

Litteratur

Taxering av fastighet av Erland Geijer — Eric Rosenqvist — Harry Sterner. P. A. Norstedt & Söners Förlag, Stockholm 1969, 316 sidor med författningstext, häftad. Femte omarbetade och utökade upplagan, ombesörjd av Harry Sterner och Gösta Ekman. Pris 42 kr. + moms.

Inför 1970 års allmänna fastighetstaxering har en ny upplaga av GRS handbok för fastighetstaxeringen kommit ut. Den nu presenterade upplagan är utökad i förhållande till sina föregångare genom att de centrala anvisningar för fastighetstaxeringen, som för första gången till 1970 års allmänna fastighetstaxering utfärdats av RN, till största delen återgivits. Handboken är också omarbetad i de delar ny lagstiftning (prop. 1968:154 och 1969:96) tillkommit, vilket främst berör reglerna om jordbruksfastigheters delvärden och taxering av skogsfastigheter. Boken är utarbetad enligt samma principer och är av samma höga klass som tidigare upplagor. Den får därför anses vara oumbärlig för var och en som har att syssla med frågor om fastighetstaxering.

Liksom tidigare är boken disponerad på fyra huvudavsnitt, varav de tre första behandlar de materiella reglerna vid den allmänna och den särskilda fastighetstaxeringen samt det fjärde de processuella reglerna vid den allmänna fastighetstaxeringen I det första avsnittet redovisas KL:s regler i 4—12 §§ för allmän och särskild fastighetstaxering om vad som är att hänföra till skattepliktig fastighet och om beskattningsnatur, taxeringsenhet, värdering m. m. samt i 47 § om garantibelopp för fastighet. I det andra avsnittet som gäller taxering av vattenfalls fastighet tas bl. a. upp ”Särskilda anvisningar” för taxering av outbyggt vattenfall (SFS 1969:310) och ”Tabeller för index och avskrivning m. m.” vid uppskattning av värdet av kraftverk och regleringsdammar. Det tredje avsnittet behandlar reglerna i skogsvärderingsinstruktionen om taxering av skogsfastigheter. I det sista avsnittet är föreskrifterna i TF och TK för den allmänna fastighetstaxeringen intagna.

Liksom tidigare är dispositionen i de tre första avsnitten i allmänhet den att författningsrummen vart och ett för sig följs av en kommentar och en rättsfallssammanställning. Den avsevärda utökning av boken som företagits och som, såsom nämnts, består i att RN:s anvisningar för fastighetstaxering nu förts in i sitt sammanhang vid de olika författningsrummen, bidrar till att göra boken till en än mer utomordentlig hjälp vid taxeringsarbetet. De materiella reglerna för fastighetstaxeringen kommenteras ingående och med största sakkunskap. Kommentarererna är klara och överskådliga. Förarbetena återges fylligt, vilket är till stor hjälp för förståelsen av de många gånger komplicerade fastighetstaxeringsreglerna. Sedan nu även RN:s anvisningar intagits är det betydligt lättare för läsaren att komma till

rätta med reglernas innebörd. Några smärre tillägg och påpekanden synes emellertid kunna göras.

I det utförliga avsnittet om taxering av vattenfallsfastighet är på s. 176 en rekommendation intagen, som lämnats av 1969 års utredning angående taxering av vattenfallsfastighet i ”Tabeller för index och avskrivning m. m.”, om vad som vid fastighetstaxeringen skall hänföras till ersättningskraft. Rekommendationen går ut på bl. a. att rätt till fri elektrisk kraft grundad på privaträttsligt avtal i taxeringshänseende i vissa fall skall bedömas såsom ersättningskraft enligt vattenlagen och till följd därav enligt p. 3 av anvisningarna till 9 § KL åsättas värde m. m. Förutsättning för att så skall ske är enligt rekommendationen dels att vattendomstolen antingen fastställt avtalet eller såsom villkor för vattenkraftens tillgodogörande förpliktat kraftverksägaren såsom ägare av anläggningen att fullgöra den avtalade leveransen, dels att skyldigheten att tillhandahålla kraften liksom rätten till denna är bunden till i avtalet eller domen angivna fastigheter. Rekommendationen kommenteras på s. 239 genom återgivande av ett uttalande av 1969 års utredning. Av uttalandet framgår att rekommendationen, som lämnas i nu berörda avseende för första gången inför 1970 års fastighetstaxering, grundar sig på att begreppet ersättningskraft i rättspraxis (bl. a. RÅ 1952 ref. 24) utvidgats på sätt angivits i rekommendationen. — Efter tryckningen av handboken har emellertid RR meddelat ett flertal utslag med motsatt utgång. RR har således ansett att rätt till sådan elektrisk kraft, som nu berörts, skall hänföras till lös egendom och ej åsättas särskilt värde (RR:s utslag den 3 november 1969 på besvär av Edla Andersson m. fl.).

