



Prop.
1988/89: 53

Regeringens proposition

1988/89: 53

om ändringar i arvs- och
gåvoskattelagstiftningen avseende
beskattningens territoriella omfattning,
m. m.

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som har tagits upp i
bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 27 oktober 1988.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Odd Engström

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändrade arvs- och gåvoskatteregler i fråga om
beskattningens territoriella omfattning.

Nationalitetsprincipen föreslås bli ersatt av domicilprincipen vilket in-
nebär att hemvistet blir avgörande för skattskyldighetens omfattning. Vid
arvsbeskattningen skall liksom hittills arvlåtarens förhållanden vara avgö-
rande. Vid gåva föreslås däremot att givarens och inte gåvotagarens förhål-
landen skall vara avgörande. Vidare föreslås en tioårig ovillkorlig utflytt-
ningsregel.

Den egendom som kan vara föremål för s. k. inskränkt skattskyldighet
föreslås bli mindre omfattande medan rätten att dra av skulder i sådana
fall föreslås utökad.

De nya reglerna skall enligt förslaget tillämpas i de fall skattskyldighet
inträder efter utgången av år 1988.

Lagförslaget i propositionen har granskats av lagrådet. Propositio-
nen innehåller därför tre huvuddelar: lagrådsremissen (s. 6), lagrå-
dets yttrande (s. 26) och föredragande statsrådets ställningstagande
till lagrådets synpunkter (s. 28). Den som vill ta del av samtliga skäl
för lagförslaget måste därför läsa alla tre delarna.

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 4 § 2 mom. skall upphöra att gälla,

dels att nuvarande 4 § 1 och 3 mom. skall betecknas 4 §,

dels att den nya 4 §, 11 § 1 mom., 13 § 2 mom., 35 och 43 § § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

1 mom.² Arvsskatt utgår

1) för egendom inom eller utom riket, vilken efterlämnats av svensk medborgare eller av utlänning, som vid sin död var bosatt här i riket;

2) för följande slag av egendom, som efterlämnats av annan utlänning än i 1) sägs:

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

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

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

d) svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier, i den mån dessa tillgångar icke äro

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

1. fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige,

2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs här av den avlidne,

3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från egendom 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 konsu-

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:857

² Senaste lydelse 1974:999

att hänföra till under b) nämnd egendom.

3 mom.³ Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses *icke* hava varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, *därest* de vid sin död bodde hos honom och *var* utlänningar.

För sådana aktier och andelar i ekonomiska föreningar och aktiefonder, som avses i 1 mom. 2 d), föreligger *icke* skyldighet att erlægga arvsskatt, *därest* de efterlämnats av utlänning, *varom* i föregående stycke förmäles.

11 §

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

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

latets 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.

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

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

13 §

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

2 mom. 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 förvärf, förbättring, reparation eller underhåll av den skattepliktiga egendomen eller, om fråga är om förvärvs-verksamhet, lönekostnader, skatter och avgifter som belöper på förvärvs-verksamheten.

³ Senaste lydelse 1974:999

⁴ Senaste lydelse 1958:562

35 §

Skyldighet att erlägga gåvoskatt åligger:

a) svensk medborgare, här i riket bosatt utlänning samt svensk juridisk person för gåva av egendom inom eller utom riket;

b) annan utlänning än under a) sägs samt här i riket icke hemmahörande juridisk person för gåva av sådan egendom, som angives i 4 § 1 mom. 2).

Gåvoskatt tas ut för egendom inom eller utom Sverige som

1. ges bort av den som vid tiden för gåvan 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 gåvotillfället, eller

2. ges bort av en svensk juridisk person.

Gåvoskatt tas också ut för

1. egendom som anges i 4 § andra stycket 1–3 och som ges bort av en annan person än som avses i första stycket,

2. egendom som anges i 4 § andra stycket 4 och som ges bort av en annan person än som avses i första stycket, om givaren är svensk medborgare eller gåvotagaren är svensk medborgare eller svensk juridisk person.

43 §

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 § 2 och 3 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.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan all givarens rätt till förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928:370) i jordbruk med binäringar, skogsbruk eller rörelse, som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket, även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Vad nu har sagts om förvärvskälla gäller även egendom som enligt de bestämmelser som anges i 22 § 3 mom. skall anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstlaget rörelse. Har gåvotagaren inom fem år efter det att skattskyldighet för gåvan inträtt genom köp, byte

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.

eller något därmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död avhämt sig egendomen eller väsentlig del därav, skall ny gåva anses föreligga med det värde varmed den ursprungliga gåvan nedsatts.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1989. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i de fall då skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 20 oktober 1988

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Feldt, Sigurdson, Hjelm-Wallén, Bodström, Göransson, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Johansson, Lindqvist, G. Andersson, Lönnqvist, Thalén, Nordberg, Engström, Freivalds, Wallström

Föredragande: statsrådet Feldt

Lagrådsremiss om ändringar i arvs- och gåvoskattelagstiftningen avseende beskattningens territoriella omfattning, m. m.

