

Teknisk översyn av kapitalbeskattningen

Av assessorn Per Anclow

Sammanfattning

I juni i år avlämnade kapitalskatteberedningen¹ sitt slutbetänkande ”Teknisk översyn av kapitalbeskattningen” (SOU 1971:46). Beredningens uppdrag har varit att göra en samlad översyn av förmögens-, arvs- och gåvobeskattningen. I sitt första betänkande (SOU 1969:54) föreslog beredningen nya skatteskalor och sådana ändringar i övrigt som sammanhängde med de nya skalorna. För arvs- och gåvoskattens vidkommande föreslogs ett starkt förenklat system. Förslagen godtog i vissa delar men inte den tekniska omläggningen av arvs- och gåvoskatten. De förslag som nu framläggs bygger på arvsskatteförordningens hittillsvarande system. Förslagen har också övervägande teknisk karaktär och ändrar således inte de huvudlinjer för kapitalbeskattningen som beslöts vid 1970 års riksdag.

På förmögensbeskattningens område föreslås åtskilliga betydelsefulla ändringar. Av störst vikt är förslagen rörande den latent skatteskulden. Motsvarande förslag framläggs beträffande arvs- och gåvoskatterna. För arvs- och gåvobeskattningens vidkommande presenteras även i övrigt väsentliga nyheter. Viktigast i den delen är att arvsskattebestyren flyttas från de allmänna underrätterna till länsstyrelserna och besvärspövningen överlämnas till länskatterätterna, kammarrätterna och regeringsrätten. I samband med 1970 års reform fick beredningen även några nya uppgifter. En fråga gällde familjeföretagens skattelättnader. Beredningens förslag innebär att skattelättnaderna koncentreras till förmögensbeskattningen och att i samband därmed åtskilliga förenklingar och preciseringar göres. I sina huvuddrag bygger emellertid förslagen i denna del på det gällande provisoriska systemet.

Med tanke på de omfattande organisatoriska omläggningarna beträffande arvsskatten föreslås de nya reglerna träda i kraft först den 1 januari 1973.

Förslagen är inte enhälliga. En av de socialdemokratiska ledamöterna förordar i en reservation skärpt beskattning av konungahusets medlemmar samt förmögensbeskattning av värdefullt inre lösöre, såsom konstsamlingar, antikviteter m m.

¹ Beredningen har bestått av regeringsrådet Sten Walberg, ordförande, kanslirådet Hans Henrik Abelin, riksdagsmännen Stig Alemyr, Erik Brandt, f d riksdagsmännen Herbert Hermanson, Holge Ottosson, och Eskil Tistad. Beredningen har biträttas av experterna, kanslirådet Bertil Edlund, juris doktorn Bertil af Klercker, försäkringsdirektören Tage Larsson, advokatfiskalen Lars Lindberg, länsrådet Karl-Axel Rönquist, byråassistenten Ivar Stahl, länsrådet Arne Steneborn samt civilekonomen Jan Werding. Sekreterare har assessorn Per Anclow varit.

Inledning

Den gällande kapitalbeskattningen reformerades i betydelsefulla delar genom 1970 års skattereform. De ändringar som då skedde avsåg emellertid i första hand sådana frågor som skattens fördelning och avvägning, indelningen i skatteklasser och andra för skattens höjd väsentliga förhållanden. När det däremot gäller tekniska detaljer i såväl förmögenhets- som arvsskatteförordningen, vilar de gällande reglerna i icke ringa utsträckning på tidig lagstiftning. Förmögenhetsskatteförordningen är från 1947 men har i stora delar samma innehåll som sina föregångare från 1910- och 1920-talen. Även arvsskatteförordningen från 1941 går i viss utsträckning tillbaka på sin föregångare, 1914 års AGF. Genom 1947 och 1958 års lagstiftning skedde dock väsentliga ändringar på arvsbeskattningens område.

