den som enligt testators föreskrifter är sekundärt berättigad. I 11 kap. 6 och 7 §§ ÄB finns vissa tolkningsregler som kan få betydelse för vem egendomen skall tillfalla, om det inte med hjälp av förordnandet kan utrönas vad testator avsett i detta hänseende.

Andra exempel på otillåtna villkor är att den avstådda egendomen skall utgöra mottagarens enskilda egendom eller att egendomen skall vara föremål för särskild förvaltning.

Däremot kan avståendet vara partiellt utan att det betraktas som villkorat. Det kan vara begränsat till viss andel av arvsloten eller till ett bestämt belopp av denna. Det har också godtagits att avståendet endast gäller avkastningsrätten till lotten eller en del av denna, liksom att den avstående själv förbehåller sig rätten till avkastning, men avstår från rätten i övrigt (se NJA 1966 s. 424 I-IV). Principen synes vara att det förbehåll, som ett partiellt avstående onekligen innehåller, endast får ta sikte på att ange gränserna för avståendet. Några villkor avseende den avstådda egendomen kan däremot inte uppställas utan att tillträde anses ha skett.

Om avståendet gäller viss bestämd egendom ur kvarlåtenskapen kan detta godtas endast om den avstående antingen är ensam del-

⁶ Den följande redogörelsen bygger i stor utsträckning framställningen i Englund-Silfverberg, Beskattning av arv och gåva, tolfte uppl. 2001 s. 62 ff., men också på Waller, Lärobok om arvs- och gåvoskatt, femte uppl., ombesörjd av Monica Linder, 2000 s. 92 ff. och Bratt m.fl. Skatt på arv och skatt på gåva, s. 5.11 ff.

ägare i dödsboet eller själv genom testamente har tillagts just denna egendom; se NJA 1970 s. 39. I andra fall har avståendet ansetts ha föregåtts av ett tillträde, varför det inte kan beaktas vid arvsbeskattningen. Fram till arvskiftet har arvingen endast en andelsrätt i dödsboet och kan därför inte förfoga över tillgångar i boet annat än för dödsboets räkning. Läget blir detsamma om avståendet med undantag för viss angiven egendom gäller hela arvsloten (se NJA 1977 s. 230).

Förutsättningen att avståendet skall ske *innan tillträde* är mer vag till sin innebörd. Med tillträde avses i första hand att egendomen faktiskt tas i besittning. Det sker senast vid arvskiftet. Det kan i vissa fall gå lång tid innan skifte kommer till stånd. Om ett avtal om sammanlevnad i oskiftat bo ingås synes det få jämföras med tillträde. Av fallet NJA 1975 s. 730 framgår å andra sidan att underskrift på bouppteckningshandlingen inte är att betrakta som tillträde. Viss oklarhet föreligger beträffande vilka andra åtgärder som kan innebära tillträde. I Bratt-Fogelklous lagkommentar sägs att man vid gränsdragningen möjligen skulle kunna fästa avseende vid om befattningen med dödsboet sker som ett led i boutredningen, t.ex. deltagande i löpande förvaltningsåtgärder, eller som en följd av arvsrätten genom exempelvis deltagande i delskifte eller mottagande av förtida utbetalning av arv. I de senare fallen skulle tillträde anses föreligga. Det bör dock understrykas att rättsläget är oklart.

I ett dödsbo med endast en delägare görs inget arvsifte. Frågan om tillträde i ett enmansdödsbo är därför speciell och behandlas särskilt i nästa avsnitt.

Den tredje förutsättningen, att avståendet skall *åberopas i skatteärendet*, väcker å ena sidan frågan om det finns någon möjlighet för de skattskyldiga att i efterhand få rättelse om man inte åberopat avståendet i rätt tid och å andra sidan frågan om det föreligger skyldighet att upplysa om att en arvinge gjort ett arvsavstående.

Av NJA 1974 s. 493 I och II framgår att rättelse inte kan vinnas genom överklagande om ett avstående visserligen skett före eller vid bouppteckningsförrättningen men inte tillförlitligt dokumenterats i bouppteckningen eller meddelats beskattningsmyndigheten innan skatten fastställts. Genom det avstående som prövades i fall I utökades till och med kretsen av dödsbodelägare. Frågan är om det inte borde ha skett en tilläggsbouppteckning eftersom de nya dödsbodelägarna inte antecknats i bouppteckningen (jfr 20 kap. 3 § ÄB). Denna fråga var dock inte uppe till prövning i målet. I 1974 års referatmål antydts att hänsyn kan tas till ett för sent ingivet

avstående om särskilda skäl föreligger. Det har emellertid inte preciserats vad som krävs för det. Av NJA 1943 s. 305 framgår att det endast är de skattskyldiga som får åberopa ett avstående. I ärendet hade det kommit till advokatfiskalens kännedom att ett arvsavstående hade gjorts vid ett arvskifte före registreringen av bouppteckningen. Ett yrkande från advokatfiskalens sida om en höjning av arvsskatten ogillades eftersom de skattskyldiga inte hade åberopat avtalet.

Någon korrigerig av ett fattat beslut om arvsskatt, där hänsyn inte tagits till ett avstående, torde alltså inte kunna ske trots att avståendet skett utan villkor och innan arvingen tillträtt sin arvslott. Det är en konsekvens av arvsbeskattningens schematiska natur, som innebär att det fattade skattebeslutet regelmässigt skall stå fast även om kvarlåtenskapen fördelas på ett annat sätt än vid skattläggningen. Endast i särskilt angivna undantagsfall kan en ändring av beslutet ske, t.ex. om det finns grund för tilläggsbouppteckning; se 32 § d) och 59 § 1 st. d) AGL. Som berördes ovan torde det vara fallet om dödsbodelägarkretsen ändras genom att ett avstående sker före det att bouppteckningsförrättningen avslutats.

8.3.4 Särskilt beträffande efterlevande makar och sambors arvsavståenden

Riksdagen har antagit Egendomsskattekommitténs förslag om att slopa arvsskatten för makar och sambor. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 2004. Ett avstående från efterlevande make eller sambo leder numera till att den avstådda egendomen läggs ut på lotter som till den del de överstiger grundavdragen är skattepliktiga. Det är troligt att efterlevande makes och sambos intresse av att göra arvsavståenden kommer att minska. Om den efterlevande maken helt eller delvis avstår sin arvsrätt till förmån för de gemensamma barnen är det inte helt klart hur förvärvet skall beskattas.

För att ett arvsavstående enligt praxis skall arvsbeskattas hos mottagaren skall det, förutom att det skall vara utan villkor, ske före det att maken *tillträder arvet*. Om den avlidne maken inte efterlämnat något särkullbarn och inte heller upprättat något testamente är efterlevande make ensam dödsbodelägare. I ett enmansdödsbo sker inte något tillträde. Egendomen förvaltas som en särskild förmögenhetsmassa i dödsboet till dess boutredningen avslutats. Därefter upphör dödsboet att existera. Vid inkomstbeskatt-

ningen synes bouppteckningen anses avslutad redan då bouppteckningen upprättats (se RÅ 1960 ref. 20 och RÅ83 1:3). Undantag torde få göras bl.a. då egendomen står under förvaltning av bouppteckningsman eller testamentsexekutor; för det senare fallet se RÅ 1994 not. 407.⁷

För arvsbeskattningens del saknas vägledande rättsfall angående frågan om tillträde i ett enmansdödsbo. Viss klarhet har dock uppnåtts genom uttalanden i förarbetena till de ändringar i AGL som föranleddes av 1987 års familjerättsreform.⁸ I lagrådsremissen uttalade departementschefen att den efterlevande i ett enmansdödsbo "normalt mycket tidigt får anses ha tillträtt sitt arv". Lagrådet invände emellertid att gällande praxis är att efterlevande make har rådrom i fråga om sina överväganden beträffande eventuella arvsavstående till dess att bouppteckningsärendet slutförts hos tingsrätten. I anledningen av Lagrådets uttalande framhöll departementschefen att det inte varit hans avsikt att motivedes påverka praxis i avståendefrågan. Han fortsatte:

Jag anser emellertid – till skillnad mot lagrådet – att det inte är alldeles enkelt att utifrån gällande praxis dra några säkra slutsatser om hur den principiellt nya situation, som uppkommit på grund av den efterlevandes arvsrätt, skall behandlas. Enighet synes emellertid råda om att ett arvsavstående från den efterlevande till t.ex. gemensamma barn normalt skall beaktas vid skattläggningen om det är vederbörligen dokumenterat i skatteärendet.

Det är alltså troligt att ett arvsavstående från efterlevande makens sida som görs efter bouppteckningens förrättning och som åberopas i arvsskatteärendet kan beaktas. Skyldigheten att betala gåvoskatt är nämligen kopplad till om tillträde sker och inte till om arvsavståndet åberopas i arvsskatteärendet eller inte. För att undvika den osäkerhet som ändå finns i detta fall är det möjligt för makarna att genom testamente sätta in en bröstarvinge eller annan till en helt obetydlig andel i kvarlåtenskapen.⁹ Detta fordrar dock att makarna förutsett denna situation. Alternativt kan den efterlevande maken avstå en helt obetydlig andel av den arvfallna egendomen. Detta torde inte innebära att efterlevande maken tillträder resten av egendomen, utan maken torde vara bibehållen sin rätt att göra ytterligare avstående vid senare tillfälle. I de nu nämnda fallen blir testamentstagaren respektive den som mottar avståndet dödsbo-

⁷ Se Englund-Silfverberg, a.a., s. 64.

⁸ Prop. 1987/88:61 s. 52 f., 91 och 107.

⁹ Jfr Lagrådets uttalande i prop. 1987/88:61 s. 89.

delägare, vilket håller dödsboet ”vid liv” fram till arvskiftet och därmed inte anses ha tillträtt egendomen. Ytterligare en möjlighet bör lämpligen vara att efterlevande maken gör ett beloppsmässigt avstående redan innan bouppteckningsförrättningen. Vidare är avståendemöjligheten öppen i de fall då den avlidne förutom gemensamma barn med den efterlevande maken, efterlämnar ett särkullbarn. I sådant fall är både efterlevande maken och särkullbarnet dödsbodelägare. Det finns alltså några olika sätt att säkerställa att den efterlevande maken inte anses ha tillträtt arvet när avståendet företas.

En annan aspekt på avståendefrågan hänger samman med att den efterlevande maken normalt erhåller *fri förfoganderätt* till den avlidnes egendom. I sådana fall finns en efterarvsrätt för den avlidnes arvingar (normalt de gemensamma barnen). Skattemässigt är deras skattskyldighet uppskjuten. I 8 § första stycket första meningen AGL föreskrivs följande.

Skall jämlikt 3 kap. ärvdabalken eller på grund av testamente egendom, som tillfallit någon med fri förfoganderätt, därefter övergå å annan eller å flera efter varandra, inträder skattskyldighet för senare förvärv, då föregående innehavares rätt upphör.

Skattskyldighet för efterarvingarna inträder alltså när den efterlevande makens rätt ”upphör”. Föreskriften i 8 § tar – förutom dödsfall – sikte på när makes rätt upphör på grund av en omgiftesklausul i ett testamente. En annan inte ovanlig situation är att efterlevande make önskar lösa ut efterarvingarna i förtid, t.ex. inför ett nytt äktenskap. Om maken har tillträtt arvet uppkommer en konkurrenssituation med gåvobeskattningen. Ett avstående som sker efter tillträde föranleder ju normalt skyldighet att betala gåvoskatt. Klart är att den som har egendomen med fri förfoganderätt kan ge gåvor till efterarvingarna. Det finns till och med en särskild sammanläggningsregel i 19 § 2 mom. AGL för sådana gåvor. Men om efterlevande make och efterarvingarna ingår ett avtal om förtida arvskifte torde rättsläget vara sådant att arvsskatt skall tas ut enligt 8 § och inte gåvoskatt.¹⁰ Frågan är om föreskriften i 8 § inte också kan utsträckas till det fallet att efterlevande make avstår all sin rätt. I vart fall omfattar ordalydelsen denna situation. Vid en regelkonkurrens mellan arvsbeskattning och gåvobeskattning bör arvs-

¹⁰ Se Englund-Silfverberg, a.a., s. 92. Se också Lindberg, SvJT 1972 s. 651 och Svea Hovrätts beslut den 8 februari 1983 i mål Ö 1942/82.

beskattningen ha företräde med hänsyn till att gåvobeskattningen har till uppgift att komplettera arvsbeskattningen.

Vad gäller då om efterlevande maken avstår från sin rätt före tillträdet? Kan det innebära att skattskyldighet inträder enligt 8 § AGL? Det kan tyckas att samma bedömning bör göras som när avstående sker efter tillträde, men här inträder ytterligare ett problem. Det anges nämligen i 8 § att skattskyldighet inträder då den föregående innehavarens rätt ”upphör”. När efterlevande make avstår innan tillträdet kan det ifrågasättas om makens rätt upphör, maken har ju aldrig tillträtt egendomen. Lagrummets ordalydelse skulle därmed kunna ge stöd för tolkningen att någon arvsskatt av efterarvingarna inte kan tas ut om efterlevande maken avstår från sin rätt före tillträdet. Mot det kan anföras att den efterlevande redan i och med dödsfallet erhåller en andelsrätt i dödsboet, även om de konkreta tillgångarna erhålls först vid tillträdet. Denna andelsrätt kan sägas upphöra genom avståendet. Det är därför inte klart hur bestämmelsen skall tolkas.

8.3.5 Tidigare överväganden

Frågan om hur arvsavståenden bör regleras har berörts av flera utredningar efter införandet av 1941 års lagstiftning om arvsskatt och gåvoskatt. Arvsskattesakkunniga föreslog i sitt betänkande, SOU 1957:48, inte någon ändring med hänvisning till att ett avstående lika gärna kan åstadkommas genom ett testamentariskt förordnande (s. 70).

Kapitalskatteberedningen behandlade i sina två betänkanden SOU 1969:54 och SOU 1971:46 frågan om arvsavståenden. I det första betänkandet förslogs att möjligheten till att företa arvsavståenden skulle tas bort (s. 70). Efter det att förslaget avfärdats i prop. 1970:71 (s. 117) och beredningen fått förnyat uppdrag att utreda frågan, föreslogs i det andra betänkandet (s. 202) att endast totala arvsavståenden skulle få beaktas.

AGK konstaterade i sitt slutbetänkande att ett korrekt arvsavstående kan medföra ganska avsevärda lättnader (SOU 1987:62 s. 226 f.). Detta på grund av arvsskattens progressivitet som minskar vid fördelning av arv på flera lotter. Kommittén konstaterade också att ett avstående medför att man hoppar över ett led i beskattningen med därav följande lättnader i skattehänseende. AGK pekade på att sådana avståenden som innebär långtgående

befogenhetsuppdelningar, såsom att avståendet avser äganderätten medan avkastningen skall ligga kvar hos den avstående, medför att mottagaren inte ges en självständig ställning gentemot den avstående. Ett exempel på en sådan uppdelning finns i det ovan nämnda rättsfallet NJA 1966 s. 424 III där det var fråga om ett syskon som bl.a. avstod aktier och obligationer men samtidigt förbehöll sig livstids nyttjande- och avkastningsrätt till dessa. AGK framhöll också att avståenden kunde förekomma i fråga om förmånstagarförordnanden till försäkringar med den följden att grundavdrag med sex basbelopp kunde medges för varje mottagare.

AGK föreslog att endast sådana avståenden som avser hela förvärvet eller en ideell andel och då minst hälften av arvs- eller testamentslotten skulle få beaktas. Undantag skulle dock få göras för att tillgodose laglottsanspråk (SOU 1987:62 s. 225.) AGK föreslog följande lydelse i förslaget till ny arvs- och gåvoskattelag (35 §):

Om en arvinge, universell testamentstagare eller förmånstagar har avstått från förvärv beaktas detta vid skattens beräkning endast om avståendet avser hela förvärvet eller andel som omfattar minst hälften av förvärvet. Om en person som fått ett legat avstår från det, beaktas detta endast om det avser hela legatet. Härutöver beaktas även sådana avståenden som skett för att tillgodose framställt laglottsanspråk.

I författningskommentaren till förslaget anges bl.a. att ett avstående som inte godtas medför att den avstående beskattas som om avstående inte skett och att mottagaren kan komma att gåvo-beskattas för vad denne erhåller till följd av avståendet. Ett avstående skulle vara knuten till den avståendes situation varför en arvinge eller universell testamentstagare som även fått ett legat med verkan skulle kunna avstå från halva sin andel samt hela legatet. Förmånstagar av flera försäkringar skulle också kunna avstå från en av dessa.

Remissinstanserna hade delade åsikter om förslaget. *Kammarkollegiet* tillstyrkte förslaget om vissa nya villkor men inte utformningen av lagförslaget. *Fastighetsägareförbundet*, som avstyrkte förslaget, framhöll bl.a. att den nya arvsordningen torde medföra att behovet av arvsavståenden ökade. Detta t.ex. på grund av att makar inte haft anledning att tänka på arvsordningen och därmed inte hunnit upprätta något testamente till förmån för barnen. *Sveriges jordägareförbund* avstyrkte förslaget bl.a. med hänvisning till att

incitamenten till skatteplanering genom testamenten skulle öka, vilket skulle gynna de personer som var väl insatta i skattefrågorna. *Folksam* anförde att förslaget om att avstående från förmånstagarförvärv endast skulle få ske när avståndet omfattade hela eller en andel om minst hälften av förvärvet inte borde genomföras. Detta på grund av att sådana avståenden ofta användes för att kompensera en fördelning av kvarlåtenskapen som för de efterlevande ofta inte framstår som rättvis. Dessutom skulle samma effekt kunna uppnås om arvlåtaren i stället valde att dela upp försäkringsskyddet på ett antal mindre försäkringar. *Svenska sparbanksföreningen* avstyrkte förslaget och hänvisade till att samma effekter kan uppnås genom testamente och att arvsavståenden ofta ingår som en viktig del i en generationsskiftesplanering. Även *Näringslivets skattedelegation*, *Småföretagens riksorganisation* och *Sveriges köpmannaförbund* avstyrkte förslaget och framhöll att arvsavståenden kan underlätta generationsskiftet, särskilt mot bakgrund av den nya arvsordningen. *Stockholms tingsrätt* avstyrkte förslaget och anförde bl.a. att det kunde medföra icke avsedda effekter och leda till olämpliga uppdelningar. Även *Norrköpings tingsrätt* avstyrkte förslaget och anförde att den föreslagna dubbelbeskattningen av ogiltiga avståenden måste anses så stötande att den inte borde godtas. Inskränkningarna skulle inte heller leda till förenklingar i systemet utan snarare leda till att det blir onödigt komplicerat. *Sveriges Advokatsamfund* förordade att reglerna skulle bibehållas. Samfundet pekade särskilt på att den nya arvsordningen skulle medföra att förmögenhetsöverföringar genom arv skulle komma att ske först när den yngre generationen kommit upp i den övre medelåldern och att arven skulle komma att förlora sin betydelse som ekonomisk drivkraft i samhället eller att bara varannan generation i praktiken skulle komma att ärva. Regler om att minst hälften måste bli föremål för avstående för att beaktas i skattehänseende skulle utgöra en drivkraft i riktning mot den sistnämnda utvecklingen. Även möjligheten till skatteplanering genom testamenten framhölls. Där emot ansåg samfundet att möjligheten att göra befogenhetsuppdelningar genom avståenden kunde utmönstras.

8.4 Nya regler för arvsavståenden införs

Våra förslag: Nya regler för arvsavståenden införs. Dessa innebär att ett arvsavstående som görs utan villkor, dokumenteras i en bouppteckning, deklaration eller särskild handling och som ges in till Skatteverket före skattebeslutet skall anses som arfallen egendom och arvsbeskattas. Om dessa förutsättningar inte är uppfyllda skall arvsavståendet gåvobeskattas. Detsamma skall gälla avståenden av förmånstagarförordnanden.

Ett arvsavstående av egendom som innehas med fri förfoganderätt skall arvsbeskattas även om avståendet inte har gjorts före Skatteverkets beslut under förutsättning att den avstående inte har ställt upp några villkor för avståendet och att det har antecknats i särskilt föreskriven handling.

Arvsavståenden är mycket vanligt förekommande. Det finns flera skäl till detta. I många fall ersätter ett arvsavstående ett testamente. Det kan gälla makar som inte reflekterat över hur kvarlåtenskapen bör fördelas inom familjen när någon av dem avlider. Makarna har därför inte gjort några testamentariska förordnanden även om det kan antas att de skulle ha gjort det om de haft tid och kunskap att överväga situationen. Det förekommer också att makar medvetet överlämnar åt den efterlevande att bestämma hur stor del av kvarlåtenskapen som vid den enes död skall föras över till nästa generation. Ett arvsavstående är i detta avseende mer flexibelt än ett testamente, eftersom det ger den efterlevande möjlighet att ta hänsyn till de ekonomiska förhållandena vid makens död och att beakta egna och de närmaste arvingarnas behov.

Förutom att ett arvsavstående kan komplettera ett testamente är naturligtvis de skattefördelar som kan uppnås en viktig anledning till att arvsavståenden företas. Eftersom arvsskatten är progressiv minskar det totala skatteuttaget om kvarlåtenskapen fördelas på flera personer. Dessutom kan flera grundavdrag utnyttjas. På lite längre sikt är det dessutom en fördel att egendomen förs över till nästa generation. Det minskar skatten vid nästa dödsfall. Avståendet kan dessutom leda till fördelar vid förmögenhetsbeskattningen om den avstående arvingen och mottagaren inte sambeskattas. I undantagsfall kan också inkomstskattefördelar uppkomma.

Den svenska arvslottsbeskattningen är schematisk. I princip tillämpas bara huvudreglerna i ärvdabalken. De dispositioner som

delägarna gör efter dödsfallet, i första hand vid arvskiftet beaktas i regel inte vid den schematiska skattläggningen. Att arvsavstående beaktas är således ett undantag från denna princip. Det sker inte för att uppnå större överensstämmelse med civilrätten utan tvärtom är det ett avsteg från civilrätten, eftersom arvsavstående i regel är att jämställa med en gåva ur civilrättslig synvinkel. Den diskrepans som sålunda föreligger mellan den civilrättsliga och skattemässiga behandlingen av ett avstående ger i många fall upphov till tillämpningsproblem för Skatteverket, eftersom det ankommer på myndigheten att både göra en civilrättslig bedömning av förhållandena och att fastställa arvsskatt. Till bilden hör också att det ständigt introduceras nya varianter av arvsavstående som ger upphov till nya rättsliga frågor att bedöma vid inregistreringen av bouppteckningar och vid skattläggningen.

Mot denna bakgrund kan diskuteras om man inte helt bör utmönstra arvsavstående från arvskatteläggningen. Det skulle förenkla skattläggningen avsevärt samtidigt som en bättre anpassning till civilrätten skulle uppnås. Den disposition över arvslotten som ett arvsavstående innebär skulle alltså bedömas på samma sätt som i civilrätten. I regel skulle det leda till en gåvobeskattning. Å andra sidan måste beaktas att ett avstående inte bara sker för att vinna skattefördelar. Som berördes ovan är ett avstående också ett viktigt instrument vid generationsskiften. Det skulle säkert också upplevas som stötande om ett avstående leder till dubbelbeskattning, dels av arvingen såsom för arv, dels av mottagaren såsom för gåva. Ett slopande av möjligheten att få ett arvsavstående beaktat vid arvsbeskattningen skulle därför vara till betydande nackdel för de enskilda. Det skulle också ge incitament till en ökad skatteplanering med testamenten. Vi har därför stannat för att arvsavstående bör få finnas kvar.

Nästa fråga att ställning till är om de bör begränsas i något avseende. AGK förslög att endast sådana avstående som avser hela förvärvet eller en ideell andel och då minst hälften av arvs- eller testamentslotten skulle få beaktas. Undantag skulle dock få göras för att tillgodose laglottsanspråk. Förslaget mötte en hel del kritik under remissbehandlingen. Även om vissa förenklingar skulle uppkomma med den lösning som AGK förordade skulle det säkert leda till en anpassning från de enskilda och därmed troligen till nya tillämpningsproblem. I sammanhanget är det också av betydelse att arvsbeskattningen av makar har slopats från och med den 1 januari 2004. Det torde i sig leda till färre arvsavstående. I avsnitt 5.3.3

föreslår vi att en proportionell beskattning skall införas. Även denna åtgärd torde verka i samma riktning, eftersom de skattemässiga vinsterna med ett avstående inte blir lika stora som tidigare. Vi anser därför att det inte numera finns tillräcklig anledning att begränsa möjligheterna till avstående på det sätt AGK förordade. Däremot finns det på grund av den osäkerhet som praxis på området innebär ett behov av att införa klara särskilda regler för arvsavståenden.

Ett slopande av beskattningen av efterlevande makes arv öppnar nämligen frågan om hur egendom som genom arvsavståenden överförs från den först avlidne maken till de gemensamma barnen skall beskattas. Det förhållandet att det i ett enmansdödsbo är oklart vid vilken tidpunkt som efterlevande maken anses tillträda egendomen bidrar till osäkerheten. Till bilden hör också det delvis oklara rättsläge som gäller när efterlevande make avstår från egendom som innehas med fri förfoganderätt. Det finns dock möjligheter att eliminera osäkerheten vad gäller tillträdesfrågan. En ytterligare dödsbodeläggare kan introduceras genom testamente eller arvsavstående. I det fall att den avlidne förutom gemensamma barn efterlämnar ett särkullbarn föreligger dessutom ett flermansdödsbo automatiskt och den efterlevande maken har längre tid till sitt förfogande för att genomföra ett arvsavstående till förmån för de gemensamma barnen än i ett enmansdödsbo.

Ett sätt att komma till rätta med denna osäkerhet i rättsläget är att ändra 8 § AGL så att det klart framgår att efterarvingarna skall beskattas inte bara när efterlevande makes rätt upphör utan också då denne avstår egendom till efterarvingarna. Visserligen omfattar en sådan lagändring inte alla situationer. Om ett testamente upprättas som ger den efterlevande maken full äganderätt (och någon annan en obetydlig andel i boet) är 8 § inte tillämplig eftersom någon efterarvsrätt inte föreligger. Men ett sådant testamente innebär ett ingrepp i arvsordningen och kan leda till icke önskvärda konsekvenser för den händelse de faktiska förhållandena skulle ändras, t.ex. om den efterlevande vid makens död inte vill fullfölja planerna på att avstå från sin rätt. En justering av 8 § bör därför göras för att fånga upp avståenden som tillfaller efterarvingarna. Om den efterlevande maken innehar egendomen med fri förfoganderätt och det framgår av utredningen att avståndet sker som ett led i att reglera arvet till efterarvingarna bör det behandlas som ett arvsrätligt förvärv även om avståndet sker efter skattlägg-

ningen och tillträde av egendomen har skett. Däremot skall avståendet ske utan villkor och dokumenteras i en arvsdeklaration.

I andra fall än när avståendet tillfaller efterarvingar till den avlidne bör det undantag som i dag görs från civilrätten begränsas till att endast avse arvsavståenden som 1) sker utan villkor, 2) dokumenteras i bouppteckning, arvsdeklaration eller särskild handling och 3) görs före beslutet om skatteläggning. Vad som skall betecknas som ett otillåtet villkor får bedömas enligt gällande praxis. Ett avstående som beaktas vid arvskatteläggningen skall alltså fortfarande behandlas som ett arvsrättsligt förvärv. Däremot skall ett arvsavstående som sker efter denna tidpunkt gåvobeskattas. En delvis annan situation föreligger om en avvikelse från arvsordningen eller från ett av den avlidne upprättat testamente görs vid arvskiftet sedan skatteärendet väl är avslutat. Här bör skyldighet att betala gåvoskatt inträda endast om snedfördelningen har benefik grund. Många gånger föreligger det dock inte några gåvomoment vid ett skifte. Arvingarna kan ha olika preferenser eller någon av dem kan ha ett särskilt intresse att erhålla viss egendom, t.ex. en släktgård, på sin lott och är därför beredd att göra vissa eftergifter i förhållande till de andra arvingarna. I praktiken torde också delägarna ha en betydande värderingsfrihet när det gäller de i skiftet ingående tillgångarna. Om ett gåvomoment föreligger vid ett arvskifte får därför bedömas från fall till fall.

De nya reglerna för arvsavståenden tas in i 11 § 1 mom. andra stycket, 12 § första stycket och 36 § tredje stycket arvs- och gåvoskattelagen.

9 Tidpunkten för värdering av aktier och dispensfrågor

9.1 Sammanfattning

I detta kapitel behandlar vi frågan om tidpunkten för värderingen av aktier skall behållas. Att rent allmänt ändra tidpunkten för beskattning av tillgångar till någon annan tidpunkt exempelvis dagen för Skatteverkets beslut eller dylikt anser vi inte vara en framkomlig väg. Vi finner därför att nuvarande bestämmelsen om tidpunkten för värderingen av tillgångar skall lämnas oförändrad.

Vi föreslår att problemen med kursfall i stället skall lösas genom en förändring av gällande dispensregel i 27 § AGL. Vi föreslår också att Skatteverket skall hantera sådana ärendena som enligt nuvarande regler är dispensärenden enligt 27 § inom ramen för det ordinarie förfarandet.

9.2 Tidpunkten för värdering av aktier

9.2.1 Vårt uppdrag

Om den avlidne ägde aktier skall dessa i bouppteckningen tas upp till värdet på dödsdagen. På grund av de civilrättsliga reglerna och bankernas egna rutiner torde i de flesta fall aktierna inte kunna realiseras förrän bouppteckningen efter den döde är inregistrerad. Har aktierna under mellantiden sjunkit i värde kan boet hamna i den situationen att hela den kvarvarande behållningen går åt för att betala skatten.

I vårt uppdrag ingår att se över reglerna om värderingen av aktier vid arvsbeskattningen. Med nämnda problematik som utgångspunkt skall vi analysera om det även i fortsättningen skall vara värdet på dödsdagen som bör gälla eller om det är möjligt att värdera aktierna vid någon annan tidpunkt. Förslagen får inte leda till kringgåendemöjligheter vid arvsbeskattningen och skall vara

anpassade till vad vi föreslagit om beskattningen av arv mellan makar.

9.2.2 Nuvarande regler

I 21 § AGL som behandlar värderingen av egendomen anges att uppskattningen sker med hänsyn till förhållandena vid tiden för skattskyldighetens inträde. I 5 § AGL anges vidare att skattskyldigheten, där inte annat anges inträder vid arvlåtarens (testators) död. Undantag gäller enligt 6–9 §§ AGL för s.k. framskjutna förvärv.

I 27 § AGL föreskrivs att om en noterad aktie efter tidpunkten för dödsfallet sjunkit i värde med minst en fjärdedel och skatten för den del av lotten som avser aktien uppgår till minst 3 000 kronor får regeringen medge att arvsskatten sätts ned, om det är uppenbart att uttaget av skatt kan anses oskäligt betungande. Ansökan om nedsättning skall vara ingiven till regeringen innan beslut om skattens fastställande har meddelats.

Enligt huvudregeln i 20 kap. 1 § ÄB skall bouppteckning förrättas senast tre månader efter dödsfallet om inte Skatteverket efter ansökan inom samma tid med hänsyn till boets beskaffenhet eller av annan särskild orsak förlänger tiden. Bouppteckningen skall inom en månad efter det att den har upprättats ges in för registrering till Skatteverket (20 kap. 8 § ÄB).

Bestämmelserna i 17 § AGL om anstånd med skattens fastställande har betydelse för tillämpningen av bestämmelsen om nedsättning av skatten i 27 § AGL. Anstånd får ges bl.a. för ingivande av arvsförfarandehandling. Anstånd får medges med högst fyra månader från det bouppteckningen senast skall ha getts in. Om nöjaktig säkerhet omedelbart ställs eller om anstånd redan har beviljats, får anstånd medges högst ett år från den tidpunkt bouppteckningen senast skulle ha getts in. Detta betyder att den sista tidpunkt som nedvärderingen kan komma att hänföra sig till är ett år efter det att bouppteckningen skulle ha getts in.

I sammanhanget skall också nämnas den möjlighet till förskjutning av tidpunkten för värderingen som skall göras enligt reglerna i 33 § AGL. Paragrafen reglerar det fall ett dödsbo har avträtts till konkurs. I dessa fall skall den egendom som eventuellt ger ett överskott i konkursen värderas vid den tidpunkt behållningen överlämnas till gäldenärens rättsinnehavare.

I 57 och 58 §§ AGL finns bestämmelser om nedsättning av skatt för egendom av kulturhistoriskt eller dylikt intresse samt för undvikande av eller lindring i dubbelbeskattning med utländsk stat. Dessa bestämmelser är således inte tillämpliga i fråga om värdering av aktier.

En möjlighet till generell dispens finns däremot i 58 a § AGL som föreskriver att regeringen eller den myndighet regeringen förordnar får medge befrielse från eller nedsättning av skatt, när synnerliga skäl föreligger.

9.2.3 Bakgrund och tidigare överväganden

Valet av dödsfallet som tidpunkt för värderingen av tillgångar och skulder har gjorts av praktiska skäl. Frågan om arvsfallet skulle kunna ligga till grund för arvsbeskattningen diskuterades av 1938 års Arvsskattekommitté. Kommittén ansåg emellertid att en värdering av tillgångarna i sådana fall skulle nödvändiggöra en utökning av kontrollen till att avse även sådana under boutredningen vidtagna förvaltningsåtgärder, varigenom tillgångarna omvandlats till andra än vid dödstillfället föreliggande valutor (SOU 1939:18 s. 65). I sådant fall skulle nämligen bevisning behöva föras om eventuell försäld egendoms värdering vid försäljningstillfället. Vidare framhöll kommittén bouppteckningens viktiga roll såsom den enda, för den avlidnes borgenärer och andra, offentligen tillgängliga handling där dessa kan hämta upplysning om boets tillstånd. Kommittén föreslog att det i stället skulle införas bestämmelser som medgav omvärdering med anledning av värdeförändringar i tiden efter dödsfallet (betänkandet s. 66). Kommittén föreslog att följande bestämmelse skulle införas i 27 § AGF (betänkandet s. 20 och 106):

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 - - - 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; - - - Där icke annat föranledes av vad i följande stycke stadgas, verkställs avräkning, varom nu är fråga, med skillnaden mellan å ena sidan det värde som med tillämpning av 21–23 §§ bliva åsatt, och å andra sidan det värde, vartill med beaktande av förhållande, som angivits under a)–d), egendomen uppskattats enligt i 22 och 23 §§ angivna grunder.

I lagrådsremissen till prop. 1941:192 förslogs en bestämmelse med ett i stort sett likalydande innehåll. Lagrådet befarade dock att de skattskyldiga skulle begagna de ifrågavarande bestämmelserna för att spekulera i värdenedgång och avsiktligt fördröja det formliga skiftet med tanke på att en lågkonjunktur skulle kunna inträda. Enligt Lagrådet kunde den angivna tidpunkten för skiftet också vara svår att fastställa eftersom dödsbodelägarna ofta undertecknar arvskiftet vid olika tillfällen. Lagrådet ansåg också att sådana bestämmelser blev invecklade och därmed kunde öka beskattningsmyndigheternas arbete. Lagrådet förslög därför en annorlunda utformad bestämmelse vilken också kom att läggas till grund för den nuvarande regeln i 27 § AGL. Bestämmelsen har inte genomgått någon materiell förändring sedan dess.

Tillämpningsområdet för 27 § AGL blev betydligt mer begränsat än vad som hade varit fallet om den bestämmelse som föreslogs av 1938 års Arvskattekommitté hade införts och som innebar att någon prövning inte skulle behöva göras beträffande storleken på eller orsaken till nedgången. Jämförelsetidpunkten ändrades också. Ursprungligen föreslogs att värdenedgången fick inträffa fram till dess att arvingen tillträdde egendomen.

AGK behandlade bl.a. frågor om dispens i sitt betänkande Ny Arvs- och gåvoskattelag (SOU 1987: 62 s. 368 ff.). AGK anförde att regeln i 27 § tidigare hade tillämpats vid ett antal tillfällen men att bifall lämnats i endast ett fåtal fall senare under årens lopp och då på grund av att värdenedgången medfört att dödsboet befunnit sig på obestånd. AGK föreslog att det endast skulle finna en generell dispensregel kvar och då med ungefär samma innehåll som i 58 a § AGL. AGK förslög också, mot bakgrund av att antalet dispensärenden var relativt få, att dessa endast skulle avgöras av regeringen.

Relativt få av remissinstanserna kommenterade AGK:s förslag.

Kammarkollegiet förordade att den nya dispensregeln skulle utformas i enlighet med motsvarande regel i stämpelskattelagen och att det även i fortsättningen borde vara möjligt för regeringen att delegera till annan myndighet att besluta i dessa ärenden.

Svea Hovrätt hade förståelse för att AGK inte lagt fram något förslag till generell regel för att lösa frågan med fallande aktiekurser. Hovrätten ifrågasatte dock om inte dispens borde ges av en annan myndighet än av regeringen. Hovrätten ansåg att det av kommittén uppställda rekvisitet ”väsentligen sjunkit i värde” i den nya dispensregeln väl torde lämpa sig för en juridisk prövning och

att Kammarkollegiet även i fortsättningen borde få fatta beslut som sedan skulle kunna överklagas till regeringen. Även hovrätten ansåg att bestämmelsen i 42 § stämpelskattelagen borde kunna tjäna som förebild. AGK:s förslag i denna del har inte lett till lagstiftning.

9.2.4 Skall tidpunkten för värderingen ändras?

Vår bedömning: Tidpunkten för värdering av aktier skall inte ändras.

Att arvsskatten för makar och sambor slopats innebär att skatteproblematiken med fallande börskurser endast kommer att beröra andra arvingar än efterlevande makar och sambor.