I avsnittet angående skogstaxeringen har de exempel på uträkning av värden m. m., som fanns i föregående upplaga, tagits bort liksom de tidigare lämnade allmänna upplysningarna om hur längdföring av grundfaktorer m. m. för skogstaxeringen skall ske. Detta har visserligen gjorts under hänvisning på s. 277 till att motsvarande exempel och upplysningar kommer att tas in i de lokala skogstaxeringsanvisningarna men för läsaren synes det ha underlättat om de på ett överskådligt sätt varit intagna i handboken. — På samma sida återges en del av ett departementschefsuttalande om uppskattning av skogsvärde på de mindre skogstigheter där den nya summariska uppskattningsmetoden (TO-metoden) kan tillämpas samt om längdföringen av virkesförrådet för dessa fastigheter. Det förefaller som om det i detta sammanhang varit betydande om man tagit med den anvisning som RN lämnat angående längdföringen vid skogstaxeringen — åtminstone till den del som intagits i RN:s och fastighetstaxeringskommittéernas ”Handledning för allmän fastighetstaxering 1970” på s. III. 4:7 under rubriken ”Virkesförråd och grovskogsprocent”. Där anges bl. a. att TO-metoden får begagnas i de fall då sifferuppgifter om virkesförrådet lämnats i deklarationen endast om de lämnade uppgifterna är uppenbarligen orimliga. Till följd därav, sägs det, bör TO-metoden användas i de fall sifferuppgifter lämnats endast om virkesförrådet enligt fastighetstaxeringsnämndens mening faller inom en annan klass enligt TO-metoden än det skulle göra vid tillämpning av uppgifterna i deklarationen. — I skogstaxeringsavsnittet förekommer vidare några korrekturfel, av vilka ett kan vara något förvillande.

På s. 280 har rubriken till RN:s anvisning om värdering av skogsmark fallit bort. Denna anvisning står därför som en del av RN:s anvisning om TO-metoden, vars rubrik på s. 279 liksom sista raden på s. 266 för övrigt synes ha satts fel. — Skogsavsnittet synes t. ex. vid jämförelse med avsnittet om vattenfallstaxeringen vara något kortfattat. Även om skogstaxeringsreglerna behandlas ingående i länens lokala skogstaxeringsanvisningar synes det för läsaren av handboken ha varit bekvämare och till mer hjälp för förståelsen av beräkningsmetodikerna vid skogstaxeringen om detta avsnitt blivit något fylligare. De rättsfall om skogsbyggnader som fanns i föregående upplaga har tagits bort. De flesta av dessa KR-utslag behandlade till en del frågan om byggnaderna skulle utgöra särskild taxeringsenhet eller ej. De är alltså i denna del alltför aktuella och kunde därför i förkortad form ha varit med även i denna upplaga.

Något kan nämnas om rättsfallssammanställningarna till de olika paragraferna i KL. De är i det närmaste oförändrade från föregående upplaga. Några nya rättsfall avseende tillämpningen av 4 och 5 §§ har tillkommit, av vilka emellertid ej något torde avse 1965 års eller senare taxeringar. Rättsfallssammanställningarna till 4 och 5 §§ liksom till 12 § om särskild fastighetstaxering och 47 § om garantibelopp är mycket omfattande och upplysande. Rättsfallssammanställningarna till övriga paragrafer, där KR är sista instans, dvs. främst 7—10 §§, är väl knapphändiga. Av de vid sistnämnda paragrafer intagna rättsfallen hänför sig vidare 60 proc. till tiden före 1930. Av återstoden härrör nära två tredjedelar från tiden före 1940 och resten till åren 1940—1948. Detta kan möjligen sammanhånga med att KR:s utslag i dessa mål av något skäl endast sällan publiceras.