Beredningen föreslog, som nyss påpekats, i sitt första betänkande ett starkt förenklat system för arvs- och gåvoskattens vidkommande. Enligt beredningen var detta den enda möjligheten att åstadkomma mer genomgripande och betydelsefulla förbättringar. Förslagen kritiserades dock från olika håll. Departementschefen framhöll i den proposition (nr 71/1970), som låg till grund för 1970 års ändringar av kapitalbeskattningen, att den hittills gällande principen om arvs- och gåvoskattens avpassande efter skattförmågan med hänsyn till lottens värde alltjämt borde vara normerande. Skattskyldigheten borde sålunda även i fortsättningen vila på arvingar och testamentstagare, varvid dödsboet har att förskjuta skatten. Genom statsmakternas ställningstaganden har beredningens utgångsläge delvis förändrats och en del av de förslag som redovisades i det första betänkandet har fått omprövas. Beredningens uppgift har blivit att inom en mer eller mindre given ram söka åstadkomma tekniska förbättringar. Några nya förslag till förenklingar i arvsskatteförordningen framlägges således inte. De förslag som nu presenteras rubbar icke nämnda förordnings bärande principer och detsamma gäller förordningen om förmögenhetsskatt.

I samband med 1970 års skattereform erhöll beredningen en del nya uppgifter. Viktigast av dessa var att överse de provisoriska reglerna om särskilda skattelättnader för familjeföretagare. Andra frågor som överlämnades till beredningen rörde arvsavståenden och de framskjutna förvärv. Dessa frågor behandlas längre fram i denna artikel.

Ett annat område där ytterligare överväganden gjorts av beredningen rör fördelningen på arvsklasser vid arvs- och gåvobeskattningen. Beredningens första förslag innebar att arvsklasserna II och IV skulle sammanslås till en ny klass II samt att kretsen av mottagare i klass I skulle utökas med fosterbarn, make i samvetsäktenskap – med samma avgränsning som i kommunalskattelagen – och f d make. I samband härmed föreslogs, att det skattefria bottenbeloppet vid förmånstagarförordnande skulle bli lägre för förmånstagare i klass II än för mottagare i klass I. I propositionen godtogs förslagen i princip utom i fråga om f d make. Vid riksdagsbehandlingen gjordes endast den ändringen i regeringsförslaget att differentieringen av det skattefria bottenbeloppet vid förmånstagarförordnande borttogs. Anledningen härtill var, att en skärpning eljest skulle inträda för vissa förmånstagare till tjänstegrupplivförsäkringar, nämligen för föräldrar och sammanboende kvinna, som inte uppfyllde de

krav som eljest uppställdes för att hon skulle kunna räknas som part i samvetsäktenskap, dvs att hon och den avlidne hade gemensamma barn eller tidigare varit gifta med varandra. I bevillningsutskottets betänkande uttalades emellertid från principiell synpunkt anslutning till tanken på differentierade bottenbelopp vid förmåns- tagarförordnanden. Vidare hemställdes om ytterligare överväganden beträffande avgränsningen av begreppet part i samvetsäktenskap samt om möjligheten att hänföra f d make, eventuellt också förutvarande partner i samvetsäktenskap till klass I.

Frågan om fördelningen på arvsklasser och bottenbeloppens storlek har ett nära samband. Beredningen har övervägt olika tänkbara lösningar. Emellertid har det visat sig att åtskilliga svårigheter är förenade med en annan lösning än den som beslutades vid 1970 års riksdag. Beredningen avvisar tanken på särregler för tjänstegrupplivförsäkringar, liksom att vidga arvsklass I till att omfatta även föräldrar och part i samvetsäktenskap av olika slag. Beredningen pekar på såväl de statsfinansiella konsekvenserna av en ev ändring, som de praktiska tillämpningssvårigheterna när det gäller att avgränsa olika samlevnadsformer. Beredningen framlägger inte något förslag på området.

Beredningen har även berört de ideella och välgörande stiftelsernas och sammanslutningarnas ställning. Majoriteten förordade en långt gående skärpning och förenkling. Minoriteten avvisade detta förslag; reservationsvis framfördes krav på ytterligare lättnader, krav som sedan kom tillbaka vid riksdagsbehandlingen. Statsmakternas beslut blev emellertid, att hittillsvarande regler skulle bibehållas oförändrade.