1 Inledning

Enligt gällande rätt föreligger arvs- och gåvoskattskyldighet för all egen- dom inom och utom Sverige om arvlåtaren eller gåvotagaren är svensk medborgare (oinskränkt skattskyldighet). Anknytningen till gåvotagarens och inte givarens förhållanden liksom att i både arvs- och gåvoskattchänse- ende låta nationaliteten vara avgörande för skattskyldigheten innebär ett avsteg från vad som oftast gäller i andra länder. Detta kan medföra komplikationer i samband med arv och gåvor med internationell anknyt- ning och vid tillämpning och ingående av avtal för undvikande av dubbel- beskattning av arv och gåva.

Arvs- och gåvoskattekommitténs slutbetänkande, SOU 1987:62, Ny arvs- och gåvoskattelag, avlämnades¹ i november 1987. I betänkandet föreslås en ny arvs- och gåvoskattelag som bl. a. innehåller den bestämmel- sen att givarens respektive arvlåtarens hemvist skall vara avgörande för skattskyldighetens omfattning.

Det är inte möjligt att nu lägga fram ett förslag som avser en helt ny arvs- och gåvoskattelag. Förberedelser för en sådan lagstiftning pågår dock i finansdepartementet och jag avser att återkomma senare i denna fråga.

Jag tar nu upp frågan om en ändring av den nuvarande arvs- och gåvoskattelagen avseende beskattningens territoriella omfattning och vissa anslutande frågor. Syftet med denna tämligen begränsade lagstiftningsåt- gård är att pågående avtalsförhandlingar med bl. a. de nordiska länderna, Frankrike, Italien, Västtyskland och Ungern skall kunna slutföras.

Till protokollet i detta ärende bör fogas dels som *bilaga 1* den del av sammanfattningen i betänkandet som avser frågan om beskattningens territoriella omfattning, dels som *bilaga 2* kommitténs författningsförslag i motsvarande delar.

Betänkandet har remissbehandlats. Till protokollet i ärendet bör som *bilaga 3* fogas en förteckning över remissinstanserna och en sammanställ- ning av de remissyttranden som berör de frågor som nu avses.

¹ Ledamöter vid avlämnandet av betänkandet: kammarrättslagmannen Per Anclow, ordförande, samt riksdagsledamöterna Lars Hedfors och Karl-Anders Petersson.

2 Allmän motivering

2.1 Allmänna utgångspunkter

2.1.1 Arvs- och gåvobeskattnings territoriella omfattning

Beträffande arvsbeskattnings regleras frågan om skattskyldighetens territoriella omfattning i 4 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, AGL.

Skyldighet att erlagga arvsskatt för all egendom inom och utom Sverige, s. k. oinskränkt skattskyldighet, föreligger enligt denna bestämmelse om arvlåtaren var svensk medborgare. Oinskränkt skattskyldighet föreligger också för egendom som efterlämnas av utlänning som vid sin död var bosatt i Sverige. Som bosatt i Sverige anses den som här har sitt egentliga bo och hemvist eller som stadigvarande vistas här utan att vara bosatt i riket.

För annan utlänning föreligger s. k. inskränkt skattskyldighet, vilket innebär att arvsskatt endast tas ut för viss särskilt uppräknad egendom som är lokaliserad till Sverige eller eljest har särskild anknytning hit. Reglerna om vilken egendom som under angivna förutsättningar kan göras till föremål för arvsbeskattnings i Sverige stämmer sakligt sett delvis överens med vad som i motsvarande fall gäller inom förmögenhetsbeskattningsen.

Enligt lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL, skall personer som inte är bosatta här sålunda erlagga förmögenhetsskatt för fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige. Detsamma gäller för här befintlig lös egendom som är hänförlig till här bedriven förvärvsverksamhet samt för andelar i svenska ekonomiska föreningar och rederier. I fråga om svenska aktier och andelar i svenska aktiefonder förutsätts för skattskyldighet att aktierna eller andelarna varit nedlagda i rörelse som bedrivits från fast driftställe i Sverige.

Arvsbeskattnings sträcker sig dock längre än förmögenhetsbeskattningsen. Utöver den egendom som nämnts skall arvsskatt också tas ut för nyttjanderätt, rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av fast egendom samt nyttjanderätt, rätt till royalty och periodiskt utgående avgift för lös egendom som är hänförlig till här bedriven förvärvsverksamhet. Dessutom omfattar skattskyldigheten alla svenska aktier och andelar i svenska aktiefonder.

Vid inskränkt skattskyldighet gäller särskilda regler om avdragsrätten för skulder. Enligt 13 § 2 mom. AGL får avdrag endast göras för sådana skulder för vilka den skattepliktiga egendomen på grund av inteckning eller eljest särskilt häftar.