Enligt 18 kap. 1 § ÄB är det dödsbodelägarna som gemensamt förvaltar den avlidnes egendom under boets utredning. De får bl.a. företa åtgärder som inte tål att uppskjutas även om någon av delägarna inte samtycker. Enligt vår mening innebär det att dödsboet har rätt att avyttra sådan egendom som är konjunkturkänslig, dvs. bl.a. aktier. Bankerna brukar emellertid ha som rutin att inte tillåta försäljning av aktierna innan bouppteckningen har registrerats. Det vore naturligtvis bra om bankerna medverkar till att aktier som är föremål för kursfall avyttras eftersom bankerna såväl som dödsbodelägarna borde ha ett genuint intresse av att bibehålla dödsboets behållning intakt.

Om vi ändå överväger en förändring i gällande lagstiftning och förutsättningen för en förändrad värdering skall bygga på en annan tidpunkt än den som gäller i dag kan man ställa sig frågan hur denna ändrade tidpunkt skall kunna bestämmas. Det finns t.ex. ingen särskild tidpunkt fastställd för när ett arvskifte skall förrättas. Tidsramen begränsas dock genom anståndsbestämmelsen i 17 § AGL.

En koppling till tidpunkten för arvskiftet skulle således kunna göras redan enligt nuvarande regler. Frågan är dock varför detta inte görs i de fall där börskurserna faller. Orsaken är naturligtvis den att en verklig arvskifteshandling som läggs till grund för beskattningen oftast leder till högre skatt än ett schematiskt skifte som görs i enlighet med bouppteckningen. Anledningen är att arvskiftet ofta grundas på de verkliga värdena på tillgångarna och skulderna medan de värden som tas upp på tillgångarna och skulderna i

bouppteckningen och som följer av värderingsreglerna i AGL oftast är lägre om man beaktar alla tillgångar i boet. Därtill kommer att de verkliga värdena i arvsfallet inte heller får understiga de värden som tillgångarna skall åsättas enligt värderingsbestämmelserna i AGL.

En annan tänkbar tidpunkt för värderingen skulle kunna vara dagen efter det att Skatteverket har fattat beslut i ärendet eftersom dödsboet då rent faktiskt kan förfoga över egendomen. Med en sådan bestämmelse skulle aktierna beskattas för sitt, från dödsbodelägarnas synpunkt, rätta värde. En sådan bestämmelse skulle dock medföra att aktier som sjunkit i värde efter dödsfallet får en lägre värdering medan aktier som stigit i värde får en högre värdering, i jämförelse med nuvarande regler. En sådan bestämmelse skulle också innebära att skatten egentligen inte har fastställts vid beslutstillfället utan att ytterligare ett beslut måste fattas av Skatteverket. Ett sådant förfarande skulle medföra ökade administrativa kostnader och förlängda handläggningstider.

Ett annat möjligt förfarande skulle kunna vara att Skatteverket ex officio använder sig av det noterade värdet på aktierna dagen före det att myndigheten fattar beslut i ärendet. Även detta alternativ till värderingstidpunkt gynnar aktier som sjunkit i värde och missgynnar aktier som har stigit i värde, i jämförelse med nuvarande regler.

En följdfråga blir också om det bara är aktier och andra noterade värdepapper som skall kunna omfattas av en sådan bestämmelse eller om den även skall omfatta annan egendom, exempelvis fastigheter. Regeln i 27 § AGL medger också rätt till nedsättning av värdet för fast egendom som väsentligen nedgått i värde på grund av allmän förändring i det ekonomiska läget.

Sammanfattningsvis kan konstateras att en ändrad värderingstidpunkt inte torde vara en framkomlig väg för att lösa problematiken med arvsbeskattning av noterade aktier och andra värdehandlingar vid eventuella börsfall.

Frågan blir då om det finns något annat sätt att mildra effekten av kursfall på noterade aktier.

Den mycket gynnsamma värderingen av bl.a. O-listenoterade aktier medför att skatten på sådana aktier enligt nuvarande regler uppgår till relativt låga belopp. Tidpunkten för värderingen av dessa aktier har därför inte lika stor betydelse som den har för aktier som registreras på börsen A-lista. Ett enkelt exempel får illustrera detta.

Vid antagandet att det handlar om O-listenoterade aktier med ett noterat värde på 800 000 kronor och som ärvs av bröstarvingar i skatteklass I uppgår arvsskatten till 24 000 kronor. Även med ett börsfall på 97 procent skulle arvsskatten fortfarande kunna betalas genom en försäljning av aktierna (i exemplet bortses från eventuell courtage och kapitalvinstskatt men också från grundavdraget).

Vid antagandet att det i stället handlar om A-listenoterade aktier eller andra marknadsnoterade värdepapper som skall beskattas till 75 procent av sitt registrerade börsvärde respektive noterade värde, och som vid tidpunkten för dödsfallet är noterade till 800 000 kronor, uppgår arvsskatten till 90 000 kronor. Dessa tillgångar får således inte sjunka med mer än 88 procent för att arvsskatten som belöper på dem skall kunna betalas genom att de avyttras.

Reglerna om värdering av noterade aktier och andra värdepapper har följaktligen stor betydelse för hur mycket dödsboet påverkas av ett eventuellt börsfall. Ju lägre värde aktierna åsätts desto mindre påverkan har de på dödsboets totala beskattning.

Vi har föreslagit att alla tillgångar och skulder skall värderas till 50 procent och att skattesatsen skall sättas till 30 procent, dvs. skatt tas upp med 15 procent på den skattepliktiga lotten. Med detta förslag får aktiernas noterade värde (800 000 kronor) sjunka till en försäljningskurs på lägst 120 000 kronor (dvs. med 85 procent) för att arvsskatten skall kunna betalas genom en försäljning av aktierna.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det krävs mycket stora värdefall under en kort tidsperiod för att arvsskatten inte skall kunna betalas genom en försäljning av aktierna. Till detta kommer att ett kraftigt värdefall sannolikt också medför att det inte uppkommer någon kapitalvinst vid försäljningen av aktierna utan snarare en kapitalförlust som då är avdragsgill för dödsboet eller den arvtagare som tar över aktierna. En lägre generell värdering av egendomen medför således att det särskilda problemet med värderingen av aktier under perioder med kursfall minskar i omfattning. Även med våra förslag krävs mycket stora kursfall för att skatten på aktierna inte skall kunna betalas.

Förutom de extraordinära fall som uppstår vid en eventuell konkurs skulle vi kunna överväga om dispensregeln i 27 § kan justeras så att dispens eller nedsättning alltid medges för det fall aktierna sammantaget har fallit mycket i värde eller har blivit värdelösa, utan hänsyn tagen till boets övriga tillgångar. Denna fråga behandlas vidare i kommande avsnitt.

9.3 Dispensregler och forum för dispensfrågor

9.3.1 Vårt uppdrag

Det finns flera bestämmelser i AGL som medger möjlighet till eftergift av (dispens från) skatt. Regeringen kan – förutom möjligheterna att efter värdenedgång på fastighet och vissa värdepapper – efterge skatt i vissa fall när egendomen är av t.ex. historiskt intresse. Regeringen har också en generell dispensmöjlighet att medge befrielse från eller nedsättning av skatt om det föreligger synnerliga skäl.

I vårt uppdrag ingår att se över möjligheterna till dispens som enligt nuvarande regler handläggs av regeringen. Om vi finner att möjligheten att få dispens bör finnas kvar skall vi pröva om sådana ärenden i stället bör handläggas av Skatteverket.

9.3.2 Nuvarande regler

I avsnitt 9.2.2 redogör vi för den möjlighet till nedsättning av skatt som finns i 27 § AGL. Enligt paragrafen får regeringen efter ansökan medge att viss egendom som fallit i värde efter skattskyldighetens inträde tas upp till ett lägre värde vid beskattningen. När det gäller fast egendom skall det handla om en väsentlig värdenedgång på grund av allmän förändring i det ekonomiska läget för att nedsättning skall kunna komma i fråga medan det i fråga om noterade värdepapper krävs att värdet har sjunkit med minst en fjärdedel och att skatten för lotterna i fråga är minst 3 000 kronor, för att nedsättning skall komma i fråga. Det skall också vara uppenbart att betalningen av skatten är oskäligt betungande. Ansökan om nedsättning eller befrielse skall ha getts in till regeringen innan beslut om skattens fastställande meddelas. Bestämmelsen skall även tillämpas vid beskattning av gåva.

I 56 § – 58 a § AGL finns regler om eftergift av skatt (dispens). I 56 § AGL finns den regel som medger eftergift av skatt för de fall en arvinge avlider inom tio år efter det att skattskyldigheten inträtt. Dessa ärenden handläggs av Skatteverket efter skriftligt gjord framställning. Regeln behandlas inte vidare här.

I 57 §, 58 § och 58 a § AGL finns de regler enligt vilka regeringen äger medge befrielse eller nedsättning av skatt.

57 § första stycket AGL innehåller bestämmelser som nedsättning eller eftergift av skatt när egendomen är av allmänt intresse. I det första fallet skall det vara fråga om historisk, vetenskaplig eller konstnärlig samling som på grund av förbehåll i testamente eller gåvohandling är avsedd att bibehållas såsom dylik samling. I det andra fallet är det fråga om fast egendom som i enlighet med bestämmelsen i 8 § andra stycket AGL, genom testamente har tillagts två eller flera efter varandra under villkor att fastigheten skall oförminskad övergå från den ene till den andre och där skatten inte kan erläggas utan men för ett med egendomen förbundet allmänt intresse av kulturhistoriskt eller annan art. Bestämmelsen tillkom främst med tanke på fideikommissfallen. Eftersom fideikommissinstitutet numera genomgår en avveckling finns det en ny bestämmelse i 10 § förordningen (1963:588) om arvsskatt vid avveckling av fideikommiss enligt vilken regeringen i särskilda fall får medge befrielse från eller nedsättning av för sådan byggnad, trädgård, parkanläggning eller samling, vars bevarande med hänsyn till egendomens vetenskapliga eller konstnärliga värde är av allmänt intresse. Även om bestämmelsen i AGL ursprungligen utformades med fideikommissen som målgrupp torde det inte vara uteslutet att bestämmelsen kan erhålla tillämpning i andra fall enligt 8 § andra stycket AGL än de som regleras genom fideikommissföreskrifterna¹.

Enligt 57 § andra stycket AGL får regeringen, om anstånd med skattens erläggande har medgetts och den skattepliktiga egendomen genom oförutsedd händelse avsevärt sjunkit i värde eller om det annars finns särskilda skäl, medge befrielse från eller nedsättning av återstående del av skatten. Anstånd med skattens erläggande kan beviljas med tillämpning av 17 kap. 6 a § skattebetalningslagen (1997:483). Enligt bestämmelsen får, om beloppet av kontanta medel och liknande fordringar samt värdet av obligationer och andra lätt realiserbara värdepapper i ett dödsbo inte sammanlagt uppgår till dubbla beloppet av den arvsskatt som skall förskjutas av dödsboet eller om det i andra fall skulle medföra avsevärd svårighet för den skattskyldige att genast betala hela skatten på egendom som tillfallit den skattskyldige, Skatteverket besluta att skatten får betalas genom högst 10 årliga inbetalningar. Anstånd får också beviljas för skatt som påförs tillgångar som värderas enligt bestämmelserna om företagstillgångar. I dessa fall får skatten beta-

¹ Bratt m.fl. a.a. suppl. jan. 2004 s. 22:9

las genom högst 20 årliga inbetalningar. Denna senare bestämmelse tillämpas i praktiken mycket sällan och 3:12-utredningen föreslog därför att den skulle avskaffas.²

58 § AGL behandlar frågan om nedsättning eller eftergift på grund av dubbelbeskattning. Denna paragraf behandlas inte vidare.

I 58 a § AGL finns slutligen en bestämmelse som ger regeringen rätt att medge befrielse från eller nedsättning av skatt, när synnerliga skäl föreligger.

9.3.3 Bakgrund och tidigare överväganden

En redogörelse för historiken bakom bestämmelsen i 27 § AGL finns i avsnitt 9.2.3. När det gäller övriga dispensregler finns en kortare sammanfattning av historiken i AGK:s betänkande (SOU 1987:62 s. 368 ff.)

Enligt AGK tillämpades reglerna i 57 § första stycket AGL ytterst sällan och någon ansökan om nedsättning på fastigheten hade inte förekommit i ”modern” tid. Regeln i 57 § andra stycket AGL hade endast åberopats i andra hand i två ärenden enligt 58 a § AGL. Ärendena gällde ansökan om befrielse från gåvoskatt för ogiltiga gåvor under åberopande att anstånd hade medgetts i ärendena. Regeringen biföll dock ansökningarna med tillämpning av 58 a § AGL.

AGK:s förslag till ny dispensregel utformades enligt följande i 85 § första stycket i förslaget till ny lag (SOU 1987:46 s. 48):

Regeringen får helt eller delvis befria från skatt om egendomen efter skattskyldighetens inträde väsentligen sjunkit i värde eller det är fråga om egendom som ingår i samling av betydande allmänt intresse eller om det finns andra synnerliga skäl.

AGK underströk att den nya paragrafen inte skulle innebära någon skillnad för möjligheterna att få dispens.

9.3.4 Regeringens praxis

Såsom framhållits redan av AGK är regeringens praxis synnerligen restriktiv i fråga om dispensärenden enligt 27 § och 58 a § AGL. Vid en summarisk genomgång av Regeringskansliets (Fi) diarium

² SOU 2002:52 del 2 s. 259 f.

för tidsperioden 1992–2003 kan konstateras att antalet ansökningar om nedsättning av skatt har varierat mycket mellan åren sannolikt beroende på börsens utveckling.

Tabell över dispensärenden hos regeringen

Lagrum	1992	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
27 §	11(d)		1	1	3		2	8	7 (d)	
58 a §	1(d)	3	1	1	1	2		2	5(d)	
Ospec.	24	6	7	7	8	5	5	11	32	6
Fideikom.					1				1	
Dubbelb.			1		2					

Det var framförallt under åren 1992 (36 stycken) och 2002 (45 stycken) som antalet inkommande ärenden ökade kraftigt. Under perioden däremellan har antalet ansökningar endast rört sig om ett tiotal per år.

9.4 Finns det något behov av att behålla dispensreglerna?

Vår bedömning: Det bör även fortsättningsvis finnas möjlighet till nedsättning av arvs- eller gåvoskatten när beskattningen ter sig orimlig.

AGK ansåg att det är nödvändigt att även i framtiden ha en regel enligt vilken regeringen kan meddela dispens i fall där skatteeffekten blivit orimlig och lagstiftaren inte kunnat förutse detta. AGK föreslog att reglerna i AGL skulle slås ihop till en regel och med delvis samma innehåll som i 58 a §. Regeln i 58 § AGL för dispens vid dubbelbeskattning föreslogs vara kvar men ingå som ett andra stycke i den föreslagna paragrafen.

I likhet med AGK anser vi att det bör finnas möjligheter till dispens i situationer där beskattningen kan te sig orimlig.

9.5 Bör dispensreglerna förändras?

Våra förslag: Dispensregeln i 27 § AGL bör ersättas med en regel som ger möjlighet till nedsättning vid värdefall på aktier och liknande värdehandlingar. Nedsättning skall ske när värdefallet uppgår till minst 25 procent av det noterade värdet, och minst 50 000 kronor, mellan tiden för skattskyldighetens inträde och dagen för Skatteverkets beslut eller, om aktierna sålts dessförinnan, det noterade värdet den dag då aktierna såldes. Ansökan om nedsättning skall göras senast inom två månader från Skatteverkets beslut. Regeln skall endast tillämpas i ärenden om arvsskatt.

Dispensreglerna i 57 och 58 a § behålls.

Enligt vår bedömning finns det ett behov av en bestämmelse som ger möjlighet till nedsättning eller befrielse av skatt vid mycket stora värdefall på noterade aktier och liknande tillgångar. Vi har stannat för att en sådan regel skall tillämpas på det sammanlagda innehavet av noterade aktier och värdehandlingar i dödsboet. Vi anser att en rimlig gräns för att innehavet skall värderas på nytt är när nedgången på dödsboets sammantagna innehav av sådana tillgångar uppgår till minst 25 procent jämfört med värdet på dessa tillgångar vid skattskyldighetens inträde. Vidare skall nedgången uppgå till minst 50 000 kronor. Jämförelsetidpunkten skall vara dagen för Skatteverkets beslut om fastställandet av skatten. Om aktierna har sålts dessförinnan skall jämförelsetidpunkten sättas till dagen för försäljningen och värdet jämföras med det noterade värdet på tillgångarna på denna dag. Om endast en del av aktierna har sålts skall de båda jämförelsedagarna användas vid värderingen. Ansökan om nedsättning eller befrielse skall göras senast två månader efter dagen för Skatteverkets skattebeslut.

Vi föreslår också att nuvarande dispensregler i 57 och 58 a § skall behållas.

9.5.1 Forum för avgörande av dispensfrågor

Våra förslag: Skatteverket skall handlägga ärenden om nedsättning av skatt enligt 27 § AGL.

Regeringen skall även fortsättningsvis handlägga ärenden som rör ansökan om dispens enligt 57 och 58 a § AGL.

Motivet till att regeringen även fortsättningsvis skulle handlägga dispensärendena var enligt AGK det mycket begränsade antalet ärenden det var frågan om och att det inte var lämpligt att låta 121 olika beskattningsmyndigheter besluta i dessa få ärenden.

Efter reformen med det nya Skatteverket (prop. 2002/03:99, bet. 2003/04:SkU2, rskr. 2003/04:17) är verket numera endast en myndighet. Det betyder att Skatteverket inom myndigheten har möjlighet att styra dispensärenden till ett eller flera skattekontor. Därmed finns det också möjlighet att upprätthålla en enhetlig praxis.

Vi föreslår därför att ärenden enligt 27 § skall handläggas av Skatteverket. Dessa ärenden bör följa de vanliga forumreglerna för de allmänna förvaltningsdomstolarna vilket innebär att den länsrätt till vilken skattekontoret tillhör skall pröva eventuella överklaganden. Därmed blir det lika många länsrätter som skattekontor som handlägger dessa ärenden.

Däremot anser vi att ärenden enligt 57 och 58 a §§ AGL även fortsättningsvis skall handläggas av regeringen.

10 Förfaranderegler

10.1 Sammanfattning

I detta kapitel behandlar vi forumregler, dvs. regler som bestämmer var ett ärende skall handläggas. Vidare behandlar vi frågor om omprövning, överklagande, parter i processen samt skönsmässig beskattning av gåvor som inte har deklarerats.

Vi förordar att AGL anpassas till taxeringslagens bestämmelser när det gäller reglerna om omprövning och överklagande. Vi förordar också att forumreglerna för överklagande beslut om betalning skatt m.fl. ändras. Eftersom vi inte har arbetat fram någon teknisk lösning i dessa delar föreslår vi att regeringen fortsätter med beredningen av dessa frågor med sikte på att anpassa lagstiftningen på det sätt som vi förordar.

Vi föreslår också att det skall införas en regel som medger skönsmässig värdering av gåvor som inte har deklarerats eller där deklARATIONEN HAR SÅDANA BRISTER ATT DEN INTE KAN LÄGGAS TILL GRUND FÖR BESKATTNING.

10.2 Vårt uppdrag

Vid handläggningen av arvs- och gåvoskatteärenden hos Skatteverket tillämpas förvaltningslagen (1986:223), FL. Bouppteckningsärenden regleras materiellt däremot praktiskt sett nästan uteslutande av bestämmelserna i ärvdabalken och i AGL.

I vårt uppdrag ingår att redovisa och pröva förutsättningarna för att anpassa förfaranderegler i AGL till vad som gäller för skattemål enligt taxeringslagen (1990:324), TL. I detta sammanhang skall vi bl.a. se över överklagandetiderna för beslut enligt AGL och möjligheterna till omprövning. En annan fråga som skall prövas av kommittén är om det skall införas en möjlighet att vid avsaknad av gåvodeklaration uppskatta gåvan till vad som framstår som skäligt, s.k. skönstaxering.

10.3 Forumregler

10.3.1 Nuvarande regler

Beskattningsmyndighet

Enligt 34 § första stycket och 44 § första stycket AGL skall beslut i fråga om arvsskatt och gåvoskatt fattas av Skatteverket. Vidare anges att bestämmelser om debitering och betalning av arvsskatt och gåvoskatt finns i skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Beslut enligt SBL fattas av Skatteverket.

Enligt Skatteverkets interna arbetsordning skall verket vara indelat i 10 regioner; Stockholm, Västerås, Linköping, Växjö, Malmö, Göteborg, Örebro, Gävle, Östersund och Luleå. Inom dessa regioner handläggs ärenden om bouppteckningar, arvsskatt och gåvoskatt för närvarande vid tretton skattekontor. Dessa ärenden fördelas på följande sätt:

<i>Skattekontor</i>	<i>Ärenden</i>	<i>Län som ingår</i>
Stockholm	Arvsskatt Gåvoskatt	Stockholms stad. Stockholms län utom Norrtälje och Södertälje kommun.
Visby	Arvsskatt	Stockholms län utom Stockholms stad och Gotlands län.
Uppsala	Arvsskatt Gåvoskatt	Uppsala, Södermanlands och Västmanlands län. Uppsala, Södermanlands och Västmanlands län, Norrtälje och Södertälje kommun.
Jönköping	Arvsskatt Gåvoskatt	Östergötlands och Jönköpings län. Östergötlands, Jönköpings och Gotlands län.
Kalmar	Arvs- och gåvoskatt	Kronobergs, Kalmar, Blekinge och Hallands län.
Malmö	Arvs- och gåvoskatt	Skåne län.
Vänersborg	Arvsskatt	Västra Götalands län.
Göteborg	Gåvoskatt	Västra Götalands län
Örebro	Arvs- och gåvoskatt	Värmlands och Örebro län.
Gävle	Arvs- och gåvoskatt	Dalarnas och Gävleborgs län.
Falun	Gåvoskatt	Dalarnas och Gävleborgs län.
Härnösand	Arvs- och gåvoskatt	Västernorrlands och Jämtlands län.
Umeå	Arvs- och gåvoskatt	Västerbottens och Norrbottens län.

Överprövande domstol

I 60 § AGL föreskrivs att Skatteverkets beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Genom stadgandet blir lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar, LAFD, tillämplig. Av 14 § första stycket LAFD framgår att om det i lag eller annan författning föreskrivs att talan skall väckas vid eller beslut överklagas till allmän förvaltningsdomstol, skall det göras vid en länsrätt. I 14 § andra stycket LAFD föreskrivs vidare att ett beslut skall överklagas till den länsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats, om inte regeringen för ett visst slag av mål föreskriver något annat. Det är de ovannämnda tretton särskilt utvalda skattekontoren som för närvarande handlägger ärenden om arvs- och gåvoskatt. Innebörden av bestämmelsen i 14 § LAFD har tolkats på så sätt att det är den beslutande "arbetsenhetens" placering och inte den klagandes hemortskommun – när det gäller en fysisk person – eller huvudkontorets eller sätets lokalisering – när det gäller handelsbolag respektive annan juridisk person – som blir avgörande när det gäller att bestämma vilken länsrätt som skall pröva ett överklagande (prop. 2002/03:99 s. 257 f.). Det är således inte säkert att ett arvs- och gåvoskatteärende kommer att handläggas av ett skattekontor eller en länsrätt som är belägen i det län där den avlidne var eller gåvotagaren är hemmahörande.

Bestämmelser om överklaganden av beslut enligt SBL finns i lagens 22 kap. Där stadgas att beslut av Skatteverket får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige.

10.3.2 Bakgrund och tidigare överväganden

Reformen om det nya Skatteverket

Forumreglerna för arvs- och gåvoskattemål behandlades i prop. 2002/03:99 Det nya Skatteverket. Propositionen beslutades av riksdagen den 30 oktober 2003 (2003/04:SkU2, rskr. 2003/04:17, SFS 2003:646). I propositionen föreslogs att de dåvarande tio skattemyndigheterna och Riksskatteverket skulle avvecklas och att en ny skattemyndighet skulle inrättas, benämnd Skatteverket. Ändringarna trädde i kraft den 1 januari 2004. Det nya Skatteverket är regionindelad och har skattekontor. Ett huvudkontor har bildats med placering i Solna. Ett av de tyngst vägande skälen för att bilda den nya myndigheten var att öka flexibiliteten. Det blir nämligen

avsevärt lättare att flytta arbetsuppgifter, material och beslutanderätt över landet, utan de formella hinder som myndighetsgränserna utgör.

Inrättandet av Skatteverket såsom en myndighet medförde en mängd förändringar i tidigare lagstiftning. Tidigare fanns forumreglerna för ärenden om debitering och betalning av arvs- och gåvoskatt i 2 kap. SBL men reglerna upphävdes i samband med reformen. Samtidigt infördes nya regler om överklagande i 22 kap. SBL. Ett beslut som rör en fysisk person skall överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades (22 kap. 1 a § SBL). Ett beslut som rör ett dödsbo överklagas hos den länsrätt som senast var behörig att pröva ett överklagande som rörde den avlidne (22 kap. 1 b § SBL). Innebörden av ändringarna är att tidigare beslutsbehörighetsregler omvandlats till regler om forum för överklagande. Syftet med de nya reglerna är att målen normalt skall komma att handläggas av den länsrätt som geografiskt är närmast den som ärendet rör (prop. 2002/03:99 s. 306).

Däremot har de forumregler som gäller överklaganden av beslut om fastställande, eftergift och återvinning av skatt inte förändrats. Enligt 60 § AGL skall Skatteverkets beslut även fortsättningsvis överklagas hos allmän förvaltningsdomstol, vilket medför att skattekontorets lokalisering avgör hos vilken länsrätt beslutet skall överklagas.

I samband med remissbehandlingen av den departementspromemoria (Ds 2002:15 Det nya Skatteverket) som ligger till grund för propositionen anförde Kammarrätten i Stockholm vissa farhågor som rörde den gällande forumregel i 14 § LAFD. Kammarrätten framhöll att arvs- och gåvoskatteområdet är relativt nytt både för skatteförvaltningen och förvaltningsdomstolarna. För närvarande handläggs arvs- och gåvoskattärenden vid samtliga tio regioner inom Skatteverket, vilket innebär en naturlig spridning av överklagade ärenden på de olika länsrätterna i landet och kammarrätterna i nästa instans. Om man i den nya myndigheten däremot väljer att koncentrera handläggningen till ett eller ett par skattekontor innebär det att endast en eller ett fåtal länsrätter och kanske endast en kammarrätt kommer att pröva överklaganden av myndighetens beslut. Enligt kammarrätten behövde det knappast påpekas att en sådan ordning skulle kunna hämma rättsbildningen på området. Regeringen anförde bl.a. följande (propositionen s. 265 f.):

De nu föreslagna reglerna leder till att ett överklagande av de allra flesta beslut som kommer att meddelas av Skatteverket normalt kommer att handläggas av den länsrätt som geografiskt är närmast den som ärendet rör. Reglerna innebär som *Kammarrätten i Stockholm* påpekat, att om Skatteverket väljer att koncentrera vissa ärendetyper till ett eller några skattekontor i landet blir det processförarna vid dessa kontor som måste resa till andra orter i landet för att delta i eventuella muntliga förhandlingar i olika förvaltningsdomstolar. Reglerna uppfyller därigenom ett krav som ställts av flera remissinstanser på de nya reglerna. Reglerna leder dessutom till en jämn och förutsebar tillströmning av mål oavsett var den nya myndigheten väljer att handlägga sina ärenden. – De nu föreslagna forumreglerna skall enligt promemorians förslag tas in i skattebetalningslagen. – – När det gäller forumreglerna i taxeringslagen bör dessa hänvisa till forumreglerna i skattebetalningslagen. Regeringen föreslår en sådan ordning. I de flesta övriga fall anser regeringen att den närmast till hands liggande lösningen av forumfrågan är att låta den i dag tillämpade ordningen gälla även fortsättningsvis. – Som redovisats i avsnitt 6.15.1 har bestämmelsen i 14 § andra stycket lagen om allmänna förvaltningsdomstolar tolkats så att det är den beslutande "arbetsenhetens" placering och inte den klagandes hemortskommun – när det gäller en fysisk person – eller huvudkontorets eller sätets lokalisering – när det gäller handelsbolag respektive annan juridisk person – som blir avgörande när det gäller att bestämma vilken länsrätt som skall pröva ett överklagande. Detta innebär att den nya myndighetens beslut enligt flera lagar skall överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets det skattekontor – eller motsvarande – där beslutet fattats är beläget. Som exempel på sådana lagar kan följande nämnas: – lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, – – –. I mål som gäller överklaganden av beslut som fattats med stöd av de nu aktuella författningarna är det, jämfört med mål som gäller överklagande av beslut enligt taxeringslagen eller skattebetalningslagen, förhållandevis ovanligt med muntliga förhandlingar. Regeringen anser bl.a. därför att det inte bör införas en generell möjlighet för den enskilde att i fråga om sådana mål kunna begära att handläggningen skall ske hos en annan förvaltningsdomstol än den som följer av forumregeln i 14 § lagen om allmänna förvaltningsdomstolar.

Sammanfattningsvis kan således konstateras att beslut rörande arvs- och gåvoskatt som inte avser debitering eller betalning av skatten i princip kan fattas av vilket skattekontor som helst i landet. Genom sin interna arbetsordning har Skatteverket emellertid bestämt att endast vissa skattekontor skall handlägga ärenden som rör arvs- och gåvoskatteärenden. För beslut i sådana ärenden kommer skattekontorets belägenhet att vara avgörande för vilken länsrätt som skall överpröva beslutet, inte närheten till den som ärendet rör. När det däremot gäller beslut rörande debitering och

betalning av arvs- och gåvoskatt skall dessa överklagas enligt forumreglerna i SBL och därmed till den länsrätt som geografiskt ligger närmast den som ärendet rör. Denna ordning synes inte vara välbetänkt. Följande exempel kan illustrera detta.

Exempel

I ett dödsbo som tidigare fått bouppteckningen efter den avlidne registrerad och som betalat skatten, upptäcks tillgångar som inte tagits med i bouppteckningen. Dessa medför att en tilläggsbouppteckning skall upprättas och ges in till Skatteverket. Den avlidne hade sin hemvist i Solna kommun. Ärendet rör fastställande av skatt men medför också att ränta skall betalas, dvs. betalning av skatt.

Enligt den indelning som gjorts av Skatteverket skall båda ärendena handläggas av Skattekontoret i Visby. Dödsboet är varken nöjd med fördelningen av lotterna eller hur räntan har beräknats. Dödsboet överklagar därför båda besluten. Enligt de nya forumbestämmelserna skall ärendena handläggas av två olika länsrätter nämligen Länsrätten i Gotlands län när det gäller fastställandet av skatten respektive Länsrätten i Stockholms län när det gäller räntan.

Här finns dock en möjlighet att enligt 14 § fjärde stycket LAFD flytta ett av målen till den andra domstolen. I bestämmelsen stadgas nämligen att en länsrätt får, om det finns särskilda skäl och det kan göras utan avsevärd olägenhet för någon part, lämna över ett mål till en annan länsrätt som handlägger sådana mål. Ett överlämnande förutsätter dock att målet först kommer in till den rätta domstolen och att domstolen därefter prövar om ett överlämnande kan ske.

10.3.3 Bedömning

Vi anser inte att det är en bra ordning att överklagade beslut enligt AGL och överklagade beslut enligt SBL kan komma att prövas vid olika länsrätter utan att det behövs en lagändring.

Eftersom det troligtvis rör sig om ett relativt litet antal beslut som överklagas på arvs- och gåvoskatteområdet förordar vi att en lagändring genomförs på så sätt att det förs in en särskild reglering i SBL som undantar arvs- och gåvoskattärenden från de regler i

22 kap. som anger till vilken länsrätt ett överklagande skall ske. Därmed kommer beslut som rör arvs eller gåvoskatteärenden och som handläggs av samma skattekontor överklagas till samma länsrätt oavsett om de följer förfaranderegler i SBL eller i AGL. Vi föreslår att regeringen fortsätter att bereda denna fråga med sikte på att genomföra en reglering i SBL.

10.4 Tider för överklagande av beslut

10.4.1 Nuvarande regler

Enligt direktiven skall vi bl.a. se över överklagandetider för beslut enligt AGL. Nuvarande bestämmelse om tider för överklagande när det gäller fastställande, eftergift och återvinning av skatt finns i 60 b § AGL. För vissa andra beslut skall 23 § förvaltningslagen tillämpas. Bestämmelserna om tider för överklagande av debitering och betalning av arvs- och gåvoskatt finns i SBL.

Enligt 60 § b AGL får beslut om fastställande, eftergift eller återvinning av skatt överklagas inom tre år från beslutets dag. En motpart har vidare rätt att överklaga ett beslut inom två månader efter det att motparten har fått del av överklagandet.

Enligt 23 § förvaltningslagen skall ett överklagande ha kommit in inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Om klaganden är en part som företräder det allmänna, skall överklagandet dock ha kommit in inom tre veckor från det att beslutet meddelades.

En skattskyldigs överklaganden av beslut om debitering och betalning av skatt skall, om inte annat följer av 22 kap. 4 § SBL, ha kommit in senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (22 kap. 3 § SBL). Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året och klaganden har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då klaganden har fått del av beslutet. Allmänna ombudets (Skatteverkets) överklagande skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 21 kap. 8, 9 och 14-20 §§ SBL gäller för beslut om omprövning på initiativ av Skatteverket eller efter sådan tid men inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades. Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den skattskyldige får meddelas senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under

vilket beskattningsåret har gått ut. Omprövning få ske även efter denna tid om det framgår att beslutet är felaktigt. Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas senare än under det andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut utom i vissa fall bl.a. om en skattedeklaration inte har lämnats in i rätt tid. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från det att deklarationen kom in till skattemyndigheten, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Bestämmelser om överklagande i taxeringslagen finns i dess 6 kap. Enligt 6 kap. 3 § TL skall ett överklagande av ett taxeringsbeslut ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Om taxeringsbeslutet har meddelats efter den 30 juni femte året efter det taxeringsår som beslutet avser och den skattskyldige har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får dock överklagandet komma in två månader efter den dag då den skattskyldig fick del av beslutet. Allmänna ombudets överklaganden skall, om det är till skattskyldiges fördel, komma in till Skatteverket senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Om överklagandet är till den skattskyldiges nackdel skall det komma in till Skatteverket senast före utgången av året efter taxeringsåret eller efter denna tid men inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades. Om det överklagade beslutet är ett omprövningsbeslut som avser eftertaxering och ändring yrkas till den skattskyldiges nackdel skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

10.4.2 Bakgrund och tidigare överväganden

Arvs- och gåvoskattekommitténs förslag

AGK föreslog att besvärfristen för såväl den enskilde som för det allmänna skulle förkortas till ett år. Motivet var att den var ovanligt lång i jämförelse med besvär på andra delar av skatteområdet (SOU 1987:62 s. 352). Detta skall jämföras med nuvarande regler i taxeringslagen enligt vilka klagotiden för enskild är fem år efter taxeringsårets utgång och enligt huvudregeln för det allmänna ett år efter taxeringsårets utgång.

DV:s och RSV:s rapport år 1999

I rapporten "Registrering och skattläggning av bouppteckningar – Förslag till framtida organisation" som utarbetades av Domstolsverket och Riksskatteverket (DV Rapport 1999:1 och RSV Rapport 1999:10), nedan kallad 1999 års rapport, anfördes följande angående överklagandetiden längd (s. 72 f.):

Det torde inte särskilt ofta vara av betydelse för enskild om tidsfristen är tre eller sex år; något särskilt skäl att ha just tre år i fråga om arvsskatt och gåvoskatt föreligger inte. Vad gäller tidsfristen för det allmänna, är denna två år enligt taxeringslagen (med mindre oriktig uppgift föreligger). Allmänt sett är det angeläget att reglerna för AGL:s del så mycket som möjligt överensstämmer med det regelsystem som skattemyndigheterna i övrigt har att tillämpa. Vi föreslår dock inte nu någon ändring av tidsfristen i denna del. RSV har ännu inte tagit ställning till hur dess uppföljning av skattemyndighetens hantering av arvsskatt och gåvoskatt (motsvarande Kammarkollegiets tillsynsverksamhet) skall gå till. RSV avser att utvärdera uppföljningsverksamheten och därefter återkomma med de förslag som därav kan föranledas.

I rapporten föreslogs sammanfattningsvis att tiden för överklagande skulle vara tre år för samtliga beslut.