Beredningen har funnit det uteslutet att ånyo draga upp principfrågorna på detta område till diskussion. Man avvisar också tanken på en rent teknisk översyn av bestämmelserna på området i förmögenhetsskatteförordningen och arvsskatteförordningen i syfte bl a att förenhetliga de bestämmelser i de båda förordningarna, som i stort sett har samma sakliga innehåll men som nu skiljer sig i nyanser och formuleringar. Beredningen framhåller att vad som kan vinnas i enhetlighet och bättre utformning av bestämmelserna är ganska obetydligt. Intresset av större enhetlighet har också minskat i och med att tanken på en gemensam kapitalskatteförordning fått förfalla. Stiftelsernas och sammanslutningarnas ställning i fråga om inkomstskatten – vilken är ekonomiskt betydelsefullast och därför bör vara grundläggande också för kapitalskatterna – skall för övrigt prövas av den nyligen tillsatta utredningen rörande företagsbeskattningen. Beredningen har avstått från att lägga fram några nya förslag i fråga om beskattningen av ideella och välgörande stiftelser och sammanslutningar.

Ett annat område som man nödgats lämna utanför de nu framlagda förslagen är konst, antikviteter, frimärken och dylikt. Beredningen framhåller att starka rättviseskäl talar för att förmögenhet som är nedlagd i dylika föremål blir förmögenhetsbeskattad. Många förmögenhetsägare har under senare år nedlagt betydande belopp på konst och dylikt, varvid ett verksamt motiv på många håll varit att nedbringa förmögenhetsskatten. Spekulationsinslag har inte saknats; möjligheten att skattefritt hemföra vinster efter fem års innehav har utnyttjats. Beredningen finner det också stötande, att den som väsentligen med ledning av ekonomiska synpunkter lägger ned

sin förmögenhet i konst, antikviteter och dylikt skall undgå att betala förmögenhetskatt, medan den som har förmögenheten placerad i produktiva tillgångar skattar fullt ut för dessa. Å andra sidan är frågan mycket svår att bemästra rent tekniskt. Beredningen framhåller här de högst avsevärda praktiska svårigheterna att ordna en effektiv och tillfredsställande kontroll. Såsom hemförsäkringarna numera är utformade, saknas möjligheten att ordna en godtagbar beskattning med utgångspunkt bl a från försäkringsvärdena. Beredningen anser det emellertid angeläget att minska de skattemässiga vinster som kan göras genom att placera större förmögenhetstillgångar i konst och dylikt och anser att möjligheterna att vidga realisationsvinstbeskattningen bör prövas närmare.

Familjeföretagens skattelättnader

Vid 1970 års reform av förmögenhets- och arvsbeskattningen uppkom frågan om särskilda regler för kapital som är nedlagt i jordbruk eller rörelse. Från olika håll framhölls skillnaden mellan sådant arbetande kapital och annat kapital, som kunde sägas vara mer direkt tillgängligt för privat konsumtion. Våra skatteregler hade tidigare varit utformade så, att skatten i princip blev densamma oavsett vem som ägde eller ärvde en tillgång; på motsvarande sätt saknade det betydelse hur olika tillgångar användes.

I propositionen (nr 71/1970) med förslag till ändringar i förmögenhets- och arvsbeskattningsreglerna presenterades, mot bakgrund av de föreslagna skärpta skattelättnaderna, särskilda regler för familjeföretagens vidkommande. Den ledande grundtanken var därvid, att skärpningarna inte skulle träffa förmögenheter som i allt väsentligt bestod av tillgångar nedlagda i mindre eller medelstora s k familjeföretag. Vid förmögenhetsbeskattningen skulle enligt förslaget ett mot skattesärskärpningen i huvudsak svarande avdrag få ske från den beskattningsbara förmögenheten, och vid arvsbeskattning skulle på liknande sätt en del av arvsskatten kunna efterges. Förslagen godtogts med smärre justeringar av riksdagen (BevU nr 41/1970).

De nya reglerna om särskilda skattelättnader för familjeföretagare betecknades redan i propositionen såsom provisorier av ganska schablonartad karaktär. Departementschefen framhöll, att frågan om den lämpliga utformningen av särregler för familjeföretagen och de med dem jämförbara jordbruken borde närmare utredas. Denna beskattningsfråga skulle kapitalbeskattningsberedningen överväga i sitt fortsatta arbete.