Skyldigheten att erlagga gåvoskatt regleras i 35 § AGL. Enligt denna bestämmelse föreligger oinskränkt skattskyldighet om gåvotagaren är svensk medborgare, här i riket bosatt utlänning eller svensk juridisk person. För utomlands bosatta utlänningar och för utländska juridiska personer föreligger inskränkt skattskyldighet för samma slags egendom som kan vara föremål för motsvarande arvsskattskyldighet.

Den vidsträckta skattskyldigheten i Sverige och det förhållandet att skilda länder tillämpar olika principer för att fastställa arvs- och gåvoskattskyldigheten kan leda till dubbelbeskattning. För att undvika detta har Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med ett flertal länder.

För närvarande finns avtal avseende arvsskatt med Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Förbundsrepubliken Tyskland, Israel, Italien, Nederländerna, Norge, Republiken Sydafrika, Schweiz, Spanien, Storbritannien och Nordirland, Ungern, USA och Österrike. Avtalen med Danmark, Storbritannien och Nordirland, Schweiz samt USA avser även gåvoskatt.

De avtal för undvikande av internationell dubbelbeskattning beträffande arvs- och i vissa fall gåvobeskattning som Sverige ingått bygger på de modellavtal som utarbetats av vissa internationella organisationer. Det modellavtal som nu främst kommer till användning publicerades år 1983 av OECD. Detta avtal utgår från hemvistet som grund för beskattning. Vid gåva är det givarens hemvist som är det avgörande.

Anledningen till att denna lösning valts är att detta överensstämmer med lagstiftningen i de flesta av OECD:s medlemsländer. För att redan ingångna avtal skall kunna fungera på ett önskvärt sätt och för att underlätta för Sverige att kunna ingå ytterligare avtal för undvikande av dubbelbeskattning är en anpassning till lagstiftningarna i andra medlemsländer nödvändig. Det pågår för närvarande förhandlingar med flera stater om ingående av nya avtal. Dessa förhandlingar kan inte slutföras innan slutlig ställning tagits till hur den svenska lagstiftningen i framtiden skall vara utformad vad gäller beskattningen av arv och gåva med internationell anknytning.

2.2 Givarens förhållanden

Mitt förslag: Vid gåvobeskattningen skall givarens förhållanden – och inte gåvotagarens – vara avgörande för skattskyldigheten.

Arvs- och gåvoskattekommitténs förslag: Överensstämmer med mitt förslag (se betänkandet s. 94).

Remissinstanserna: Förslaget har godtagits eller lämnats utan erinran av de få instanser som tagit upp frågan. Enligt kammarkollegiet bör en omläggning av skattskyldigheten förenas med bestämmelser om att givaren skall deklarerar och ansvara för skattens betalning i de fall gåvotagaren är bosatt utomlands.

Skälen för mitt förslag: Det svenska systemet som utgår från att gåvotagarens förhållanden skall vara avgörande för skattskyldighetens omfattning avviker från vad som gäller internationellt. Det avviker också från det sätt på vilket de svenska dubbelbeskattningsavtalen har utformats och från OECD:s modellavtal. Om ingen förändring i detta hänseende görs blir tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalen liksom förhandlingar avseende sådana avtal alltmer komplicerade i framtiden.

Att låta givarens förhållanden vara avgörande står också i överensstämmelse med att arvsbeskattningens territoriella omfattning bedöms utifrån arvlåtarens förhållanden. Jag vill erinra om att förslaget inte innebär någon förändring i det förhållandet att gåvotagaren är skattskyldig.

Jag kan i och för sig dela kammarkollegiets uppfattning att effektiviteten i beskattningen skulle öka om givaren gjordes deklarationsskyldig i de fall gåvotagaren finns utomlands. En reglering av det slaget måste emellertid förenas med justeringar av andra bestämmelser i sådan omfattning att ingreppet enligt min mening lämpligen bör övervägas i samband med den mer genomgripande reformeringen av AGL. Jag föreslår därför inga ändrade bestämmelser om deklarationsskyldigheten i detta sammanhang.

2.3 Domicilprincipen

Mitt förslag: Vid arvs- och gåvobeskattningen skall arvlåtarens respektive givarens hemvist vara avgörande för beskattningens territoriella omfattning.

Arvs- och gåvoskattkommitténs förslag: Överensstämmer med mitt förslag (se betänkandet s. 97).

Remissinstanserna: Förslaget har tillstyrkts av de få instanser som tagit upp frågan.

Skälen för mitt förslag: Enligt den svenska arvs- och gåvoskattelagstiftningen är medborgarskapet avgörande för beskattningens territoriella omfattning. Även i detta hänseende avviker den svenska rätten från vad som vanligen gäller utomlands. Lagstiftningen i andra länder bygger normalt på hemvistet, den s. k. domicilprincipen.

I praktiken slår dock den svenska regleringen inte alltid igenom eftersom våra dubbelbeskattningsavtal bygger på domicil- och inte på nationalitetsprincipen. I sammanhanget kan nämnas att den svenska inkomst- och förmögenhetsbeskattningen baseras på den skattskyldiges hemvist. Nationaliteten saknar där betydelse. I familjelagssakkunnigas slutbetänkande, SOU 1987:18, föreslås en övergång från nationalitetsprincipen till domicilprincipen beträffande bl. a. vilken lag som skall vara avgörande för rätten till arv efter utomnordiska medborgare. För nordiska medborgare gäller i detta hänseende redan domicilprincipen.