Ett antal remissinstanser yttrande sig över förslaget. *Länsrätten i Stockholms län* anförde att man inte förstod utredningens förslag att alla beslut skulle få överklagas inom tre år. Länsrätten framhöll att beslut om föreläggande av vite inte får överklagas enligt 6 kap. 2 § TL och att beslut om utdömmande av vite får överklagas enligt 6 § lagen om viten (1985:206) inom tre veckor. Beslut om anstånd får överklagas inom två månader enligt 22 kap. 4 § SBL. Detta visade enligt länsrätten på att det borde tas ett samlat grepp vad gäller förfarandet. Länsrätten ansåg att det borde göras en harmonisering med taxeringslagen. En konsekvens skulle då vara att den enskilde skall ha rätt att överklaga beslut som inte gått honom emot. Likaså borde tiden för överklagande förlängas till sex år. Även tiden för överklagande från länsrätt till kammarrätt skulle ändras till två månader. Även *Länsrätten i Skåne län* ansåg det angeläget att klagotiderna är enhetliga vid arvs- och gåvobeskattningen och inkomstbeskattningen. *Länsrätten i Norrbottens län* framhöll att det inte finns något skäl att bestämma besvärstiden till tre år för arvs- och gåvoskatt. Besvärstiden borde i stället utformas i enlighet med TL:s regler och gälla alla slags beslut. Handläggningsbeslut enligt 44 c och 44 e §§ TL och övriga handläggningsbeslut borde i likhet med förvaltningsprocesslagens regler kunna

överklagas i samband med talan mot beslut i själva målet. *Kammar-kollegiet* kommenterade förslaget att skattemyndigheten och inte länsrätten skall pröva om överklagandet i rätt tid samt att kommunikering inte skall vara obligatorisk i länsrätt. Kollegiet anförde att dessa frågor hör ihop och bör lösas utifrån de säregna processuella bestämmelser som präglar arvskatteprocessen. Parter i denna process är inte enbart den som klagat och en företrädare för det allmänna. Möjliga parter är dessutom varje enskild skattskyldig (dvs. den som påförts en skattepliktig lott), dödsboet och förmånstagare till försäkringsförvärv. Om en enskild skattskyldig klagat kan bifall till dennes talan påverka övriga lotter. Det allmänna måste därför få del av varje överklagande för att kunna överklaga andra lotter än de som ursprungligen överklagats. Reglerna i 10 § förvaltningsprocesslagen är inte tillräckliga för denna typ av process.

Rapporten behandlades av regeringen i prop. 2000/01:21, Ansvaret för inregistrering av bouppteckningar och för arvsbeskattning, m.m. Regeringen framhöll i frågan om överklagandetidens längd att det inte anförts några egentliga skäl för en förlängning av tiden för överklagande av alla beslut till tre år och att det inte fanns någon anledning att ha en så lång frist för överklagande av beslut som inte gäller skatt. Den ordning som då gällde för överklagande av beslut, dvs. tre år för beslut om fastställande, eftergift och återvinning av skatt och tre veckor för övriga beslut, borde därför behållas (s. 54 ff.). Genom överflyttningen av ansvaret för inregistreringen av bouppteckningar och för arvsbeskattningen till skattemyndigheterna blev överklagandebestämmelsen i 23 § FL tillämplig på samtliga beslut som inte innefattar en fråga om fastställande, eftergift eller återvinning av skatt. Enligt denna bestämmelse skall ett överklagande ha kommit in inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Om klaganden är en part som företräder det allmänna, skall överklagandet ha kommit in inom tre veckor från den dag då beslutet meddelades.

I fråga om den obligatoriska kommunikeringen ansåg regeringen att den nuvarande ordningen, enligt vilken motpartens överklagande kan ges in till såväl den beslutande som till överinstansen skall behållas. Dock bör rättidsprövningen av ett sådant överklagande alltid göras av länsrätten och inte av skattemyndigheten eftersom det är länsrätten som har kännedom om när motparten fått del av det ursprungliga överklagandet och därför kan bedöma om överklagandet har kommit in i tid. Beträffande kommunikeringen anförde regeringen att bestämmelsen i 60 § tredje stycket

AGL inte motsvaras 10 § FPL enligt vilken kommunikering i vissa fall inte behövs. Regeln om obligatorisk kommunikering bör därför finnas kvar (propositionen s. 56).

10.4.3 Bedömning

Flera remissinstanser har framhållit det lämpliga i att anpassa AGL:s tider för överklagande till motsvarande bestämmelser i TL. Det är då i första hand fråga om beslut om fastställande, eftergift och återvinning av arvsskatt samt beslut om gåvoskatt. De nya bestämmelserna bör lämpligen även jämföras med de bestämmelser som gäller för överklagande av beslut enligt SBL. Enligt vår mening finns det två huvudalternativ för en anpassning till taxeringslagstiftningen. Antingen görs en reglering direkt i AGL eller så görs i AGL en hänvisning till tillämpliga regler i taxeringslagen.

Taxeringslagen innehåller ett stort antal bestämmelser som rör överklagande men också omprövning av beslut. Den lämpligaste metoden torde därför vara att göra en reglering direkt i AGL som överensstämmer med TL:s bestämmelser om tider för överklagande samt även harmonierar med bestämmelserna om överklagande i SBL.

Vi anser att det är lämpligt att tiden för överklagande av ett beslut om fastställande av skatt bestäms till sex år efter det år skattskyldigheten inträdde. När det gäller tiden för överklagande av länsrättens eller kammarrättens beslut regleras den i 6 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291). Enligt bestämmelsen skall överklagandet ha kommit in inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Även här anser vi att det bör göras en anpassning till taxeringslagens överklagandetider. Vi förordar därför att överklagandetiden förlängs till två månader från den dag den skattskyldige fick del av länsrättens eller kammarrättens beslut vilket överensstämmer med den tid som enligt 6 kap. 13 § gäller för taxeringsmål.

När det gäller beslut om rättelse, eftergift, efterbeskattning och återvinning kan sådana beslut fattas efter det att överklagandetiden har gått ut. Enligt nuvarande regler gäller även här den treåriga överklagningstiden. För ärenden om eftergift enligt 56 § AGL kan sådana beslutas mer än tio år efter skattskyldighetens inträde efter den först avlidne. Det betyder att överklagandetiden måste anpassas till dessa tidsramar. För dessa ärenden är det inte möjligt att

bestämma överklagningstiden till fem år efter skattskyldighetens inträde eftersom vissa beslut då ännu inte har fattats. Vi förordar i stället att denna typ av beslut skall få överklagas i enlighet med huvudregeln men kompletteras med en bestämmelse som innebär att om beslutet fattats efter den 1 januari det femte året efter skattskyldighetens inträde överklagandet får ske senast inom ett år efter beslutet.

10.5 Omprövning

10.5.1 Nuvarande regler

Omprövning enligt förvaltningslagen

I vårt uppdrag ingår också att se över möjligheterna till omprövning. Eftersom det inte finns några särskilda regler om omprövning i AGL gäller reglerna om omprövning för myndigheter i 27 och 28 §§ FL. I bestämmelserna föreskrivs följande:

27 § Finner en myndighet att ett beslut, som den har meddelat som första instans, är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av annan anledning, skall myndigheten ändra beslutet, om det kan ske snabbt och enkelt och utan att det blir till nackdel för någon enskild part. Skyldigheten gäller även om beslutet överklagas, såvida inte klaganden begär att beslutet till vidare inte skall gälla (inhibition).

Skyldigheten gäller inte, om myndigheten har överlämnat handlingarna i ärendet till en högre instans eller om det i annat fall finns särskilda skäl mot att myndigheten ändrar beslutet.

28 § Ett överklagande av en myndighets beslut förfaller, om myndigheten själv ändrar beslutet så som klaganden begär. I så fall tillämpas inte 24 och 25 §§.

Ändrar myndigheten beslutet på annat sätt än klaganden begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet, om inte avvísning skall ske enligt 24 §.

En myndighet är numera skyldig att ompröva sitt beslut i samband med att det överklagas. Den som klagat över ett beslut skall därför ge in klagandeskriften till beslutsmyndigheten.

27 § FL gäller för alla typer av ärenden med undantag för beslut som skall laglighetsprövas enligt kommunallagstiftningen. Paragrafen gäller bara beslut som har fattats av första instans.

Paragrafen skall ses bl.a. mot bakgrund av att det tidigare även i klara fall kunde förekomma att ärenden prövades i flera instanser så att det slutliga avgörandet fördröjdes och att merkostnader uppstod för både den enskilde och det allmänna. Lagstiftaren strävade vid 1986 års reform efter att utforma FL så att tyngdpunkten i förfarandet försköts nedåt i instansordningen, och då särskilt mot den första instansen.¹

En första förutsättning för omprövning är att myndigheten skall finna att beslutet är uppenbart oriktigt. Detta innebär att omprövningskyldigheten bara gäller i sådana fall då det är lätt för myndigheten att konstatera att beslutet är oriktigt. Den andra förutsättningen är att beslutet kan ändras snabbt och enkelt. Detta kan t.ex. innebära att ett beslut som visserligen lätt kan konstateras vara fel ändå inte kan omprövas på grund av att det krävs ytterligare utredning för att man skall kunna konstatera vilken korrigeringsåtgärd som skall göras. Den tredje förutsättningen är att ändringen kan ske utan att det blir till nackdel för någon part. Detta innebär att ett uppenbart oriktigt beslut inte får omprövas om det innebär att någon part får sin rättställning försämrad, även om det är uppenbart att beslutet kommer att ändras i högre instans.

Undantaget för särskilda skäl i 27 § sista meningen FL har motiverats med att det ibland framstår som mindre lämpligt att myndigheten omprövar sitt beslut. Detta är t.ex. fallet när beslutet har s.k. negativ rättskraft varmed avses att ny talan om samma sak skall avvisas. Så är fallet i fråga om folkbokföringsbeslut och beslut om disciplinpåföljd. Ett annat exempel är om en myndighet finner att ett beslut är oriktigt på bara en av de punkter som överklagandet avser och om den punkten är mindre betydelsefull i sammanhanget kan det vara lämpligast att handlingarna lämnas direkt till den högre instansen.²

Omprövning enligt taxeringslagen

Frågan om omprövning av Skatteverkets beslut behandlas i ett stort antal paragrafer i 4 kap. TL.

¹ Hellners & Malmqvist, Nya förvaltningslagen, 5.e upplagan 1999, s. 297.

² Hellners & Malmqvist a. a. , s. 301 f.

Enligt 4 kap. 7 § första stycket TL skall Skatteverket ompröva ett taxeringsbeslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna, om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Omprövning skall ske när den skattskyldige har överklagat ett taxeringsbeslut om inte överklagandet skall avvisas på grund av att det kommit in för sent eller om beslutet har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Skatteverket får på eget initiativ avstå från att ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Om en fråga som avses i 4 kap. 7 § har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan.

Om den skattskyldige vill begära omprövning skall han göra det före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av denna tid fått kännedom om ett taxeringsbeslut som är till hans nackdel eller ett besked om den slutliga skatten eller annan handling med uppgift om skattens storlek, får han ändå begära omprövning. Begäran skall då ha kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom (4 kap. 9 § TL). Om den skattskyldige har gett in skrivelsen med begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol, får ärendet ändå prövas. Skrivelsen skall då omedelbart översändas till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen (4 kap. 9 § tredje stycket TL). Om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller hans ombud, får Skatteverket utfärda föreläggande om att undertecknande skall ske med påföljd att omprövning annars inte görs (4 kap. 10 § TL). Trots bestämmelsen i 4 kap. 8 § TL får en fråga som har avgjorts av länsrätt eller kammarrätt genom beslut som vunnit laga kraft omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats därefter (4 kap. 12 § TL).

Omprövar Skatteverket självmant ett taxeringsbeslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret, om det bl.a. föranleds av Skatteverkets taxeringsbeslut eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om taxering avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig (4 kap. 13 § TL).

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Ett

sådant beslut får dock meddelas efter denna tidpunkt om den skattskyldige inte har gett in självdeklaration i rätt tid eller det är fråga om omprövning av beslut om eftertaxering. Beslutet får då meddelas inom ett år från den dag självdeklarationen kom in till Skatteverket, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

När det gäller frågan om omprövning i samband med ett överklagande regleras detta som tidigare nämnts i 6 kap. 6 § TL.

Omprövning enligt skattebetalningslagen

Enligt 1 kap. 1 a § SBL gäller lagen vid debitering och betalning av skatt och förseningsavgift enligt AGL. I SBL finns bestämmelser om betalningsfrister (16 kap. 7 a § och resp. 19 kap. SBL), anstånd med inbetalning av skatt (17 kap. 6 a och 6 b §§ SBL), återbetalning av skatt (18 kap. SBL), kostnadsränta vid omprövning och överklagande (19 kap. 7 a § SBL), samt intäktsränta (19 kap. 12 o 14 §§ SBL), verkställighet av betalning (23 kap. 7 och 8 §§ SBL), indrivning (20 kap. SBL).

Bestämmelser om omprövning finns i 21 kapitlet SBL. I 21 kap. 1 § första stycket SBL anges att Skatteverket, om inte annat följer av 2 eller 3 §, skall ompröva ett beslut i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Regler om omprövning när en skattskyldig överklagat ett beslut finns i 22 kap. 6 §.

Om en fråga har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan. Detta gäller dock inte en fråga som har avgjorts av en länsrätt eller en kammarrätt genom beslut som vunnit laga kraft, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats efter beslutet.

En begäran om omprövning av en skattskyldig skall ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Även efter denna tid får omprövning begäras av ett beslut som är till den skattskyldiges nackdel om den skattskyldige gör sannolikt att han eller hon inte inom två månader före utgången av denna tid fått kännedom om beslutet eller om ett skattebesked eller annan handling med uppgift

om vad som skall betalas. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick sådan kännedom.

Om Skatteverket självmant omprövar ett beslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för skattemyndigheten framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, om det inte är så att skattedeklarationen inte har lämnats in i rätt tid eller det är fråga om beslut om efterbeskattning. I sådant fall får omprövningsbeslutet meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in dock senast under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

10.5.2 Bakgrund och tidigare överväganden

Arvs- och gåvoskattekommittén

Vid tiden för AGK:s utredningsarbete hade en ny förvaltningslag nyligen trätt i kraft. Domstolsverket, DV, hade också i sin rapport "Tingsrätternas handläggning av bouppteckningsärenden m.m." utförligt behandlat frågan om ökade möjligheter till självrättelse. I ljuset av DV:s rapport föreslog AGK att ett rättelse- och omprövningsinstitut skulle införas i AGL. Till skillnad från taxeringslagen innefattar förvaltningslagens bestämmelser om rättelse och omprövning ingen möjlighet till rättelse till nackdel för enskild. DV hade inte heller föreslagit att rättelse skulle få ske till nackdel för enskild. AGK underströk att en sådan inskränkning kraftigt skulle minska värdet av en rättelsemöjlighet och föreslog att rättelse och omprövning även skulle få göras till nackdel för enskild part.

1999 års rapport

Den enda fråga om omprövning som behandlades i rapporten var att det föreslogs att skattemyndigheten borde få tillfälle att ompröva beslutet innan överklagandet går vidare till domstol (s. 73).

Vissa remissintanser kommenterade frågan om omprövning. *Länsrätten i Stockholms län* förslög att omprövning enligt uttryckligt stadgande borde ske i enlighet med 6 kap. 6 § TL. På det sättet kan bättre överensstämmelse mellan de båda regelsystemen uppnås samtidigt som otvistiga ärenden kan hållas borta från domstol. Länsrätten framhöll också att det är en fördel om ett mer samlat grepp tas i detta sammanhang vad gäller förfarandet. *Länsrätten i Skåne län* ansåg det angeläget att förfarandereglerna i AGL i så stor utsträckning som möjligt överensstämmer med dem i TL och SBL. I de senare lagarna finns bestämmelser om att skattemyndigheten inom olika tidsfrister får ompröva tidigare beslut. När ett beslut överklagas skall det alltid omprövas av skattemyndigheten. Enligt länsrätten är det en fördel om motsvarande bestämmelser kan införas även avseende skattemyndighetens beslut enligt AGL. Med hänsyn till de speciella reglerna om efterbeskattning och återvinning i AGL ansåg länsrätten att en enhetlig reglering inte kan uppnås. Förslaget om omprövning enligt FL fick därför enligt länsrätten godtas tills vidare. Den närmare ordningen för omprövning bör därefter utredas vidare. *Länsrätten i Norrbottens län* påpekade att förslaget även innefattar regler om omprövning och efterbeskattning som kan utformas i överensstämmelse med 4 kap. 7–14 §§; 6 kap. 6,7 och 10 §§ respektive 4 kap. 15–22 §§ TL. *Kammarkollegiet* framhöll att man enligt nuvarande regler inte får ompröva ett beslut till nackdel för enskild skattskyldig i ett arvs-skattemål. Skattemyndigheten bör därför inte ompröva delar av ärendet när målet överklagats till länsrätt utan länsrätten bör efter kommunikering pröva ärendet i hela dess vidd. Kollegiet avstyrkte de föreslagna ändringarna, eftersom de föreslagna lösningarna enligt dess mening inte uppfyller rimliga krav på rättssäkerhet och en likformig beskattning.

10.5.3 Bedömning

Enligt direktiven skall vi anpassa förfarandereglerna i AGL till vad som gäller i skattemål enligt taxeringslagen. Flera remissinstanser har också framhållit det lämpliga i detta.

Beslut om debitering och betalning av skatt får omprövas enligt bestämmelserna i SBL. De beslut som vi har att ta ställning till är därför beslut om fastställande, eftergift och återvinning av arvsskatt och beslut om fastställande av gåvoskatt. När det gäller frågan om

beslut om efterbeskattning är ett sådant beslut att beteckna som ett beslut om fastställande av skatt.

Vi anser att den lagtekniska lösningen även i detta fall bör vara att ta in bestämmelser om omprövning i AGL. Tiderna för omprövning bör anpassas till taxeringslagens tider för överklagande. Vi anser också att det bör införas en obligatorisk skyldighet att kommunicera parterna i målet. Liksom AGK anser vi vidare det bör införas en bestämmelse om rättelse m.m. till nackdel för skattskyldig. Slutligen anser vi att det bör finnas förutsättningar för att infoga ärenden om eftergift (dispens) och efterbeskattning som en del i omprövningsförfarandet. Vi har dock inte hunnit att titta närmare på denna fråga. Vi föreslår att den fortsatta beredningen av denna fråga görs med sikte på en justering i AGL i enlighet med vad vi ovan förordat.

10.6 Parter i processen

10.6.1 Nuvarande regler

I AGL finns det ingen särskild reglering som anger vem som har rätt att föra talan mot ett beslut. Detta innebär att det är förvaltningslagen respektive förvaltningsprocesslagen som styr denna fråga. Enligt 22 § förvaltningslagen får ett beslut överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot.

Tidigare följde processen bestämmelserna i lagen (1996:242) om domstolsärenden. Enligt 36 § i denna lag får ett beslut överklagas av de som beslutet rör, om det har gått honom eller henne emot.

De som enligt praxis anses ha rätt att överklaga ett beslut om arvsskatt eller registrering av bouppteckning är:

- dödsboet;
- varje enskild dödsbodelägare (däribland universella testamentstagare)
- legatarie;
- förmånstagare till försäkring;
- Allmänna ombudet (Skatteverket).

I fråga om den enskilde arvtagarens rätt att klaga är det dock endast den som vid det schematiska skiftet har påförts skatt som kan klaga på skattebeslutet. Regeringsrätten har prövat denna fråga i RÅ 2003

not 148. Regeringsrätten avvisade här ett överklagande från en person som inte påförts någon arvsskatt av skattemyndigheten.

När det gäller gåvoskatt är det gåvotagaren som är skattskyldig. Det finns dock fall där en givare som har utfäst sig att betala skatten har ansetts taleberättigad (RiG 20/1991). Den enskilde kan inte överklaga ett beslut och yrka att påföras högre skatt. Det finns dock fall där den skattskyldige ägt klaga över ett beslut om uppskjuten beskattning (RiG 19/1991).

Taxeringslagen

Enligt 6 kap. 1 § taxeringslagen får Skatteverkets taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna överklagas hos länsrätten av den skattskyldige, det allmänna ombudet hos Skatteverket och i fråga om taxering till kommunal skatt, kommunen.

10.6.2 Bakgrund och tidigare överväganden

Arvs- och gåvoskattekommittén

AGK föreslog inte någon ändring i frågan om vem som skulle kunna vara part utan hänvisade till att klarhet skapats genom den rikhaltiga praxis som förelåg på området (SOU 1987:62 s. 353). AGK formulerade dock regeln om överklaganden i den förslagna 80 § enligt följande: "Beslut får överklagas av dödsbo eller skattskyldig samt av den granskningsmyndighet.....". I den förslagna 81 § anges vidare: "När en part överklagar ett beslut av"

1999 års rapport.

I rapporten behandlades bl.a. frågan om vem som är taleberättigad vid överklaganden. Det framhölls att enskild till skillnad från vad som gäller enligt 6 kap. 3 § andra stycket TL inte har rätt att klaga om beslutet inte gått honom emot. I rapporten ansågs att regeln i den dåvarande tillämpliga 36 § lagen om domstolsärenden skulle föras över till AGL och att enskild även fortsättningsvis skulle vara förhindrad att klaga om beslutet inte gick honom emot. I rapporten förslogs en bestämmelse med följande innehåll: "Ett beslut får

överklagas av en enskild part som berörs av beslutet, om detta gått honom emot, eller av Riksskatteverket.”

10.6.3 Bedömning

Om man skall anpassa reglerna för förfarandet till taxeringslagen kan det vara lämpligt att i lagen närmare precisera vem som skall vara part i ärenden om arvsskatt respektive gåvoskatt. Enligt taxeringslagen får den som är skattskyldig överklaga en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna överklaga eller begära omprövning av ett beslut. Vi anser att det bör framgå direkt av lagen vilka (exempelvis en skattskyldig och ett dödsbo) som har rätt att överklaga ett beslut om fastställande, eftergift eller återvinning av skatt.

10.7 Beskattning utan deklaration: ”skönsmässig uppskattning”

10.7.1 Bakgrund

Enligt direktiven skall vi pröva om det skall införas en möjlighet att vid avsaknad av gåvodeklaration uppskatta skatten till vad som framstår som skäligt, s.k. skönstaxering. I direktiven hänvisas till rättsfallet NJA 1993 not. C 130.

I rättsfallet var det fråga om en son som den 16 december 1982 förvärvade en fastighet för 250 000 kronor, motsvarande fastighetens taxeringsvärde, från sin far. Den 31 december 1982 erlade sonen 25 000 kronor kontant och 225 000 kronor i form av en skuldförbindelse som löpte utan ränta men med en amortering på 5 000 kronor per år i 45 år från och med den 30 december 1982. Den 17 december 1988 efterskänkte fadern sin fordran som då uppgick till 200 000 kronor till sonen. Sonen lämnade i augusti 1989 in en gåvodeklaration. Under gåvoskatteärendets handläggning uppstod fråga om huruvida även den år 1982 upprättade räntefria reversen, som uppskattades till 130 000 kronor, var att bedöma som en skattepliktig gåva. Enligt en tjänsteanteckning på länskattemyndigheten medgav sonen att, för det fall skattskyldighet ansågs föreligga även i den delen, skattemyndigheten behandlade den transaktionen i samma ärende utan att han för detta ända-

mål upprättade en deklaration. Länskattemyndigheten påförde sonen gåvoskatt för värdet av den kapitaliserade gåvoförbindelsen och det efterskänkta skuldbeloppet. Hovrätten fastställde länskattemyndighetens beslut. Sonen överklagade till HD. Kammarkollegiet förklarade att skattebeslutet borde undanröjas beträffande den räntefria reversen samt att skatten beträffande den efterskänkta fordringen borde sättas ned. Kammarkollegiet angav som stöd för sin talan att gåvoskatt fastställts utan att sonen avgett någon gåvoskattedeklaration. HD uttalade att enligt AGL gäller som förutsättning för att en gåva skall kunna skattläggas att det föreligger en deklaration. Detta var inte uppfyllt när det gällde den räntefria reversen trots att sonen medgivit att skattemyndigheten behandlade frågan om skattskyldighet vad gällde den räntefria reversen utan att han upprättade en särskild deklaration. Däremot ansåg HD att reversen skulle ligga till grund för en beräkning enligt bestämmelserna om sammanläggning.

10.7.2 Nuvarande regler

Enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) kan den som underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna, dömas för skattebrott till fängelse i högst två år. Om brottet är ringa kan dömas för skatteförseelse till böter.

Något motsvarande ansvar finns inte stadgat för försummelse att förrätta och ge in bouppteckning. Här är det i stället Skatteverket som enligt bestämmelsen i 20 kap. 9 § ärvdabalken ex officio skall se till att bouppteckning förrättas och kommer in i rätt tid. Skatteverket får vid vite förelägga viss tid eller, där bouppteckning inte skett, förordna en lämplig person att föranstalta om det.

Enligt 67 § AGL får Skatteverket också förelägga skattskyldig eller annan att vid vite fullgöra det som åligger honom enligt lagen. Frågan om utdömande av vitet ankommer sedan på länsrätten enligt 6 § lagen (1985:206) om viten.

Bestämmelsen om skönstaxering på inkomstbeskattningens område finns i 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324), TL, där det föreskrivs följande:

4 kap. 3 § Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett någon sådan, eller på grund

av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).

Av 1 kap. 1 § TL framgår att lagen inte är tillämplig på skatteärenden enligt AGL. Det finns således inte något lagstöd för att göra en skönsässig uppskattning av den skatt som föranleds av ett benefikt förvärv.

10.7.3 Tidigare överväganden

Kapitalskatteberedningen föreslog att om deklaration trots anmaning inte kommit in eller var så ofullständig att den inte kunde läggas till grund för beskattning, skulle skatten kunna fastställas på grundval av föreliggande utredning.

Länsstyrelsen lämnade senare in en framställning till regeringen om att ges möjlighet att ta ut gåvoskatt i analogi med 21 § taxeringslagen (1956:623) med följande lydelse:

21 § Har deklaration ej avgivits eller kan, brister i eller bristfälligt underlag för deklaration, inkomst av viss förvärvskälla eller skattepliktig förmögenhet icke tillförlitligen beräknas, skall inkomst eller förmögenheten uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter finnes skäligt.

Regeringen remitterade framställningen. *Kammarkollegiet* ansåg möjligheten till skönstaxering vara angelägen. *Riksåklagaren* tillstyrkte att beskattningsmyndigheten skulle ges möjlighet att, i avsaknad av vederbörlig deklaration, grunda sitt beslut på utredning som myndigheten själv införskaffar och som sådan att det med tillräcklig grad av säkerhet kan fastställas om och i vad mån skattpliktig gåva förekommit. Detta dock endast under förutsättning av den skattskyldige efter föreläggande underlåtit att komma in med deklaration. *Länsstyrelsens organisationsnämnd* ansåg däremot att det eventuellt kunde vara tillräckligt med ett begränsat tillägg i 51 § AGL. Efter remissförfarandet överlämnade regeringen framställningen till AGK.

AGK anförde att de fall som det i praktiken är svårt att få skattskyldiga att avge deklaration är då skattskyldighet inträtt vid framskjutna förvärv, när den skattskyldige bor utomlands och i vissa

efterbeskattningsfall då beskattningsmyndigheten har kännedom om den omständighet som föranleder efterbeskattning (exempelvis sammanläggning). Enligt AGK fanns dock ingen anledning att utforma en bestämmelse som motsvarade 21 § taxeringslagen. AGK föreslog i stället en bestämmelse med följande lydelse:

62 § Efter anmaning är envar skyldig att avge deklaration. Om deklaration trots anmaning inte kommit in till beskattningsmyndigheten eller är så ofullständig att den inte kan läggas till grund för beskattning, får beskattningsmyndigheten ändå fastställa skatt om tillförlitlig utredning finns om förvärvets storlek.

AGK anförde att utredningen i ett sådant ärende skulle vara av sådan karaktär att beskattningsmyndigheten med ett stort mått av tillförlitlighet kan bestämma skatten, och att man förutsatte att bestämmelsen skulle tillämpas med försiktighet och omdöme (SOU 1987:62 s 311-313, 412).

Under remissförfarande av AGK:s betänkande anförde *Riksskatteverket* att ett stort problem är att underårigas gåvodeklarationer ofta undertecknas bara av den ene förmyndaren. Hanteringen av sådana ärenden skulle underlättas väsentligt om det föreslagna stadgandet i 62 § kunde tillämpas på dem. RSV önskade ett förtydligande i denna fråga. *Kammarkollegiet* anförde att det knappast kunde komma i fråga att göra "envar" deklarationsskyldig utan att någon begränsning måste göras. *Svenska Bankföreningen* anförde att bestämmelsen om rätten till skönstaxering inte försetts med någon spärr. Bankföreningen föreslog därför att det i bestämmelsen i stället skulle föreskrivas att beskattningsmyndigheten skulle ha rätt att fastställa skatt utan deklaration endast om det är uppenbart att skatt skall utgå. *Näringslivets skattedelegation* tillstyrkte att en bestämmelse behövdes men underströk vikten av att denna möjlighet inte fick utvecklas till ett allmänt skönstaxeringsinstitut. Till grund för ett sådant beslut måste enligt delegationen ligga annan tillförlitlig utredning om ett benefikt förvärv och dess värde. *Norrköpings tingsrätt* anförde att det inte enbart är förvärvets storlek man bör känna till för att kunna fastställa skatt utan deklaration. Av största betydelse är också t.ex. tidpunkten för förvärvet samt vem som är förvärvare och vem som är fångesman. Paragrafen borde därför avslutas på följande sätt: "... tillförlitlig utredning finns om förvärvet."

AGK:s förslag har inte lett till någon lagstiftning.

10.7.4 Övervägande

Vårt förslag: En bestämmelse om skönsmässig uppskattning av gåvor införs i AGL.

I bestämmelsen föreskrivs en skyldighet att avge deklaration för gåvoskatt efter anmaning. Om den som kan antas vara skattskyldig för gåvoskatt inte kommer in med en deklaration eller deklarationen är så ofullständig att den inte kan läggas till grund för beskattning får Skatteverket fastställa att skatt skall utgå. Som förutsättning skall dock gälla att det finns tillförlitlig utredning om förvärvet och att det är uppenbart att skatt skall tas ut.

Vi anser i likhet med AGK att det finns behov av att i vissa situationer kunna påföra en gåvoskatteskyldig person skatt efter en skönsmässig uppskattning. Vi anser att det förslag till reglering som AGK förordade, med vissa förändringar som tar hänsyn till vad remissinstansernas synpunkter– kan läggas till grund för ny lagstiftning. Vi föreslår att bestämmelsen läggs in i en ny 47 c §.

11 Gåva till make och sambo

11.1 Sammanfattning

I detta kapitel går vi igenom motiven för reglerna om gåvobeskattnings av makar och sambor. Vi föreslår att denna beskattning skall slopas.

11.2 Bakgrund

Motivet för att beskatta gåva framgår av följande citat ur 1938 års Arvsskattekommittés betänkande (SOU 1939:18 s. 139):

Skatt på arv kräver såsom ett komplement en skatt för gåva, utan vilken arvsbeskattningen skulle kunna kringgås genom avhandlingar i levande livet. I vissa länder inskränker man sig till en gåvobeskattnings 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 KF 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 anses alltså nödvändig som ett komplement till arvs-skatten. Ett vidare syfte är att ta i anspråk den ökade skatteförmåga som en gåva ger mottagaren.

Riksdagen har genomfört vårt förslag att slopa beskattningen av arv till make och sambo. Flera av de länder i vår omgivning, exempelvis Danmark och Norge, som tagit bort beskattningen av arv till make beskattar inte heller gåva till make (se vårt delbetänkande SOU 2003:3 s. 28 ff.). Mot denna bakgrund och med beaktandet av syftet med gåvoskatten har vi övervägt om skattefriheten även i Sverige skall utsträckas till att gälla också gåva till make och sambo

eller om det är motiverat att behålla gåvobeskattningen för dessa personer.

11.3 Nuvarande bestämmelser

Äktenskapsförord är den påbjudna formen för att reglera egendomsordningen i ett äktenskap och innan 1987 års familjerättsreform krävdes äktenskapsförord för att en gåva mellan makar skulle bli giltig. Makar kan genom äktenskapsförord bestämma om egendom skall utgöra giftorättsgods eller enskild egendom. Denna dubbla funktion för äktenskapsförord kunde leda till missuppfattningar och rättsförluster och övergavs därför vid införandet av äktenskapsbalken. I 8 kap. 1 § första stycket äktenskapsbalken (ÄktB) anges numera att en gåva blir gällande mellan makarna om vad som gäller för fullbordande av gåva i allmänhet har iakttagits eller om gåva blivit registrerad enligt 16 kap. ÄktB. Ett undantag från vad som gäller i allmänhet är att en utfästelse av den ena maken att under äktenskapet ge den andre maken en gåva är utan verkan (8 kap. 2 § ÄktB). För att en gåva skall bli giltig i förhållande till givarens borgenärer krävs registrering om gåvan inte är en personlig present vars värde inte står i missförhållande till givarens ekonomiska situation (8 kap. 1 § andra stycket ÄktB).

I 39 § c AGL finns bestämmelser om eftergift av anspråk vid bodelning i vissa fall. I övrigt är beskattningen av gåvor mellan makar inte reglerad. Utgångspunkten är i stället att gåvor mellan makar skall beskattas på samma sätt som gåvor i allmänhet. För makar med giftorättsgemenskap gäller likadelningsprincipen vid bodelning med anledning av den ena makens död. Det innebär att makarnas giftorättsegendom som huvudregel skall delas lika. Vid beskattningen tas dock inte någon hänsyn till det latent giftorättsanspråket. Gåvoskatten beräknas på hela gåvans värde även om den ges av givarens giftorättsgods; se NJA 1941 s. 658. Det har inte heller någon betydelse om gåvan blir giftorättsgods eller enskild egendom hos den förvärvande maken. En gåva mellan makar skall beskattas när den civilrättsligt blir giltig dem emellan enligt 8 kap. 1 § ÄktB, dvs. när den fullbordats enligt allmänna regler eller registrerats.

En ny sambolag (2003:376) har ersatt 1987 års sambolag. I den nya sambolagen görs en tydligare definition av sambor än tidigare. I 1 § första stycket sambolagen anges att med sambor avses två

personer som stadigvarande bor tillsammans i ett parförhållande och har gemensamt hushåll. I korthet innebär det att sammanboendet skall ha en viss varaktighet eller i vart fall att parterna har för avsikt att det skall vara varaktigt, att personerna skall ha ett förhållande vari normalt ingår sexuellt samliv samt att de skall samarbeta om vardagliga göromål och ha gemensam ekonomi eller i vart fall ett sådant ekonomiskt samarbete att man kan tala om en hushållsgemenskap. Sambodeinition har getts allmän räckvidd och skall gälla även utanför sambolagens tillämpningsområde. I 3 a § AGL preciserades tidigare vad som avsågs med begreppet sambor vid tillämpningen av AGL. Bestämmelsen har upphävts fr.o.m. den 1 juli 2003 genom en lagändring som trädde i kraft den 1 april 2004.

Sambolagen innehåller regler som liknar gifträttsreglerna för makar. Liksom ÄktB bygger sambolagen på likadelningsprincipen. En väsentlig skillnad är dock att lagen uteslutande gäller för sambornas gemensamma bostad och bohag, s.k. samboegendom. Det är alltså endast samboegendomen som skall delas lika när samboförhållandet upphör. Sambolagen innehåller inte heller några bestämmelser om gåva mellan sambor. I stället får man tillämpa principerna för gåva i allmänhet. Beskattningen av gåva mellan sambor sker också i enlighet med de allmänna reglerna i AGL.

11.4 Överväganden

Vårt förslag: Beskattningen av gåvor mellan makar och sambor tas bort.

Gåvor mellan makar

Ett av syftena med gåvoskatten är att den skall ta i anspråk den ökade skatteförmåga som en gåva ger gåvotagaren. För makar med gemensam ekonomi eller i vart fall med ekonomiskt samarbete torde det te sig främmande att tala om att skatteförmågan ökat genom en överföring från den ena till andre. Den i teorin uppkomna förmögenhetsökningen hos den ena maken neutraliseras av en motsvarande minskning hos den andre maken. Beskattningen av gåvor mellan makar kan därför knappast försvaras med argument om skatteförmågan.

I och med att beskattningen av arv till make har slopats är det uppenbart att beskattningen av gåva till make inte heller behövs för att förhindra att arvsbeskattningen kringgås när make är arvsberättigad. När någon av makarna har ett särkullbarn, dvs. ett barn som inte är makarnas gemensamma, kan dock en gåva mellan makarna påverka underlaget för arvsskatten. Om full giftorättsgemenskap råder i äktenskapet skall visserligen makarnas sammanlagda giftorättsgods som huvudregel delas lika vid en bodelning i anledning av den enda makens död, oavsett vem av makarna som ägt egendomen under äktenskapet. Likadelningen innebär därmed att en gåva från den ena maken till den andre i regel inte påverkar kvarlåtenskapens storlek. Om efterlevande make däremot vid bodelningen med stöd av 12 kap. 2 § ÄktB begär att som sin andel få behålla sitt giftorättsgods som sin giftorättsandel, kan dock likadelningen åsidosättas. Detsamma gäller om egendomen omvandlas till enskild egendom efter gåvotillfället. Dessa åtgärder kan därmed påverka kvarlåtenskapens storlek och underlaget för arvsbeskattningen. Ett tillspetsat exempel kan illustrera konsekvenserna.

Exempel

Antag att mannen äger 1 miljon kronor och hustrun 200 000 kronor. All egendom är giftorättsgods. Mannen har ett barn från tidigare förhållande. Om mannen avlider först skall giftorättsgodset delas lika. Hustrun erhåller 600 000 kronor i giftorättsandel. Den andra hälften ärvs av barnet. På arvsloten tas arvsskatt ut.

Om mannen hade skänkt all sin egendom till hustrun och hon vid bodelningen hade begärt att få behålla sin egendom med stöd av 12 kap. 2 § ÄktB, skulle hon erhållit all egendom som sin giftorättsandel. Ingen egendom skulle ha tillfalla barnet och någon arvsskatt skulle följaktligen inte ha tagits ut.

Först kan erinras om att ett särkullbarn kan avstå sitt arv till förmån för efterlevande make enligt 3 kap. 9 § ÄB, vilket medför att arvsskatt tas ut på särkullbarnets förvärv först när efterlevande makens rätt till egendomen upphör. Om parterna är överens kan man alltså uppnå liknande skattemässiga konsekvenser som vid en sådan gåvotransaktion som beskrevs ovan, låt vara att de slutliga mottagarna kan bli olika personer. I detta och liknande fall finns det dock ofta motstående intressen som minskar benägenheten för make att frånhända sig egendom till den andre maken genom gåvor.