De påpekanden som gjorts är emellertid helt parentetiska och väger mycket lätt då man betänker att författarna i en koncentrerad form kunnat redovisa fullständigt, klart och på ett så lättläst sätt som möjligt hela komplexet av materiella fastighetstaxeringsregler. Det fjärde avsnittet i boken innefattar taxeringsföreskrifterna vid den allmänna fastighetstaxeringen. Dessa torde ha medtagits av författarna för att vara bekvämt till hands för läsaren. Kommentarer och rättsfall lämnas inte till dessa bestämmelser utom en kortfattad redogörelse vid 2 § 1 mom. TF för vissa grundläggande taxeringsföreskrifter vid allmän och särskild fastighetstaxering. Möjligen kunde i samband med den redogörelsen ha lämnats någon uppgift om att en stor mängd nya regler tillkommit i TF och TK till 1970 års fastighetstaxering samt att nya regler främst om besvär förfarandet var att vänta till denna taxering (prop. 1969:147). Likaså kunde möjligen några av de mer praktiska och centrala av RN:s anvisningar för taxeringsförfarandet ha medtagits såsom t. ex. de som gäller fastighetstaxeringsombuden och de sakkunniga samt deras arbete. Det är beklagligt att det fallit utanför ramen för syftet med handboken att även kommentera de formella reglerna för fastighetstaxeringen med hänsyn till hur stort behovet är av en sådan kommentar. Det syfte som man haft med handboken, dvs. att redovisa och belysa de materiella reglerna för fastighetstaxeringen, har man emellertid vunnit på ett utomordentligt sätt.

U. W.

Tidsfaktorn vid beskattning av arvs- och testamentslott av docent
Göran Englund. P. A. Norstedt & Söners förlag, Stockholm 1969, 344
sidor och häftad. Pris ca 75 kr.

Englund har kritiskt granskat vissa metoder som tillämpas vid arvsskattens beräkning. För närvarande uttas arvsskatt enligt följande huvuddrag. Med utgångspunkt från bouppteckningen beräknas arvsskatten efter storleken av varje arvinges och testamentstagares lott. Skattskyldigheten åvilar också mottagaren. Skatten fastställs i det stora flertalet fall med utgångspunkt från förhållandena vid dödsdagen, då skattskyldigheten normalt inträder. Senare förändringar inverkar i allmänhet icke på den en gång fastställda skatten. Visserligen är skattereglerna uppbyggda i nära anslutning till motsvarande civilrättsliga institut, men man har likväl i väsentliga hänseenden fått utforma skattläggningsreglerna mer schablonartat. Detta gäller exempelvis beräkningen av giftorättsandel och skattepliktiga arvslotter — här tillämpas icke giftermåls- och ärvdabalkens alla detaljerade regler utan en mer schematisk delning sker.

I sitt arbete har Englund — mot bakgrund av arvsskattens nuvarande höjd — undersökt fall där gällande regler kan leda till vissa mindre tilltalande resultat. Först behandlas sådana fall där den slutliga mottagarkretsen och grunderna för den verkliga delningen icke kan preciseras vid skattens beräkning per dödsdagen — ett *fördelningskriterium* är icke uppfyllt. Det kan vidare röra sig om tillgångar eller skulder vilkas storlek först framdeles med säkerhet kan bestämmas — *värderingskriteriet* är då ej uppfyllt. Därefter berörs sådana fall där ett förvärv icke tillför mottagaren medel så att skatten genast kan betalas — *betalningsförmågekriteriet*. Slutligen diskuteras de situationer där ovisshet kan råda om tillgång eller skuld när skatten fastställs — *fullständighetskriteriet* är ej uppfyllt.