För att fullgöra ifrågavarande uppdrag har beredningen verkställt ingående statistiska och företagsekonomiska undersökningar för att så långt möjligt söka kartlägga familjeföretagens situation, däri inbegripet förräntningskraven i vissa tänkbara lägen. Man har också prövat olika alternativ för ett permanent system, bl a att på olika sätt använda det brittiska systemet för motsvarande lättnader vid kvarlåtenskapsbeskattningen. Det har emellertid visat sig, att de provisoriska reglerna i sina grunddrag erbjuder den bästa möjliga lösning som med angivna förutsättningar står till buds. Uppgiften har också varit att i det stora hela söka nå de skattskyldiga som nu om-

fattas av provisoriet och likaså att ur statsfinansiell synpunkt hålla lättnaderna på ungefär samma nivå som tidigare.

De provisoriska reglerna uppvisar emellertid en lång rad olägenheter. Vissa av dessa kan icke övervinnas då de utgör en nödvändig följd av principen att bryta ut visst kapital till en mer gynnad behandling vid beskattningen. En del av provisoriets praktiska olägenheter i form av besvärande tröskeeffekter, ojämnheter mellan fall där skattelättnad kan medges och de där så icke kan ske osv kan dock lösas. Beredningen har också funnit att en lång rad förenklingar kan och bör genomföras, varjämte åtskilliga klarlägganden bör göras. Skattelättnaderna bör enligt beredningen enbart avse förmögenhetsskatten och där i motsvarande mån ökas. Anledningen härtill är att arvsskatten är så utformad att det inte är möjligt att i den inarbete regler om familjeföretagslättnader som tillgodoser rimliga krav på enkelhet och klarhet. Vid detta ställningstagande har även beaktats, att den årliga förmögenhetsskatten för flertalet företagare torde framstå som den allvarligaste belastningen.

I övrigt har provisoriet i väsentliga delar behållits. Även med beredningens förslag bildar företagsförmögenheten utgångspunkt för lättnaderna. Däremot har man funnit det påkallat att lösa frågan om att från lättnaderna undanta förvaltningstillgångar och förvaltningsverksamhet på ett nytt sätt. Provisoriets huvudsaklighetsprincip har ersatts med en uppdelningsmetod. Enligt denna skall förhållandet mellan förvaltningstillgångarna och övriga rörelsetillgångar bli normerande vid beräkningen av den del av företagsförmögenheten som får nedsättas. I enkelhetens intresse har föreslagits att om förvaltningstillgångarna understiger 20 procent eller överstiger 80 procent av tillgångarnas sammanlagda värde ingen sådan uppdelning skall ske. I det första fallet blir det full skattelättnad i det senare ingen alls. I lagtexten har närmare angivits vad som skall förstås med förvaltningsverksamhet och förvaltningstillgångar.

Skattelättnader skall förekomma endast för sådana fåmansbolag som anges i den provisoriska lagstiftningen, dvs minst 75 procent av företaget skall liksom nu ägas av högst tio personer.

I övrigt kan nämnas att kraven på ägarens närmare anknytning till företaget preciserats. Beredningen föreslår att lättnader endast skall medges den som har sin väsentliga försörjning av företaget och tillika är huvudsakligt verksam i detsamma. En särskild bestämmelse har givits för de fall där en familjeföretagare av åldersskäl eller pga sjukdom drar sig tillbaka. I sådana fall kan ändock under vissa förutsättningar skattelättnader fortsättningsvis medges. Vidare bör nämnas att samtaxeringsfallen lösts på ett mer enhetligt sätt. Frågan om skattelättnader skall här i princip avgöras med utgångspunkt från hela samtaxeringskretsens förhållanden. Familjen skall ha haft sin väsentliga försörjning av företaget och någon i kretsen skall ha varit huvudsakligt verksam i företaget.

Skattelättnaden har formen av ett avdrag från den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet. Avdraget utgör 25 procent av den del av företagsförmögenheten som överstiger 400 000 kr. Högre avdrag än 400 000 kr medges ej. Några ytterligare beloppsspärrar föreslås ej. Som skäl härför framhåller beredningen att 80–85 procentspärren är så utformad att särskilda avtrappningsregler knappast erfordras i

detta sammanhang. Vad ägaren av ett mångmiljonföretag kan vinna genom familjeföretagslättnad förloras nämligen i de allra flesta fall genom minskad skattelättnad enligt 80–85 procentspärren.