En övergång till domicilprincipen vid arvs- och gåvobeskattningen innebär således en anpassning till vad som i de flesta fall gäller utomlands. Det innebär vidare att den svenska lagstiftningen bringas i överensstämmelse med de praktiska resultat som redan nu oftast uppnås genom dubbelbeskattningsavtalen.

Mitt förslag innebär alltså att oinskränkt skattskyldighet skall föreligga om arvlåtaren vid sin död eller givaren vid gåvotillfället var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige. När det gäller juridiska personer innebär mitt förslag i konsekvens härmed att oinskränkt skattskyldighet skall föreligga om givaren är en svensk juridisk person.

En övergång till domicilprincipen bör emellertid inte genomföras helt

med bortseende från nationaliteten. Jag avser att föreslå en utflyttningsregel av innebörd att svensk beskattningsrätt kvarstår en viss tid efter en utflyttning från riket. Även när det gäller den egendom som omfattas av inskränkt skattskyldighet bör nationaliteten i vissa fall tillmätas betydelse. Dessa två frågor behandlas i de följande avsnitten.

Prop. 1988/89: 53

2.4 Spärregel vid utflyttning från riket

Mitt förslag: För utflyttningsfallen införs en spärregel av innebörd att en svensk medborgare i arvs- och gåvoskattehänseende skall anses bosatt här i tio år från dagen för utflyttningen samt att motsvarande skall gälla den som är gift med en svensk medborgare.

Arvs- och gåvoskattekommitténs förslag: Överensstämmer med mitt förslag (se betänkandet s. 99 – 100).

Remissinstanserna: Endast ett fåtal av remissinstanserna har särskilt tagit upp frågan om en utflyttningsregel. I ett fall tillstyrks förslaget utan vidare kommentarer. De som tagit upp frågan har i allmänhet uttalat förståelse för behovet av en spärregel av detta slag men ändå varit kritiska mot den av kommittén föreslagna utformningen. Några instanser har också ställt sig tveksamma till förslaget att regeln även skall omfatta make till svensk medborgare.

Skälen för mitt förslag: Jag delar kommitténs uppfattning att det inte är möjligt att gå över till domicilprincipen utan att införa en spärregel för utflyttningsfall. Det är enligt min uppfattning inte godtagbart att det allmännas skatteanspråk skulle sättas ur spel omedelbart efter det att den skattskyldige flyttat ut ur Sverige.

Kommittén har föreslagit en bestämmelse av innebörd att oinskränkt arvs- och gåvoskattskyldighet i Sverige skall kvarstå för en svensk medborgare intill dess tio år förflutit från dagen för utflyttningen. Regeln kan inte motbevisas och har – med bortseende från tidsgränsen – samma principiella utformning som de utflyttningsregler som finns i dubbelbeskattningsavtalen avseende arvsskatt med Schweiz, Spanien, Storbritannien och USA. I dessa avtal varierar tidsgränsen mellan fem och tio år.

Jag är medveten om att ett alternativ är att välja en regel som utformats med inkomstskattelagstiftningens motsvarande bestämmelse som förebild. I det sammanhanget gäller fr. o. m. 1987 års taxering i princip att om en svensk medborgare flyttar härifrån är han likväl oinskränkt skattskyldig i Sverige under fem år om han inte visar att han inte längre har väsentlig anknytning hit. Skillnaden mellan de två reglerna är dels tidsgränsen och dels att inkomstskatteregeln är utformad som en presumptionsregel som inte kan motbevisas.

Flera remissinstanser har framfört synpunkten att en utflyttningsregel borde utformas med inkomstskattelagstiftningens motsvarande regel som förebild. Ett skäl för detta skulle vara att det är önskvärt att så långt det är möjligt ha överensstämmande regler vid olika beskattningsformer. Jag har i och för sig förståelse för detta argument men konstaterar att det mellan å

ena sidan arvs- och gåvobeskattningen och å andra sidan inkomstbeskattningen finns avgörande olikheter. Kravet på enhetliga regler måste därför ställas mot frågan huruvida dessa olikheter är sådana att det är sakligt motiverat med en utflytningsregel vid arvs- och gåvoskattelagstiftningen som avviker från den i inkomstskattelagstiftningen. Enligt min uppfattning är kommitténs argumentering i denna fråga övertygande. Inkomstbeskattningen är årlig och kan i stora drag förutses medan arvs- och gåvobeskattningen är av engångskaraktär. Den föreslagna regeln bygger på en princip som redan har kommit till användning i flera dubbelbeskattningsavtal avseende arvsskatt. Vidare kan det göras gällande att en lagstiftning som tillåter motbevisning kan vara svår att tillämpa om de avgörande rekvisiten inte är helt entydiga. Jag föreslår således en utflytningsregel som inte kan motbevisas och som avser en tid på tio år.