En förälder önskar sällan göra sina barn arvlösa. Även om ett sådant önskemål undantagsvis kan finnas är det primärt inte är fråga om ett kringgående av arvsskatten utan om att urholka bröstarvingens rätt till laglott på ett sätt som inte är möjligt att åstadkomma genom testamentsförordnanden. I 7 kap. 4 § ÄB finns visserligen ett visst skydd för bröstarvinges rätt till laglott mot gåvotransaktioner. Reglerna är dock endast tillämpliga om egendom getts bort under sådana omständigheter eller på sådana villkor att gåvans syfte är att likställa med ett testamente. Dessutom skall jämkning av gåvan ske bara om särskilda skäl inte är däremot.

Det nyss sagda väcker frågan om gåvoskatten kan behöva vara kvar för att skydda intressen utanför arvs- och gåvoskatteområdet. Förutom skyddet för bröstarvinges rätt till laglott bör uppmärksammas att vi i vårt huvudbetänkande har föreslagit att sambeskattningen av makar skall slopas vid förmögenhetsbeskattningen. Det skapar incitament för makar att fördela egendomen mellan sig på ett så skattemässigt fördelaktigt sätt som möjligt. Bör gåvoskatten mellan makar behållas för att inte underlätta denna form av skatteplanering?

Vid denna bedömning bör beaktas att makar har stora möjligheter att gåvoskattefritt överföra egendom genom bodelningsinstitutet. Om makarna är ense kan de efter skriftlig anmälan förrätta bodelning under bestående äktenskap; se 9 kap. 1 § andra stycket ÄktB. Anmälan skall registreras och kungöras. Över bodelningen skall upprättas en handling som skrivs under av makarna; 9 kap. 5 §. Följer makarna formkraven och håller sig inom de ramar för bodelning som framgår av äktenskapsbalkens regler föreligger ingen gåva civilrättsligt, eftersom förvärvet grundas på makens giftorättsanspråk. Någon gåvoskatt skall då inte tas ut. Ett exempel kan belysa förfarandet.

Exempel

Antag att hustrun äger 1 miljon kronor och mannen 200 000 kronor. Genom bodelning under bestående äktenskap erhåller vardera maken 600 000 kronor. Resultatet blir alltså att 400 000 kronor överförts till mannen gåvoskattefritt.

Om makarna vill gå ett steg längre kan de genom äktenskapsförord först förordna att mannens egendom skall vara enskild och sedan anmäla att bodelning skall förrättas under äktenskapet. Bodelningen kommer då att omfatta giftorättsgodset, dvs. enbart

hustruns egendom. Det betyder att mannen skulle erhålla 500 000 kronor vid bodelningen. Tillsammans med sin enskilda egendom har han alltså 700 000 kronor. Totalt har 500 000 kronor överförts till honom. Hustruns egendom kan sedan göras om till giftorätts-egendom genom ett nytt äktenskapsförord.

Förutom att förrätta bodelning under bestående äktenskap har makar som önskar överföra egendom mellan sig möjlighet att planera sina ekonomiska förhållanden så att de undviker gåvoskatt.

Inom vissa ramar kan de utnyttja reglerna om underhållsskyldighet i äktenskapet för att överföra egendom skattefritt. Dessutom har makar vanligtvis gemensam ekonomi eller i vart fall ett välutvecklat ekonomiskt samarbete. Ofta betalar de omväxlande kostnader för inköp för gemensamt bruk. Även om vissa större utlägg kan ge upphov till en förmögenhetsöverföring i det korta perspektivet kan syftet vara att det skall jämnas ut sig över en längre tidsperiod. Det samlade ekonomiska arrangemanget mellan makarna innehåller då inga gåvomoment.

Makar har alltså redan i dag stora möjligheter till gåvoskattefria förmögenhetsöverföringar, främst genom bodelningsinstitutet men även genom andra dispositioner, utan att giftorätten i den till den andre maken överförda egendomen går förlorad. Ett slopande av gåvoskatten skulle visserligen underlätta överföringar mellan makar. Vår bedömning är dock att det inte är ett tillräckligt skäl för att behålla beskattningen av gåvor mellan makar, särskilt som det i de allra flesta fall skulle innebära en omotiverad merbeskattning. Dessutom kan det ifrågasättas om gåvoskatten skall användas för att skydda intressen på andra rättsområden. Till bilden hör också att Skatteverkets möjligheter att kontrollera och utreda om vissa transaktioner mellan makar innehåller ett gåvomoment i praktiken är ytterst begränsade till följd av makarnas många gånger sammanflätade ekonomiska förhållanden och att äktenskapsförord tagits bort som formkrav för att fullborda gåvor.

Gåvor mellan sambor

När det gäller gåvor mellan sambor finns visserligen några betydelsefulla skillnader jämfört med makar. En sambo är inte arvsberättigad. Om en av samborna vill tillförsäkra den andra en längre gående rätt än vad som följer av sambolagen måste han upprätta ett testamente

till förmån för sin partner. Dessutom finns det ingen möjlighet för sambor att genomföra en bodelning under pågående samboförhållande och sambor har därför inte samma möjligheter att gåvoskattefritt överföra egendom till varandra som makar. I och med att beskattningen av arv slopats för sambo föreligger dock inte längre de grundläggande skälen för att beskatta gåvor mellan sambor. Neutraliteten mellan olika sammanlevnadsformer talar också starkt för att slopa beskattningen av sådana gåvor.

Vi har därför stannat för att föreslå att både beskattningen av gåva till make och till sambo skall tas bort.

12 Kvarlåtenskapsbeskattning

12.1 Sammanfattning

I detta kapitel redogör vi för den kvarlåtenskapsbeskattning som vi tidigare har haft i Sverige. Vi beskriver också de system för kvarlåtenskapsbeskattning som finns i vissa andra länder. Vi redovisar för- och nackdelar med en sådan beskattningsmetod både från förenklingsynpunkt och med beaktande av fördelningpolitiska aspekter. Vi redogör också för ett par skisser till en kvarlåtenskapsbeskattning som tidigare har lämnats i doktrinen. Sammanfattningsvis finner vi att det finns skäl för att man även i ett kvarlåtenskapsskattesystem bör ta hänsyn till att makes och sambos arv är skattefritt och till antalet dödsbodelägare i boet. Med sådana hänsyn skiljer sig en kvarlåtenskapsbeskattning inte särskilt mycket från dagens arvslottbeskattning och några större förenklingsvinster erhålls inte. Verklig förenklning uppnås endast om skatten träffar den dödes kvarlåtenskap utan hänsyn tagen till om den avlidne var gift eller hur många barn det finns i boet. Med de förändringar som vi föreslår anser vi att det nuvarande arvslotsbeskattningen har större fördelar än en kvarlåtenskapsbeskattning och att den nuvarande metoden för beskattning därför skall behållas.

12.2 Vårt uppdrag

I vårt uppdrag ingår att undersöka om arvsbeskattning i form av en kvarlåtenskapsskatt kan vara ett alternativ till den nuvarande arvslotsbeskattningen. Vi bör redovisa förslag i fråga om den tekniska utformningen av att skatten beräknas på värdet av den dödes samlade kvarlåtenskap. Vi skall redovisa för- och nackdelar med en sådan beskattningsmetod dels från förenklingsynpunkt, dels med beaktande av fördelningpolitiska aspekter.

12.3 Inledning

De allra flesta länder har någon form av arvs- och gåvobeskattning. De skäl som brukar framhållas för att ha en arvs- och gåvobeskattning är att skatterna genererar inkomster till staten, att de tas ut på grund av en ökad skatteförmåga och att de har en fördelningsmässig inverkan. Motiven för en gåvobeskattning är i princip desamma. Därtill brukar det göras gällande att gåvobeskattningen behövs som ett komplement till arvsbeskattningen. Inkomsterna från gåvobeskattningen är förhållandevis små i jämförelse med inkomsterna från arvsbeskattningen (jfr avsnitt 2.3).

Med en kvarlåtenskapsskatt avses i princip en beskattning som innebär att arvsskatten beräknas på värdet av den avlidnes samlade kvarlåtenskap.

Den svenska arvsbeskattningen är utformad som en arvslottsskatt med betydande schematiska inslag.

En kvarlåtenskapsskatt har historiskt sett kommit till användning framförallt när en årlig förmögenhetsskatt saknats eller ansetts otillräcklig (Englund-Silfverberg a.a. s. 13 se också Messere nedan).

12.4 Bakgrund och tidigare överväganden

Sverige hade tidigt en typ av kvarlåtenskapsbeskattning genom de s.k. stämpelförordningarna. Genom 1894 års stämpelförordning infördes den första arvsbeskattningen i modern bemärkelse och den byggde helt på arvslottsbekattningens princip. Genom 1914 års K.F. om arvsskatt och skatt på gåva upphävdes arvsskattens tidigare formella koppling till stämpelskatten och togs arvs- och gåvobeskattningen in i en fristående förordning.

Under 1930-talet fördes diskussioner om att vid sidan av arvslottsbekattningen införa någon typ av kvarlåtenskapsskatt. I prop. 1933 nr 34 föreslogs att en sådan skatt skulle införas. Enligt förslaget, som skulle tas in i en egen förordning om kvarlåtenskapsskatt, skulle föremålet för skatten vara kvarlåtenskapen i dess helhet, motsvarande sammanlagda värdet av de arvsandelar, som med tillämpning av 1914 års arvsskatteförordning ansågs ingå i kvarlåtenskapen. Till stöd för förslaget anförde departementschefen bl.a. följande (propositionen s. 26):

Skulle man betrakta kvarlåtenskapsskatten såsom arvsskatt i inskränkt mening, kan mot densamma naturligtvis resas den invändningen att den bryter mot grundsatsen, att arvsskatten med hänsyn till rättvisa och billighet bör anpassas efter arvingarnas skyldskap till arvlåtaren och deras ekonomiska bärkraft, sådan denna låter sig utläsa av arvslotternas storlek. Men motiveringen för en kvarlåtenskapsskatt är en annan än den, som förut anförts för arvsskatten i inskränkt mening; kvarlåtenskapsskatten skall utfylla eller ersätta förmögenhetsskatt i annan form. Denna skatt bör alltså uttagas där principiellt sett en högre beskattning å arvlåtarens förmögenhet under dennes livstid varit på sin plats. Saken kan med andra ord uttryckas så, att den ökning av förmögenhetsbeskattningen, som finnes motiverad, får form av en skatt, som uttages först efter det förmögenhetens ägare avlidit. Då, såsom den föregående framställningen ger vid handen, den svenska förmögenhetsbeskattningen är föga utvecklad, får hos oss förutsättningen för en kvarlåtenskapsskatt anses föreligga. Jag erinrar i detta sammanhang därom, att kvarlåtenskapsskatten ingalunda har karaktären av ett nytt institut inom svensk beskattningsrätt utan att den tvärtom har gammal hävd i högre grad än den nu gällande arvslotsbeskattningen och förts under 1800-talet sista årtionde försvann ur vårt skattesystem.

Förslaget avstyrktes emellertid av samtliga remissinstanser och Svea Hovrätt anförde bl.a. följande (jfr SOU 1946:79 s. 207 f.):

För sin del känner sig hovrätten icke av denna motivering övertygad om lämpligheten att med vårt skattesystem införliva en kvarlåtenskapsskatt sådan som den här föreslagna. Kvarlåtenskapsskatten är tänkt såsom en efterbeskattning av arvlåtarens förmögenhet, men den drabbar icke honom utan arvingar och testamentstagare, på vilka den proportionellt fördelas efter storleken av vars och ens lott. Den som erhåller ett legat efter en miljonär får vidkännas ett kännbart avdrag, huru obetydligt legatet än må vara, medan den som erhåller enahanda förmån ur ett mindre bo slipper undan en motsvarande avbränning. Den ensamme arvingen till en måttlig förmögenhet är fri från kvarlåtenskapsskatt, medan den, som ärver samma eller kanske mindre belopp men har flera medarvingar, får sin lott betydligt reducerad. Hovrätten tvivlar på att en sådan sakernas ordning står i god överensstämmelse med i vårt land gällande uppfattning beträffande skattebördors rättvisa fördelning. Den teoretiska grund, som anförts för kvarlåtenskapsskatten, synes icke ägnad att rubba de betänkligheter, vilka från förenämnda praktiska synpunkter yppa sig, detta så mycket mindre som kvarlåtenskapsskatten, tänkt såsom ett slags surrogat för en förmögenhetsbeskattning i levande livet, lider av i ögonen fallande svagheter. I detta hänseende är till en början att framhålla, hurusom kvarlåtenskapsskatten utmättes utan all hänsyn till den nytta arvlåtaren haft av sin förmögenhet; vare sig han innehaft densamma under ett långt liv eller den tillfallit honom kort före dödsfallet, utgår kvarlåtens-

skapsskatten med enahanda belopp. Den teoretiska argumentationen till trots, kommer skatten att verka såsom en på arvingar och testamentsstagare lagd förmögenhetsskatt, särskilt som skatten på grund av sin storlek i stor utsträckning kommer att utgå periodiskt och erläggas av de särskilda arvingarna och testamentsstagarna i stället för att i sin helhet utgöras av den oskiftade kvarlåtenskapen. Vill man anlägga teoretiska synpunkter kan uppfattningen av kvarlåtenskapsskatten såsom en successorerna drabbande pålaga sägas vinna stöd av det förhållandet, att enligt svensk rätt successionen sker i och med dödsfallet, och inte fördelas genom en 'administrator' eller 'executor' på det egendomliga sätt, som gäller i England och där låter teorien om en uppskjuten förmögenhetsskatt framstå såsom mera naturlig. Emot kombinationen mellan kvarlåtenskaps- och arvslottsskatt tala även de svårigheter, som därav förorsakas, då det gäller att genomföra önskvärd parallellism mellan arvs- och gåvobeskattningen. Så som förslaget är utformat, blir vid gåva från arvlätare till arvinge skatten i regel lägre än vid arv, därest flera medarvingar finnas, medan förhållandet i allmänhet blir det motsatta, om gåvotagaren är ensam arvinge. Ju fler arvingarna äro, dess större blir i regel avvikelsen.

På hemställan av 1933 års riksdags särskilda utskott avlogs propositionen.

Ett nytt förslag, som utgick från en reglering i den dåvarande stämpelskattelagstiftningen, lades fram i prop. 1934 nr 242. Även detta förslag avlogs av riksdagen.

En första uppgift för 1938 års Arvskattekommittés blev att ta ställning till frågan om en kvarlåtenskapsskatt i mening av en till arvlätarens död uppskjuten beskattning av hans förmögenhet.

Det kan nämnas att Tyskland och Italien mellan åren 1919 och 1923 hade haft en tilläggs-skatt till arvsbeskattningen som tog hänsyn till vilken förmögenhet arvingen redan innehade (en s.k. tredje progressionsgrund). I Italien togs dock även hänsyn till hur många barn arvingen eller testamentstagaren hade vid arvfallet.

Arvskattekommittén anförde att förmögenheten i och för sig inte är något riktigt mått på en persons ökade skatteförmåga samtidigt som en persons inkomst besitter en mindre grad av stabilitet om den inte har åtnjutits under ett visst antal år. Kommittén ville därför inte lägga fram något förslag till tredje progressionsgrund. Kommittén anförde vidare, att med den utveckling som inkomst- och förmögenhetsbeskattningen under senare tid nått, det inte finns någon svårighet att redan under en persons levnadstid med lämplig avvägning och effektivt av honom ta ut en förmögenhetsskatt som staten anser sig ha skäl att kräva (SOU 1939:18 s. 59 f.).

Kommittén ansåg att det inte fanns skäl att bygga en arvsbeskattning på en kvarlåtenskapsbeskattning.

I prop. 1941:192 med förslag till förordning om arvsskatt och gåvoskatt m.m. (AGF) lämnade departementschefen frågan om att i framtiden införa en kompletterande skatt vid sidan av arvslottsskatten öppen och anförde bl.a. följande (s. 54):

På sätt redan framhållits har kommittén av anförda skäl såsom allmän utgångspunkt fastslagit, att en reformering av vår arvsbeskattning bör ske i anslutning till arvslottsskattens metod. Jag är för min del ej beredd att nu till behandling upptaga denna principfråga i den mån den inbegriper en framtida utveckling på arvsbeskattningens område. Emellertid är jag ense med kommittén såtillvida som en arvslottsskatt enligt min mening under alla omständigheter även i framtiden bör bibehållas inom skattesystemet. På grund härav och då normerna för arvslottsskatten i det väsentliga kunna och bära hållas isär från dem, som kunna komma att reglera andra beskattningsformer på hithörande område, finner jag den föreslagna revisionen av nu gällande arvsskatteförordning, som ju helt bygger på systemet arvslottsskatt, icke för sitt genomförande kräva att ståndpunkt tagits till frågan om ett framtida införande av annan skattetyyp.

Någon kvarlåtenskapsskatt infördes således inte utan förmögenhetsskatten skärptes i stället genom att en extra skattesats på mellan 10 och 18 promille på fysiska personers beskattningsbara förmögenheter överstigande 100 000 kronor infördes.

Sju år senare, år 1948, infördes emellertid, vid sidan om den arvslottssbeskattning som gällde sedan införandet av 1941 års AGF, numera AGL, en kvarlåtenskapsskatt. Skatten byggde på det förslag som 1945 års statsskatteberedning hade tagit fram i SOU 1946:79 och som till viss del byggde på det förslag som lagts fram i prop. 1933 nr 43. Skatten skulle beräknas på dödsboets behållning efter avdrag för makes giftorättsandel och utgå för den del av kvarlåtenskapens värde som översteg 25 000 kronor enligt en progressiv skiktskala på mellan 5 och 60 procent. Skatten var konstruerad som en förmögenhetsskatt, avsedd att träffa den avlidnes förmögenhet. Skattskyldigheten skulle därför åligga dödsboet och vid den skattepliktiga kvarlåtenskapens beräkning skulle avräknas vad den avlidne genom arv, testamente eller gåva bekommit endast under en kortare tid (5 år) före dödsfallet. För erhållande av erforderligt samband, mellan gåvobeskattningen och kvarlåtenskaps-skatten föreslogs att kvarlåtenskapsskatt skulle utgå även vid gåva varvid skattskyldighet skulle åligga givaren. Arvs- och gåvoskatten – som skulle utgå jämsides med kvarlåtenskapsskatten – skulle i

princip vara oförändrad. Vid beräkning av arvsskatten skulle emellertid hänsyn tas till vad dödsboet hade att utge i kvarlåtenskapskatt. För underlättande av skattens betalning innehöll förslaget regler om rätt till anstånd och möjlighet att till viss del betala skatten med in-tecknade skuldebrev och börsnoterade aktier.

De flesta av remissinstanserna avstyrkte förslaget. Departementschefen framhöll att den skärpning av skattetrycket som ägt rum sedan förkrigstiden och som även fortsättningsvis måste bli bestående inte hade skett med avseende på arvsbeskattningen och anförde bl.a. vidare (prop. 1947:212 s. 343):

Såvitt jag kan se ha inga bärande skäl anförts för att ge arvsbeskattningen en sådan särställning i förhållande till övriga skatteformer, att den skulle undantagas från den allmänna skärpning i jämförelse med förkrigstiden som fortfarande synes vara ofrånkomlig. Endast om en höjd arvsskatt skulle medföra särskilt skadliga verkningar med avseende å sparande, företagsamhet etc., skulle ett dylikt undantag kunna motiveras. Skäl som tala för en dylik uppfattning ha inte framkommit, och såsom jag tidigare utvecklat synes det i stället kunna hävdas, att de nyssnämnda skadliga verkningarna äro mindre vid en arvsskatt än vid en inkomstskatt eller årlig förmögenhetsskatt.

En höjning av arvsskatten kan uppenbarligen ske i andra former än den förslagna kvarlåtenskapsskatten. Samma belopp skulle erhållas om skattesatserna vid den nuvarande arvslottsbekattningen ungefär fördubblades. En sådan likformig höjning vore naturligtvis inte den enda möjligheten. En annan utformning av progressionen skulle kunna ge samma resultat. Om man därvid sökte undvika en stark höjning av skattesatserna för måttliga arvslotter, bleve skärpningen för de större så mycket kraftigare.

Av de tre sålunda föreliggande alternativen har skatteberedningen stannat för kvarlåtenskapsskatten. Den invändning som i ett flertal resmissyttranden gjorts mot själva skatteformen bygger på uppfattningen, att det enda riktiga sättet att beskatta förmögenheter, då de gå i arv, är att utmäta skatten efter arvslottens storlek och mottagarens skyldskap till arvlåtaren. Motiven för en sådan uppfattning blir sällan redovisade. Vanligast torde vara att man går ut ifrån att en mindre arvslott innebär en lägre förmåga hos mottagaren att erlagga skatt. Konsekvensen av ett dylikt betraktelsesätt borde ju vara att man sökte avpassa skattens storlek efter arvingens ekonomiska ställning, men sådana hänsyn till rättvisa i beskattningen tyckas ingenstädes i praktiken ha spelat någon roll vid utformningen av en arvslottsbekattning. Man nöjer sig med att gå efter enklare linjer.

Kvarlåtenskapsskatten infördes således genom förordningen 1947:581 om kvarlåtenskapsskatt (prop. 1947:212). Skatten medförde emellertid kraftiga skatteskarpnningar på förmögenheter och

var inte heller tillräckligt samordnad med arvskatteförordningen. Den utsattes därför för mycket kraftig kritik. Gösta Eberstein anförde bl.a. följande:¹

Skattemyndigheterna äga numera en ingående kännedom om de enskildas förmögenhetsförhållanden, grundad på de år från år ingivna deklARATIONERNA, och man behöver fördenskull ingalunda avvakta personens dödsfall för att få en tillförlitlig upplysning om den enskildes skatteförmåga under livstiden. Därmed bortfaller det egentliga skälet för en kvarlåtenskapsskatt. Det finnes då icke någon anledning varför staten, när den kan pålägga en förmögenhetsskatt omedelbart, skulle i strid med sitt fiskaliska intresse uppskjuta denna beskattning till den ovissa tidpunkt, som personens dödsfall utgör. Härtill kommer att, om kvarlåtenskapsskatten betraktas som en dylik till ägarens död uppskjuten beskattning av hans förmögenhet och sålunda skall utgöra en engångsskatt, som träder i stället för den årligen utgåenden förmögenhetsskatten, följdriktigheten borde kräva, att skatten *graderades i förhållande till den tidslängd*, under vilken den avlidne varit ägare till och sålunda skulle hava beskattats för sin förmögenhet. Men en sådan anordning skulle tydligen göra kvarlåtenskapsskatten synnerligen invecklad.

Ännu en invändning, som med fog kan riktas mot kvarlåtenskaps-skatten, är att densamma kommer i strid med beskattningsrättens översta princip, att skatten bör sättas i relation till den enskildes skatteförmåga.

År 1952 sänktes kvarlåtenskapsskatten något i de två lägsta skikten och år 1957 togs skatten bort i det lägsta skiktet och sänktes något i det näst lägsta skiktet.

I sitt betänkande Arvsbeskattning (SOU 1957:48) föreslog *Arvsskattesakkunniga* ett borttagande av kvarlåtenskapsskatten. De anförde bl.a. följande (s. 32 f.):

En dödsbobe beskattning avser att taga i anspråk den skattekraft som blir aktuell då en person avlider och hans egendom övergår till hans arvingar och eventuella testamentstagare. Oavsett hur dödsbobe beskattningen utformas teoretiskt sett, kommer den dock i praktiken alltid att träffa arvingarna och testamentstagarna och blir därigenom en beskattning av vad dessa erhålla till följd av arvfallet. I enlighet med den svenska beskattningsrättens principer är det därför angeläget att dödsbobe beskattningen i görlig mån tager hänsyn till vederbörande arvinges eller testamentstagares skatteförmåga, sådan den kommer till uttryck främst i arvs- eller testamentslottens storlek. Det skulle i och för sig vara värdefullt därest man också kunde beakta den skattekraft som arvingen eller testamentstagaren äger oberoende av arvfallet eller m.a.o. vederbörandes ekonomiska ställning i allmänhet vid tiden för

¹ Eberstein, Den svenska arvslotts- och gåvobeskattningen, andra upplagan 1956, s. 8 f.

förvärvet, den s.k. tredje progressionsgrunden. Att på ett tillfredsställande sätt införa denna progressionsgrund i skattesystemet synes emellertid vara förenat med alltför stora praktiska svårigheter (jfr SOU 1939:18 s. 130 ff.).

Från synpunkten av en beskattning efter skatteförmåga i den sålunda angivna begränsade bemärkelsen kan A-skatten anses innefatta en i stort sett tillfredsställande avvägning. Den är graderad såväl efter arvs- eller testamentslottens storlek som efter arvingens eller testamentstagarens närmare eller fjärrare skyldskap till den avlidne. Lika stora lotter bliva således lika beskattade – oavsett storleken av den totala kvarlåtenskapen i respektive dödsbon – om lotterna tillfalla personer, som hör till samma skatteklass. Genom fördelningen på skatteklasser i förhållande till skyldskapen bliva den avlidnes bröstarvingar och efterlevande make lindrigare beskattade än arvingar eller testamentstagare i övrigt. Härigenom gynnas de som i högre grad än andra kunna anses ha ett berättigat och av lagstiftaren i viss mån också skyddat intresse av att få övertaga den avlidnes egendom.

Förordningen om kvarlåtenskapsskatt upphävdes vid utgången av år 1958 (SFS 1958:561). Samtidigt som kvarlåtenskapsskatten togs bort höjdes arvs- och gåvoskattesatserna och utökades antalet skikt i skatteskalorna. Högsta skattesats i exempelvis klass I höjdes från 20 procent på belopp överstigande 400 000 kr till 60 procent på belopp överstigande 5 000 000 kr (prop. 1958:145).

I motiven för att höja skattesatserna vid arvs- och gåvobeskattningen angavs att man gjort en avvägning av skatteuttaget mellan olika kategorier av skattskyldiga i syfte att i görligaste mån tillgodose efterlevande makes och barns intressen och att förslaget innebar en omfördelning av skattebelastningen till förmån för främst flerbarnsfamiljerna. Skatteskalorna utformades så att skattehöjningar inte skulle uppkomma, då make eller barn var ensam arvinge och med betydande skattelättnader för flerbarnsfamiljerna. De skattefria bottenbeloppen höjdes också. Sammantaget beräknades förändringarna medföra en minskning av statens inkomster.

År 1967 tillkallades sakkunniga med uppdrag att göra en samlad översyn av förmögenhets- samt arvs- och gåvobeskattningen och den årliga förmögenhetsbeskattningen. De sakkunniga antog benämningen *Kapitalskatteberedningen*. I sitt betänkande *Kapitalbeskattningen* (SOU 1969:54) förslog beredningen en omfördelning och skärpning av arvs- och gåvobeskattningen kombinerad med en genomgripande teknisk omläggning i förenklingssyfte. Förslaget innebar att systemet med en arvslotsbeskattning skulle behållas för efterlevande make och barn medan återstoden av

behållningen skulle läggas ut och beskattas som en gemensam lott. Sammanfattningsvis innebar förslaget att make och bröstarvingar skulle beskattas i klass I med ett grundavdrag på 25 000 kronor för make och 10 000 kronor för barn. Övriga arvingar skulle beskattas gemensamt i klass II med ett gemensamt grundavdrag på 5 000 kronor. Progressiviteten skulle vara högre i klass II än i klass I och skattskyldigheten flyttas över till dödsboet. Gåvoskatten skulle utformas på samma sätt som arvsskatten och skattskyldigheten flyttas över till givaren. Beredningen motiverade sitt förslag på bl.a. följande sätt (betänkandet s. 134 f.):

Däremot erbjuder en renodlad kvarlåtenskapsbeskattning beaktansvärda fördelar, dock företrädesvis på det tekniska planet. Lottläggningsregler och vad därmed sammanhänger kan undvaras. Å andra sidan får dessa fördelar inte överbetonas. Kvar står nämligen åtskilliga tekniskt svårbemästrade frågor. Som exempel kan nämnas de regler som erfordras för att bestämma boets omslutning, bodelning skattefrihet, sammanläggning m.m. Vidare visar erfarenheterna från länder där denna typ av beskattning förekommer, att de skattskyldiga i betydande utsträckning lyckas kringgå beskattningen. Motsvarande problem är i regel mindre vid en arvslottsbeskattning. En kvarlåtenskaps-skatt slår dessutom i allmänhet hårdare varför vinsten av ett kringgående också blir större. – – – En renodlad kvarlåtenskapsbeskattning lämnar således inget utrymme för att ta hänsyn till efterlevande makes och barns intressen. I och för sig skulle så kunna ske om kvarlåtenskapen minskades med vissa grundavdrag, när egendomen går till efterlevande make eller barn. För att dessa grundavdrag skulle få någon reell betydelse måste de emellertid bli ganska höga. Eftersom en avsevärd del av statens arvsskatteintäkter härrör från mottagare i klass I, skulle en reform i antydd riktning ställa sig dyrbar för det allmänna. Den fick kompenseras genom mycket höga skattesatser. Än vidare kan nämnas att en differentiering av grundavdragen skulle bli nödvändig, något som skulle avsevärt minska fördelarna med den eftersträlvade förenklingen. Vi har därför kommit till den slutsatsen, att även den kommande arvsbeskattningen i betydande mån måste bygga på de särskilda arvslotternas storlek.

Den förenklade uppläggningsen av systemet togs emot positivt av flera remissinstanser. Ett betydande antal av remissinstanserna avstyrkte dock den föreslagna allmänna utformningen av systemet. De ansåg att förenklingarna skett på bekostnad av de skattskyldigas intressen och att man i onödan avlägsnat sig från civilrättsliga regler (prop. 1970:71 s. 78).

Departementschefen avvisade beredningens förslag till ett nytt system och anförde bl.a. följande (propositionen s. 108 f.):

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

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

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

Härefter har frågan om en kvarlåtenskapsbeskattning inte varit föremål för någon behandling av regering eller riksdag.

12.5 Kvarlåtenskapsbeskattning i andra länder

År 1970 hade alla OECD-länder en arvsbeskattning varav sju av dem en kvarlåtenskapsbeskattning (Australien, Kanada, Italien, Nya Zeeland, Schweiz, Storbritannien och USA). Den italienska och schweiziska arvsbeskattningen hade dock inslag av både kvarlåtenskaps- och arvslottsbekattning. Härefter har flera av länderna avskaffat sin kvarlåtenskapsbeskattning. I slutet av 1987 hade Australien och Kanada avskaffat sin arvsbeskattning och endast Nya Zeeland, Storbritannien och USA hade kvar en kvarlåtenskapskatt. Härefter har Nya Zeeland och Italien avskaffat sin arvsbeskattning och Danmark övergått till en modifierad kvarlåtenskapsbeskattning. Enligt Bush-administrationens skattereform 2001 skall den federala kvarlåtenskapskatten (Estate Tax) avskaffas år 2010. Beslutet gäller dock endast under en tioårsperiod vilket betyder att skatten återinförs år 2011 om inget nytt beslut fattas.²

En tendens i arvsbeskattningen har varit att länderna har minskat antalet skatteskipt respektive skattesatser. De flesta av länderna har en progressiv beskattning. Nya Zeeland hade dock en proportionell skattesats innan arvsskatten avskaffades.

För närvarande är det bara Storbritannien och USA som har en kvarlåtenskapskatt.

Danmark har sedan år 1995 en modifierad kvarlåtenskapskatt (se vidare nedan). I det danska boavgiftssystemet beror nämligen avgiftsplikten och avgiftssatserna till viss del på vem som är arvinge. Den danska omläggningen till ett boavgiftssystem antogs innebära ett skattebortfall på ca 500 miljoner DKK. Skattebortfallet blev dock betydligt mindre.

En kortfattad beskrivning av Storbritanniens arvs- och gåvobeskattning³

Storbritanniens gällande system för arvs- och gåvobeskattning trädde i kraft år 1986. Beskattningen sker i form av en kvarlåtenskapsbeskattning enligt Inheritance Tax Act 1984 (IHT). Skatten tas således ut på värdet av den avlidnes kvarlåtenskap (charge-

² Silfverberg, Internationell arvs- och gåvobeskattning, 2002, s. 13.

³ Redogörelsen bygger på material hämtat från: Silfverberg, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, 1992 s. 97 ff.; Silfverberg, Internationell arvs- och gåvobeskattning, 2002, s. 57 ff.; Nationalrapporterna till en konferens anordnad av Associations of Tax Law Professor's den 2 och 3 juni år 2000 i Maastricht om Avoidance of multiple inheritance taxation within Europe, European Tax Handbook 2002 och Skatter i EU m.fl. stater 2002 av Svenskt Näringsliv.

able transfers). Skattesatsen är 40 procent på marknadsvärdet på tillgångarna efter ett grundavdrag som fr.o.m. den 6 april 2002 uppgår till 250 000 GBP. Dessutom gäller att gåvor och arv till make respektive efterlevande make är skattefria. Även arv- och gåvor av företagsförmögenhet undantas helt eller till 50 procent från skatt. Detta gäller också viss lantbruksegendom som beskattas med en lägre skattesats. Gåvor till välgörenhet och politiska partier är skattefria vilket också gäller gåvor för sedvanliga utgifter som inte kan betecknas som lön.

Vissa typer av gåvor som skett inom sju år före dödsfallet beskattas tillsammans med kvarlåtenskapen (potentially exempt transfers). Detta innebär att gåvorna inte beskattas förrän vid dödstillfället. Motivet till den uppskjutna beskattningen sägs vara att är att ”det är bäst att vänta och se om givaren överlever sjuårsgränsen”.⁴ De gåvor som således skett längre tillbaka i tiden än 7 år är skattefria. Gåvoskatten är densamma som arvsskatten, dvs. 40 procent. Om gåvan har skett mer än tre år men mindre än sju år före dödsfallet sätts skatten ned med viss procent enligt en fallande skala.

I många länder, särskilt de anglosaxiska, förekommer s.k. trusters. En trust bildas normalt genom att en ”settlor” under sin livstid eller vid sin död överlåter egendom till en ”trustee”, med uppdrag att i enlighet med föreskrifter i trustförordnandet använda egendomen och/eller dess avkastning till förmån för vissa angivna förmånstagare (Beneficiaries). Trusters är inte juridiska personer utan det är trusteeen som i egenskap av den laglige ägaren utövar de rättsliga befogenheterna avseende egendomen. Äganderätten är dock inskränkt eftersom de ekonomiska förmånerna skall tillkomma förmånstagarna. Egendomen är i normalfallet sakrättsligt skyddad från anspråk både från settlorns och förmånstagarnas borgenärer och kan inte heller tas i anspråk för trusteeens skulder. Trusterna kan delas in i allmännyttiga och privata trusters. Privata trusters kan i sin tur delas in i ”fixed trusts” respektive ”discretionary trusts”. I den förra är förmånstagarna individuellt bestämda och det framgår av trusturkunden vilka förmåner de skall erhålla från trusten. I den senare har däremot trusteeen av settlorn getts befogenhet att bestämma vem eller vilka i en angiven krets av förmånstagare som skall erhålla egendomen och dennas avkastning och ibland också när utbetalning skall ske.

⁴ Nationalrapporten för United Kingdom av prof. John Tiley, s. 133.

Gåvor som görs till "discretionary trusts" (s.k. lifetime transfers) beskattas omedelbart och sammanläggning görs också av flera sådana förvärv inom en 7-årsgräns. Denna 7-årsgräns har således inte någon anknytning till ett kommande dödsfall. Dessa gåvor beskattas med en skattesats om 20 procent och får också inräknas i grundavdraget. Beskattningen går dock till som om skatten redan hade betalats på gåvan dvs. om gåvotagaren erhåller 80 000 GBP uppgår skatten till 20 000 GBP. (I avsnitt 12.7 ges ett exempel på hur en gåvobeskattning, där givaren beskattas, kan infogas i en kvarlåtenskapsbeskattning. Om samma teknik tillämpas som i exemplet skapas neutralitet i beskattningen mellan gåvor och arv.⁵ Även gåvor som är förenade med villkor, t.ex. om rätt till viss nyttjanderätt eller avkastning, behandlas som "lifetime transfers". Själva skattskyldigheten uppstår dock inte förrän nyttjanderätten upphört och om detta sker inom 7-årsperioden beskattas gåvan tillsammans med kvarlåtenskapen vid dödsfallet beroende på om det är fråga om en "potentially exempt transfer" eller direkt om det är fråga om en "lifetime transfer".

Ansvar för betalningen av skatten åvilar givaren vid en chargeable lifetime transfer även om gåvotagaren väljer att betala skatten. Om beskattning skall ske vid dödsfallet, dvs. vid chargeable transfers, ansvarar exekutorn för att skatten betalas in. I samband med gåvor till trustar, för vilka skatten skall betalas direkt, åvilar skattskyldigheten trustee. Om någon av de nämnda personerna inte klarar av att betala skatten övergår skattskyldigheter på mottagaren av egendomen.

En kortfattad beskrivning av arvs- och gåvobeskattningen i USA⁶

USA har en federal kvarlåtenskapsskatt (Estate Tax) som tas ut av det samlade värdet på den avlidnes nettoförmögenhet vid dennes död och en federal gåvoskatt (Gift Tax). Avdrag från skattebasen

⁵ Antag att en person, som äger 1 miljoner kronor avlider och efterlämnar ett barn som arvinge. Om en proportionell skattesats på 30 % antas gälla, uppgår kvarlåtenskapsskatten till 300 000 kr med bortseende från eventuellt grundavdrag. Även i detta fall erhåller gåvotagaren 600 000 kr men givarens skatt uppgår här i stället till 257 143 kronor. Den återstående kvarlåtenskapen vid givarens död kommer då att uppgå till 1 000 000 – 600 000 – 257 143 dvs. 142 857 vilket ska beskattas till 30 % dvs. med 42 857. Arvingen kommer således få sammanlagt 600 000 + 100 000 dvs. lika mycket som i dödsfallsexemplet.