Syftet med Englunds undersökning är att belysa i vad mån de nuvarande reglerna skulle kunna ändras så att större hänsyn kunde tas till omständigheter av angiven art. Englund diskuterar bl. a. möjligheterna att i vissa fall ställa beskattningen på framtiden eller att i efterhand korrigera skatten när visshet vunnits om relevanta fakta. Icke endast svenska förhållanden belyses utan intressanta jämförelser görs med utländsk rätt. Även om framställningen företrädesvis är lagd på ett mer teoretiskt plan, återfinns praktiskt värdefulla analyser av gällande rätt. En del frågor som Englund drar fram är förvisso sällsynta företeelser i praktiken, men har ändå sin plats i en undersökning av detta slag. I denna anmälan skall icke hela den omfattande undersökningen detaljgranskas. I stället kommer några huvudfrågor att beröras, som hänger samman med olika synsätt på den allmänna utformningen av arvsbeskattningen.

Beträffande *fördelningskriteriet* (kap II) hävdar Englund att den nuvarande fördelningen på olika lotter efter förhållandena vid dödsdagen icke är tillfredsställande. Den schematiska delningen kommer många gånger att avvika från den slutliga fördelningen mellan delägarna. Behovet av efterhandskorrigeringar skulle bli mindre om man i stället lät skattskyldigheten inträda vid skiftesdagen och då

utformade beskattningen med hänsyn till den slutgiltiga fördelningen. Genom en sådan ordning skulle ökad hänsyn kunna tas till vederlagsanspråk, arvsförskott, laglottskränkningar, avståenden m. m.; dylika omständigheter kan för närvarande icke utan vidare beaktas vid skattläggningen.

Även om visst fog finns för Englunds uppfattning, får angivna förhållanden icke överdrivas. I det alldeles övervägande antalet fall ger nämligen den nuvarande schematiska fördelningen fullt acceptabla resultat. Om arvingarna så önskar kan de — med viss tidsbegränsning — inge ett verkligt arvsskifte och få detta lagt till grund för beskattningen. Så sker sällan eftersom skatten då oftast skulle bli högre. Nu kan naturligtvis detta tolkas så att det allmännas berättigade intresse av en riktig arvsbeskattning äventyras genom det nuvarande systemet. Så är icke fallet. Gällande rätt måste ses mot möjligheterna att åstadkomma ett praktiskt användbart system. Frågan hur arvsbeskattning bör ordnas har diskuterats vid upprepade tillfällen. Av särskilt intresse blir därför Englunds egna tankar om hur en bättre tingens ordning skulle kunna uppnås.

Han avvisar — och på mycket goda grunder — tanken på en övergång till beskattning uteslutande baserad på det verkliga skiftet. I stället rekommenderas ett mellanting. Således borde skattemyndigheternas ställningstaganden grundas på ett fylligare material. En form av förhandsbedömning skulle ske och de skattskyldiga borde framdeles icke blott inge bouppteckning, testamenten m. m. utan även ha att upplysningsvis informera myndigheten om samtliga omständigheter av betydelse för skattläggningen. Dylika upplysningar skulle dock icke vara civil- eller skatterättsligt bindande för delägarna. Myndigheterna skulle däremot ha att godta uppgifterna med mindre fråga är om uppenbart oriktiga besked. Detta något konturlösa förfarande påkallar självfallet en utbyggnad av återvinnings- och efterbeskattningsinstitutet. Englund nämner vidare olika kontrollanordningar; ökad deklarationsplikt, skyldighet för dödsbo att skiftesåret underrätta taxeringsnämnd om grunderna för fördelningen, plikt för delägarna att insända deklARATIONER för skiftesåret och närmast föregående beskattningsår. En efterhandskorrigering skulle således ske om det visade sig att den slutliga fördelning avvek från de grunder som man utgått från vid beskattningen i samband med dödsfallet. Det kan framhållas att ytterligare efterhandskorrigeringar blir nödvändiga i de fall nya omständigheter tillkommer efter skiftet — t. ex. ett nytt testamente kommer fram.