Jag vill i sammanhanget erinra om att den förhållandevis långa tidsfristen bör ställas i relation till den nu gällande nationalitetsprincipen som innebär att svensk beskattningsrätt kvarstår så länge den utflyttade är svensk medborgare.

Vad härefter gäller frågan om utflytningsregeln också skall avse make till svensk medborgare kan jag konstatera följande. Jag är medveten om att en sådan regel kan uppfattas som stridande mot den grundläggande principen att utländska medborgare skall vara bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige för att beskattning skall ske i Sverige. Detta bör dock vägas mot att bestämmelsen ifråga innebär att den utländske maken varit bosatt här. I två hänseenden — dels genom äktenskap med en svensk medborgare och dels genom tidigare bosättning här — skall det alltså finnas anknytning till Sverige vilket enligt min uppfattning väger tyngre än den omständigheten att personen ifråga är utländsk medborgare.

Av intc minst praktiska skäl är det f. n. inte möjligt att låta makeregeln bli tillämplig på på andra samlevnadsformer.

2.5 Egendom som kan göras till föremål för inskränkt skattskyldighet

Mitt förslag: När inskränkt skattskyldighet föreligger skall beskattningen som nu omfatta fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt som finns här samt lös egendom med anknytning till näringsverksamhet som bedrivs här. I övrigt skall beskattningen endast omfatta andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty eller annan periodisk förmån som härrör från här bedriven verksamhet. Svenska aktier och andra därmed jämförliga värdepapper beskattas endast om arvlåtaren, givaren eller gåvotagaren är svensk medborgare eller om gåvotagaren är en svensk juridisk person.

Arvs- och gåvoskattkommitténs förslag: Överensstämmer med mitt förslag (se betänkandet s. 101-102).

Remissinstanserna: Endast ett fåtal av remissinstanserna har tagit upp frågan. En av dem konstaterar att OECD:s modellavtal beträffande aktier tillägger hemviststaten beskattningsrätten och ifrågasätter varför förslaget i detta hänseende går längre. Vidare riktas kritik mot att gävtogarens nationalitet kan få betydelse i just detta fall.

Skälen för mitt förslag: Inskränkt skattskyldighet kommer efter de förändringar som föreslagits ovan att aktualiseras i de fall givaren vid gåvotillfället eller den avlidne vid sin död inte var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige och ej heller omfattas av den föreslagna utflyttningsregeln.

Den avgörande frågan är hur långt de svenska beskattningskraven kan göras gällande i de fall givaren respektive arvlåtaren är bosatt utomlands och inte heller på annat sätt har anknytning hit. Den hittillsvarande principen har varit att inskränkt skattskyldighet endast bör avse egendom som kan anses lokaliserad till Sverige eller eljest har anknytning hit. Denna grundinställning har inte heller ifrågasatts. I sammanhanget bör uppmärksammas att de förändringar som ovan föreslagits innebär att inskränkt skattskyldighet kan uppkomma om en i Sverige bosatt svensk medborgare får arv eller gåva från en i utlandet bosatt utländsk medborgare.

Mitt förslag beträffande fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt som finns i riket och i Sverige befintlig lös egendom med anknytning till här bedriven näringsverksamhet innebär ingen saklig förändring i förhållande till vad som nu gäller. I dessa hänseenden föreligger överensstämmelse med förmögenhetsskattelagstiftningen och egendom av detta slag beskattas genomgående i dubbelbeskattningsavtalen i det land där egendomen finns. Kommittén har inte funnit anledning att föreslå några sakliga förändringar i dessa hänseenden men har föreslagit vissa förenklingar av den aktuella lagtexten. Jag ansluter mig till kommitténs förenklingsförslag.

När det gäller svenska aktier, andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier är förhållandena delvis annorlunda. Anknytningen till Sverige avser den bakomliggande egendomen medan beskattningen gäller aktier eller andelar som inte behöver vara lokaliserade hit.

I princip uppkommer sålunda enligt gällande rätt skattskyldighet i Sverige om egendom av detta slag efterlämnas av utländsk medborgare i utlandet eller vid gåva i utlandet. Det är naturligtvis mycket svårt att kontrollera benefika överföringar under sådana förhållanden. Jag anser emellertid att de svenska beskattningsintressena inte helt kan efterges och ansluter mig sålunda till vad kommittén i detta hänseende anfört. Jag föreslår att egendom av detta slag skall omfattas av svensk beskattningsrätt endast under den förutsättningen att arvlåtaren, givaren eller gävtogaren är svensk medborgare.

Vad jag nu sagt avser också den situationen att en utländsk juridisk person ger bort svenska aktier eller därmed jämförlig egendom till en fysisk person. Är denne svensk medborgare föreligger enligt mitt förslag skattskyldighet. Mitt resonemang tar däremot inte sikte på det fallet att mottagaren är en juridisk person. Denna fråga har heller inte tagits upp av

kommittén. Jag anser emellertid – i konsekvens med vad jag föreslagit tidigare – att om givarens förhållanden är sådana att inskränkt skattskyldighet i princip föreligger för mottagaren skall aktier och annan här avsedd egendom föranledda skattskyldighet för en juridisk person om denne är en svensk juridisk person.