Den latent skatteskulden

Beredningen föreslår även en lösning av den latent skatteskulden. Förslagen är baserade på en helhetssyn när det gäller tillgångar nedlagda i rörelse eller jordbruk. Förslagen har visst samband med övervägandena beträffande familjeföretagens skattelättnader. Enligt beredningen bör den latent skatteskulden ses som en faktor som skall beaktas vid värderingen av angivna tillgångsslag. Syftet med förslagen är att åstadkomma en rättvisare värdering än den som gällande regler leder till. Man har också medvetet begränsat förslagen till sådana fall där frågan har större praktisk betydelse; någon allmängiltig lösning beträffande alla de sinsemellan högst varierande formerna av latent skatteskulder åsyftas således inte. Stor vikt har slutligen fästs vid möjligheterna att göra de nya reglerna enkla och enhetliga. Närmare bestämt innebär förslagen följande.

Vid förmögenhets-, arvs- och gåvobeskattningen skall latent skatteskuld i varulager beaktas på så sätt att endast hälften av den dolda reserven utgör skattepliktig tillgång. Beträffande inventarier skall de värden som godtagits vid inkomstberäkningen också kunna tillämpas vid kapitalbeskattningen. Vidare får medel som inneslår på skogskonto, liksom avsättningar till eldsvåde- och fartygsfonder, redovisas enligt hälftenregeln.

Aktier skall genomgående få redovisas till 95 procent av eljest gällande värde. Meningen är att riksskatteverket varje år skall utge kurslistor beträffande börspapper där denna reduktion inarbetats och som således omedelbart skall kunna användas i deklarationer och bouppteckningar. Kurslistorna skall baseras på medelvärdet under december månad före taxeringsåret.

Förmögenhetsskatten i övrigt

Beredningens övriga förslag rör olika tekniska betydelsefulla avsnitt i förmögenhetsskatteförordningen. Beträffande *beskattningsåret* vid förmögenhetsbeskattningen föreslår beredningen en uttrycklig lagregel. Förslaget rubbar icke den hittillsvarande principen om att *en* årlig förmögenhetstaxering alltid skall ske. Däremot föreslås vissa ändringar när det gäller värderingstidpunkten. För det stora flertalet skattskyldiga skall liksom nu förhållandena den 31 december året före deklaraationsåret vara avgörande. För skattskyldig som i någon förvärvskälla tillämpar s k brutet räkenskapsår föreslås däremot en uttrycklig regel om att den värdesättning som skett per bokslutsdagen skall vara normerande för förmögenheten i den förvärvskällan. För den händelse uttag eller insättning i annat än ringa mån ägt rum under tiden mellan bokslutsdagen och kalenderårets utgång skall dock huvudregeln tillämpas även i dessa fall.

En annan nyhet avser förmögenhetsbeskattningen av *livräntor* och andra därmed

jämförliga periodiskt utgående förmåner. Den nuvarande förmögenhetsbeskattningen av sådana rättigheters värde föreslås avskaffad. I konsekvens härmed skall också avdragsrätten för utgivaren slopas. Med tanke på att pensioner intar en särställning föreslås dock att avdragsrätten behålles i sådana fall. Likaså föreslås, med hänsyn till att åtskilliga utfästelser om periodiska förmåner kan ha mer eller mindre affärs- mässig grund, särskilda övergångsbestämmelser. För äldre livräntor skall således i huvudsak äldre bestämmelser tillämpas. Från skatteplikt undantas dock även äldre livränta som utgår i följd av personskada.

I anslutning till livräntefallen kan nämnas att de för kapitalbeskattningen gemensamma *kapitaliseringstabellerna* omarbetas för att kunna ligga till grund för en mer rättvisande värdering. Tabellerna har samtidigt kunnat förenklas högst avsevärt.

För närvarande kan den som äger uppbära *avkastningen* av ett kapital vara skyldig att erlægga förmögenhetsskatt som om han ägde det avkastningsgivande kapitalet. Beredningen föreslår ingen grundläggande ändring på denna punkt. Däremot föreslås att de nuvarande stundom ganska svårtillgängliga reglerna ersätts med enklare och mer lättillämpade bestämmelser. Förslagen bygger i stort på den legala arvsordningen i så måtto att om ägaren är arvsberättigad efter avkastningstagaren eller dennes make, så skall kapitalet beskattas fullt ut hos den som uppbär avkastningen. När det gäller familjestiftelserna föreslås en överflyttning av skattskyldigheten från avkastningstagarna till stiftelserna. En särskild övergångsbestämmelse föreslås för dessa fall.