⁶ Redogörelsen bygger på material hämtat från: Silfverberg, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, 1992 s. 97 ff.; Silfverberg, Internationell arvs- och gåvobeskattning, 2002, s. 57 ff.; Skatter i EU m.fl. stater 2002 av Svenskt Näringsliv.

får ske för belopp som testamenteras till kvalificerade samhällsnyttiga ändamål och för (obegränsat) belopp som testamenteras till efterlevande make. Även gåvor mellan makar är skattefria. Gåvoskatten erläggs av givaren.

Kvarlåtenskapskatten är progressiv enligt följande:

<i>Skattepliktig kvarlåtenskap i €</i>	<i>Skatt i procent</i>
0 – 11 764	18
11 764 – 23 529	20
23 529 – 47 059	22
47 059 – 70 588	24
70 588 – 94 118	26
70 588 – 94 118	28
94 118 – 117 647	30
117 647 – 294 118	32
294 118 – 588 235	34
588 235 – 882 353	37
882 353 – 1 176 471	39
1 176 471 – 1 470 588	41
1 470 588 – 1 764 706	43
1 764 706 – 2 352 941	45
2 352 941 – 2 941 177	49
2 941 177 – 3 529 412	53
3 529 412 –	55

Från den uträknade skatten får avräkning (unified tax credit) ske med ett belopp motsvarande skatten på 794 114 € (för personer som dött under 2001). Såsom nämnts ovan planerar man att avskaffa den federala arvsbeskattningen år 2010. Under perioden 2002 till 2010 kommer skattesatserna successivt att minskas från 55 procent ner till 45 procent.

Även i USA är det vanligt att överföra egendom genom gåvor eller testamente till trustar. Exempelvis kan en förälder förordna att avkastningen av trustens förmögenhet skall tillfalla ett barn och att egendomen vid barnets död skall tillfalla ett barnbarn. Genom detta förfarande kunde tidigare någon skatt inte tas ut vid barnets död eftersom egendomen då inte tillhörde denne. På grund av detta införde man år 1976 den s.k. "Generation-Skipping Transfer Tax", (GTS). Denna innebär mycket kort sammanfattad att skattskyldig-

het föreligger om egendom direkt eller via en trust ges bort eller testamenteras till någon som är mer än en generation yngre än givaren respektive testatorn. I detta fall är trusteesn skattskyldig. Någon rätt till skattereduktion föreligger inte i detta fall.

USA har ingen förmögenhetsskatt på federal nivå. Däremot tas vissa lokala förmögenhetsskatter ut på fastigheter.

En kortfattad beskrivning av Danmarks arvs- och gåvobeskattning

I Danmark tas det ut en boavgift om 15 procent av dödsboets värde som betalas av dödsboet. Denna avgift tas ut för den avlidnes närstående krets som omfattar den avlidne avkomlingar, föräldrar, makar till barn eller fosterbarn, sambo, fränskilda makar, och vissa styvbarn. Från bobehållningen får dock först avräknas ett grundavdrag som är indexerat och som år 2003 uppgår till 224 600 DKK. Om den avlidne var gift omfattar inte skatteplikten den del av boet som utgör makens giftorätt. Om den avlidne har arvingar som skall erhålla egendom efter den avlidne skjuts beskattningen upp, normalt till dess boet skiftas. Den efterlevande maken har i regel rätt att behålla all egendom tills han själv dör eller ingår nytt äktenskap. Boavgiften fördelas proportionellt i förhållande till hur stora andelar arvingarna har tagit emot. Boavgift tas inte ut för arv eller försäkringar som utgår till make och inte heller för vissa pensioner som utgår till tidigare make samt barn under 24 år. För arv till andra arvingar och testamentstagare än de allra närmaste tas det också ut en tilläggsboavgift på 25 procent. Tilläggsboavgiften beräknas på den del av kvarlåtenskapen som återstår efter det att boavgiften avräknats utan grundavdrag. För de släktingar som inte omfattas av närståendekretsen samt för utomstående blir den effektiva skattesatsen därmed 36,25 procent. Detta kan åskådliggöras med ett exempel.

Exempel

Antag att den avlidne efterlämnar tre barn och en bobehållning på 1 500 000 kronor. Enligt den avlidnes testamente skall en broder till den avlidne erhålla ett legat på 400 000 kronor.

Från behållningen avräknas grundavdraget om 224 600 DKK. Boavgiften beräknas därefter till $1\,275\,400 \times 15\%$ dvs. 191 310 DKK. Boavgiften avräknas därefter från bobehållningen och

därefter återstår 1 308 690 DKK. Den andel som tilläggsboavgiften sedan ska beräknas på uppgår till 400 000/1 500 000 dvs. till ca 0,26 %. Underlaget för tilläggsboavgiften blir då $1\,308\,690 \times 0,26\% \times 25\%$ dvs. 85 065 DKK. Den sammanlagda skatten kommer därmed att uppgå till $191\,310 + 85\,064 = 276\,374$ DKK.

Boavgiften kompletteras med en gåvoskatt som uppgår till 15 procent för de närmaste släktingarna efter ett grundavdrag som uppgår till 49 900 DKK. För övriga närstående gåvotagare uppgår gåvoskatten till 36,25 procent. Av dessa har enbart barns och styvbarns make rätt till ett grundavdrag om 17 500 DKK. Vid beskattning av gåvor är gåvotagaren skattskyldig. Gåvor till andra än de särskilt uppräknade gåvotagarna är inkomstskattepliktiga.

Det sker inte någon sammanläggning av gåvor och arv men däremot av arvsförskott. Boavgiften utgår således utan hänsyn till antalet arvtagare och med en proportionell skattesats. Systemet kompliceras emellertid av att det också tas ut en tilläggsboavgift och att efterlevande makes egendom och arvslott är skattefria och skall separeras från bobehållningen. Den danska arvsskatten kan således betecknas som en modifierad kvarlåtenskapsskatt.

12.6 För- och nackdelar med en kvarlåtenskapsbeskattning

I ett renodlat kvarlåtenskapsskattesystem spelar det ingen roll vem som är arvinge eller hur kvarlåtenskapen fördelas mellan arvingarna.

Motivet för en beskattning av arv kan ha betydelse för valet mellan ett kvarlåtenskapsskattesystem och ett arvslottsskattesystem. Om man ser beskattningen som en sista beskattning av den dödes förmögenhet kan en kvarlåtenskapsbeskattning vara att föredra. Om beskattningen däremot skall ske på grund av arvingens ökade skatteförmåga kan en arvslottsbeskattning i stället vara att föredra.

Skillnaden mellan de båda skattesystemen beror också på om det är en proportionell eller progressiv skatt som väljs. Vid en proportionell beskattning har det ingen betydelse för valet mellan de båda skatteformerna hur stor kvarlåtenskapen är eller hur den fördelas givet att något grundavdrag inte tillåts. Vid en progressiv beskattning i ett arvslottssystem påverkas däremot fördelningen av kvarlåtenskapen det sammantagna skatteuttaget. Det har också bety-

delse hur många olika grupper arvingar med olika grundavdrag som väljs i ett sådant system.

Det norska Arveavgiftsutvalget har nyligen i betänkandet Arveavgift (NOU 2000:8) övervägt frågan om valet mellan en kvarlåtenskapsbeskattning och en arvslottsbeskattning. Utvalget framhöll att den stora skillnaden en kvarlåtenskapsskatt och en arvslottsskatt gäller effekten av grundavdraget. Ett kvarlåtenskaps-skattesystem medför nämligen en relativt låg skatt per arvinge när det är fråga om få arvingar och relativt hög skatt när det är många arvingar. Utvalget kunde inte finna något bra skäl till stöd för att anta att en persons skatteförmåga är påverkad av t.ex. hur många syskon personen har och ansåg att detta är en mycket väsentlig invändning mot att lägga en kvarlåtenskapsskatt till grund för en arvsbeskattning. Utvalget ansåg att det viktigaste motivet för en arvsbeskattning i stället just är den ökade skatteförmågan hos mottagaren vilket rimmar illa med ett grundavdrag som tas ut oberoende av antalet arvingar. Arveavgiftsutvalget anförde sammanfattningsvis att de administrativa besparingarna som ett kvarlåtenskapsskattesystem innebär inte uppväger nackdelarna med att införa ett sådant system (betänkandet s. 118 ff.).

Den stora skillnaden i beskattningen beror således på effekterna av eventuella grundavdrag. Rätten till grundavdrag har närmast sin grund i skatteförmågetanken. Mindre lotter anses inte ge någon förmåga att betala skatt. Om man i ett renodlat kvarlåtenskaps-skattesystem använder sig av grundavdrag görs endast ett grundavdrag från kvarlåtenskapen medan man i ett arvslottsskattesystem gör ett grundavdrag per arvinge. Ett kvarlåtenskapsskattesystem medför ett högt skattebelopp för ett bo med många arvingar medan ett arvslottsskattesystem medför ett lågt skattebelopp i ett dödsbo med många arvingar under förutsättning att skattesatsen är densamma.

Det kan illustreras genom några enkla exempel.

Exempel 1

Bobehållningen efter en person uppgår till 1 000 000 kr. Skattesatsen är proportionell och uppgår till 30 procent. Inget grundavdrag medges.

1. Med en K-skatt och en arvinge utgår arvsskatt med 300 000 kr. Utfallet för arvingen blir således att denne får en 30-procentig skatt på sin andel.

2. Med en K-skatt och två arvingar får vardera arvingen $1\,000\,000:2 = 500\,000$ kr. och har på sin andel fått avdrag med $300\,000:2$ dvs. 150 000 kr. i skatt. Den effektiva skattesatsen på vardera arvingens lott uppgår även här till 30 procent.
3. Med en A-skatt blir den effektiva skattesatsen densamma oavsett antalet arvingar.

Exempel 2

Om vi däremot ändrar exemplet på så sätt att vi medger ett grundavdrag på 200 000 kronor på bobehållningen eller 200 000 kronor på varje arvslott blir utfallet följande.

1. Skatten kommer här att uppgå till $1\,000\,000 - 200\,000 \times 30\% = 240\,000$ kr. eller 24 procent av arvet.
2. Skatten kommer även här att uppgå till 240 000 kr. Vardera arvingen kommer att erhålla $500\,000 - 140\,000$ kr. varmed den effektiva skattesatsen uppgår till 24 procent.
3. Skatten kommer i fallet med en arvinge bli densamma som i punkt 1 och 2. Med två arvingar blir skatten när varje arvinge erhåller ett grundavdrag att bli $500\,000 - 200\,000 = 300\,000 \times 30\% = 90\,000$ kr. per arvinge. Den effektiva skattesatsen blir då $500\,000:90\,000$ dvs. 18 procent.

Man skulle mot det sista exemplet kunna invända att grundavdraget inte borde vara lika stort vid arvslotsbeskattningen som vid kvarlåtenskapsbeskattningen och exempelvis bestämma grundavdraget vid arvslotsbeskattningen till 100 000 kronor. Vid en arvslotsbeskattning med en arvinge skulle då denna arvinge missgynnas genom att han skulle få en effektiv arvsbeskattning på $1\,000\,000 - 100\,000 \times 30\% = 270\,000$ dvs. 27 procent medan två arvingar skulle få samma effektiva beskattning som vid en kvarlåtenskapsbeskattning och tre arvingar en gynnsammare beskattning än vid en kvarlåtenskapsbeskattning.

Exempel 3

Om vi ändrar exempel 1 så att vi i stället har en progressiv beskattning som utgår med 10 procent på belopp upp till 500 000 kr. och med 20 procent på belopp däröver blir utfallet följande.

1. Skatten kommer här att uppgå till $500\,000 \times 10\% + 500\,000 \times 20\% = 150\,000$ kr. eller 15 procent av arvet.

2. Skatten blir densamma, dvs. 150 000 kr. för två arvingar. Det betyder att vardera arvingen får ”betala” 75 000 kr. på sin arvslott om 500 000 kr. dvs. en effektiv skattesats på 15 procent.
3. Vid en arvslotsbeskattning med en arvinge blir skatten densamma som i punkt 1. Vid en arvslotsbeskattning med två arvingar kommer däremot varje arvinge att få betala $1\,000\,000:2 \times 10\%$ dvs. 50 000 kr. och respektive arvinge får en effektiv skattesats på 10 procent på sin arvslott. Det sammanlagda skatteuttaget uppgår till 100 000 kr.

För de fall man anser att det i en arvsbeskattningen skall medges rätt till grundavdrag går det således inte att erhålla en likformig beskattning i de båda systemen. För att få en sådan likformighet måste man således beskatta arvet från första kronan.

Ett alternativ är att modifiera kvarlåtenskapskatten genom att göra grundavdraget beroende av hur många arvingar som finns i boet. I USA och Storbritannien har man också kombinerat kvarlåtenskapskatten med en skattefrihet för efterlevande make. Sådana modifieringar av skatten innebär dock att den administrativa vinsten till viss del går förlorad.

Ett arvslotskattesystem är således lättare att anpassa efter arvingarnas personliga förhållanden. Alla länder som har sådana system har anpassat sina grundavdrag eller avgiftssatser i förhållanden till arvingarnas släktskap till den avlidne och de olika systemen varierar stort.

Avgiftsfrihet för vissa arvingar passar inte heller särskilt bra ihop med en kvarlåtenskapsbeskattning.

Sammanfattningsvis kan sägas att de starkaste skälen för en kvarlåtenskapsbeskattning är att den

- innebär förenklingar,
- motverkar skatteplanering och
- tar in skatt mer effektivt.

Förenklingarna består exempelvis i att beskattningsmyndigheterna och arvingarna klarar sig med en avgiftsberäkning och att det blir färre och större skattesubjekt. Myndigheterna behöver inte heller ta ställning till hur boet skall fördelas mellan arvingarna eller vänta på ett arvsifte.

Det hävdas att den totala beskattningen i ett kvarlåtenskaps-skattesystem inte går att påverka genom skatteplanering. Bland annat medför en kvarlåtenskapsbeskattning att arvsavståenden inte får någon betydelse för skatteuttaget eftersom det är boet som beskattas. Detta förutsätter dock att arvsavståendet inte görs av en numera arvskattefri make eller sambo. Däremot påverkas en arvslottsbekattning av ett arvsavstående eftersom man vid en sådan beskattning får göra flera grundavdrag.

Om man använder sig av en proportionell beskattning men samtidigt medger grundavdrag kommer ett renodlat kvarlåtenskaps-skattesystem att medföra större inkomster för staten, eftersom endast ett grundavdrag medges varje dödsbo. I ett arvslottssystem medges varje arvinge i dödsboet ett grundavdrag vilket kan minska det totala skatteuttaget (jfr exempel 2).

En arvsbeskattning som utgår från tidpunkten för dödsfallet passar mera in i ett system med kvarlåtenskapsbeskattning.

Ett kvarlåtenskapsskattesystem medför också att regler om minderårighetsavdrag, administrativa effekter på regler om klagorätt, räntor och tilläggsavgifter måste anpassas. Detsamma gäller beskattning av utfallande försäkringar.

Messere (1993) har uttalat bl.a. följande i fråga om valet mellan en arvslottsbekattning respektive kvarlåtenskapsbeskattning:⁷ De främsta skälen för en kvarlåtenskapsskatt är att den är enklare, lättare att administrera och en bättre inkomstkälla (revenue yielder) än en arvslottsskatt. För de länder som saknar en förmögenhetsbeskattning är det också ett bättre sätt att beskatta förmögenheter på, åtminstone en gång per generation. Fördelarna med en arvslottsskatt sägs vara att den är mer rättvis än en kvarlåtenskapsskatt, att den ligger närmare skatteförmågeprincipen, att den är lättare att anpassa till förhållandena hos arvtagaren (genom att ge förmånligare skattesats till den närmaste familjen) och att den är ett bättre medel för att uppmuntra spridningen av förmögenheter.

12.7 Särskilt om gåvobeskattningen

De allra flesta OECD-länderna har någon form av gåvobeskattning och i de allra flesta fallen är skattesatserna desamma som vid arvsbeskattningen. De olika ländernas system skiljer sig dock åt i fråga om i vilken uträkning sammanläggning av arv och gåvor skall ske.

⁷ Ken Messere, Tax Policy in OECD Countries, Choices & conflicts, Amsterdam 1993 s. 303.

Erfarenheten visar att alla typer av arvsskatter måste skyddas med någon typ av gåvobeskattning. För att detta skall kunna göras fullt ut bör alla gåvor under en givares livstid läggas samman med arvet vid dennes död. Det kan dock visa sig omöjligt att kunna hålla reda på eller spåra alla gåvor som görs under en persons livstid. Den bästa lösningen har då visat sig vara att ha en gåvoskatt som tas ut i samband med att gåvan fullbordas.

Utöver detta uppkommer frågan om det bör ske en sammanläggning av samtliga gåvor och arv från samma givare och hur hög den sammantagna beskattningen skall vara. Ur en neutralitetsaspekt skulle kunna sägas att denna beskattning skall vara densamma. Å andra sidan medför en beskattning av gåvor vid dessas fullbordande att statens skatteinkomster flyter in tidigare än om beskattning endast sker vid dödstillfället varför viss avräkning på gåvoskatten skulle kunna medges. Dessutom kan det vara samhällsekonomiskt mer effektivt att förmögenheter går över tidigare till kommande generationer. Detta är särskilt viktigt i fråga om generationsskiftet av företag. Det torde vara mer samhällsnyttigt att företag generationsskiftas under ägarens livstid och innan denne blir alltför gammal.

En gåvobeskattning är lättare att infoga i ett arvslottsskattesystem. I ett helt konsekvent kvarlåtenskapsskattesystem måste givaren beskattas samtidigt som man vid dennes död måste räkna ihop alla gåvor som den avlidne har gett och ta hänsyn till att gåvoskatten minskat den framtida kvarlåtenskapen. Utfallet av beskattningen beror nämligen på om skattskyldigheten knyts till givaren eller gåvotagare. En beskrivning av denna problematik ges av Silfverberg i följande exempel där skattskyldigheten knutits till givaren:⁸

Antag att en person, som äger 1 milj. kr, avlider och efterlämnar ett barn som arvinge. Om en proportionell skattesats på 30 % antas gälla, uppgår kvarlåtenskapsskatten till 300 000 kr med bortseende från eventuellt grundavdrag. Hade barnet före föräldrarnas död i stället erhållit 600 000 kr i gåva av denne, skulle gåvoskatten ha uppgått till 180 000 kr. Med i övrigt oförändrade förhållanden skulle 220 000 kr ha återstått att beskatta vid föräldrarnas död. Kvarlåtenskapsskatten därpå beräknas till 66 000 kronor. Sammanlagt får alltså barnet i det förra fallet ut 700 000 kr och i det senare fallet 754 000 kronor.

⁸ Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, 1992, s. 397.

I USA:s ”Transfer Tax” (gift tax och & estate tax) har skattskyldigheten knutits till givaren. I Storbritannien har man i stället löst problemet genom att vissa gåvor som getts inom sju år före dödsfallet läggs ihop med boet (inheritance tax) och beskattas först vid dödstillfället. En gåvobeskattning som bygger på en beskattning av mottagaren är däremot besvärlig att genomföra i ett kvarlåtenskapsskattesystem.

12.8 Fördelningspolitiska aspekter

Frågan om de fördelningsmässiga fördelarna med en arvslottsbeskattning är svåra att bevisa empiriskt. Utfallet kan också bero på om det är det totala uttaget av skatt som är det viktigaste eller om det är frågan om vem det är som betalar skatten som är avgörande.

Höga skattesatser utjämnar i första hand stora förmögenheter. En kvarlåtenskapskatt minskar förmögenheten hos det totala boet. En arvslottsskatt, särskilt om den är progressiv, kan visserligen bidra till en minskad total förmögenhet, men minskar framförallt stora arvslotter. En arvslottsskatt verkar därmed för en ökad spridning av förmögenheter mellan flera personer.

12.9 Tidigare förslag till ett kvarlåtenskapsskattesystem

Kammarrättspresidenten Per Anclow (ordförande i AGK) har i en artikel i SkatteNytt 1992 dragit upp vissa riktlinjer för vad han anser vara lämpliga framtida åtgärder rörande arvs- och gåvobeskattningen. Resonemanget förs utifrån frågan om det behövs någon generalsklausul för skatteundandragande åtgärder på arvs- och gåvoskatteområdet.⁹ Anclow anser att arvs- och gåvobeskattningen i den nuvarande utformningen har överlevt sig själv. En kvarlåtenskapsbeskattning i den form som fanns under åren 1948–1958 är enligt hans mening inte heller tänkbar. Han anser att man skall lösgöra sig från arvslottstänkandet och i stället utforma skatten med sikte på en schablonmässigt bestämd kvarlåtenskaps värde. En sådan reform skulle dock kräva en måttlig, måhända proportionell, skattesats i förening med grundavdrag – procentuellt bestämda – beroende av efterlevandekretsens sammansättning. På grund av

⁹ Något om skatteundandragande vid arv och gåva, SkatteNytt 1992 s. 608-612.

förefintliga dubbelbeskattningsavtal är det också nödvändigt att på något sätt knyta skattskyldigheten till mottagarna av egendomen. Det förslagna systemet skulle dock medföra att undandragande-problem koncentreras till gåvoskatteområdet. Regler måste därför till som förhindrar att arvsskatteunderlaget reduceras på ett inte avsett sätt. Om gåvoskatt t.ex. tas ut efter samma skattesats som vid arv torde "återläggningsregler" erfordras främst för att komma till rätta med sådana benefika överföringar som inte utgör en verklig uppoffring från givarens sida. I ett sådant system kan spärr- respektive stoppreglar fylla en funktion. Anclow pekar också på att en del länder beskattar gåvor i viss omfattning som inkomst och att för vårt vidkommande inkomstslaget kapital skulle kunna tänkas komma i fråga. Lämplig skattesats skulle här kunna åstadkommas även via en reglering av hur stor del av gåvan som skall anses beskattningsbar.

Christer Silfverberg har i artikeln Renässans för kvarlåtenskaps-skatten? för sin del kommit med vissa riktlinjer för hur en svensk kvarlåtenskapsskatt skulle kunna utformas.¹⁰ För det första framhåller han att ett av de grundläggande problemen med en kvarlåtenskapsskatt är att den riskerar att komma i konflikt med skatteför-mågeprincipen. För att reducera detta problem menar han att skattesatsen bör vara proportionell. En annan fördel med en proportionell skattesats är att sammanläggningsreglerna inte behövs. För det andra anser han av förenklingsskäl att endast ett grund-avdrag skall medges, oberoende av delägarkretsens storlek och sammansättning. För det tredje förespråkar han att man i ett ren-odlat kvarlåtenskapsskattesystem helst inte bör ta hänsyn till olika släktförhållanden utan av förenklingsskäl bör ha samma skatteför-hållande för dödsboet oberoende av vilka som är arvs- och testa-mentstagare. När det gäller allmännyttiga organisationer åtnjuter vissa kvalificerade allmännyttiga organisationer skattefrihet för testamentsförvärv. Här framhåller han möjligheten att liksom USA införa avdrag från bobehållningen för sådana förvärv och att en lik-nande lösning fanns i 1947 års kvarlåtenskapsskattemodell. I fråga om efterlevande makes giftorättsandel föreslår han att denna del avräknas och att avräkningen görs mer schablonmässig så att för-delningen vid en faktisk bodelning eller enligt ett reellt bodelande avtal inte beaktas. I fråga om egendom som erhålls genom fram-skjuten beskattning behövs inga regler eftersom sådan egendom

¹⁰ Lex Ferenda, Juridiska fakultetens skriftserie nr 50., Juristförlaget, Stockholm 1996, s. 235–248).

skall beskattas direkt i ett kvarlåtenskapskattesystem. Däremot är det en öppen fråga om efterlevande makes egendom som denna innehar med fri förfoganderätt skall beskattas eller inte. Förmåns- tagarförvärv måste behandlas särskilt i ett kvarlåtenskapskatte- system eftersom de inte hör till boets egendom. Förvärvet kan här alternativt läggas till boet egendom eller beskattas i särskild ord- ning. En gåvobeskattning måste behållas även i ett kvarlåtenskaps- skattesystem. För undvikandet av ett sammanläggningssystem förespråkar Silfverberg ett system liknande det danska där bo- avgiften kombineras med en beskattning av gåvotagaren vid gåva.

12.10 Tänkbara lösningar för en kvarlåtenskapsbeskattning

För att kunna bestämma vilket arvskattesystem som skall väljas bör syftet med en arvsbeskattning i Sverige inledningsvis fastställas. Eftersom en kvarlåtenskapsbeskattning brukar ses som en sista förmögenhetsbeskattning av den avlidne används den framförallt i de länder som saknar en förmögenhetsbeskattning. Det som då principiellt talar mot en kvarlåtenskapsbeskattning är det faktum att Sverige i dag har en förmögenhetsbeskattning även om skatte- uttaget skulle halveras i enlighet med det förslag som vi har lämnat i vårt huvudbetänkande SOU 2004:36. Mot bakgrund av de reso- nemang som förts ovan kan vi inte förorda en ren kvarlåtenskaps- beskattning som inte tar hänsyn till arvs- eller testamentstagarnas skatteförmåga. I de diskussioner som förs i förarbetena och i dokt- rinen framhålls det faktum att en förmögenhetsskatt som inte tas ut löpande utan som en engångsskatt i form av en kvarlåtenskaps- skatt inte tar hänsyn till hur länge den avlidne innehaft förmögen- heten.

Det som kan diskuteras är då om man i stället skulle kunna använda sig av en modifierad kvarlåtenskapsbeskattning i likhet med den som kapitalkatteberedningen föreslog eller som den som Danmark har sedan mitten av 1990-talet. Frågan blir då om de för- delar som anses vara kvarlåtenskapsbeskattningen styrka – förenk- ling och högre skatteinkomster – fortfarande finns kvar eller om de likaväl kan arbetas in i ett arvslottsskattesystem. Här kan framhål- las att kapitalkatteberedningens åsikt var att en kombination av systemen kan medföra att en förhållandevis hög skattesats för vissa arvtagare blir ett krav för att statens skatteintäkter skall kunna behållas.

Vi har gjort beräkningar på ett kvarlåtenskapsskattesystem som bygger på våra förslag om en 50 procentig värdering av tillgångarna och skulderna för att få en rättvis jämförelse mellan de båda systemen. Vi jämför olika proportionella skattesatser. Naturligtvis skulle man kunna göra beräkningarna utifrån att fler tillgångar omfattas av skatteplikten t.ex. pensionstillgångar. Eftersom vi inte föreslår detta när det gäller det nuvarande arvslottbeskattningssystemet finns det inte heller någon anledning att göra det i ett kvarlåtenskapsskattesystem. Vi har gjort två olika beräkningar. Den ena utgår från att makens arv är skattepliktigt och den andra från att makens arv är skattefritt. I båda fallen gör vi endast ett boavdrag från boet. Beräkningarna utgår från en prognos om statsfinansiella effekterna år 2005.

Tabell 12.1. Statsfinansiella effekter av en övergång till kvarlåtenskapsskatt med olika boavdrag och skattesatser, efterlevande makes arvslott medräknad, 50-procentig värdering av tillgångar och skulder.

Boavdrag	Skattesats, procent	Antal skattskyldiga dödsbon, tusental	Statens intäkter, mnkr	Statsfinansiell effekt, mnkr
0	10	90	1 900	-700
	20	90	3 800	1 200
	30	90	5 800	3 200
100 000	10	45	1 300	-1 300
	20	45	2 600	0
	30	45	3 800	1 200
200 000	10	25	900	-1 700
	20	25	1 800	-800
	30	25	2 800	200
300 000	10	15	700	-1 900
	20	15	1 400	-1 200
	30	15	2 100	-500

Tabell 12.2. Statsfinansiella effekter av en övergång till kvarlåtenskapskatt med olika boavdrag och skattesatser, efterlevande makes arvlott inte medräknad, 50-procentig värdering av tillgångar och skulder.

Boavdrag	Skattesats, procent	Antal skattskyldiga dödsbon, tusental	Statens intäkter, mnkr	Statsfinansiell effekt, mnkr
0	10	75	1 400	-1 200
	20	75	2 700	100
	30	75	4 100	1 500
100 000	10	35	900	-1 700
	20	35	1 800	-800
	30	35	2 600	0
200 000	10	15	600	-2 000
	20	15	1 300	-1 300
	30	15	1 900	-700
300 000	10	10	500	-2 100
	20	10	1 000	-1 600
	30	10	1 500	-1 100

Om efterlevande makes arvlott räknas med beräknas ungefär 90 000 dödsbon (av totalt cirka 95 000) betala arvsskatt, om inget boavdrag medges. Statens intäkter från arvs- och gåvoskatten beräknas bli cirka 1,9 miljarder kronor, vilket är 700 miljoner kronor mindre än prognosen vid oförändrad arvs- och gåvoskatt. Vid högre boavdrag minskar både antalet dödsbon som betalar arvsskatt och statens inkomster från skatten. En höjd skattesats ökar inte antalet hushåll som betalar arvsskatt, men väl statens inkomster. Detsamma gäller om efterlevande makes arvlott inte räknas med, men antalet skattskyldiga dödsbon och den inbetalade skatten blir hela tiden lägre.

När det gäller frågan om eventuella grundavdrag framgår att ett fastställande av ett boavdrag till ett i förväg bestämt belopp skapar orättvisa. Här har anvisats den lösningen att låta boavdraget uppgå till en viss procent av boet beroende på antalet arvingar, testamentstagare och legatarier. Alternativt kan boavdraget multipliceras med antalet delägare. Om flera boavdrag används förlorar dock kvarlåtenskapskattesystemet en del av sina angivna fördelar.

I ett kvarlåtenskapskattesystem knyts skattskyldigheten till dödsboet. Om det är så att föreliggande dubbelbeskattningsavtal kräver att man måste räkna ut hur mycket skatt som belöper på respektive arv-, eller testamentstagare måste en fördelning ändå

göras på dessa. Hur en sådan fördelning kan göras på ett enkelt sätt är inte lätt att slå fast.

Eftersom makes och sambos arvslott numera är skattefri bör både giftorättsandelen och det skattefria arvet brytas ut från bobehållningen. I de fall det inte finns några andra arvtagare kommer någon beskattning då inte att ske. För de fall andra arvtagare finns kommer beskattning däremot att ske.

I ett kvarlåtenskapsskattesystem måste man också ta ställning till om arvsavstående skall beskattas särskilt. I avsnitt 8.4 föreslår vi att möjligheten att göra arvsavstående skall regleras i lagen. Eftersom efterlevande makes respektive sambos arv är skattefritt borde benägenheten att redovisa arvsavstående minska eftersom hela behållningen (med avdrag för giftorättsandelen) då kommer att vara skattepliktig. Även här kan det då bli nödvändigt att i lagstiftningen ta in särskilda regler för arvsavstående. Ett sätt är göra detta på är att ta in en reglering inom ramen för en kvarlåtenskapsbeskattning. Ett annat sätt är att i stället gåvobeskatta arvsavstående vilka skulle överensstämma med den civilrättsliga synen på arvsavstående.

Även frågan om arv av försäkringar måste lösas inom ett kvarlåtenskapsskattesystem. Enligt gällande rätt beskattas förmånstagarförvärv till viss del men de ingår inte i den avlidnes kvarlåtenskap. Eftersom förmånstagarförvärven faller utanför kvarlåtenskapen behövs särskilda regler i ett kvarlåtenskapsskattesystem. En möjlighet är att lägga den skattepliktiga delen av försäkringsbeloppet till bobehållningen. En annan möjlighet är att beskatta förmånstagarförvärven i särskild ordning.

Det finns olika lösningar för hur gåvor skall beskattas inom ett kvarlåtenskapsskattesystem. Hur utformningen skall göras beror bl.a. på vilket subjekt som skall beskattas. Man kan välja att beskatta givaren och sedan vid dödsfallet räkna upp gåvans värde. Alternativt kan gåvan och skatten för den återläggas vid dödsfallet vilket kan vara nödvändigt vid valet av en progressiv beskattning. En annan möjlighet är att i likhet med Danmark beskatta gåvotagaren utan att göra någon sammanläggning med kvarlåtenskapen vid dödsfallet. Slutligen kan gåvan göras inkomstskattepliktig samtidigt som de värderingsregler som används vid arvsbeskattningen används.

I det nuvarande systemet förskjuts skatten i regel av dödsboet. När arvingar och testamentstagarna tillträder sina lotter skall de till boet betala på lotten belöpande skatt jämte ränta (54 § AGL). Problem kan uppkomma att bestämma hur den fastställda arvs-

skatten skall fördelas mellan dödsbodelägarna om grunderna för den verkliga fördelningen av kvarlåtenskapen och den fingerade lottläggningen är andra än de som tillämpats vid det schematiska arvskiftet vid arvsskattens bestämmande. Detta problem uppkommer inte i ett kvarlåtenskapsskattesystem eftersom skatten påförs och betalas av dödsboet. Även i vissa andra avseenden skulle förändringar uppnås om boet gjordes skattskyldigt i stället för arvingarna och testamentstagarna. Vi bedömer dock inte att de är så påtagliga jämfört med det nuvarande systemet för skattskyldigheten och skattens betalning.

Vi anser att det finns skäl för att man även i ett kvarlåtenskapsskattesystem bör ta hänsyn till att makes och sambos arv är skattefritt och till antalet dödsbodelägare i boet i enlighet med skatteförmågeprincipen. Sammantaget blir då slutsatsen att det i praktiken inte blir så stor skillnad mellan den arvslottbeskattning som vi har i dag och den föreslagna kvarlåtenskapsbeskattningen och att det inte heller blir så mycket enklare eftersom man måste ta reda på vilka som ärver, hur många de är och om en testamentstagare är av det ena eller andra slaget.

För att uppnå de fördelar som eftersträvas med en kvarlåtenskapsskatt skulle det behövs betydligt mer radikala grepp. I en sådan mer radikalt utformad skatt framträder dock vissa uppenbara nackdelar tydligare. En sådan skatt skulle kunna konstrueras på så sätt att den avlidnes kvarlåtenskap såsom nu bestämts enligt vanliga civilrättsliga regler och alla tillgångar beskattas utifrån sitt marknadsvärde. Denna kvarlåtenskap utgör bas för skatten och boet är skattskyldigt. En sådan skatt kan jämföras med en sista förmögenhetsskatt. Med en sådan beskattningsmodell behövs ingen särskild hänsyn tas till om den avlidne var gift eller sambo, hur många barn det finns (särkullbarn eller gemensamma barn), om det finns testamente och om det i så fall finns skattefria mottagare och om det finns arvsavståenden.

Enkelheten är emellertid också modellens största svaghet. Eftersom inga hänsyn tas till efterlevande maka eller sambo, efterlevande barn eller testamenten kommer skatten alltid att vara lika stor på en given bobehållning. Förhållandena i det enskilda fallet kommer helt att sakna betydelse. Härtill kommer att utan ett generellt boavdrag skulle praktiskt taget alla dödsbon behöva betala skatt. Sammanfattningsvis gör vi den bedömningen att den nuvarande arvslottbeskattningen, med de förändringar som vi föreslår, har större fördelar än en kvarlåtenskapsbeskattning. Vi föreslår därför att någon kvarlåtenskapsskatt inte skall införas i Sverige.

13 Konsekvenser av våra förslag

13.1 Allmänt

Enligt 14–16 §§ kommittéförordningen skall olika konsekvenser av förslagen i ett betänkande redovisas. Enlig våra direktiv skall vi redovisa statsfinansiella, fördelningspolitiska, regionalpolitiska administrativa konsekvenser samt konsekvenser för tillväxten. Andra konsekvenser som framgår av kommittéförordningen som är aktuella i vårt fall är konsekvenser för små företag och för jämställdheten.

13.2 Statsfinansiella konsekvenser och finansiering av våra förslag

Vi föreslår i detta slutbetänkande ett antal åtgärder inom arvs- och gåvobeskattningen som innebär att statens inkomster minskar.

För att få en mera likformig beskattning föreslår vi inledningsvis att skattepliktiga tillgångar och skulder skall värderas till 50 procent av marknadsvärdet (taxeringsvärdet för fastigheter) och att skatten skall tas ut med en proportionell skattesats på 30 procent. Detta förslag förväntas inte medföra några budgeteffekter.

Övriga förslag väntas dock medföra att statens intäkter från arvs- och gåvoskatten sjunker. I betänkandet föreslår vi att tillgångar och skulder i näringsverksamhet inte längre skall utgöra underlag för arvsskatten och att endast 15 procent av substansvärdet skall utgöra underlag för gåvoskatten, mot 30 procent idag. Vi föreslår också att gåvoskatten för makar och sambor skall slopas. Vidare föreslår vi att alla gåvoskattebefriade organisationer även skall vara arvsskattebefriade. Vi föreslår att grundavdragen för arvsskatt på 70 000 respektive 21 000 kronor höjs till 80 000 respektive 25 000 kronor och att grundavdraget för gåvor på

10 000 kronor höjs till 25 000 kronor. Dessutom föreslår vi att föräldrar skall omfattas av grundavdraget på 80 000 kronor och att föräldrar som ärver minderåriga barn skall befrias från arvsskatt för detta arv. Slutligen föreslår vi att boupptecknings- och begravningskostnader även i fortsättningsvis skall få dras av med sitt fulla belopp från bobehållningen. Dessa åtgärder beräknas sammantaget medföra att statens inkomster minskar med cirka 500 miljoner kronor.