När det gäller skyldigheten i nuvarande AGL att erlægga arvs- eller gåvoskatt för nyttjanderätt, rätt till ränta, avkomst eller annan förmån av fast egendom samt nyttjanderätt, rätt till royalty och periodiskt utgående avgift för lös egendom som är hänförlig till här i riket bedriven förvärvsverksamhet delar jag den av kommittén framförda uppfattningen att reglerna kan förenklas och ges en modernare utformning. Vissa av bestämmelserna ifråga torde avse förhållanden som inte längre, eller i vart fall sällan, förekommer. Jag föreslår därför att endast andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag samt royalty och liknande förmån med anknytning till förvärvsverksamhet i Sverige skall omfattas av inskränkt skattskyldighet.

2.6 Avdragsrätt för skulder vid inskränkt skattskyldighet

Mitt förslag: Vid värdering av egendom som är föremål för inskränkt skattskyldighet skall rätten till avdrag för skulder utvidgas så att den stämmer överens med OECD:s modellavtal.

Arvs- och gåvoskattkommitténs förslag: Överensstämmer med mitt förslag (se betänkandet s. 103).

Remissinstanserna: Förslaget har tillstyrkts av det fåtal remissinstanser som tagit upp frågeställningen. Krav på vissa förtydliganden av lagtexten har framförts.

Skälen för mitt förslag: Rätten att göra avdrag för skulder är olika utformad beroende på om egendomen är föremål för oinskränkt eller inskränkt skattskyldighet. Vid inskränkt skattskyldighet medges avdrag endast för skulder för vilka den skattepliktiga egendomen på grund av inteckning eller eljest särskilt häftar. Vid oinskränkt skattskyldighet däremot medges avdrag för alla skulder som hänför sig till egendomen ifråga. En sådan skillnad är enligt min uppfattning inte motiverad.

Enligt OECD:s modellavtal medges avdrag för samtliga skulder som är hänförliga till egendomen eller verksamheten såsom för kortfristiga skulder och för lönekostnader, skatter och avgifter. Avdragsrätten omfattar också skulder avseende förvärv, förbättring, underhåll och reparation. Enligt mitt förslag utformas också de svenska bestämmelserna på detta sätt. Den av kommittén föreslagna lagtexten har med hänsyn till vad jag nu sagt justerats. En förutsättning för avdragsrätt är givetvis, vilket också påpekas av kommittén, att skulderna ifråga övertas av mottagaren. Detta behöver inte särskilt anges i lagtexten.

2.7 Ikraftträdande- och övergångsfrågor

Jag föreslår att ändringarna i AGL skall träda i kraft den 1 januari 1989 och tillämpas när skattskyldighet inträffar efter utgången av år 1988. Jag vill understryka att de nya reglerna inte har någon betydelse i de fall arvs- och gåvosituationer saknar internationell anknytning. Även när så är fallet torde de sakliga konsekvenserna i de allra flesta fallen vara begränsade eller verka i lindrande riktning.

Jag föreslår inga särskilda övergångsregler. Det finns i två hänseenden anledning att närmare beröra konsekvenserna av detta.

Den särskilda utflytningsregeln får vid lagens ikraftträdande den verkan att en svensk medborgare eller en make till en svensk medborgare som flyttat från Sverige för mer än tio år sedan aldrig kommer att omfattas av utflytningsregeln. Omedelbart kommer att gälla att arv eller gåva från en sådan person skall beskattas i Sverige endast om fråga är om s. k. inskränkt skattskyldighet.

Avsaknaden av övergångsregler har också betydelse vid s. k. sammanläggning enligt 19 § AGL. Utgångspunkten är att sammanläggning endast skall ske med tidigare gåva om skattskyldighet för den gåvan inträdde vid tidpunkten för gåvotillfället. Innebörden av detta är för det första att sammanläggning inte skall ske om förhållandena vid en gåva före lagens ikraftträdande var sådana att beskattning då ej skulle ske även om en motsvarande gåva enligt de nya reglerna skall beskattas. Omvänt gäller att en gåva som föranledde beskattning före lagens ikraftträdande alltid skall sammanläggas med arv eller gåva som sker därefter. Att en motsvarande gåva inte skulle föranleda beskattning enligt de nya reglerna saknar betydelse.

3 Upprättat lagförslag

I enlighet med vad jag nu anfört har inom finansdepartementet upprättats förslag till

lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Förslaget bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 4*.

4 Specialmotivering

4 § 1 mom.

Paragrafen innehåller den grundläggande bestämmelsen om arvsbeskattningens territoriella omfattning och anger förutsättningarna för oinskränkt och inskränkt skattskyldighet.