Arvs- och gåvobeskattningen

I fråga om den framtida *organisationen för arvs- och gåvobeskattningen* har målet varit att utforma ett system som tillgodoser önskemålen om ökad rättssäkerhet och effektivitet i beskattningen. Ett riktmärke har också varit att söka uppnå överensstämmelser med vad som gäller för andra direkta skatter. Från dessa utgångspunkter framstår den nuvarande ordningen, enligt vilken arvsskatten bestämmes av underätterna men dennas komplement, gåvoskatten, av länsstyrelserna, som föga rationell. Arvs- och gåvoskatterna har också nära samband med inkomst- och förmögenhetsskatterna.

Beredningen föreslår, att länsstyrelserna framdeles övertar arvsskattebestyren från tingsrätterna, liksom registreringen av bouppteckningar. Härigenom samlas registrerings-, skattläggnings- och uppbördsfunktionerna hos en och samma myndighet. Detta möjliggör i sin tur betydelsefulla förbättringar av förfarandet i övrigt.

Beredningen föreslår åtskilliga nyheter när det gäller förfarandet i första instans. Syftet har varit att skapa ett smidigt förfarande och samtidigt söka nedbringa antalet överklaganden. I AGF föreslås ett antal nya förfarandebestämmelser, varvid reglerna i taxeringsförordningen tjänat till förebild. Vid sidan härom skall gälla de allmänna föreskrifterna i förvaltningslagen och förvaltningsprocesslagen. Härutöver fordras åtskilliga detaljföreskrifter rörande handläggningsformer m m. Föreskrifter av detta slag får med beredningens uppläggning utfärdas i administrativ ordning och då närmast av Kungl Maj:t och riksskatteverket. Vidare må nämnas att åtskilliga prak-

tiska vinningar både för de enskilda och det allmänna kan göras genom datatekniken. Bouppteckningsplikten kan lättare övervakas, formulär med visst förtryck kan iordningställas osv.

För att nedbringa antalet överklaganden har beredningen övervägt att bygga ut möjligheterna till sk självrättelse. Beredningen avvisar dock en dylik modell och föreslår i stället att mervärdeskattens system med preliminära beslut skall tillämpas även vid arvs- och gåvobeskattningen. Bland övriga nyheter må nämnas att vitena anpassats till taxeringsförordningens regler. Samtidigt föreslås att vitesmaximum i taxeringsförordningen höjs till 10 000 kr. I anslutning till vitesreglerna kan nämnas att en begränsad möjlighet till skönstaxering vid gåva föreslås. Sådan skönstaxering bör kunna ske då deklaration ej avgivits eller är så ofullständig att den ej kan läggas till grund för beskattningen. En annan nyhet gäller uppgiftsplikten. Även här har taxeringsförordningens regler fått tjäna till förebild. För att effektivisera beskattningen föreslår beredningen även en viss underrättelseplikt mellan olika myndigheter. Så skall exvis inskrivningsdomare underrätta vederbörande länsstyrelse om gåvolagfarter, vissa äktenskapsförord osv.

Besvär över länsstyrelsens beslut skall prövas i samma ordning som gäller för andra direkta skatter. Besvären upptas således av länsskatterätt och därefter av kammarrätt. Regeringsrätten blir sista instans. Kammarkollegiets nuvarande centrala granskning av skattebeslut ersätts dels med en granskning genom allmänna ombud vid länsstyrelserna, dels genom att riksskatteverket blir tillsynsmyndighet även för arvs- och gåvoskatterna.

I anslutning till frågan om besvär kan nämnas att beredningen föreslår vissa ändringar beträffande efterbeskattnings- och återvinningsinstituten. Liksom tidigare skall angivna slag av felaktigheter m m kunna rättas av beskattningsmyndigheten genom efterbeskattnings- eller återvinning. Till de tidigare grunderna för dylik rättelse har beredningen fogat en del nya. Några fall rör avståenden i samband med framskjutna förvärv. Vidare skall återvinning kunna begäras om exvis borgensförbindelse eller tvistig skuld som redovisats i bouppteckning infriats. Vidare kan nämnas att handläggningen av hithörande ärenden kunnat förenklas. För den händelse efterbeskattnings- eller återvinning ej kan ske, föreslår beredningen att besvär skall kunna få anföras i särskild ordning. Det blir dock här fråga om mer allvarliga felaktigheter i det tidigare beslutet. Ifrågavarande bestämmelser har utformats med utgångspunkt från taxeringsförordningens motsvarande regler.