För att de förändringar som vi föreslår skall bli statsfinansiellt neutrala föreslår vi en höjning av stämpelskatten för juridiska personer.

Vid förvärv av fast egendom och tomträtt skall köparen betala en stämpelskatt som är 3 procent av köpeskillingen för juridiska personer. För juridiska personer är skatten avdragsgill. När köpet finansieras genom skuldsättning uppkommer dessutom en stämpelskatt på 2 procent av det in-tecknade beloppet. I vårt huvudbetänkande SOU 2004:36 förslog vi en höjning av stämpelskatten med en halv procentenhet till 3,5 procent. Vi föreslår nu en ytterligare höjning av stämpelskatten för juridiska personer med 1,3 procentenheter dvs. från 3,5 procent till 4,8 procent. Stämpelskatten beräknas sammanlagt ge cirka 6,4 miljarder kronor i intäkter till staten år 2005. En höjning av stämpelskatten för juridiska personer med 1,3 procentenheter beräknas öka statens intäkter med cirka 500 miljoner kronor netto detta år.

13.3 Fördelningspolitiska konsekvenser

Våra förslag innebär att färre kommer att betala arvs- och gåvoskatt som en följd av förändrade värderingsregler och höjda grundavdrag. Samtidigt kommer många med relativt höga arv att betala en högre skatt än vad som är fallet med dagens regler. De största arven blir dock lägre beskattade. Det kan dock antas att i de fall boets behållning är stort (och som följd av detta arvslotterna stora) är också incitamenten till skatteplanering störst. En likformig värdering av tillgångar och skulder försvårar en sådan planering.

13.4 Konsekvenser för tillväxten

Ett av problemen med arvs- och gåvoskatterna är att de tillgångar och skulder som utgör underlag för skatten inte värderas lika. Som exempel kan nämnas att aktier registrerade på Stockholmsbörsens A-lista till värderas till 75 procent av sitt noterade börsvärde, medan aktier noterade på Stockholmsbörsens O-lista värderas till 30 procent av sitt noterade värde. Denna skillnad får till följd att det finns ett stort utrymme för skatteplanering för att minska eller helt undgå arvs- och gåvoskatt. Med vårt förslag om en gemensam värdering av tillgångar och skulder till 50 procent av marknadsvärdet (taxeringsvärdet för fastigheter) kommer skatten att bli mer likformig och utrymmet för detta slag av skatteplanering minska.

13.5 Övriga konsekvenser

Regionalpolitiska konsekvenser

De förslag som vi lägger fram i detta betänkande förväntas inte medföra några regionalpolitiska konsekvenser.

Administrativa konsekvenser

Vårt förslag om en gemensam värderingsnivå och en proportionell beskattning skapar utrymme för en hel del administrativa förenklingar inom arvs- och gåvobeskattningen, bl.a. genom att den s.k. sammanläggningen av olika förvärv kan tas bort. Även vårt förslag om att möjligheten att använda ett arvskifte som beskattningsunderlag medför en administrativ förenkling. De höjda grundavdragen i kombination med en sänkt värderingsnivå och andra förändringar kommer att medföra att färre arv blir beskattade (från dagens 95 000 till beräknade 55 000). Även antalet gåvor som beskattas kommer att bli lägre. Skatteverket kommer alltså sammantaget att få färre ärenden om arvs- och gåvoskatt att administrera.

Den föreslagna regeln om skönstaxering medför att Skatteverket mer effektivt kan ta in skatt som belöper på gåvoskattskyldiga personer som underlåter att deklarerera sin gåva eller deklarerar den på ett bristfälligt sätt.

Konsekvenser för små företag

Om förslagen i ett betänkande har betydelse för små företags arbetsförutsättningar, konkurrenssituation eller villkor i övrigt i förhållande till större företags ska enligt 16 § kommittéförordningen konsekvenserna i det avseendet belysas.

När det gäller beskattningen av arv av onoterade bolag, andra juridiska personer och enskilda näringsverksamhet innebär våra förslag om att tillgångarna inte längre skall utgöra underlag för arvsskatt en lättnad i beskattningen av arvslotter. Detta kommer att underlätta generationsväxlingar i småföretag.

För gåvor av företag medför omläggningen med högre grundavdrag och lägre värdering av tillgångarna, samtidigt som en proportionell skatt på 30 procent införs, inga större förändringar i beskattningen av mindre lotter medan större lotter får en lägre beskattning i jämförelse med dagens.

14 Ikraftträdande m.m.

14.1 Arvs- och gåvoskatt

Våra förslag till förändringar i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt föreslås träda i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas när skattskyldighet inträffat efter 2004 års utgång.

Några särskilda övergångsbestämmelser är inte nödvändiga.

14.2 Finansieringsförslaget

Vi föreslår att ändringarna i stämpelskattelagen bör träda i kraft samtidigt som våra förslag på arvs- och gåvoskatteområdet det vill säga den 1 januari 2005. Äldre bestämmelser skall dock gälla förvärv som hänför sig till tiden före den 1 januari 2005.

Författningskommentar

1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvs- och gåvoskatt

3 §

I paragrafen regleras vilka subjekt som är arvs- och gåvoskattebefriade. Paragrafen är till stora delar en sammanslagning av nuvarande 3 och 38 §§ och motsvarar i stora delar det förslag till lagreglering som föreslogs av AGK i SOU 1987:62. Vi har också valt att göra en hänvisning till de bestämmelser i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) som reglerar vilka ideella föreningar som skall undantas från skattskyldighet. De krav som ställs där är att föreningen skall uppfylla ändamålskravet, verksamhetskravet, fullföljningskravet och öppenhetskravet.

3 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att efterlevande make och sambo är befriad från arvsskatt vid förvärv från sin respektive avlidne make eller sambo. Bestämmelsen om arvskattefrihet för makar och sambor är flyttad från 28 § andra stycke första mening där den infördes med ikraftträdande den 1 januari 2004. I punkten 2 anges vidare att förälder som ärver sitt avlidna minderåriga barn skall vara befriad från arvsskatt för detta förvärv.

I *andra stycket* anges att make och sambo även skall vara befriade från gåvoskatt vid gåvor från dennes respektive make och sambo.

4 §

Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen: I *andra stycket punkten 1* har vattenfallsrätt tagits bort. I *punkterna 2 och 3* har orden "förvärvsverksamhet" och "egendom" bytts ut mot orden "näringsverksamhet" och "tillgång". Ändringarna har gjorts för att anpassa terminologin till övrig skattelagstiftning. I

SOU 2002:52 del 2 avsnitt 2.3.1 utvecklas närmare vad som avses med begreppet tillgång.

6 §

I paragrafen anges inledningsvis att skattskyldigheten för äganderätten av viss egendom som tillfaller någon genom ett s.k. framskjutet förvärv inträder först då nyttjanderätten upphör. I andra stycket anges ett antal undantag från att beskattas enligt bestämmelsen i första stycket. Enligt andra stycket får ägaren till den förvärvade egendomen begära att hans förvärv omedelbart skall tas upp till beskattning. Om Skatteverket har fattat beslut om detta men ägaren ändå inte betalar skatten i rätt tid, skall enligt en bestämmelse i sista stycket Skatteverkets beslut om fastställande av skatten inte vidare gälla och beskattning i stället ske enligt huvudregeln i första stycket. Enligt Skatteverket är denna bestämmelse mycket svår att hantera administrativt. Det normala förfarandet i samband med att någon inte betalar in skatt är att skattebeslutet består och att skatten tas in på sedvanligt sätt. Vi föreslår att bestämmelsen anpassas till det normala förfarandet och att *sista stycket* därmed skall utgå.

8 §

I paragrafens *första stycke* införs en ny andra mening som innebär ett förtydligande vad gäller beskattning av egendom som tidigare innehafts av någon med fri förfoganderätt. Förtydligandet införs med anledning av att det i paragrafen för närvarande stadgas att beskattning skall ske när föregående innehavares rätt upphör. Uttrycket kan tolkas som att denna tidpunkt enbart avser övergång av egendom i samband med innehavarens dödsfall eller på grund av omständighet som nämns i testamente t.ex. en omgiftesklausul. Det är dock relativt vanligt att en efterlevande make som innehar egendom med fri förfoganderätt, under sin livstid, helt eller delvis avstår från denna egendom till förmån för sekundosuccessorerna i boet, exempelvis den avlidne makens syskon. Tillägget avser att täcka in denna situation.

11 § 1 mom.

Sista ledet i paragrafens *första stycke* tas bort. Ändringen är en konsekvens av att vi föreslår att möjligheten att enligt 16 § använda ett arvskitte som beskattningsunderlag vid arvsbeskattningen skall tas bort.

I ett nytt *andra stycke* regleras i vilka situationer arvsavståenden skall arvsbeskattas. De förutsättningar som ställs upp i bestämmelsen är att arvsavståendet skall ha skett utan villkor, att det skall ha antecknats i bouppteckningshandlingen, en arvsdeklaration enligt bestämmelserna i 45 § A–C eller i en särskilt upprättad handling och att det skall ha getts in till Skatteverket innan beslut fattats om fastställande av skatt. Om ett arvsavstående inte har antecknats på detta sätt eller om det inte har getts in till Skatteverket inom den föreskrivna tiden, skall arvsavståendet gåvobeskattas enligt en ny bestämmelse i 36 § tredje stycket. Avsikten är inte att bestämmelsen skall påverka den praxis som finns på området och som bl.a. anger vad som räknas som villkor. En arvinge får inte heller ha tillträtt sin lott före arvsavståendet även om arvsavståendet sker före Skatteverkets beslut. En redogörelse för denna praxis finns i den allmänna delen, avsnitt 8.3.3.

I det nya *tredje stycket* görs det tillägget att ett avstående som görs av en person som innehåft egendom med fri förfoganderätt enligt 8 § skall arvsbeskattas även om avståendet görs efter Skatteverkets beslut.

12 §

I paragrafens *första stycke* anges att förfoganderätt över försäkring eller utbetalning till försäkring som erhålls vid försäkringstagarens död skall arvsbeskattas. Genom att vi föreslår en ny reglering för hur arvsavståenden skall beskattas är det nödvändigt att också reglera hur avståenden av försäkringsförvärv skall beskattas. En bestämmelse om detta tas in i en ny andra mening.

Sista ledet i första stycket tas bort. Ändringen är en konsekvens av det tidigare slopandet av arvsbeskattningen av makar och sambor (prop. 2003/04:15, bet. 2003/04:SkU7, rskr. 2003/04:116, SFS 2003:1198).

13 § 1 mom. och 2 mom.

Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen. Ändringarna innebär endast att paragrafen har omarbetats tekniskt och språkligt.

15 § 1 mom.

I momentet första och andra stycken anges hur efterlevande makes giftorättandel skall beräknas vid arvsbeskattningen. I momentets *tredje stycke* anges att det inte skall tas ut någon arvsskatt på den

beräknade giftorättsandel. Eftersom arvsskatten för makar har slopats (jfr 12 §) kan detta stycke tas bort.

15 a §

Andra stycket tas bort som en konsekvens av det tidigare slopandet av arvsskatten för sambor (jfr 12 §).

Upphävandet av 16 §

Vi föreslår att möjligheten att använda sig av en arvsbifteshandling som beskattningsunderlag vid arvsbeskattningen skall tas bort. Upphävandet av paragrafen är en konsekvens av detta förslag.

17 §

Ändringarna i *andra* och *fyärde styckena* är en konsekvens av att vi föreslår att möjligheten att använda sig av en arvsbifteshandling som beskattningsunderlag tas bort.

Upphävandet av 19 § 1-4 mom.

Vi föreslår att beskattningen skall ske med en proportionell skattesats. Därmed kan reglerna om sammanläggning tas bort. Upphävandet av paragrafen är en konsekvens av detta förslag.

19 §

Paragrafen är ny. Det är relativt vanligt att en gåvotagare i samband med en gåva lämnar en revers till givaren i syfte att minska gåvoskatten. Om det fortfarande återstår någon betalning på reversen skall reversen redovisas i bouppteckningen. För att kunna kontrollera om sådana reverser fortfarande finns i behåll i samband med att givaren avlider är det därför nödvändigt med en bestämmelse som föreskriver att bouppteckning skall vara åtföljd av skriftlig uppgift om eventuella tidigare skattepliktiga gåvor. Vi föreslår en sådan bestämmelse.

20 §

Bestämmelsen är av central betydelse för arvsbeskattningen. Av bestämmelsen framgår att de civilrättsliga reglerna om att den dödes tillgångar och skulder skall antecknas i bouppteckningen utgör utgångspunkten för arvsbeskattningen. Härvid skall de värden som tagits upp i bouppteckningen ligga till grund för beskattningen om dessa inte avviker från värderingsreglerna i denna lag.

Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen. I *rubriken närmast före paragrafen* har ordet "egendomen" bytts ut mot ordet "tillgångarna" och även ordet skulderna lagts till, jfr 4 §. I likhet med NSFL har i *första stycket* skrivits in att huvudregeln för värderingen av tillgångarna skall vara marknadsvärdet. Ordet "egendom" har ersatts med ordet "tillgångar" vilket innebär att första stycket andra meningen kan utelämnas. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 2.6, 2.3.1 och 2.3.2.). I avsnittet om gällande rätt har konstaterats att det inte finns någon regel i AGL om att skulder skall dras av och hur de skall värderas. Eftersom begreppet skuld även omfattar sådana skulder som kan behöva uppskattas på motsvarande sätt som olika typer av fordringar i 23 § C. AGL bör föreskriften utformas med hänsyn tagen till utformningen i den paragrafen. Vi har föreslagit en sådan regel. Bestämmelsen har placerats sist i *första stycket* och skall gälla alla skulder som enligt nuvarande regler får tas upp till sitt marknadsvärde. Om värdet av tillgångarna i en enskild näringsverksamhet som omfattas av lätt-nadsreglerna, understiger beloppet av skulder och andra avgående poster skall detta belopp – på samma sätt som i dag – behandlas som en skuld.

Andra stycket har endast omarbetats språkligt.

Ändringarna i *tredje stycket* innebär att de begrepp som används i nämnda paragrafer skall ha samma innebörd som i inkomstskattelagen. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 2.1.1 och 2.1.2.)

21 §

En del av förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen. I *första stycket* har uttrycket "uppskattning" ersatts med uttrycket "värdering". (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 2.5.)

Det nuvarande andra stycket tas bort som en konsekvens av att bestämmelserna om sammanläggning i 19 § 1–4 mom. tas bort. I ett nytt *andra stycke* har en hjälpregel för värdering av näringsverksamhet förts in. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.12.3.) Bestämmelsen motsvarar delvis bestämmelsen i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ GSFL.

Upphävandet av 22 § 1-3 mom.

Paragrafen delas upp och ingår i de nya paragraferna 22 och 22 a §.

22 §

Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen. Paragrafen är ny och motsvarar nuvarande 22 § 1 mom. och 3 mom. samt 23 § A.

Första stycket som motsvarar nuvarande bestämmelse i 22 § 1 mom. första stycket första meningen har ändrats språkligt. Vidare har konsekvensändringar gjorts eftersom de bestämmelser som det tidigare hänvisades till numera finns i 22 a § samt 24 a och 24 b §§.

Andra stycket som motsvarar första stycket andra och tredje meningen i den nuvarande paragrafen har omarbetats språkligt. Vidare har hänvisningen i tredje meningen till 23 § F. ändrats till 24 a–24 c §§ där bestämmelserna om värdering av företagsförmögenhet föreslås finnas.

I *tredje stycket* har nuvarande bestämmelse i 23 § A. om värdering av tomträtter förts in. Värderingen skall ske till taxeringsvärdet för fastighetens byggnad i stället för till hela fastighetens taxeringsvärde. Vattenfallsrätt har tagits bort. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.5).

Likaså har i *fjärde stycket* en ny bestämmelse om värdering av utländska privatbostadsfastigheter tagits in. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.13.)

I *femte stycket* anges att näringsfastigheter skall värderas enligt reglerna i 24 a–24 c §§ under de förutsättningar som anges i 24 §. Bestämmelsen motsvarar nuvarande bestämmelse i 22 § 3 mom.

22 a §

Paragrafen är ny och motsvarar nuvarande 22 § 2 mom. Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen.

Nuvarande första och andra styckena motsvaras av *andra stycket* i den nya paragrafen. Bestämmelsen har knutits till fastighetstaxeringslagens olika bestämmelser om grund för åsättande av särskilt värde. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.4.5.)

Nuvarande tredje stycket motsvaras av *första stycket* i den nya paragrafen. Även här knyts värderingen till bestämmelserna i fastighetstaxeringslagen. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.4.5.) Ett förtydligande om att fastighet som inte är skattepliktig enligt FTL skall åsättas särskilt värde, har tagits in i bestämmelsen. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.4.4.)

Nuvarande fjärde stycket motsvaras av *fjärde stycket* i den nya paragrafen.

Nuvarande femte styckes första till tredje mening har ersatts av den nya paragrafens *tredje stycke*. Vissa språkliga ändringar har gjorts och en konsekvensändring på grund av att hänvisning numera skall ske till den nya 22 § i fråga om tidpunkten för värderingen.

Fjärde till sjätte meningen av stycket motsvaras av *femte stycket* i den nya paragrafen. Bestämmelsen om att Skatteverket får besluta om besiktning och att ansökan endast får tas upp på ansökan av annan om sökanden åtar sig att betala kostnaderna för besiktningen har tagits bort. Detta beror på att den skattskyldige formellt sett inte längre behöver ansöka om att särskild värdering skall ske. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.4.5.)

Nuvarande sjätte stycket motsvaras av *sjätte stycket* i den nya paragrafen och har endast genomgått en konsekvensändring.

Upphävandet av 23 § A–F

Paragrafen delas upp och ingår i de nya paragraferna 23 §, 23 a–d och 23 f §§.

23 §

Paragrafen är ny och motsvarar nuvarande 23 § B. Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen.

I *första stycket* har orden ”på motsvarande sätt” lagts till. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.7.2.)

I *andra stycket* har orden ”och utländska aktier” lags till i förtydligande syfte. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.7.3.)

I *femte stycket* har det gjorts konsekvensändringar på grund av att bestämmelserna om värdering av näringsverksamhet har tagits in i de nya paragraferna 24–24 c §§. Regeln om att företag i vissa fall skall tas upp till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden tas bort vilket innebär att alla tillgångar och skulder som ingår i onoterade aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag skall värderas enligt substansvärdemetoden. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.7.5.)

Bestämmelsen i nuvarande paragrafs sjätte stycke om övriga värdepapper har tagits bort varför denna typ av tillgångar omfattas av huvudregeln om marknadsvärdering i 21 §. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.7.7)

23 a §

Paragrafen är ny och motsvarar bestämmelsen i nuvarande 23 § C. Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen. Bestämmelsen i nuvarande *tredje stycket* har tagit bort och motsvarar två nya paragrafer, 24 a och 24 b §§.

23 b §

Paragrafen är ny och motsvarar bestämmelsen i nuvarande 23 § D. Förslaget till ändring kommer från 3:12-utredningen.

23 c §

Förslaget till ny paragraf kommer från 3:12-utredningen och motsvarar nuvarande 23 § E. Den nuvarande bestämmelsen som handlar om värdering av utländska myntslag är otidsenlig. Vi föreslår att omräkning av utländsk valuta skall göras till svenska kronor efter den växelkurs som finns tillgänglig vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

23 § d

Paragrafen är ny och motsvarar delvis bestämmelsen i nuvarande 23 § F. Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen.

Första stycket motsvaras av bestämmelsen i nuvarande 4 § 11 stycket GSFL.

I *andra stycket* som motsvaras av första stycket i den nuvarande bestämmelsen 23 § F. har en anpassning till inkomstskattelagens terminologi skett. Ändringen får till följd att oäkta bostadsföretag inte kommer att omfattas av bestämmelsen. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.10.) En konsekvensändring på grund av en hänvisning har också gjorts.

Andra stycket i den nuvarande paragrafen har tagits bort varför huvudregeln om marknadsvärdering i 21 § kommer att gälla för annan lös egendom än sådan som ingår i näringsverksamhet. (Se vidare SOU 2002:52 del 2 avsnitt 2.6.2.)

Tredje stycket i den nuvarande paragrafen har flyttats till en ny 23 f §.

23 § e

Paragrafen är ny och anger att värdet på alla tillgångar och skulder utom i näringsverksamhet skall minskas med 50 procent. Bestämmelsen tar framförallt sikte på värderingsreglerna i 23 § och

23 a-d §§. Bestämmelsen är också tillämplig på sådana rörelsefrämmande näringsstillgångar som inte är befriade från arvsskatt.

Bestämmelsen innebär också att ett pensionssparkonto skall tas upp till 25 procent i stället för till halva värdet (jämför 12 § nionde stycket). Vid värderingen av bostadsrätter är det värdet på föreningsfastigheten som enligt 22 § skall användas vid beskattningen, dvs. taxeringsvärdet. Detta taxeringsvärde skall halveras. Därtill kommer att endast 50 procent av föreningens skulder och tillgångar skall tas upp.

23 § f

Paragrafen är ny och motsvarar hänvisningen i nuvarande 23 § F tredje stycket till bestämmelserna i GSFL om värdering av näringsverksamhet. Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen.

24 §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om hur avgränsningen av tillgångar och skulder i näringsverksamhet skall göras. Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen. Att tillgångar och skulder, som enligt bestämmelserna i paragrafen inte skall anses som rörelsefrämmande, omfattas av lättnadsregeln i 24 c §, framgår av första och sista styckena i paragrafen.

I *första stycket* görs avgränsningen generellt för tillgångar i enskild näringsverksamhet genom en hänvisning till 13 kap. IL som innehåller bestämmelser om avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet.

Andra stycket innehåller bestämmelser som finns i nuvarande punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ GSFL. Bestämmelsen har anpassats till bestämmelserna i IL. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.9.2 och 3.9.3.) I den lagstiftning som gäller sedan årsskiftet omfattas näringsfastigheter av lättnadsreglerna. 3:12-utredningen föreslog att näringsfastigheterna skulle omfattas av lättnadsreglerna men att det skulle göras två undantag från detta. Det ena gällde undantag för småhus som på ägarens egen begäran skall räknas som näringsfastighet (småhus med en storlek om minst 400 kvm med nybyggnadsår före år 1930) och det andra undantaget gällde för den del av en näringsfastighet som inrymmer en bostadslägenhet som används av fastighetsägaren för eget eller närståendes boende, även om bostadslägenheten ägs indirekt genom ett bolag eller en ekonomisk förening. Dessa undantag gäller inom förmö-

genhetsbeskattningen utom i fråga om en indirekt ägd bostadslägenhet i ett hyreshus eller i ett oäkta bostadsföretag. Även om det innebär en skärpning av beskattningen anser vi att dessa undantag även bör gälla på arvs- och gåvoskatteområdet varför vi inte gör någon ändring i de förslag som tas in från 3:12-utredningen.

Tredje stycket och fjärde styckena motsvarar nuvarande bestämmelser i punkt 2 sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 3 och 4 §§ GSFL. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.9.4 och 3.9.5.)

En ny bestämmelse om vilka pensionsutfästelser som får beaktas i näringsverksamheten finns i *femte stycket*. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.18. Begreppet bestämmande inflytande har tagits från 5 § tryggandelagen. Jfr RRK R75 1:60 där det inte räckte att en delägare innehade 50 procent av bolagets aktier för att anses ha bestämmande inflytande. (Se även SOU 2002:52 del 1 IV, avsnitt 1.3.)

Nuvarande begränsning i 5 § tredje stycket GSFL som rör frågan vilka borgensförbindelser som får beaktas har tagits in i *sjätte stycket*. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.16.)

I *sjunde stycket* görs avgränsningen i fråga om vilka tillgångar som ingår i aktiebolag eller andra juridiska personer som får omfattas av lättnadsregeln i 24 c §. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.7.6.)

24 a §

Paragrafen är ny och innehåller regler om värdering av tillgångar i näringsverksamhet. Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen.

I *första stycket* finns huvudregeln för värderingen. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.3.)

I *andra och tredje styckena* finns bestämmelser om värdering av svenska och utländska näringsfastigheter. I och med att begreppet näringsfastigheter används omfattas även sådana fastigheter som ingår i fastighetsförvaltande verksamhet. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 3.8.8 och 3.13.)

Hänvisningen i *fjärde stycket* till bestämmelsen i 23 d § innebär att näringsbostadsrätterna värderas på samma sätt som privatbostadsrätterna med den skillnaden att de förra även omfattas av lättnadsregeln i 24 c §. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.10.2.)

Femte stycket reglerar värderingen av inventarier, lagertillgångar och lagerfastigheter. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.13, 4.14 och 3.10.) Bestämmelsen motsvarar den som finns i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ GSFL. I de fall skattskyl-

digheten inträder vid annan tid än i samband med räkenskapsårets utgång får avdrag för värdeminskning göras för den del av räkenskapsåret som belöper sig på tiden före skattskyldighetens inträde.

Sjätte stycket motsvarar nuvarande 23 § B. femte stycket andra meningen. Bestämmelsen reglerar hur noterade aktier m.fl. tillgångar skall värderas när de ingår som tillgångar i ett onoterat aktiebolag, ekonomisk förening eller handelsbolag genom en hänvisning till bestämmelsen i 23 § första–tredje styckena.

Sjunde stycket motsvarar nuvarande 23 § C. tredje stycket första meningen. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.17.) Den nuvarande paragrafen har delats upp i en tillgångsbestämmelse som rör värderingen av medel som har satts av på särskilt konto och en skuldbestämmelse som finns i 24 b §.

Åttonde stycket innehåller en ny bestämmelse som reglerar värderingen av negativa handelsbolagsandelar. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.8.). Eftersom en sådan andel avräknas mot övrig egendom i boet får endast 50 procent av det negativa värdet dras av.

24 b §

I denna paragraf som är ny finns bestämmelser om värdering av skulder. Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen.

Första stycket innehåller en huvudregel som anger att värderingen av skulder får göras till det högsta värde som godtas enligt god redovisningssed. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.3.)

Andra stycket motsvarar nuvarande 23 § C. tredje stycket andra meningen och reglerar värderingen av andra latent skatteskulder än sådana som räknas upp i 24 a § sjunde stycket. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.17.)

Tredje stycket innehåller en ny regel om värdering av pensionsutfästelser. Bestämmelsen som anknyter till 3 § tryggandelagen innebär att värderingen skall göras enligt försäkringstekniska grunder.

I *fjärde stycket*, som behandlar värderingen av kapitalkulder, hänvisas till bestämmelsen om värdering av fordringar, räntor m.m. som finns i 23 a och 23 b §§. Bestämmelsen motsvarar nuvarande bestämmelse i 5 § andra stycket GSFL som skall tillämpas p.g.a. hänvisningen i punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ GSFL. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.16.)

Bestämmelserna i *femte och sjätte styckena* motsvarar delvis nuvarande bestämmelser i 5 § tredje stycket GSFL. Konsekvens-

ändringar har gjorts på grund av att anknytning skall göras till IL i stället för till KL. (Se SOU 2002:52 del 2 avsnitt 4.16.)

24 c §

Paragrafen är ny och motsvarar den nuvarande lättnadsregeln i punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ GSFL. Förslaget kommer från 3:12-utredningen. Vi föreslår att näringsstillgångar skall befrias från arvsskatt. Eftersom värderingsreglerna i 24 och 24 a–b §§ enligt 3:12-utredningens förslag även skall tillämpas på rörelsefrämmande tillgångar anger vi i denna paragraf att värdet på sådana tillgångar som ingår i rörelsen får sättas ned till noll vid arvsskatten beräkning.

25 och 25 a §§

Förslagen till ändringar kommer från 3:12-utredningen. De nuvarande 24 och 25 §§ har bytt beteckning till 25 och 25 a §§.

27 §

Enligt denna paragraf har regeringen möjlighet att på ansökan sätta ned skatten för egendom som fallit i värde efter tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Bestämmelsen tillämpas ytterst restriktivt. Vi föreslår att bestämmelsen skall ändras så att nedsättning endast får ske för aktier och liknande värdepapper som är föremål för marknadsnotering. Nedsättning skall få ske i de fall det sammanlagda värdet på boets aktier och andra marknadsnoterade värdehandlingar har sjunkit med 25 procent eller mer av det noterade värdet på dödsdagen och värdenedgången uppgår till minst 50 000 kronor av det noterade värdet. Nedsättning skall endast få ske i fråga om arvsskatt. Jämförelsetidpunkten sätts till dagen för Skatteverkets beslut om fastställandet av arvsskatten. Om boet har sålt hela eller delar av innehavet skall det noterade värdet på aktierna på försäljningsdagen i stället jämföras med värdet på aktierna vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Den skattskyldige, testamentsexekutorn eller boutredningsmannen bör ha skälig tid på sig att ge in ansökan om nedsättning av skatten. Eftersom beslut om fastställande av skatt inte omfattas av något delgivningsförfarande föreslår vi i *andra stycket* att ansökan om nedsättning av skatt får göras senast två månader efter Skatteverkets beslut. I en ny andra mening anges att till en ansökan om nedsättning av skatt skall bifogas ett intyg enligt 26 §, dvs. ett intyg om egendomens värdering av bank, mäklare eller annan sakkunnig.

Enligt den nuvarande bestämmelsen får ansökan om nedsättning av skatt även göras i fråga om värdefall på fast egendom. Vi föreslår att en sådan ansökan i stället får göras inom ramen för den allmänna dispensbestämmelsen i 58 a §.

28 §

I paragrafen görs en indelning i olika skatteklasser. Ändringarna i *första styckets första mening* är en konsekvens av att vi föreslår att föräldrar skall omfattas av samma grundavdrag som de arvingar som i dag omfattas av skatteklass I och av att vi i sista stycket föreslår en proportionell beskattning på 30 procent. Indelningen i skatteklasser kan därför tas bort. Den tredje meningen om arvs-skattefrihet för makar och sambor har flyttats till en ny 3 a §.

Ändringarna i *andra stycket* är också en konsekvens av att vi inför en proportionell beskattning och att det även fortsättningsvis kommer att finnas ett särskilt grundavdrag för andra arvingar än de som räknas upp i första stycket.

I *tredje och fjärde styckena* görs vissa språkliga ändringar.

De nuvarande femte och sjätte styckena anger vilka som tillhör skatteklass II och III. Eftersom skatteklasserna tas bort upphävs dessa stycken. Det nya *femte stycket* motsvarar det nuvarande sjunde stycket. Ändringarna där är en konsekvens av de ändringar som görs i andra och tredje styckena.

Det nya *sjätte stycket* motsvarar det nuvarande åttonde stycket och ändringen är en konsekvens av de förändringar vi gör i första och tredje styckena.

I det nuvarande sista stycket anges i en tabell hur skatten skall beräknas efter det att grundavdraget dragits från lotten. I det nya *sista stycket* ersätts denna tabell med en regel om att den skattepliktiga lotten skall beskattas med en skattesats på 30 procent.

32 §

I paragrafen anges när efterbeskattning skall ske. I *första stycket* fanges att efterbeskattning skall ske om kunskap vunnits om förhållande som föranleder sammanläggning med tidigare förvärv enligt 19 § förvärv. Denna bestämmelse tas bort som en konsekvens av att bestämmelserna i 19 § 1–4 mom. om sammanläggning upphävs.

36 §

I paragrafens *tredje stycke* införs en ny bestämmelse som innebär att ett arvsavstående som inte skall arvsbeskattas enligt bestämmelserna i 11 § 1 mom. andra stycket och 12 § första stycket skall gåvobeskattas. Det blir exempelvis fallet om ett arvsavstående görs efter det att Skatteverket har fattat beslut om fastställande av skatten. Det blir också fallet om ett arvsavstående har gjorts före det att Skatteverket har fattat beslut om fastställandet av skatten men avståendet inte har åberopats i arvskatteärendet. Detta gäller dock inte om avståendet avser egendom som förgående innehavare innehaft med fri förfoganderätt. I sådant fall är avståendet fortfarande att beteckna som ett arvsrättsligt avstående och skall arvsbeskattas. Se vidare avsnitt 8.4.

Upphävandet av 38 §

Paragrafen anger vilka organisationer som enbart är befriade från gåvoskatt. Vi föreslår att dessa organisation även skall befrias från arvsskatt. Bestämmelsen om de arvs- och gåvoskattebefriade organisationerna finns i 3 §. Denna paragraf kan därför tas bort.

39 §

I punkten c finns en bestämmelse som innebär att det som en make eller sambo vid en bodelning får utöver det som maken eller sambon har rätt till enligt lag skall beskattas som gåva. Vi föreslår att makar och sambor skall befrias från gåvoskatt och en ny bestämmelse om detta har tagits in i en ny 3 a §. Punkten c kan därför tas bort.

Punkten d blir därmed en ny *punkt c*. I denna punkt anges att grundavdraget för gåvor uppgår till 10 000 kronor. Ändringen i punkten c är en konsekvens av att vi föreslår att detta grundavdrag skall höjas till 25 000 kronor.

Upphävandet av 40 §, 41 § 1 mom. och 2 mom.

Vi föreslår att beskattning skall ske med en proportionell skattesats. Därmed kan reglerna om sammanläggning tas bort. Upphävandet av paragraferna är en konsekvens av detta förslag.

42 §

Andra stycket i paragrafen tas bort. Ändringen är en konsekvens av att vi föreslår att reglerna om sammanläggning i 19 § 1-4 mom. tas bort.

43 §

I *första stycket* anges vilka paragrafer som är tillämpliga vid gåvobeskattningen. Vi föreslår att bestämmelsen i 27 § om nedsättning av skatt vid kursfall endast skall tillämpas i fråga om gåvoskatt varför hänvisningen till den paragrafen tas bort. Även de andra ändringarna är konsekvensändringar. Hänvisningen till 24–24 b §§ innebär att värderingsreglerna för tillgångar och skulder i näringsverksamhet skall tillämpas även vid gåvobeskattningen.

I *andra stycket* införs i förtydligande syfte en ny *andra mening* som innebär att en ersättning som ges av en gåvotagare som erhåller en utländsk fastighet i gåva skall räknas av med 50 procent och inte med 37,5 procent dvs. halva taxeringsvärdet.

Vi föreslår att substansvärdet på näringsstillgångar som inte är rörelsefrämmande skall få sättas ned till 15 procent vid gåvobeskattningen. Bestämmelsen om nedsättning vid arvsbeskattningen finns i 24 c §. Bestämmelsen om nedsättning vid gåvobeskattningen läggs in i *tredje stycket* samtidigt som det görs en hänvisning till 24 c § eftersom nedsättningen endast skall få göras i fråga om sådana tillgångar och skulder som omfattas av den bestämmelsen. Om det är fråga om rörelsefrämmande tillgångar som inte omfattas av 24 c § får sådana sättas ned enligt den allmänna nedsättningsbestämmelsen 23 e §. (Se också 3:12-utredningen SOU 2002:52 del 2, avsnitt 6.1.4).

45 §

I paragrafen anges i vilka fall en skattskyldig skall lämna in en arvsdeklaration till Skatteverket. I första stycket under A. punkt 3 anges bl.a. att arvsdeklaration inte skall lämnas i det fall det är fråga om ett förvärv efter någon som innehaft egendom med fri förfoganderätt i enlighet med bestämmelsen i 8 § första stycket. Undantaget avser att träffa den situation där egendomen skall förtecknas i innehavarens bouppteckning vid dennes död. Såsom beskrivits i författningskommentaren till 8 § är det oklart hur man skall förfara i det fall innehavaren under sin livstid avstår egendom till sekundosuccessorer i dödsboet efter den först avlidne. Tillägget i *första stycket A. punkten 3* avser att klargöra denna otydlighet och innebär att arvsdeklaration skall lämnas in av en arvinge eller förmånstagare som erhåller egendom genom arvsavstående från någon som innehar egendomen med fri förfoganderätt.

47 §

I paragrafen anges vilka uppgifter som skall ingå i en deklaration. Ändringen i *första stycket C 3* och *5* är en konsekvens av upphävandet av 40 och 41 §§.

47 c §

Paragrafen är ny och innehåller en ny bestämmelse om ”skönsbeskattning”. Bestämmelsen inleds med en möjlighet för Skatteverket att anmana en person som kan antas vara skattskyldig för gåvoskatt att lämna in en gåvodeklaration. Om en deklaration inte lämnas in, trots att personen har anmanats, får Skatteverket fastställa att skatt skall tas ut för gåvan om verket har tillförlitlig utredning om förvärvet och det är uppenbart att skatt skall tas ut. Även i det fall deklaration kommer in efter anmaning men deklarationen är så ofullständig att den inte kan läggas till grund för beskattning, får Skatteverket besluta att skatt skall tas ut. Som exempel på ofullständig deklaration kan nämnas det fall att endast en av två vårdnadshavare för underårigt barn har skrivit under deklarationen.

49 a §

Ändringen i *andra stycket* är en konsekvens av att sammanläggningsreglerna i 19 § 1–4 mom. tas bort. Hänvisning görs nu i stället till den nya 19 §.

59 §

I paragrafen *första stycke* har en ny punkt h införts som innebär att återvinning av skatt kan ske när skatten satts ned med stöd av bestämmelsen i 27 §.

2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

8 §

Paragrafens *första stycke* har ändrats på så sätt att skattesatsen för juridiska personer har höjts från trettiofem kronor till fyrtioåtta kronor.

14 §

Ändringen är en konsekvens av att värderingsreglerna för lös egendom i AGL numera återfinns i 23 och 23 a–d §§.