Förändringarna i 1 mom. beror på övergången från nationalitetsprincipen till domicilprincipen vilket innebär att hemvistet, oavsett om den avlidne är svensk medborgare eller ej, blir avgörande. I lagtexten anges detta genom kravet på att den avlidne vid sin död var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige. Den särskilda definitionen av bosättningsbegreppet i 2 mom., avsedd för utlänning som vid sin död var bosatt i riket, kan utgå.

Beträffande utflyttningsregeln hänvisas till den allmänna motiveringen i avsnitt 2.4.

I 1 mom. 2) anges den egendom för vilken arvsskatt skall utgå vid inskränkt skattskyldighet (se avsnitt 2.5 i den allmänna motiveringen). Skattskyldighet för egendom som avses i d) — svenska aktier och andra därmed jämförliga värdepapper — föreligger vid arvsbeskattningen endast om egendomen ifråga efterlämnats av den som vid sin död var svensk medborgare.

Lagtexten har förenklats och genomgått en viss språklig modernisering.

4 § 2 mom.

Att bestämmelsen i 2 mom. kan utgå har berörts ovan.

Enligt gällande rätt är bosättningsbegreppet i 2 mom. också tillämpligt vid gåva. Att 2 mom. tas bort föranleder därför en justering av 43 §.

4 § 3 mom.

Bestämmelsen i nuvarande 3 mom. andra stycket saknar motsvarighet i förslaget. Sådan egendom som avses i 1 mom. 2 d) kan enligt förslaget vara föremål för inskränkt skattskyldighet endast under förutsättning att den efterlämnas av en svensk medborgare. Det behövs således inget särskilt stadgande som fritar egendom av detta slag från beskattning om den efterlämnas av sådana utlänningar som avses i 3 mom. Bestämmelsen i 3 mom. andra stycket kan därför utgå.

13 § 2 mom.

I momentet regleras rätten till avdrag för skulder vid värdering av egendom som är föremål för inskränkt skattskyldighet enligt 4 § 1 mom. 2). Lagtexten utgår från arvs- och gåvoskattekommitténs förslag men har justerats med hänsyn till vissa påpekanden som gjordes vid remissbehandlingen och som kommenterats i avsnitt 2.6 i den allmänna motiveringen.

Bestämmelsen gäller också vid gåva (se kommentaren till 43 §).

35 §

Paragrafen innehåller den grundläggande bestämmelsen om gåvobeskattningsens territoriella omfattning. Förändringarna i paragrafen under a) beror dels på att givarens och inte längre gåvotagarens förhållanden är utslagsgivande samt att dennes hemvist härvid skall vara avgörande och dels på att utflyttningsregeln placerats här. Utflyttningsregeln har getts samma utformning som motsvarande bestämmelse i 4 §. Oinskränkt skattskyldighet föreligger om givaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller om han omfattas av utflyttningsregeln. Motsvarande skattskyldighet föreligger också om givaren är en svensk juridisk person. Detta framgår av b).

Bestämmelserna om inskränkt skattskyldighet i nuvarande b) har delats upp i två led, c) och d) i den föreslagna lagtexten. Detta beror på att den inskränkta gåvoskattskyldigheten uppkommer genom en hänvisning till motsvarande bestämmelse beträffande arv i 4 § 1 mom. 2). Såvitt gäller arv utpekats under a) — d) den egendom som omfattas av inskränkt

skattskyldighet. För aktier och andra därmed jämförliga värdepapper som avses i d) kan arvsskattskyldighet uppkomma endast under den ytterligare förutsättningen att egendomen ifråga efterlämnas av svensk medborgare.

I den allmänna motiveringen har angetts att motsvarande gåvoskattskyldighet för svenska aktier och därmed jämförliga värdepapper endast bör uppkomma om givaren är svensk medborgare eller om gåvotagaren är svensk medborgare eller svensk juridisk person. I 35 § c) hänvisas sålunda till sådan egendom som avses i 4 § 1 mom. 2 a) – c) medan 35 § d) hänvisar till 4 § 1 mom. 2 d) och därutöver uppställer villkoret att givaren skall vara svensk medborgare eller att gåvotagarens skall vara svensk medborgare eller svensk juridisk person. Om givaren är en svensk juridisk person föreligger oinskränkt skattskyldighet enligt b).

I de nämnda leden föreskrivs att inskränkt skattskyldighet föreligger om egendomen ges bort av annan person än sådan som avses i a) eller b). Härmed avses såväl fysiska som juridiska personer.

43 §

I paragrafen anges bl. a. de arvsskattebestämmelser som också skall tillämpas vid gåvobeskattningen. Enligt den gällande lydelsen finns det en hänvisning till 4 § 2 mom. Tidigare har konstaterats att denna bestämmelse kan tas bort varför hänvisningen i motsvarande mån har justerats.