Englunds uppslag innebär inga förenklingar vare sig för det allmänna eller de enskilda. I själva verket torde också förslagen medföra allvarliga komplikationer. Kontrollen av att den slutliga fördelningen står i överensstämmelse med tidigare antagna grunder är långt ifrån enkel att åstadkomma. Vid skiftet kan helt andra värden ha tillämpats än de som godtagits vid beskattningen, något som försvårar meningsfyllda jämförelser. Delägarna äger också frihet att inom en vid ram dela tillgångarna. Avståenden kan exempelvis ske värderingsvägen. Avvecklingen av ett dödsbo är också undandragen allmän insyn och möjligheterna att åstadkomma ändringar på den punkten bör icke överdrivas. Men icke blott de enklare fall där ett skifte sker ganska kort efter dödsfallet skulle vara svåra att administrera. Det kan

dröja mycket lång tid innan skifte över huvud taget kommer till stånd och vidare får uppmärksammas de särskilda svårigheter som uppkommer när boet successivt avvecklas genom delskiften.

Men icke endast tungt vägande praktiska skäl kan anföras mot förslaget. En meningsfull kontroll av den slutliga fördelningen måste även kombineras med regler för de fall, där visserligen slutskiftet överensstämmer med de tidigare antagna grunderna, men där det kan ifrågasättas om delningen skett enligt lag. Dyliga regler blir nödvändiga med hänsyn till risken för skatteflyktsbetonade delningar. Således måste bl. a. en kontroll få ske av att giftorättsandelen är riktigt beräknad. Nu är å andra sidan olägenheterna av en sådan ordning i sin tur uppenbara. Det torde räcka att hänvisa till de visserligen få men i gengäld ofta synnerligen svårberäknade fall där man i dag åberopar en verklig bodelning i skatteärendet. För de skattskyldiga är den föreslagna vägen således förenad med nackdelar eftersom avsevärd tid kan komma att förflyta innan arvsskattefrågan är rättskraftigt avgjord.

Det kan ifrågasättas om icke slutsatsen av Englunds undersökningar blir att man måste söka sig fram efter andra vägar för att bemästra hithörande problem i stället för att göra den redan invecklade arvsskattelagstiftningen ännu mer tillkrånglad. Givetvis måste Englunds överväganden ses mot bakgrund av gällande rätt, där mottagaren är skattskyldig och således hans skatteförmåga avgörande. Med ett sådant betraktelsesätt kan det i och för sig synas befogat att överväga ytterligare detaljföreskrifter för att ännu mer exakt söka beräkna lotten⁹ storlek och därmed även skattens. Men man kan finna andra infallsvinklar. Ser man nämligen arvs-skatten mer som en belastning på själva kvarlåtenskapen och dödsboet, kan det ligga närmare till hands att också anknyta skatteförmågan till dödsboets förhållanden. Göres dödsboet skattskyldigt blir det snarare fråga om att inom ramen för boets behållning fördela kvarlåtenskapen på olika lotter, vilka då — eftersom boet och icke arvingen är skattskyldig — kan beräknas efter mer schablonartade regler. Härigenom kan åtskilliga besvärligheter undvikas och skatten kan ändock avvägas på ett smidigt sätt. Det bör i sammanhanget även framhållas att det är till fördel för delägarna att på ett snabbt och enkelt sätt få det skatterättsliga mellanhavandet med det allmänna avklarat. Delägarna kan sedan i lugn och ro sinsemellan fördela tillgångarna och arvs-skatten. Denna fördel bör ingalunda underskattas. I det nyligen framlagda förslaget till ändrade arvsskatte regler (SOU 1969:54) har en sådan enklare och smidigare väg valts.

I kapitel II tar Englund upp *värderingskriteriet*. När skatten skall fastställas föreligger stundom ovisshet om framtida händelser, som kan påverka värdet av en tillgång eller skuld. Här behandlas suspensivt och resolutivt villkorade rättigheter och förpliktelser, periodiskt utgående belopp och andra likartade fall. En bärande idé i detta avsnitt är att beskattningen i många fall bör ställas på framtiden och ske först när ett visst villkor inträffat eller man eljest erhållit tillfredsställande kännedom om relevanta fakta. I sin strävan efter exakthet behandlar Englund åtskilliga sinsemellan olikartade fall efter denna tankegång. I framställningen återfinns således icke bara de fall där ett bestämt villkor framdeles kan få betydelse, utan även sådana

situationer där ovissa framtida händelser över huvud taget skulle kunna tänkas inverka på värderingen. — Varje uppskov med beskattningen innebär olägenheter för det allmänna, icke bara rent praktiska utan även risk för skatteflykt. Det kan därför diskuteras om icke Englund på åtskilliga ställen överbetonar ovisshetens betydelse och således skapar något överdrivna problem.