Reservationer

Av ledamoten Marianne Andersson (c)

Givet utredningens direktiv presenteras i denna utredning en del förslag som är rimliga. Jag välkomnar exempelvis förslaget om att arv av näringsstillgångar ska befrias från arvsskatt. Kommittén gör helt riktigt bedömningen att denna förändring kommer främja företagande och tillväxt. Analogt med detta borde även gåvobeskattningen av näringsstillgångar avskaffas. Detta görs dock inte. Istället föreslås att om tillgångarna överstiger skulderna ska värderingen på de överstigande tillgångarna sänkas till 15 % och denna summa ska beskattas med en proportionell beskattning om 30 %, något som kommer leda till skattehöjningar för vissa näringsidkare. Samtidigt införs en bisarr snedvridande effekt; eftersom arvsskatten avskaffas kommer det skattemässigt bli mer gynnsamt om generationsväxlingen i ett företag sker i samband med näringsidkarens frånfälle snarare än vid en tidigare tidpunkt. Varför detta är en rimlig procedur bör kommitténs majoritet förklara.

Detta delförslag går emot utredningens i övrigt goda intentioner vad gäller synen på tillväxt och företagande. Det är olyckligt att detta har blivit majoritetens åsikt, och jag avvisar således detta delförslag.

Av ledamoten Anna Grönlund Krantz (fp)

Generationsskiften – arvsskatten på företagstillgångar

Vart fjärde företag eller 180 000 företag står inför ett ägarskifte under den närmaste 10-årsperioden. Antalet 40-talister är större bland Sveriges företagare än bland de anställda. 26 procent av företagen är födda på 1940-talet, jämfört med 18 procent av de anställda.

Företagarna lät under våren 2003 genomföra en stor Sifo-undersökning bland småföretagare som närmade sig pensionen. Undersökningen visade att hela 30 procent av ensamföretagarna och 16 procent av småföretagarna med upp till 4 anställda räknade med att lägga ned sitt företag när de pensionerade sig, mycket beroende på den extra påfrestning för företaget som arvsskatten innebär.

Dagens arvsskatt på företagstillgångar kan därför medföra att 90 000 småföretag med 160 000 anställda kommer att försvinna inom 5 till 10 år. Statens företagsmyndighet, Nutek, presenterade nyligen en egen analys av hur många företag som riskerade att läggas ned när ägaren går i pension. I denna analys ingick inte ensamföretagarna. Nutek kom fram till att cirka 2 300 småföretag kommer att upphöra varje år de närmaste 5 åren när ägaren går i pension. Detta kommer att beröra 47 000 sysselsatta eller närmare 2 procent av samtliga sysselsatta i näringslivet.

Sett ur det här perspektivet är arvsskatten på företagstillgångar mycket angelägen att ta bort. Det är därför mycket glädjande att en majoritet i kommittén ställer sig bakom ett borttagande av arvsskatten på företagstillgångar.

Från liberalt håll vill vi dock gå längre. Det handlar dels om att reformera fåmansbolagsbeskattningen men det handlar också om att även slopa gåvobeskattningen på företagstillgångar.

Finansiering

Det svenska skattetrycket är, internationellt sett, mycket högt. Och det är dessvärre inte möjligt att sänka, eller ta bort, skadliga skatter och istället höja de skatter som är mindre skadliga. Därför är kommittédirektiven inte rimliga då de anger att de förslag som kommittén lägger fram skall vara kostnadsneutrala samt att statens skatteinkomster bör vara oförändrade. Problemet i Sverige är att vi har nått vägs ände, skatterna är höga över hela linjen. Därför måste

grundregeln vara att skattesänkningar inte skall finansieras med höjda skatter på andra områden utan istället genom besparingar i statens budget.

Av ledamoten Mikael Odenberg (m)

Grumliga motiv för bibehållen arvs- och gåvoskatt

Som framgår av kapitel 3 i detta betänkande är motiven för att staten skall ta ut arvs- och gåvoskatt grumliga. Trots historiska tillbakablickar förmår inte utredningens majoritet att på ett övertygande sätt visa att den s.k. skatteförmågetanken längre äger någon giltighet. Tvärtom har kommittén i ett tidigare delbetänkande (SOU 2003:3) förordat slopad arvsskatt mellan makar, som ett uttryck för just den omständigheten att mottagande av arv inte alls behöver medföra en ökad skattebetalningsförmåga.

I stället söker kommitténs majoritet göra gällande att skatteförmågetanken och andra fördelningspolitiska motiv numera kompletterar varandra. Sanningen är emellertid att arvs- och gåvoskatterna i dag utgör en mycket liten del av statens finanser och att den utjämnande effekten således är försumbar. Detta understryks ytterligare av att flertalet arvslotter är små. Av statistiken i avsnitt 2.2.2 framgår att två tredjedelar av alla arvslotter år 2002 värderades till belopp under 40 000 kronor.

Mot denna bakgrund underkänner jag kommitténs skäl för att vilja bibehålla arvs- och gåvoskatterna.

Tekniska justeringar löser inte problemen

I stället för att förorda ett slopande av arvs- och gåvoskatterna har kommitténs majoritet valt att föreslå en serie tekniska justeringar som berör bl.a. värderingsprinciper, grundavdrag och skatteklasser.

Jag utesluter inte att dessa tekniska justeringar skulle medföra en förbättring i förhållande till nu gällande ordning. Skattesystemet skulle bli något enklare genom slopade skiktgränser och minskat antal skatteklasser. Med övergången från progressiv till proportionell beskattning skulle dagens krångliga regler om sammanläggning av arv och gåva kunna tas bort.

Allt detta är bra men det löser inte de grundläggande problemen med arvs- och gåvobeskattningen. Även med en mer enhetlig beskattning kvarstår betydande olikformigheter i värderingsreglerna, vilket medför fortsatta möjligheter till skatteplanering. Detta gör beskattningen orättvis. Från ett samhällsekonomiskt perspektiv är det heller inte bra om tillgångar disponeras främst efter hur de värderas vid beskattningen.

Även med kommitténs förslag kommer värderingen av olika tillgångsslag alltså att skifta högst avsevärt. Ett nytt regelkrångel med svåröverskådliga konsekvenser införs när arvsskatten slopas för tillgångar i näringsverksamhet men bibehålls för gåva. Sannolikt kommer detta att leda till att angelägna generationsskiften av skattekäl skjuts upp till företagarens dödsfall.

Det är också anmärkningsvärt att majoritetens förslag kommer att leda till höjd skatt för ett antal skattskyldiga. Särskilt kommer detta att drabba dem som ärver aktier som är föremål för notering på Stockholmsbörsens O-lista eller på marknadsplatser som Nya Marknaden, Aktietorget, NGM m fl. Samma aktieslag drabbas också av höjd förmögenhetsskatt om förslagen i Egendomsskattekommitténs huvudbetänkande (SOU 2004:36) realiserar. Sammantaget blir kommitténs förslag mycket skadliga för entreprenörklimatet och investeringarna i nya företag och nya jobb.

Slopa arvs- och gåvoskatterna helt

Enligt min uppfattning är tiden mogen för att helt slopa den svenska arvs- och gåvobeskattningen. För innevarande år beräknas dessa skatter generera intäkter för staten på ca 2,5 miljarder kronor. Med de tekniska justeringar som kommitténs majoritet framlägger i betänkandet skulle detta belopp komma att sjunka till ca 2,0 miljarder kronor.

Med det blygsamma utfallet för statskassan har arvs- och gåvobeskattningen knappast någon legitimitet kvar. Skatterna leder till skatteplanering och försvårar generationsskiften i näringslivet. De tvingar Skatteverket och domstolsväsendet att hålla igång en betydande administration och kontrollapparat kring bouppteckningar och arvsskiften.

Jag anser följaktligen att arvs- och gåvoskatterna skall slopas. Moderaterna kommer i sin budgetmotion hösten 2004 att precisera hur ett sådant slopande bör finansieras.

Särskilda yttranden

Av ledamoten Marianne Andersson (c)

Principiellt resonemang

I utredningens arbete har det förutsatts att systemet med en arvs- och gåvobeskattning ska behållas. Jag menar att detta är olyckligt då en förutsättningslös utgångspunkt hade kunnat bli mer fruktbar. En internationell betraktelse utvisar stora skillnader länder emellan vad gäller utformning av arvs- och gåvobeskattning men även huruvida beskattning alls uttages. Exempelvis, som utredningen framhåller, saknar de baltiska länderna sådan beskattning.

Centerpartiet har återkommande föreslagit att arvs- och gåvoskatten för skatteklass I avskaffas i syfte att underlätta för generationskiften för företag. Uppemot hälften av Sveriges småföretag kommer vara föremål för generationsväxling inom snar framtid och arvs- och gåvobeskattning riskerar i sig att leda till att många företag läggs ned, med stora samhällsekonomiska förluster.

Att avskaffa arvs- och gåvobeskattningen för skatteklass I beräknas kosta ca 1,4 miljarder kronor. Återstår gör drygt 1 miljard kronor och nyttan av att behålla en arvs- och gåvobeskattning som dels är krånglig och orsakar såväl byråkrati inom statsförvaltning som samhällsekonomiska förluster, när de statsfinansiella intäkterna är relativt blygsamma borde ha diskuterats. Att detta inte har gjorts finner jag olyckligt.

Förslagen

Kommittén har bland annat verkat i syfte att förenkla lagstiftningen och att renodla skatterätten. Detta är ett viktigt arbete. Svensk skatterättslagstiftning präglas olyckligtvis i stor utsträckning av, för lekmän åtminstone, ogenomträngliga regler, negativa

marginaleffekter och den asymmetriska utformningen leder till snedvridande effekter och samhällsekonomiska förluster. Kommitténs intentioner om att reformera skatterätten i denna riktning är lovvärd.

Centerpartiet välkomnar att de organisationer som idag är befriade från gåvoskatt föreslås bli befriade även från arvsskatt. Det är dessutom glädjande att kommittén föreslår att regeringen tillsätter en utredning i syfte att göra en översyn av den primitiva lagstiftningsteknik som ligger till grund för den katalog över skattebefriade stiftelser och föreningar som idag finns i inkomstskattelagen, en översyn som Centerpartiet tidigare har efterlyst.

Förslaget om att införa en skönsässig uppskattning av gåvor förefaller inte orimligt. För att Centerpartiet ska stödja detta är det dock viktigt att skönstaxeringen sker på ett rättssäkert förfaringsätt. Skatteverkets beslut måste kunna gå att överklaga. Dessutom ska inte skatt behöva betalas in förrän en eventuell dom har vunnit laga kraft.

Av ledamoten Per Landgren (kd)

Ett statligt utredningsarbete på regeringens uppdrag kan – för en politiker i ett oppositionsparti – innebära såväl oförenliga slutsatser med majoritetens som gemensamt framtagna ståndpunkter i en ny majoritet. Sällan inträffar detta i en och samma utredning. I Egendomsskattekommitténs huvudbetänkande (SOU 2004:36), som behandlade fastighetsskatteområdet och förmögenhetsskatten var emellertid ståndpunkterna för mitt vidkommande oförenliga med majoritetens, men i utredningen av arvs- och gåvobeskattningen har kommittéarbetet präglats av både ett gott samtalsklimat och ett konstruktivt politiskt samarbete utifrån skilda ideologiska utgångspunkter. Detta gäller såväl arbetet med det första delbetänkandet (SOU 2003:3) om arvsskatten mellan makar och sambor som arbetet med föreliggande slutbetänkande (SOU 2004:66).

Således står jag bakom betänkandet och i några avseenden är jag mycket nöjd med förslagen. Det gäller i synnerhet förslagen om slopandet av arvsskatt för föräldrar vid dödsfall för deras barn under 18 år, om slopandet av arvsskatt på näringsstillgångar och om omarbetningen av dispensregeln vid kursfall av aktier och andra marknadsnoterade handlingar efter dödsdagen. Det gäller även det tidigare förslaget om slopande av arvsskatt mellan makar och sambor, som trädde i kraft vid årsskiftet. Samtidigt anser jag att vissa förslag från utredningen kräver en noggrann uppföljning och andra förslagsområden motiverar ytterligare reformer.

Min motivering till att aktivt bilda majoritet om arvs- och gåvoscakten går tillbaka till den konstruktiva anda som präglat utredningen inom detta område. Min argumentering under utredningens gång har varit att arvsskatten mellan makar och sambor är orättfärdig. Denna ståndpunkt går tillbaka på den traditionella uppfattningen om familjen som en naturlig gemenskap med ett stort mått av gemensamt ägande. Arvsskatten för föräldrar vid minderåriga barns dödsfall har jag också hävdade vara stötande och oetisk, eftersom arvet normalt är ett resultat av föräldrarnas ansvarsfulla beteende och redan beskattade arbete. Vad gäller arvsskatt på näringsstillgångar har min argumentering varit att beskattningen försvårar och förhindrar generationsskifte för familjeföretag och underminerar därmed familjeföretagandets styrka och fördelar för ett lokalt ansvarstagande och samhällsengagemang. Nuvarande arvsskatt på näringsstillgångar innebär dessutom en företagsfientlig konkurrensnackdel vid generationsskiften. Under flera år har Kristdemokraterna i

riksdagen verkat för ett avskaffande av arvsskatten på näringsstillgångar och denna utrednings förslag ger en ökad tyngd åt detta rimliga krav.

I betänkandet föreslås att tillgångar och skulder skall värderas till 50 procent medan skattesatsen höjs till 30 procent. Det är bra att progressiviteten upphör i arvsskatten, men nästa rimliga reformsteg är att grundavdragen höjs relativt kraftigt för barn och barnbarn till avlidna personer så att t. ex. fastigheter för permanentboende som för sommarvistelse kan behållas utan att arvtagare tvingas belåna den ärvda egendomen kraftigt eller i värsta fall sälja den på grund av en alltför betungande arvsbeskattning. Grundavdraget för arvtagare i i den föreslagna skatteklass I borde därför i framtiden kunna höjas till ca. 500 000 kronor. Likaså borde grundavdraget för arvtagare i skatteklass II kunna höjas på motsvarande sätt. Ett syskonbarn eller annan släkting som inte klassificeras i skatteklass I får betala relativt sett hög arvsskatt redan vid förhållandevis blygsamma arv.

På sikt tror jag att gåvoskatten för näringsstillgångar bör avskaffas helt av symmetriska skäl. Det borde under alla omständigheter inte vara någon beskattningsmässig skillnad om ett generationsskifte i ett familjeföretag görs vid dödsfall och traditionellt arv eller om det görs tidigare genom gåva. Utvecklingen inom området bör här följas noggrant, vilket också gäller den av kommittén föreslagna möjligheten till skönsbeskattning för Skatteverket.

**Av sakkunniga Vilhelm Andersson och Kjell Dahlström,
Skatteverket**

Vid det sista och avslutande mötet fattade kommittén beslut om att föreslå nya och genomgripande förändringar av arvs- och gåvo-beskattningen vad gäller beskattningen av näringsstillgångar. Beslut har tagits i ett så sent skede av utredningen att vi inte haft möjlighet att analysera effekterna av de nya förslagen.

Kommittédirektiv



Översyn av reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt

**Dir.
2002:87**

Beslut vid regeringssammanträde den 19 juni 2002.

Sammanfattning av uppdraget

En kommitté med parlamentarisk sammansättning tillkallas för att se över och utvärdera reglerna om fastighetsskatt på småhus m.m., förmögenhetsskatt samt arvs- och gåvoskatt. Utifrån principiella och tekniska utgångspunkter skall kommittén föreslå de lagändringar som bedöms vara nödvändiga. Kommittén skall i sitt arbete särskilt uppmärksamma de fördelningspolitiska och statsfinansiella effekterna. Beträffande åtgärder avseende fastighetskatten skall även konsekvenserna för förhållandet mellan olika upplåtelseformer belysas.

Kommittén skall beakta det sakliga sambandet mellan å ena sidan förmögenhetsbeskattningens och å andra sidan arvs- och gåvobeskattningens regler. Enhetliga och likformiga regler skall eftersträvas. Möjligheterna till förenklingar och en utformning av reglerna som främjar företagande och tillväxt skall särskilt uppmärksammas.

Kommittén skall redovisa uppdraget före utgången av december 2003. Frågan om beskattning av arv mellan makar skall behandlas med förtur. Kommittén är även i övrigt oförhindrad att presentera sitt arbete i ett eller flera delbetänkanden och i ett slutbetänkande.

Bakgrund

Fastighetsskatten

Fast egendom har sedan mycket lång tid varit beskattad på olika sätt. Den löpande beskattningen av småhus under åren före 1990 års skattereform skedde dels genom en schablonintäkt i inkomstslaget annan fastighet, dels genom fastighetsskatt. Vid skattereformen avskaffades inkomstslaget annan fastighet och den då gällande schablonbeskattningen togs bort. Fastighetsskatten behölls men skattesatsen höjdes till 1,5 procent. Till skillnad från tidigare beräknades skatten på hela taxeringsvärdet. Viss avkastning från ett småhus, t.ex. hyresinkomster, beskattas fortfarande som inkomst men nu i normalfallet i inkomstslaget kapital. I en del fall kan småhus även bli beskattade i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller t.ex. om en juridisk person äger småhuset eller om huset till övervägande del används av ägaren till annat än permanent boende eller fritidsbostad.

Taxeringsvärdet har tidigare i princip fastställts vid den allmänna fastighetstaxeringen. År 1996 infördes ett omräkningsförfarande efter förslag i prop. 1994/95:53. Det innebar att det värde som bestämts vid den allmänna fastighetstaxeringen årligen justeras med hänsyn till prisutvecklingen på fastighetsmarknaden. Syftet var att undvika nackdelarna med språngvisa kraftiga förändringar av taxeringsvärdena och därmed fastighetsskatten.

Fastighetstaxeringsutredningen och fastighetsbeskattningskommittén

Reglerna om fastighetstaxering och fastighetsskatt har utretts flera gånger under 1990-talet, senast av Fastighetstaxeringsutredningen och Fastighetsbeskattningskommittén.

Fastighetstaxeringsutredningen lämnade i februari 2000 betänkandet Fastighetstaxering - precision, påverkansmöjligheter, individuella bedömningar (SOU 2000:10) och Fastighetsbeskattningskommittén lämnade sitt slutbetänkande Likformig och neutral fastighetsbeskattning, (SOU 2000:34) i maj 2000.

Fastighetstaxeringsutredningen föreslog bl.a. att omräkningsförfarandet skulle tas bort och att det i stället skulle införas ett system med förenklade fastighetstaxeringar under perioden mellan de allmänna fastighetstaxeringarna som liksom hittills skulle äga rum vart sjätte år.

Fastighetsbeskattningskommittén föreslog bl.a. att fastighets- skatten för privatbostadsfastigheter skulle avskaffas och ersättas med en schablonintäkt som skulle tas upp som intäkt i inkomst- laget kapital. Vidare föreslogs att en takregel skulle införas i syfte att öka förutsebarheten av det framtida skatteuttaget. Den skulle innebära att underlaget för schablonintäkten utgjordes av det lägsta av beskattningsårets taxeringsvärde och föregående taxeringsårs underlag för schablonintäkt uppräknat med 10 procent.

Kommittén föreslog också att en begränsningsregel för fastig- hetsskatten skulle införas i syfte att lindra de likviditets- och kost- nadsproblem som den löpande beskattningen medförde för vissa hushåll. Förslaget innebar att skattens andel av hushållsinkomsten begränsades om vissa villkor uppfylldes.

Besluten de senaste åren

Uttaget av fastighetsskatt på bostäder har sedan år 1996 kraftigt begränsats genom en rad successiva beslut. Det omräkningsförfarande som då infördes har inte tillämpats som avsetts utan taxe- ringsvärdena har i princip varit oförändrade under åren 1997-2000. När "frysningen" av taxeringsvärdena upphörde år 2001 sänktes i stället skattesatsen för småhus och är nu 1,0 procent (prop. 2001/02:1, bet. 2001/02:FiU1, rskr. 2001/02:34, SFS 2001:835).

Riksdagen beslutade under hösten 2001 om en begränsningsregel för fastighetskatten (prop. 2001/02:3, bet. 2001/02:SkU3, rskr. 2001/02:59, SFS 2001:906). Regeln, som bygger på Fastighets- beskattningskommitténs förslag, tar sikte på hushåll med låga inkomster som är bosatta i fastigheter med höga taxeringsvärden och innebär att fastighetsskatten under vissa förutsättningar inte skall överstiga fem procent av hushållets sammanlagda inkomster.

Vidare har Fastighetstaxeringsutredningens förslag om att omräkningsförfarandet vid fastighetstaxeringen skall tas bort genomförts. I stället har det införts ett system för småhus-, hyres- hus- och lantbruksenheter som innebär att förenklade fastighets- taxeringar skall ske mitt emellan de allmänna fastighetstaxering- arna. För småhus innebär det att en förenklad fastighetstaxering skall ske första gången år 2006. Allmän fastighetstaxering för små- hus kommer att ske år 2003 och år 2009. Småhusen omräknas sista gången år 2002 (prop. 2001/02:43 bet. 2001/02:SkU11, rskr. 2001/02:121, SFS 2001:1218).

Regeringen har vidare i budgetpropositionen för 2002 och i prop. 2001/02:43 aviserat ett förslag om en s.k. dämpningsregel som syftar till att höjda taxeringsvärden inte omedelbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. Meningen är att endast en tredjedel av höjningen skall slå igenom under taxeringsåret och lika mycket under vart och ett av de två därpå följande åren.

Sedan Fastighetstaxeringsutredningen och Fastighetsbeskattningsskommittén lämnade sina betänkanden har således skattesatsen sänkts och en begränsningsregel införts. Vidare har det beslutats att omräkningsförfarandet skall upphöra och ersättas med förenklade fastighetstaxeringar samt att en dämpningsregel skall införas.

Förmögenhetsskatten

Förmögenhetsskatt i modern mening infördes år 1910 i Sverige. Skatten var konstruerad så att 1/60 av den skattepliktiga förmögenheten räknades in i det till inkomst- och förmögenhetsskatt taxerade beloppet. Vid sidan av denna förmögenhetsskatt förekom tidvis en extra beskattning av förmögenheten som sådan.

När lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt infördes år 1947 innebar det en definitiv övergång till en skatt på förmögenhet som var helt fristående från inkomstbeskattningen. Den grundläggande utformningen av förmögenhetsskatten har därefter behållits oförändrad.

Sedan år 1934 har det funnits olika spärregler med syfte att i viss utsträckning begränsa det totala uttaget av inkomst- och förmögenhetsskatt i förhållande till den skattskyldiges inkomst. År 1970 tillkom lagen (1970:172) om begränsning av skatt i vissa fall.

Fr.o.m. 1971 års taxering har lättnadsregler av olika slag funnits för värdering av s.k. arbetande kapital i förvärvskällorna rörelse och jordbruk. Lättnadsreglerna upphävdes fr.o.m. 1992 års taxering i och med att kapital hänförligt till näringsverksamhet i form av rörelse och jordbruk gjordes skattefritt.

Gränsen för uttag av förmögenhetsskatt har successivt justerats med hänsyn till penningvärdets förändring. I samband med dessa justeringar har även gränsen mellan de olika skatteskiten ändrats. Skärpningar av förmögenhetsskatten genomfördes åren 1970 och 1982. Vid 1984 års taxering höjdes förmögenhetsskatten tillfälligt. Det skedde bl. a. genom att gränsen för beskattning sänktes från 400 000 kronor till 300 000 kronor, med återgång fr.o.m. 1985 års

taxering till 400 000 kronor. Vid 1991 års taxering anpassades skattenivån bl.a. till förändringen av konsumentprisindex sedan år 1982. Gränsen för uttag av förmögenhetsskatt höjdes då till 800 000 kronor. Skatteskiten begränsades till tre: 1,5 procent mellan 800 000 och 1 600 000 kronor, 2,5 procent mellan 1 600 000 och 3 600 000 kronor och 3,5 procent på den del som översteg 3 600 000 kronor.

År 1991 fattade riksdagen beslut om att förmögenhetsskatten successivt skulle avvecklas (prop. 1991/92:60, bet. 1991/92:SkU10, rskr. 1991/92:97). Tekniskt sett upphävdes förmögenhetsskattelagen vid utgången av 1991 genom lagen (1991:1850) om upphävande av lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

Materiellt innebar avvecklingen i ett första steg att förmögenhet i företag som enbart var rörelsedrivande samt aktier på OTC- och O-listorna befriades från förmögenhetsskatt fr.o.m. taxeringsåret 1992. Vidare slopades det översta skiktet i skatteskalen vid 1992 års taxering. Fr.o.m. år 1993 slopades även mellanskiktet i skatteskalen. Skatten har därefter varit proportionell och utgått med 1,5 procent av den beskattningsbara förmögenheten. Det slutliga avskaffandet av förmögenhetsskatten bestämdes till år 1994 men sköts upp ett år i samband med den s.k. krisöverenskommelsen hösten 1992. Därefter beslutades i två omgångar att gällande regler skulle tillämpas även vid 1996 och 1997 års taxeringar. Vid 1997 års taxering höjdes gränsen för uttag av förmögenhetsskatt till 900 000 kronor.

Under hösten 1994 beslutades att gällande bestämmelser för förmögenhetsskatten skulle kvarstå i avvaktan på en översyn av reglerna. I lagförslaget uttalade regeringen att förmögenhetsskatten borde behållas av bl.a. fördelningspolitiska skäl men att en översyn borde ske för att reglerna skulle bli enklare och rättvisare. Vidare angavs att förmögenhetsbeskattningen borde utformas efter samma principer som gällde för 1990 års inkomstskattereform. Skattesatsen skulle således vara låg och beskattningen likformig. Kapital i företag skulle dock i stor utsträckning befrias från förmögenhetsskatt (prop. 1994/95:25 s. 55 f).

I april 1997 lade regeringen fram ett förslag till en ny förmögenhetsskattelag. Förslaget överensstämde i allt väsentligt med vad som föreslagits i den promemoria, Ny förmögenhetsskattelagstiftning (Ds 1996:42), som utarbetats inom Finansdepartementet. Den nya lagen om statlig förmögenhetsskatt, SFL, trädde i kraft den 1 juli 1997 och tillämpades första gången vid 1998 års taxering (prop. 1996/97:117, bet. 1996/97:SkU20, rskr. 1996/97:252, SFS

1997:323). Sedan kritik riktats mot delar av regleringen ändrades lagen i vissa avseenden redan innan den hade tillämpats första gången (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, rskr. 1997/98:35, SFS 1997:954).

Utvecklingen

Som nämnts ovan har förmögenheter beskattats under lång tid. Genom låga fribelopp har förmögenhetsbeskattningen kommit att omfatta en relativt stor andel av befolkningen. När dåvarande finansministern Wigforss presenterade 1947 års förmögenhetsskattelag, vilken innebar en från inkomstbeskattningen helt fristående skatt på förmögenheter, sattes fribeloppet till 30 000 kronor. I och med detta förutsåg finansministern att knappt 200 000 förmögenheter skulle bli beskattade och att skatteintäkterna under inkomståret 1948 skulle uppgå till 155 miljoner kronor vilket motsvarade ca 0,53 procent av BNP år 1948.

En topp i antalet förmögenhetsskattepliktiga nåddes året före 1990 års skattereform då 776 000 personer omfattades av förmögenhetsskatten. I och med justeringen av fribeloppsgränsen taxeringsåret 1991, från 400 000 till 800 000 kronor, minskade antalet skattskyldiga kraftigt. När riksdagen år 1991 fattade beslut om att förmögenhetsskatten skulle avskaffas var 357 000 personer förmögenhetsskattskyldiga. Intäkterna från förmögenhetsskatten uppgick då till 2,5 miljarder kronor, ca 0,17 procent av 1991 års BNP.

Antalet skattskyldiga ökade sedan successivt under 1990-talet och när den nya förmögenhetsskattelagen tillämpades första gången, taxeringsåret 1998, uppgick antalet skattskyldiga till 578 000 personer och de totala förmögenhetsskatteintäkterna till 5,3 miljarder kronor. Trots frysta taxeringsvärden fortsatte antalet skattskyldiga och skatteintäkterna att öka de följande åren. Taxeringsåret 2001 betalade 691 000 personer sammanlagt 8,0 miljarder kronor i förmögenhetsskatt vilket motsvarade ca 0,38 procent av BNP. Den huvudsakliga orsaken till denna ökning var de stigande aktiekurserna.

I budgetpropositionen för 2001 aviserade regeringen att frysheten av taxeringsvärdena skulle upphöra. Då prisuppgången på fastighetsmarknaden var stark under åren 1997-2001 skulle effekten av detta vara att ytterligare ett stort antal personer blev skattskyldiga. Regeringen beräknade att med oförändrade regler skulle

antalet förmögenhetsskattskyldiga personer taxeringsåret 2002 uppgå till närmare en miljon.

Regeringen drog slutsatsen att den trendmässiga ökningen i antalet skattskyldiga måste begränsas. Detta åstadkoms också genom att fribeloppet fr.o.m. 2002 års taxering höjdes till 1 miljon kronor för fysisk person, dödsbo och familjestiftelse samt till 1,5 miljoner kronor för sambeskattade par. Dessa förändringar beräknades begränsa antalet förmögenhetsskattskyldiga till ca 570 000 taxeringsåret 2002.

Prisuppgången på fastigheter fortsatte dock att vara stark under år 2001 och regeringen aviserade i budgetpropositionen för 2002 att det fanns anledning att ytterligare begränsa förmögenhetsskatteeffekterna av de höjda taxeringsvärdena. Fr.o.m. taxeringsåret 2003 har därför fribeloppsgränserna höjts ytterligare, till 1,5 miljoner kronor för ensamstående och till 2 miljoner kronor för sambeskattade par. Med de nya fribeloppen räknar regeringen med att antalet personer som betalar förmögenhetsskatt taxeringsåret 2003 minskar till 300 000 och att de totala intäkterna från förmögenhetsskatten kommer att uppgå till 4,9 miljarder kronor, vilket beräknas motsvara ca 0,22 procent av BNP.

Arvs- och gåvoskatten

De gällande reglerna för arvsskatt och gåvoskatt finns i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL. Den första fristående lagstiftningen på området infördes genom förordningen den 19 november 1914 om arvsskatt och skatt för gåva. Grunddragen i AGL bygger på denna förordning.

Arvsskatten är utformad som en schematisk arvslottsskatt. Detta innebär att skatten beräknas på grundval av de lotter som vid det schematiska bodelnings- och lottläggningsförfarandet tilläggs den avlidnes arvingar och testamentstagare. Vid sidan av den schematiska arvslottsbeskattningen infördes i slutet av 1940-talet s.k. kvarlåtenskapsskatt, dvs. en skatt som beräknas direkt på den avlidnes kvarlåtenskap. Kritik riktades både mot systemet med dubbla skatter och mot kvarlåtenskapsskattens principiella konstruktion. Kvarlåtenskapsskatten avskaffades år 1958 efter förslag av arvsskattesakkunniga i betänkandet Arvsbeskattning (SOU 1957:48). I samband med 1970 års skattereform infördes provisoriska skattelättnader för familjeföretagen vid värdering av företagsförmögenhet. För att inte

försvåra generationsskiften i familjeföretag som driver näringsverksamhet finns sedan år 1974 särskilda skattelättnader i AGL. Det materiella innehållet i dessa regler finns inte i AGL utan i den numera upphävda förmögenhetsskattelagen från 1947 (SFS 1947:577). De upphävda bestämmelserna skall fortfarande tillämpas genom en hänvisning i AGL.

År 1984 tillsattes en kommitté med uppgift att göra en översyn av AGL, Arvs- och gåvoskattekommittén (Dir 1984:18). I ett delbetänkande (Ds Fi 1986:4) behandlade kommittén frågan om den latent skatteskulden vid arvs- och gåvobeskattningen och i slutbetänkandet (SOU 1987:62) presenterade kommittén ett förslag till en ny arvs- och gåvoskattelag. Arvs- och gåvoskattekommitténs arbete har endast i begränsad omfattning lett till lagstiftning. Kommitténs förslag i delbetänkandet resulterade i nya värderingsregler för aktier och andra delägarrätter. Fr.o.m. den 1 januari 1987 skall bl.a. aktier som är inregistrerade vid inländsk börs tas upp till 75 procent av det noterade värdet. Vissa andra aktier som är föremål för marknadsmässig omsättning skall i stället tas upp till 30 procent av det noterade värdet (prop. 1986/87:54, bet. 1986/87:SkU12, rskr. 1986/87:72, SFS 1986:1198). Förslagen i slutbetänkandet har lett till ändringar i bestämmelserna om beskattningens territoriella omfattning genom att hemvistet blivit avgörande för skattskyldighetens omfattning. Dessutom har gåvobeskattningen ändrats på så sätt att givarens förhållanden numera är avgörande för skattskyldigheten och inte, som tidigare, gåvotagarens förhållanden (prop. 1988/89:53, bet. 1988/89:SkU15, rskr. 1988/89:81, SFS 1988:1516).

Familjerätsreformen från år 1987 innebar viktiga förändringar av den grundläggande civilrätten på familjerättsens område (prop. 1986/87:1, bet. 1986/87:LU18, rskr. 1986/87:159, SFS 1987:231). Reformen kunde av tidsskäl inte beaktas i Arvs- och gåvoskattekommitténs förslag från samma år. Genom reformen infördes arvsrätt för efterlevande make även när det finns gemensamma barn. Arvsskatten anpassades genom att grundavdraget för efterlevande make höjdes från 100 000 kronor till 200 000 kronor. Som en följd av familjerätsreformen utvidgades också möjligheterna att företa jämkning vid bodelning, dvs. att frångå huvudregeln med schematisk hälftindelning av makarnas giftorättsgods. Med bodelning jämställs att den efterlevande och den dödes efterarvingar ingått ett s.k. reellt bodelande avtal, att den efterlevande maken framställt begäran om jämkning enligt 12 kap. 2 § äktenskapsbalken (ÄktB)

och att 12 kap. 3 § ÄktB tillämpats i dom eller avtal. Reglerna om beskattningen av förmånstagarförvärv förenklades genom att hälften av det belopp som tillfaller efterlevande make i egenskap av förmånstagarare till försäkring är skattefritt. Dessutom tillkom nya arvsskattebestämmelser till följd av den samtidigt införda lagen om sambors gemensamma hem (prop. 1987/88:61, bet. 1987/88:SkU14, rskr. 1987/88:100, SFS 1987:1206).

Från och med den 1 juli 2001 har en genomgripande organisatorisk reform genomförts av arvs- och gåvobeskattningen (prop. 2000/01:21, bet. 2000/01:JuU7, rskr. 2000/01:134, SFS 2001:95). Handläggningen av bouppteckningar och dödsboanmälningar fördes då över från tingsrätterna till skattemyndigheterna. Det innebär att det är skattemyndigheterna som sköter registreringen av bouppteckningarna och skattläggningen.

Såväl beslut om arvs- och gåvoskatt som övriga beslut som fattas av skattemyndigheten överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Krav på prövningstillstånd gäller i kammarrätt.

Kammarkollegiets granskningsfunktion har ersatts av Riksskatteverkets (RSV) generella tillsyn över skatteförvaltningen. Uppgiften att föra det allmännas talan ligger både på RSV och på skattemyndigheterna.

Därutöver har vissa förändringar utan organisatorisk innebörd genomförts. Tidpunkten för deklaration av en gåva har anpassats till vad som gäller den för allmänna självdeklarationen (2 maj året efter skattskyldighetens inträde). Vidare har möjligheten att betala skatten med annat än pengar tagits bort.

Samtidigt som ansvaret för bouppteckningar flyttades över till skattemyndigheterna infördes ett mer ändamålsenligt och rationellt förfarande för hanteringen av bouppteckningsärenden samt debitering och betalning av arvsskatt och gåvoskatt (prop. 2000/01:117, bet. 2000/01:SkU27, rskr. 2000/01:238, SFS 2001:325). Sedan den 1 juli 2001 bedrivs bouppteckningsverksamheten med hjälp av automatiserad behandling. Från och med detta datum har arvs- och gåvoskatten också infogats i skattekontosystemet.

År 2000 tillsattes den s.k. 3:12-utredningen (Dir. 1999:72) med uppdrag bl.a. att se över de särskilda reglerna i AGL som gäller vid arv och gåva av företag. Utredningen föreslår i sitt betänkande (SOU 2002:52) bl.a. att den nuvarande principiella utformningen av beskattningslättnaderna för företagsförmögenhet skall behållas, dvs. en reduktion till 30 procent vid värderingen. Lättnadsreglerna föreslås även bli tillämpliga för fastighetsförvaltning. De flesta

begränsningarna när det gäller förutsättningarna för lättnader vid gåvobeskattningen föreslås tas bort. En möjlighet öppnas också för successiva gåvor av företag. Vidare föreslår utredningen att det skall införas en möjlighet att söka förhandsbesked i gåvoskatteärenden.

Gällande rätt

Fastighetsskatten på småhus

Regler om fastighetsskatt finns i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. Fastighetsskattelagens bestämmelser bygger på fastighetstaxeringslagens (1979:1152) indelningar och begrepp. För småhus gäller från och med den 1 januari 2001 att fastighetsskatt utgår med 1,0 procent på de enskilda fastigheternas taxeringsvärdet. Fastighetsskatten utgör 1,0 procent av 75 procent av marknadsvärdet avseende privatbostad i utlandet.

Nyproducerade småhus belägna i Sverige är fria från fastighetsskatt de fem första åren och för de därpå följande fem åren betalas halv fastighetsskatt.

Vidare gäller från och med den 1 januari 2001 enligt lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt att fastighetsskatten efter skattereduktion - under vissa förutsättningar - inte skall överstiga 5 procent av hushållsinkomsten definierad på visst sätt, den s.k. begränsningsregeln. Reglerna gäller den skattskyldiges permanenta bostad och är endast tillämpliga om taxeringsvärdet uppgår till minst 280 000 kronor. Skattereduktionen beräknas på den del av taxeringsvärdet som understiger 3 miljoner kronor. Skattereduktionen kan uppgå till högst 27 200 kronor. Endast fastigheter i Sverige omfattas.