I linje med de organisatoriska förslagen ligger en del nyheter som syftar till att underlätta skattskyldighetens fullgörande. Den nuvarande *betalningsfristen* på sex veckor föreslås förlängd till tre månader. Vidare har möjligheterna att erhålla anstånd med skattens betalning vidgats. Man föreslår även en kraftig utvidgning av möjligheterna att återfå erlagd skatt när mottagaren dör en kortare tid efter förvärvet. Förslaget innebär att skatt kan restitueras enligt en jämnt fallande skala om dödsfallet sker inom en femårsperiod.

För arvs- och gåvoskattens vidkommande föreslås vidare att *medborgarskapet* inte längre skall ha avgörande betydelse för skattskyldigheten omfattning. I stället föreslås

en övergång till domicilprincipen, dvs det avgörande skall bli var den avlidne eller gåvotagaren hade sitt hemvist. För att inte öppna vägar till skatteflykt föreslås bl a en utflyttningsregel motsvarande den som gäller vid inkomstbeskattningen. Under vissa förutsättningar skall utländsk gåvoskatt kunna få avräknas från svensk. I anslutning till den föreslagna övergången till domicilprincipen föreslår beredningen att begreppet "här i riket nedlagd förmögenhet" ges en vidsträcktare utformning än tidigare. Här må nämnas att fordringar med säkerhet av in-teckning i egendom i Sverige skall anses såsom här i riket nedlagd förmögenhet. I övrigt föreslås en del smärre justeringar, bl a för att uppnå enhetlighet mellan förmögenhets-, arvs- och gåvo-beskattningen.

Beredningen föreslår kraftiga begränsningar av möjligheterna att uppnå skattelättnader genom *avståenden* av olika slag. Beredningen föreslog i sitt första betänkande att avstående från arvs- eller testamentslott inte alls skulle beaktas vid skattläggningen av det bo i vilket avståendet gjorts; skattläggningen skulle ske som om avståendet inte gjorts. Å andra sidan skulle liksom nu någon gåvobeskattning inte utlösas genom avståendet. De framskjutna förvärven åter skulle försvinna som arvs- och gåvoskatteproblem genom den schablonmetod för beskattningen som då föreslogs. Vid departementsbehandlingen vitsordades, att inskränkningar var påkallade i möjligheterna att vinna skattelättnader genom arvsavståenden. Viss tvekan om hur långt man borde gå härvidlag yppades emellertid. Härtill kom frågans samband med de framskjutna förvärven.

Enligt beredningen synes en rimlig avvägning beträffande arvsavståendena kunna erhållas enligt följande principiella riktlinjer. Arvsavståenden skall, som tidigare föreslagits, i allmänhet inte beaktas. Undantag skall dock gälla, om arvingen eller testamentstagaren helt avstår från sin rätt i denna sin egenskap och således så att säga träder ut ur dödsboet på samma sätt som om han vore avliden. Ett ytterligare undantag har gjorts för avståenden som skett för att tillgodose laglottsanspråk. De typer av avståenden som hittills godtagits vid arvsbeskattningen skall dock inte utlösa gåvobeskattning.

I anslutning till detta förslag föreslås också särskilda spärregler beträffande möjligheterna till skattemässigt gynnsamma avståenden i samband med framskjutna förvärv. Området för särskild skattläggning av framskjutna förvärv har vidare minskats något genom en jämkning av gränsen mellan de fall då beskattning skall ske omedelbart och de fall då beskattningen av det framskjutna förvärvet skall ställas på framtiden. Enligt beredningen bör omedelbar beskattning av det framtida förvärvet ske, om den egendom som omedelbart erhålles räcker till att betala skatten. För närvarande uppskjutes beskattningen om den omedelbart erhållna egendomen inte överstiger tre gånger skatten. I övrigt får man emellertid, som en konsekvens av statsmakternas beslut att bibehålla nuvarande system för arvs- och gåvobeskattningen, räkna med att ha kvar de svårigheter som sammanhänger med de framskjutna förvärven. Såsom närmare utvecklats i det första betänkandet är det nämligen inte möjligt att inom det nuvarande systemets ram åstadkomma meningsfyllda förenklingar på detta område.