All värdering kan naturligtvis på sätt och vis sägas vara beroende av framtida händelser. Detta gäller även sådana tillgångar där fasta värden tillämpas vid beskattningen (exempelvis börsnoterade aktier, fast egendom). Värdet vid dödsdagen, skiftesdagen eller tiden för en senare försäljning kan vara högst olika. På motsvarande sätt förhåller det sig naturligtvis med tillgångar där dylika fixerade värden saknas. Givetvis är det svårare att värdera en avliden konstnärs alster än exempelvis en kreatursbesättning. Svårigheter av detta slag kan självfallet icke tas till intäkt för framskjutna beskattningsförfaranden. Inte minst hänsyn till de skattskyldiga talar för att värderingen en gång för alla klaras upp. En annan sak är, såsom Englund även belyser i kap. V, att gränsen mellan de situationer där en felaktig värdering skall angripas genom besvär och de fall där efterbeskattning kan ske, är något oklar. Några beaktansvärda olägenheter härav uppkommer dock ytterligt sällan.

Naturligtvis kan det vara förenat med avsevärda svårigheter att räkna fram ett godtagbart värde per dödsdagen. Senare händelser skall i princip icke påverka värderingen, något som icke hindrar att en bedömning i flera fall måste ske med sikt på framtida utvecklingsmöjligheter. Som ett skolexempel på denna gränsdragning kan Englunds lotterifall (s. 99) tas. Utfaller en vinst dagen efter dödsfallet saknar detta betydelse — före dragningen är lotten värd inköpspriset. Att här tala om suspensiva villkor är direkt missvisande. Flera av de fall som Englund anger i dessa sammanhang är vidare sådana att hållpunkter för en omedelbar värdering finns. I praktiken har det också visat sig möjligt att på ett någorlunda tillfredsställande sätt få fram värden för beskattningen. Andra fall såsom tvistiga fordringar m. m. löses enklast genom tilläggsbouppteckning.

Om däremot ett bestämt villkor föreligger kommer problemet i ett delvis annat läge. Här kan det synas lockande att övergå till en mer konsekvent genomförd framskjuten beskattning. Först när villkoret inträffar vet man mer exakt vad tillgången är värd och detta värde skulle då läggas till grund för beskattningen. Nu är en framskjuten beskattning icke enbart förenad med avsevärda administrativa nackdelar. Antag att en av fyra arvingar fått en suspensivt villkorad rätt (exempel a) på s. 99) lagd på sin lott och att man vid skiftet icke åsatt denna förmån något värde. Efter 30 år inträffar villkoret och arvingen erhåller då ett större belopp. Metoden med en framskjuten beskattning aktualiserar genast frågan hur stor del härav som skall beskattas hos förvärvaren. De andra arvingarna eller dessas rättsinnehavare påkallar måhända kompensation och nytt skifte. I dylikt fall får samtliga arvingar beskattas. Väljer man en framskjuten beskattning måste samtidigt regler införas för de fall en suspensivt villkorad rättighet ger innehavaren ekonomiskt utbyte eller annan förmån innan villkoret inträffar. Rättigheten kanske säljs eller bortges.

En omedelbar engångsbeskattning, baserad på en sannolikhetsuppskattning, kan för den enskilde arvingen i något enstaka fall leda till ojämna resultat. Till bilden hör emellertid att de flesta ovisshetsfallen föranleder en försiktig värdering. Ur denna synpunkt skulle i stället allmänna intressen kunna anföras för ett framskjutet förfarande. Det är emellertid knappast befogat att av fiskala skäl komplicera lagstiftningen, eftersom erfarenheten visat att dylika bemödanden ofta leder till att man samtidigt öppnar möjligheter till missbruk från de skattskyldigas sida.