Förmögenhetsskatten

Förmögenhetsskatten är en statlig skatt som tas ut med 1,5 procent av den beskattningsbara förmögenheten. För annan juridisk person än dödsbo och familjestiftelse är skattesatsen 1,5 promille. Förmögenhetstaxering skall åsättas varje taxeringsår. Beskattningsåret är det år som närmast föregått taxeringsåret.

Skattskyldiga är fysiska personer och dödsbon samt vissa föreningar, samfund och stiftelser. Aktiebolag och flertalet ekonomiska föreningar är befriade från förmögenhetsskatt.

Skillnaden mellan den skattskyldiges tillgångar och skulder utgör den skattepliktiga förmögenheten.

De skattepliktiga tillgångarna finns angivna i en uttömmande uppräkningslista. Tillgångar som inte ingår i uppräkningslistan är således skattefria. Särskilda värderingsregler finns för olika slag av tillgångar.

Vid beräkningen av den skattepliktiga förmögenheten skall alla skulder dras av från värdet av tillgångarna. Skulder hänförliga till icke skattepliktiga tillgångar får inte dras av.

Sambeskattning sker av makar som levt tillsammans under beskattningsåret, sambor som tidigare varit gifta med varandra eller som har eller har haft barn tillsammans samt föräldrar och deras hemmavarande barn under 18 år.

Skatten beräknas på den beskattningsbara förmögenheten. Den beskattningsbara förmögenheten är den del av den skattepliktiga förmögenheten som överstiger ett fribelopp. Fr.o.m. 2003 års taxering uppgår fribeloppen till 1 500 000 kronor för fysisk person, dödsbo och familjestiftelse, 2 000 000 kronor för sambeskattade par och 25 000 kronor för annan juridisk person än dödsbo och familjestiftelse.

Enligt lagen (1997:324) om begränsning av skatt, begränsningslagen, sätts ett tak för uttaget av statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt i vissa fall. Bestämmelserna innebär att det sammanlagda beloppet av kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt jämförs med ett spärrbelopp som utgör 60 procent av summan av den skattskyldiges förvärvsinkomst och inkomst av kapital. Om skattebeloppet är högre än spärrbeloppet sätts förmögenhetsskatten och den statliga inkomstskatten ned med överskjutande belopp. Förmögenhetsskatten får dock inte sättas ned så att skatten blir lägre än skatten på 50 procent av den skattskyldiges beskattningsbara förmögenhet. Det innebär att reglerna i begränsningslagen maximalt kan leda till en nedsättning av förmögenhetsskatten till skatten på halva förmögenheten och av hela den statliga inkomstskatten.

Regler om skatteplikt och värdering

Aktie i ett aktieslag som är inregistrerat vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande skall tas upp som tillgång. Det gäller således svenska aktier på börsens A-lista samt utländska aktier som är inregistrerade vid utländsk börs på motsvarande sätt. Som tillgång skall också tas upp marknadsnoterade aktier som den 29 maj 1997 var eller senare har varit inregistrerade vid svensk börs. Alla aktier i ett bolag, som har något aktieslag inregistrerat vid börs, skall tas upp till samma värde som de inregistrerade aktierna. Skattepliktiga börsaktier och andra liknande tillgångar tas upp till 80 procent av noterat värde.

Särskilda regler om skattefrihet gäller för huvuddelägars aktier i vissa fall. Med huvuddelägare avses en aktieägare som, ensam eller tillsammans med närstående, vid tidpunkten för inregistreringen eller marknadsnoteringen innehade aktier direkt eller indirekt motsvarande minst 25 procent av röstvärdet för aktierna i bolaget. Om aktierna var inregistrerade vid utgången av år 1991 gäller innehavskravet i stället vid den tidpunkten. Sådana aktier som huvuddelägaren innehaft sedan inregistreringen eller marknadsnoteringen eller i förekommande fall utgången av år 1991 är fria från förmögenhetsskatt.

Arbetande kapital i näringsverksamhet är inte skattepliktigt. Till sådant kapital hänförs inte bara kapital i rörelse och lantbruk utan också kapital nedlagt i fastighetsförvaltning samt aktier som är marknadsnoterade utan att vara inregistrerade. Hit hör t.ex. aktier som är noterade på O-listan. Vid värderingen av onoterade aktier samt andelar i handelsbolag och ekonomiska föreningar beaktas endast tillgångar och skulder i näringsverksamhet som avser kapitalförvaltning eller innehav av näringsfastighet som är skattepliktig vid direkt ägande.

Fastighet i Sverige tas upp till taxeringsvärdet och fastighet i utlandet till 75 procent av marknadsvärdet. Bostadsrätt tas upp till den egna lägenhetens andel i föreningens förmögenhet.

Livförsäkringar tas upp till det tekniska återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel av överskottet i livförsäkringsverksamheten. Pensionsförsäkringar och vissa rena riskförsäkringar skall inte tas upp som tillgång.

Inre lösöre för personligt bruk skall inte tas upp som tillgång. Samma sak gäller yttre lösöre för personligt bruk till den del det

enskilda föremålets värde understiger 10 000 kronor. Övrigt lösöre beskattas fullt ut.

Arvs- och gåvoskatten

Arvs- och gåvobeskattningen utgår från den civilrättsliga regleringen på motsvarande områden.

Enligt bestämmelserna i 20 kap. ärvdabalken (ÄB) skall bouppteckning förrättas när en person har avlidit. Bouppteckningen ligger normalt till grund för beräkning av arvsskatten. I vissa fall beräknas skatten med ledning av en deklaration. Bestämmelser om registrering av bouppteckningar finns i ÄB.

Arvsbeskattningen är utformad som en schematisk arvslottsskatt. Det är den som förvärvar egendomen som är skattskyldig. Enligt huvudregeln är det dödsboet som ansvarar för att arvsskatten förskottsvis betalas in till staten. Beskattningen skärps dels ju större lotten är, dels utgår skatten efter en strängare skala för avlägsnare släktingar och mottagare som inte är släkt med den avlidne. Gåvoskatten är att anse som ett komplement till arvsskatten. Utan en sådan skatt skulle en kommande arvsbeskattning kunna undvikas genom gåvor under livstiden. De materiella beskattningsreglerna är i huvudsak gemensamma för arv och gåvor. I 3 § AGL finns en uppräkningslista av juridiska personer som inte är skattskyldiga till arvs- och gåvoskatt. Dessutom är vissa svenska juridiska personer befriade från gåvoskatt enligt 38 § AGL.

Skattskyldighet inträder vid arvlåtarens eller testatorns död och värderingen av egendomen sker enligt huvudregeln med hänsyn till förhållandena vid tidpunkten för dödsfallet. För gåva inträder skattskyldighet normalt när gåvan fullbordats och värderingen sker med hänsyn till förhållandena vid detta tillfälle. Vid s.k. framskjutna förvärv inträder skattskyldigheten vid en senare tidpunkt vilket innebär att även värderingen sker senare.

Värderingen av den dödes egendom skall ske enligt de värderingsregler som finns i AGL. Fast egendom skall enligt huvudregeln värderas till taxeringsvärdet året före dödsfallet. I fråga om aktier och andra andelar i bolag tillämpas olika regler för olika typer av aktier och andelar. Särskilda bestämmelser finns för värderingen av företagsförmögenhet i familjeföretag. Värdenedgång som skett efter dödsfallet kan i vissa fall beaktas efter särskild ansökan till regeringen.

I bouppteckningen efter en avliden person som var gift skall båda makarnas tillgångar och skulder redovisas. Skattemyndigheten skall vid den schematiska bodelningen enligt huvudregeln dela det sammanlagda giftorättsgodset lika mellan makarna efter avdrag för skulderna. Hälfindelning skall dock inte ske i vissa särskilt uppräknade fall. Det gäller när ett s.k. reellt bodelande avtal åberopas, när efterlevande make skriftligen begärt jämkning med stöd av 12 kap. 2 § ÄktB och när jämkning enligt dom eller avtal skett med stöd av 12 kap. 3 § ÄktB. Den efterlevandes giftorättsandel är inte skattepliktig. Efter den schematiska bodelningen skall den avlidnes kvarlåtenskap enligt lag och testamente fördelas på arvingar och testamentstagare.

Vid arvsbeskattningen bestäms arvingars eller testamentstagares lotter schematiskt, s.k. schematiskt arvskifte. Det finns dock en möjlighet att i stället lägga ett verkligt arvskifte till grund för beskattningen.

Efter grundavdrag beräknas skatten för de olika arvs- eller testamentslotterna. Varje arvs- eller testamentstagare hör till en viss skatteklass I, II eller III och till varje klass hör en särskild skatteskala. Skatten är progressiv och högsta skattesats i samtliga klasser är 30 procent.

Vid arvsbeskattningen har efterlevande make rätt till ett grundavdrag med 280 000 kronor. Övriga i klass I har rätt till grundavdrag med 70 000 kronor och samtliga i klass II och III med 21 000 kronor. Sedan den 1 januari 1988 är grundavdraget vid gåvobeskattningen 10 000 kronor. För samtliga klasser är skattesatserna 10, 20 respektive 30 procent inom skiktgränserna. I klass I ligger skiktgränserna vid 300 000 kronor respektive 600 000 kronor, i klass II vid 70 000 respektive 140 000 kronor och i klass III vid 90 000 respektive 170 000 kronor.

Till skatteklass I, som har den förmånligaste skatteskalen för fysiska personer, hör i första hand efterlevande make, sambo och barn samt avkomling till barn. Skatteklass II omfattar dels alla andra fysiska personer än dem i klass I, dels alla juridiska personer som inte hör till klass III eller som är befriade från skattskyldighet. Till skatteklass III hör ett antal juridiska personer med allmännyttig verksamhet. Bland de uppräknade subjekten ingår offentlig-rättsliga personer men även privata stiftelser och sammanslutningar med närmare angivna syften.

Vid gåvobeskattningen värderas gåvan enligt AGL:s värderingsregler. Efter grundavdraget sker beskattningen enligt samma klasser och skatteskalor som vid arvsbeskattningen.

Enligt huvudregeln skall sammanläggning ske med samtliga förvärv från samma person inom en tioårsperiod räknat från det senaste förvärvet.

Det finns flera bestämmelser om dispensmöjligheter (eftergift) i AGL. Regeringen kan - förutom möjligheten att efter ansökan beakta värdenedgång på fastighet och vissa värdepapper - efterge skatt i vissa fall när egendomen är av t.ex. historiskt intresse. Regeringen har också en generell dispensmöjlighet att medge befrielse från eller nedsättning av skatt om det föreligger synnerliga skäl. Vid fall av dubbelbeskattning kan RSV efter ansökan bevilja eftergift av arvs- och gåvoskatt. RSV:s beslut får överklagas till regeringen.

Vid handläggningen av arvs- och gåvoskatteärenden hos skattemyndigheten tillämpas förvaltningslagen (1986:223). Förfarandet i ett bouppteckningsärende regleras praktiskt sett nästan uteslutande av bestämmelserna i ÄB och AGL.

Uppdraget

Fastighetsskatten

Principer för uttaget av fastighetsskatt på småhus

I budgetpropositionen för år 2002 (prop. 2001/02:1) uttalade regeringen att fastighetsbeskattningen bör utredas på nytt. Regeringen anförde att utredningen borde ges en annan inriktning än de många utredningar som tidigare behandlat denna fråga. Utredningen skulle ges möjlighet att pröva lösningar som kan innebära avsteg från nu gällande principer för fastighetsbeskattningen under förutsättning att de fördelningsmässiga konsekvenserna är acceptabla.

Kommittén skall utreda fastighetsskatten utifrån dessa riktlinjer. Uppdraget tar sikte på den fastighetsskatt som träffar småhus.

Kommittén skall i sina överväganden utgå från de analyser och slutsatser gällande underlaget för fastighetsskatt som har presenterats i de tidigare utredningarna. Kommittén är dock oförhindrad att pröva andra alternativa modeller. Kommittén skall samråda med dialogprojektet Bygga, Bo och Förvalta för framtiden.

Då småhusbeståndet på såväl kort som lång sikt är förhållandevis fixerat till sin storlek kommer varje förändring av skattereglerna i större eller mindre utsträckning att påverka småhuspriserna. I arbetet skall kommittén därför särskilt beakta såväl de fördelningsmässiga som de regionalpolitiska konsekvenser som sådana prisförändringar kan ge upphov till.

Fastighetsskatt baserad på inkomstskattelagens indelningar

Vid fastighetstaxeringen indelas fastigheter i bl.a. småhus och hyreshus. Vid inkomsttaxeringen utgör ett småhus antingen en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet. Ett hyreshus är vid inkomstbeskattningen alltid en näringsfastighet. Avgörande för uttaget av fastighetsskatt är huruvida fastigheten vid fastighetstaxeringen hänförs till kategorin småhus eller hyreshus, inte hur fastigheterna klassificeras vid inkomstbeskattningen. Kopplingen mellan uttaget av fastighetsskatt och indelningen vid fastighetstaxeringen innebär att systemet är administrativt lätthanterligt eftersom skattemyndigheten vid förtryckningen av uppgifterna i deklarationen kan utgå från uppgifterna från fastighetstaxeringen. En sådan ordning innebär dock en olikformighet i beskattningen av de boende inom en och samma upplåtelseform. För småhus är fastighetsskatten alltid 1 procent oavsett om småhuset är upplåtet med hyresrätt eller bostadsrätt. För flerfamiljshus (hyreshus) uppgår skatten däremot till 0,5 procent i motsvarande fall. Om fastighetsskatten i stället skulle bestämmas utifrån den indelning som sker vid inkomstbeskattningen skulle asymmetrin i beskattningen av de boende inom en och samma upplåtelseform minska.

I sitt arbete skall kommittén ta fram lagförslag som kopplar uttaget av fastighetsskatt på bostäder till den indelning av fastigheter som sker vid inkomstbeskattningen. Vidare skall konsekvenserna av förslaget belysas.

Fastighetsskatt på fastigheter utomlands

Fastighetsskatten utgör 1,0 procent av 75 procent av marknadsvärdet på privatbostad i utlandet.

RSV har den 13 september 1999 i en promemoria (dnr 8539-99/100) hemställt att fastighetsskatten på privatbostäder i utlandet

skall avskaffas. Av promemorian framgår att det är svårt att få fram ett korrekt marknadsvärde. Detta gäller framförallt för de bostäder som förvärvats långt tillbaka i tiden. Ett särskilt problem utgör de fastigheter som numera har återlämnats till tidigare ägare i de forna öststaterna.

RSV beräknade att fastighetsskatten på utlandsfastigheter brutto inbringade 25 miljoner kronor vid 1998 års taxering. Den fastighetsskatt som har betalats i utlandet får räknas av från den svenska skatten.

RSV bedömde att fastighetsskatten på bostäder i utlandet medförde ett underskott efter att hänsyn tagits till avräkning och skattemyndigheternas hanteringskostnader.

Kommittén skall pröva om skälen för att avskaffa fastighetsskatten på privatbostäder i utlandet är så starka att det bör ske. Kommittén är även fri att föreslå ändringar i gällande regler om det bedöms lämpligt.

Tidpunkt för övergång av skattskyldighet vid överlåtelse av fastighet

Enligt 2 § fastighetsskattelagen är ägaren till fastigheten eller den som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare skattskyldig till fastighetsskatt. I skatterättslig mening sammanfaller i normalfallet äganderättsövergången med dagen för köpekontraktets undertecknande. Om det i köpekontraktet (överlåtelseförklaringen) anges att äganderätten skall övergå vid en viss framtida tidpunkt gäller vanligtvis detta datum som dag för äganderättens övergång. I fråga om kapitalvinstbeskattning inträder dock skattskyldighet vid avyttringen.

Skattekontrollutredningen föreslog i betänkandet Självdeklaration och kontrolluppgifter - förenklade förfaranden (SOU:1998:12) att överlåtaren skall vara skattskyldig till fastighetsskatt för tiden fram till tillträdet och förvärvaren för tiden därefter.

Ett sådant system skulle medföra administrativa fördelar samt bättre än nuvarande praxis stå i överensstämmelse med bestämmelserna om säljarens respektive köparens rättigheter och förpliktelser enligt 4 kap. 10 och 11 §§ jordabalken.

Skattekontrollutredningens förslag innebär dock att olika moment (äganderättens övergång, tillträdet och undertecknandet av överlåtelseavtalet) ges olika betydelse beroende på vilken beskattningsfråga som är aktuell. Utredningen ansåg att det fanns

anledning att närmare studera detta men ansåg att frågan låg utanför utredningsuppdraget.

Den kommitté som nu tillsätts skall ta ställning till om tidpunkten för övergången av skattskyldighet vid överlåtelse av fastighet bör ändras. Kommittén skall även beakta de konsekvenser som en ändring av gällande rätt i detta avseende kan få för den löpande beskattningen, kapitalvinstbeskattningen och förmögenhetsbeskattningen.

Nedsättning av fastighetsskatten vid hinder mot uthyrning m.m.

Enligt 3 § fjärde stycket fastighetsskattelagen får fastighetsskatten sättas ned under vissa omständigheter. Nedsättning får ske om en byggnad på grund av eldsvåda eller därmed jämförlig händelse inte har kunnat utnyttjas under viss tid eller om en för uthyrning avsedd lägenhet i byggnaden inte har kunnat hyras ut.

Regeringsrätten har i ett antal domar den 16 juni 1998 medgett fastighetsägare nedsättning av fastighetsskatten enligt 3 § fjärde stycket fastighetsskattelagen på grund av att hinder förelegat mot uthyrning av lägenheter (RÅ 1998 ref. 27 samt mål nr 1768-1772-1997). I domarna slås det fast att bestämmelsen är tillämplig inte bara när uthyrning inte har kunnat ske p.g.a. eldsvåda eller liknande, utan även vid andra typer av hinder, såsom ombyggnader eller bristande efterfrågan.

Före 1992 års taxering fanns bestämmelsen om nedsättning av fastighetsskatt i 24 § 2 mom. tredje stycket i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370). Den var endast tillämplig på en- och tvåfamiljsfastigheter och hade störst betydelse i fråga om hinder i användandet p.g.a. eldsvåda och dylikt medan uthyrningsfallen av naturliga skäl hade mindre praktisk betydelse. I samband med skattereformen överfördes bestämmelsen till fastighetsskattelagen och blev därigenom tillämplig även på hyreshus. Det kan emellertid ifrågasättas om syftet var att låta varje form av hinder mot uthyrning utgöra grund för skattenedsättning när det gäller hyreshus. Departementschefens uttalande i lagstiftningsärendet tyder på att det i första hand var en generell regel om jämkning vid eldsvåda eller liknande händelse som åsyftades (prop. 1989/90:110 del 1 s. 732).

Vid fastighetstaxeringen av hyreshus tas numera hänsyn till förekommande vakanser. Hinder mot uthyrning kan leda till att

taxeringsvärdet för ett hyreshus justeras nedåt och att fastighets- skatten därmed blir lägre. Att dessutom låta hinder mot uthyrning utgöra grund för nedsättning av fastighetsskatten kan i vissa fall leda till en dubbel skattelättnad.

Regeringsrättens avgöranden aktualiserar frågan om bestämmel- sen bör slopas eller om den bör ändras på så sätt att möjligheten till nedsättning av fastighetsskatten begränsas till att gälla endast vissa former av hinder i nyttjandet eller mot uthyrning.

I kommitténs uppdrag ingår att utvärdera bestämmelsen om nedsättning av fastighetsskatt i 3 § 4 stycket fastighetsskattelagen och föreslå eventuella ändringar.

Dämpningsregeln

Som tidigare sagts skall omräkningsförfarandet vid fastighetstaxe- ringen tas bort. I stället införs ett system för småhus-, hyreshus- och lantbruksenheter som innebär att förenklade fastighetstaxe- ringar skall ske mitt emellan de allmänna fastighetstaxeringarna. Vidare skall förslag lämnas om att höjda taxeringsvärden inte ome- delbart skall slå igenom på uttaget av fastighetsskatt. Meningen är att endast en tredjedel av höjningen skall slå igenom under taxe- ringsåret och lika mycket under vart och ett av de två därpå föl- jande åren. Kommittén skall arbeta fram ett förslag med denna inriktning.

Förmögenhetsskatten

Allmänna utgångspunkter

Uppdraget omfattar en generell översyn av bestämmelserna om förmögenhetsskatt. Utgångspunkten skall vara att olika tillgångar så långt som möjligt skall behandlas likformigt i fråga om skatte- plikt och värdering. Kommittén skall särskilt beakta de fördel- ningspolitiska aspekterna. Ett övergripande mål för arbetet skall vara att söka åstadkomma ett regelsystem för förmögenhetsbe- skattningen som är både enkelt och rättvist.

Nedan följer en beskrivning av ett antal särskilda frågor som översynen skall omfatta. Kommittén är dock oförhindrad att utifrån de allmänna utgångspunkterna och med beaktande av bud- getkraven föreslå de övriga ändringar den finner lämpliga. Det

gäller t.ex. skatteplikt och värdering av olika tillgångar, skattesatsens storlek och fribeloppens storlek.

Marknadsnoterade aktier

Enligt nuvarande bestämmelser gäller som huvudregel att aktie i ett aktieslag som är inregistrerat vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande tas upp som skattepliktig tillgång. För svenska aktier innebär det att aktier som är noterade på Stockholmsbörsens A-lista är skattepliktiga. Andra marknadsnoterade aktier är som huvudregel skattefria. Det gäller bl.a. aktier som är noterade på Stockholmsbörsens O-lista. I propositionen till den nya förmögenhetsskattelagen anförde regeringen bl.a. att det är befogat att särbehandla kapital nedlagt i små och medelstora företag eftersom sådant kapital inte är att anse som placeringstillgångar i egentlig mening utan snarare är att hänföra till arbetande kapital. I syfte att skapa goda villkor för investeringar i små och medelstora företag angav regeringen att sådant kapital därför borde vara befriat från förmögenhetsskatt. Regeringen konstaterade att skälen för skattebefrielse för mindre och medelstora företag vägde tyngre än det motstående intresset av att marknadsnoterade aktier beskattas på ett likformigt sätt. Regeringen fann vidare att den möjlighet till avgränsning som i praktiken stod till buds var att göra en åtskillnad mellan aktier noterade på OTC- och O-listan respektive aktier som kvalificerat sig för och inregistrerats på A-listan (prop. 1996/97:117 s. 52 f).

Vid lagrådsbehandlingen menade Lagrådet att förslagets konsekvenser kunde te sig skäligen godtyckliga. Lagrådet påpekade att det varken i lag eller det för fondbörsen gällande regelverket finns något hinder mot att sådana börsbolag som är noterade på O-listan har större värde eller att deras aktier är föremål för större spridning och omsättning än vad som gäller för flertalet bolag vilkas aktier är inregistrerade på A-listan. Lagrådet förutsatte att de praktiska konsekvenserna av den föreslagna schabloniseringen skulle följas noggrant och att det skulle finnas en beredskap för att se om de intressen som låg till grund för förslaget kunde tillgodoses genom en reglering av annat slag. I samband med de ändringar som föreslogs i prop. 1997/98:1 i syfte att motverka att bolag av skatteskal avregistrerade aktier från Stockholmsbörsens A-lista, påpekade Lagrådet ånyo det mindre lämpliga i kopplingen mellan listtillhörighet och

skatteuttag och anförde att den gällande ordningen knappast kan upprätthållas i längden. Vid utskottsbehandlingen av förslaget underströk finansutskottet vikten av att regeringen gör en ordentlig genomlysning av problemet i syfte att skapa en långsiktig lösning (bet. 1997/98:FiU1 s. 152).

När det gäller notering vid Stockholmsbörsen varierar noteringskraven beroende på om bolaget söker sig till A- eller O-listan. På A-listan ställs exempelvis krav på dokumenterad vinstintjäning och historik vilket inte gäller för O-listan. Vidare ställs större krav på spridning och börsvärde för bolag på A-listan. Det är börsen själv som avgör vilka olika listor som skall finnas och hur dessa skall vara utformade. Det kan antas att ett stort antal bolag som i dag är noterade på O-listan uppfyller kraven för inregistrering och notering på A-listan. Det innebär att aktier som i och för sig har karaktären av kapitalplacering undantas från förmögenhetsbeskattning.

Det faktum att bolag som uppfyller kraven för inregistrering på A-listan i stället noteras på O-listan, t.ex. för att aktieägarna skall undgå förmögenhetsbeskattning, visar att den nuvarande regleringen inte fullt ut tillgodoser de intressen den ursprungligen avsåg att tillgodose. Utgångspunkten för en ny reglering bör vara att tillgångar av liknande karaktär skall beskattas på ett likformigt sätt. Vidare bör en ny reglering bygga på en annan grund än den indelning som bestäms av börser och marknadsplatser. Kommittén skall analysera den nuvarande regleringen när det gäller skatteplikten för marknadsnoterade aktier och överväga om kraven på likformig beskattning bättre kan tillgodoses genom en reglering av annat slag.

Huvuddelägare

En huvuddelägars aktier är under vissa förutsättningar undantagna från skatteplikt. Undantaget gäller aktier som annars skulle tas upp som tillgång, dvs. aktier som är inregistrerade vid börs i det land där aktiebolaget är hemmahörande, marknadsnoterade aktier som den 29 maj 1997 var eller senare har varit inregistrerade vid svensk börs eller aktier som inte är marknadsnoterade i det land där aktiebolaget hör hemma men där det finns ett aktieslag i bolaget som är marknadsnoterat. Med huvuddelägare avses sådan aktieägare som ensam eller tillsammans med närstående innehade aktier direkt eller indirekt motsvarande minst 25 procent av röstvärdet för aktierna i

bolaget vid utgången av år 1991 om aktierna var inregistrerade vid börs vid den tidpunkten eller, om inregistrering skedde senare, vid tidpunkten för inregistreringen eller, om det gäller aktier som har marknadsnoterats efter utgången av år 1996, vid tidpunkten för marknadsnoteringen.

Reglerna om skattefrihet för huvuddelägars aktie infördes i samband med den nya förmögenhetsskattelagen. I lagförslaget angav regeringen att skatteplikten och den fulla värderingen av A-aktier, som ursprungligen föreslogs, kunde minska familjeföretagens intresse för inregistrering på A-listan (prop. 1996/97:117 s. 57). Ursprungligen gällde skattefriheten endast i de fall inregistreringen hade skett efter utgången av år 1991. Redan innan lagen hade tillämpats första gången utvidgades dock skattefriheten till att omfatta även aktier i bolag som inregistrerats vid börsen före utgången av år 1991 (prop. 1997/98:1, bet. 1997/98:FiU1, rskr. 1997/98:35, SFS 1997:954).

Reglerna om skattefrihet för huvuddelägars aktier har kritiserats från olika utgångspunkter. Det finns t.ex. synpunkter på att gränsen för huvuddelägarskap är satt för högt. Men framförallt har bestämmelserna kritiserats utifrån rättvisesynpunkter. Det har bl.a. anförts att särbehandlingen av huvuddelägare kan uppfattas som stötande. Kommittén skall göra en utvärdering av reglerna om skattebefrielse för huvuddelägars aktier. I samband därmed skall kommittén överväga om ändamålet med bestämmelserna kan tillgodoses genom en reglering av annat slag.

Privatbostadsfastighet

Privatbostadsfastighet i Sverige skall vid förmögenhetsbeskattningen tas upp till taxeringsvärdet.

De stigande marknadsvärdena på privatbostadsfastigheter i framförallt storstadsregionerna har för många husägare inneburit en ökning av såväl fastighets- som förmögenhetsskatteuttaget. Såvitt gäller fastighetsskatten tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering lagen (2001:906) om skattereduktion för fastighetsskatt (begränsningsregeln).

När det gäller förmögenhetsskatten finns ingen sådan direkt koppling till den skattskyldiges inkomst. Däremot har som en följd av de höjda taxeringsvärdena fribeloppen för uttag av förmögenhetsskatt höjts. Från och med 2002 års taxering höjdes fribeloppet

från 900 000 kronor till 1 000 000 kronor för ensamstående och 1 500 000 kronor för sambeskattade par. Fr.o.m. 2003 års taxering har fribeloppen höjts ytterligare till 1 500 000 kronor för ensamstående och 2 000 000 kronor för sambeskattade par. Genom den senare åtgärden beräknas antalet småhusägare som betalar förmögenhetsskatt minska med 120 000, från 280 000 till 160 000.

Kommittén skall utvärdera vilka effekter de höjda taxeringsvärdena har haft för småhusägares skyldighet att betala förmögenhetsskatt. Det gäller i synnerhet småhusägare med lägre inkomster. I utvärderingen ingår att även beakta vilken betydelse höjningarna av fribeloppen har för omfattningen av skattskyldigheten. Kommittén skall pröva åtgärder för att begränsa antalet småhusägare som på grund av stigande taxeringsvärden kan bli skyldiga att betala förmögenhetsskatt. Kommittén bör dock härvid beakta önskemålet om likformighet vid värderingen av olika tillgångsslag vid förmögenhetsbeskattningen.

Sambeskattning

I den nya förmögenhetsskattelagen togs bestämmelserna om sambeskattning över från 1947 års lag. I propositionen till den nya lagen anförde regeringen argument både för och emot att införa särbeskattning. Likformighetsskäl och jämställdhetsskäl liksom administrativa fördelar talade för att införa särbeskattning. Som skäl emot angavs intresset av att förebygga skatteplanering samt att skattebortfallet skulle bli för stort. Regeringen fann att det statsfinansiella läget inte medgav något utrymme för att minska skatteuttaget från förmögenhetsbeskattningen. Slutsatsen var därför att sambeskattningen måste behållas även i det nya förmögenhetsskattesystemet (prop. 1996/97:117 s. 67 f).

Från och med 2002 års taxering har olika fribelopp införts för ensamstående respektive sambeskattade par. I lagförslaget avvisade regeringen återigen tanken på att slopa sambeskattningen eftersom detta skulle kunna skapa incitament till omfördelning av förmögenheter inom hushållen av skatteplaneringsskäl (prop. 2000/01:31, bet. 2000/01:SkU11 och 2000/01:SkU13, rskr. 2000/01:129, SFS 2000:1422).

Kommittén skall analysera för- och nackdelar med sambeskattningen och ta ställning till om systemet bör behållas. Analysen skall

även omfatta sambeskattning av föräldrar och barn. Vid behov skall kommittén lämna förslag till ändringar.

Begränsningslagen

I den nya lagen om begränsning av skatt togs i stort sett gällande bestämmelser över från 1970 års lag om begränsning av skatt i vissa fall och upphävandelagen till den lagen.

Begränsningslagen innebär att stora förmögenheter ger en procentuellt avsevärt lägre faktisk skatt än små förmögenheter för vilka regeln inte är tillämplig. Vidare gynnar den investeringar i egendom som ger värdestegring i stället för direktavkastning. Rent principiellt kan det ifrågasättas om en likformigt utformad förmögenhetsbeskattning skall kombineras med undantagsregler av sådant slag. Det kan därför finnas skäl att överväga om begränsningslagen bör slopas. Å andra sidan kan ett avskaffande av lagen medföra ett kraftigt ökat skatteuttag för vissa större förmögenheter. Det kan därför samtidigt finnas anledning att överväga alternativa former för en begränsning av skatteuttaget.

I uppdraget ingår att göra en översyn av lagen om begränsning av skatt. Kommittén skall analysera bestämmelserna och vid behov föreslå förändringar. Kommittén skall även överväga alternativa metoder för att begränsa skatten, t.ex. genom att införa ett beloppsmässigt bestämt tak för högsta uttag av förmögenhetsskatt.

Arvs- och gåvoskatten

Allmänna utgångspunkter

Uppdraget omfattar en övergripande teknisk översyn av regelsystemet för att få en modernare lagstiftning som är bättre anpassad till dagens villkor. En väsentlig målsättning skall vara att åstadkomma enkla och överskådliga regler. I detta arbete ingår att anpassa lagspråket till annan skattelagstiftning samt att i allmänhet ge lagen en mer modern språklig utformning. Ett övergripande mål bör vara att skapa ett regelsystem för arvs- och gåvoskatten som är rättvist. En utgångspunkt för arbetet bör vidare vara att den nuvarande ordningen med arvs- och gåvobeskattning skall behållas.

Översynen skall omfatta arvs- och gåvoskattefrågor i samband med generationsskiften i mindre företag endast i den utsträckning

de inte har behandlats av 3:12-utredningen i betänkandet Beskattning av småföretagare (SOU 2002:52). I uppdraget ingår även att anpassa 3:12-utredningens förslag till de förändringar som kan komma att föreslås vid den nu aktuella översynen.

En övergripande översyn

Den övergripande tekniska översynen innefattar en genomgång av samtliga regler i AGL. En utgångspunkt för arbetet skall vara Arvs- och gåvoskattekommitténs förslag Ny arvs- och gåvoskattelag (SOU 1987:62). Därutöver skall kommittén överväga följande frågor.

I dag saknas uttryckliga bestämmelser när det gäller möjligheterna att beakta arvsavståenden vid beskattningen. I kommitténs uppdrag ingår att ta ställning till om lagtexten bör innehålla särskilda regler för arvsavståenden.

Kommittén skall också se över de värderingsregler som tillämpas vid arvs- och gåvobeskattningen samt överväga om några ändringar i indelningen i skatteklasser är nödvändiga.

I uppdraget ingår att se över möjligheterna till dispens som enligt nuvarande regler handläggs av regeringen. Om kommittén finner att möjligheten att få dispens bör finnas kvar skall den pröva om sådana ärenden i stället bör handläggas av RSV. När det gäller dubbelbeskattningsärenden bör utgångspunkten vara densamma som vid inkomstbeskattningen, dvs. att frågorna skall kunna prövas inom ramen för det ordinarie förfarandet.

Kommittén skall ta ställning till behovet av att kunna söka förhandsbesked när det gäller arvsbeskattningen.

Kommittén skall även redovisa och pröva förutsättningarna för att anpassa förfaranderegler i AGL till vad som gäller i skattemål enligt taxeringslagen (1990:324). I detta sammanhang skall kommittén bl.a. se över överklagandetiderna för beslut enligt AGL och möjligheterna till omprövning. En annan fråga som skall prövas av kommittén är om det skall införas en möjlighet att vid avsaknad av gåvodeklaration uppskatta skatten till vad som framstår som skäligt, s.k. skönstaxering (jfr NJA 1993 not. C 130). Kommittén skall också uppmärksamma skillnaderna mellan AGL och förvaltningsprocesslagen (1971:291) beträffande bl.a. bestämmelserna om skriftväxling och föreslå de eventuella ändringar som den finner lämpliga.

Beskattning av arv mellan makar

De höjda taxeringsvärdena har lett till att uttaget av arvsskatt har ökat markant vilket i många fall inneburit stora problem framförallt för efterlevande make. I kommitténs arbete ingår att undersöka möjligheterna att stärka efterlevande makens ställning genom att föreslå ändringar i beskattningen av arv mellan makar. Frågan skall behandlas med förtur.

Värdering av fastigheter

Kommittén skall analysera och utvärdera ändrade regler för värderingen av fastigheter vid arvs- och gåvobeskattningen. Vid utvärderingen skall särskilt beaktas det övergripande kravet på att enhetliga regler så långt som möjligt bör gälla för olika slags egendom. Härvid skall även de förslag om beskattningen av arv mellan makar som kommittén eventuellt kan lägga fram beaktas.

Värdering av aktier

Ägde den döde aktier skall dessa i bouppteckningen tas upp till värdet på dödsdagen. På grund av de civilrättsliga reglerna och bankernas egna rutiner torde i de flesta fall aktierna inte kunna realiseras förrän bouppteckningen efter den döde är inregistrerad. Har aktierna under mellantiden sjunkit i värde kan boet hamna i den situationen att hela behållningen går åt för att betala skatten.

I kommitténs uppdrag ingår att se över reglerna om värdering av aktier vid arvsbeskattningen. Kommittén skall analysera om det även i fortsättningen skall vara värdet på dödsdagen som bör gälla eller om det är möjligt att värdera aktierna vid någon annan tidpunkt. Förslagen får inte leda till kringgåendemöjligheter vid arvsbeskattningen och skall vara anpassade till vad kommittén föreslagit om beskattningen av arv mellan makar.

Justering av grundavdrag och skiktgränser

Nu gällande nivåer på grundavdrag har gällt sedan den 1 januari 1991 och skiktgränserna sedan den 1 januari 1992. Frågan om en

justering av grundavdragen och skiktgränserna ingår också i uppdraget.

Ändrad metod för beskattning av arv

I uppdraget ingår att undersöka om arvsbeskattning i form av en kvarlåtenskapsskatt kan vara ett alternativ till den nuvarande arvslottsbeskattningen. Kommittén bör redovisa förslag i fråga om den tekniska utformningen av att arvsskatten beräknas på värdet av den dödes samlade kvarlåtenskap. Kommittén skall redovisa för- och nackdelar med en sådan beskattningsmetod dels ur förenklingssynpunkt, dels med beaktande av fördelningspolitiska aspekter.

Budgetaspekter m.m.

De förslag som kommittén lägger fram skall sammantaget vara kostnadsneutrala för den offentliga sektorn. Likaså bör statens skatteinkomster i princip vara oförändrade. Administrativa förenklingar och kostnadsbesparingar skall dock kunna tillgodoräknas för att sänka det samlade skattetrycket. Kommittén skall vidare redovisa de administrativa konsekvenserna av sina förslag.

Utredningsuppdraget skall vara avslutat före utgången av december år 2003. Frågan om beskattning av arv mellan makar skall behandlas med förtur.

(Finansdepartementet)