Liksom vid fördelningsfrågorna i det föregående avsnittet beror valet av beskattningsmetod i hög grad på arvsskattens allmänna utformning. Ett genomförande av Englunds förslag kräver att arvslottbeskattningen fördjupas och att ökat utrymme lämnas för beskattning på grundval av verkliga skiften. Samtidigt får regler ges om hur olika förvärv skall kunna kontrolleras. Myndigheterna får vara beredda att under mycket lång tid följa upp och övervaka olika tillgångars vidare öden. Väljer man däremot att något skjuta tanken på en detaljerad lottläggning i bakgrunden och i stället lägger tyngdpunkten vid arvsskatten som en belastning på dödsboet, kan enklare lösningar nås. Vid tiden för dödsfallet får en uppskattning ske — låt vara att den kan bli förenad med svårigheter, dock icke oöverstigliga — och dödsboets skatteskuld bestämmas med hänsyn härtill. För delägarna finns sedan goda möjligheter att genom interna uppgörelser reglera hur deras inbördes relationer skall påverkas av att villkoret inträffar eller icke. Detta synes också vara en vida mer praktikabel väg än att arbeta med utdragna och osäkra framskjutna beskattningsförfaranden. När man bedömer dessa fall och behovet av nya regler, får ihågkommas att ett mycket stort antal av villkorade förvärv har sin grund i sinnrikt uttänkta testamenten. Fallen hör också oftast hemma bland de vanliga framskjutna förvärven.

Ett problemkomplex som Englund behandlar mycket elegant gäller de framskjutna förvärven (6—9 §§ arvsskatteförordningen). Dessa berörs på flera ställen i boken, bl. a. i samband med betalningsförmågekriteriet. Framställning är genomgående väl avvägd och innehåller värdefulla rättsfallsdiskussioner. Englund konstaterar med full rätt att man här har att göra med ett ganska ofullgånget system. Bestämmelserna har utformats med tanke på olika uppdelningar som kan följa av testamentariska förordnanden och sådana förvärv som direkt sammanhänger med dylika föreskrifter. Reglerna lämnar däremot föga besked om hur beskattningen skall ske när rättigheter av detta slag överlåtes eller vandrar vidare i flera led innan ett framskjutet förvärv slutligen blir aktuellt. Englund pekar också på många långt ifrån opraktiska problem.

I själva verket är också den nuvarande ordningen behäftad med så allvarliga brister — inte minst av skatteflyktsart — att man kan ifrågasätta om det framdeles är möjligt att behålla systemet. Skall så ske måste nämligen reglerna utbyggas i väsentliga hänseenden och vidare måste kontrollanordningar skapas av helt annan dimension än de nuvarande. Detaljerade och med nödvändighet komplicerade bestämmelser blir ett oundvikligt resultat. Englund antyder själv de svårigheter som möter på området. En närmare analys av hithörande fall ger snabbt vid handen att

detta icke är en rekommendabel utväg. I kapitalskatteberedningens förslag har betydelsefulla förenklingar förordats. Detta har möjliggjorts genom att skattskyldigheten överflyttats på dödsboet samtidigt som man ändock kunnat avväga beskattningen med tanke på att egendomen skall tillfalla olika rättighetsinnehavare.

Ytterligare ett av Englund behandlat problem är värt särskild uppmärksamhet. Det gäller den latent skatteskulden. Även om denna fråga tidigare utförligt behandlats av Englund i andra sammanhang, hör den intimt samman med övriga i detta arbete upptagna frågor. Att hänsyn framdeles bör tas till belastningar av detta slag är klart. Frågan är bara hur. Den ena av de metoder som Englund presenterar är tilltalande, nämligen schablonmetoden, men då utan några efterhandskorrigeringar. Den latent skatteskulden bör icke i första hand ses som en skuld, snarare som en omständighet att beakta vid värderingen av skilda tillgångsslag.

Sammanfattningsvis kan sägas att Englunds arbete är en imponerande inventering av åtskilliga teoretiskt intressanta frågor. Framställningen belyser också på ett utmärkt sätt många oklarheter och brister som vidlåder gällande arvsskatteregler. Däremot kan man naturligtvis ha olika meningar om hur dessa otympligheter bör avhjälpas. Enligt min mening visar Englunds framställning klart svårigheterna att inom ramen för det nuvarande systemet åstadkomma meningsfyllda förbättringar.

Per Anclow