Bestämmelsen i 13 § 2 mom. om avräkning av skulder vid inskränkt skattskyldighet gäller också vid gåva. För tydlighetens skull har 43 § kompletterats med en hänvisning till 13 § 2 mom.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslaget till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Den del av sammanfattningen i betänkandet, SOU 1987:62, Ny arv- och gåvoskattelag, som avser frågan om beskattningens territoriella omfattning och anslutande frågor.

Till att börja med föreslår vi en övergång från nationalitetsprincipen till domicilprincipen vilket innebär att hemvistet blir avgörande för skattskyldighetens omfattning. Vid arvsbeskattningen skall liksom hittills arvlåtarens förhållanden vara avgörande. Däremot föreslår vi att vid gåva givarens och inte gåvotagarens förhållanden får vara avgörande. En tioårig ovillkorlig utflyttningsregel föreslås. När skattskyldigheten är begränsad till att avse vissa tillgångar föreslår vi en utvidgning av avdragsrätten för skulder.

Arvs- och gåvoskattekommitténs förslag till lagtext avseende beskattningens territoriella omfattning och anslutande frågor.

Prop. 1988/89:53
Bilaga 2

Skattskyldighetens omfattning

4 § Skatt enligt denna lag tas ut för all egendom inom eller utom Sverige

a) om den avlidne vid sin död eller givaren vid tiden för gåvan var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige eller var svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före dödsfallet eller gåvotillfället

b) om den ges bort av svensk juridisk person.

5 § Skatt tas ut för följande slag av egendom som efterlämnas eller ges bort av annan person än som anges i 4 §:

a) fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt, belägen i Sverige,

b) i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrivs av den avlidne eller givaren,

c) andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige eller rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från egendom som avses i b), samt

d) svenska aktier och andelar i svenska ekonomiska föreningar, bolag, aktiefonder och rederier dock under förutsättning att de efterlämnas av svensk medborgare eller ges bort eller tas emot av svensk medborgare. Från värdet av den under a-d angivna skattepliktiga egendomen får avdrag endast göras för skulder på grund av förvärv, förbättring, reparation eller underhåll av den skattepliktiga egendomen. Avdrag skall också medges för lönekostnader, skatter och avgifter som belöper på förvärvsverksamhet.

6 § En utlänning som vid sin död eller vid gåvotillfället tillhörde främmande makts beskickning eller lönade konsulat i Sverige eller dess tjänstfolk skall inte anses bosatt i Sverige. Detsamma gäller sådan persons make, barn under 18 år eller enskilda arbetstagare som vid sin död eller vid gåvotillfället bodde hos honom.

Förteckning över remissinstanserna och sammanställning av remissyttrandena avseende de nu aktuella frågorna.

Följande remissinstanser har yttrat sig över arvs- och gåvoskattekommitténs betänkande. SOU 1987:62, Ny arvs- och gåvoskattelag: Svea hovrätt, Norrköpings tingsrätt, Stockholms tingsrätt, kammarrätten i Sundsvall, domstolsverket, riksskatteverket efter hörande av de länsskattemyndigheter verket bestämt, nämligen länsskattemyndigheterna i Stockholms, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Gävleborgs och Norrbottens län, riksrevisionsverket, kammarkollegiet, 1980 års företagsskattekommitté, Centralorganisationen SACO/SR, Folksam, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Landsorganisationen i Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Småföretagarnas Riksorganisation, Svenska Bankföreningen, Svenska Försäkringsbolags Riksförbund, Svenska Handelskammarförbundet, Svenska Sparbanksföreningen, Sveriges Advokatsamfund, Sveriges Föreningsbankers Förbund, Sveriges Industriförbund och Sveriges Köpmannaförbund.

Härutöver har särskilda yttranden inkommit från Sveriges Fastighetsägarförbund, Sveriges Jordägarförbund och Stockholms Handelskammare.

Lantbrukarnas Riksförbund hänvisar i sitt yttrande till vad Lantbrukarnas skattedelegation anfört i ett särskilt upprättat yttrande. Sveriges Föreningsbankers Förbund hänvisar också till vad skattedelegationen anfört.

Sveriges Industriförbund, Svenska Bankföreningen och Svenska Handelskammarförbundet hänvisar i sina respektive yttranden till vad Näringslivets skattedelegation anfört i ett till Sveriges Industriförbunds remissyttrande fogat yttrande.

Stockholms Handelskammare hänvisar i sitt yttrande också till vad Näringslivets skattedelegation anfört.

Givarens förhållanden skall vara avgörande och övergång till domicilprincipen

1. *Kammarrätten i Sundsvall*: "Kammarrätten ansluter sig till kommitténs förslag att Sverige skall övergå till domicilprincipen vid arvs- och gåvobeskattningen".

2. *Kammarkollegiet*: Kollegiet konstaterar att förslaget att givarens förhållanden skall avgöra var gåvoskatt skall erläggas innebär att skatt skall erläggas av personer bosatta utomlands. För att denna regel skall kunna upprätthållas i praktiken krävs att givaren skall åläggas att avlämna gåvodeklaration och att denne också skall ansvara för gåvoskattebetalningen. Kollegiet föreslår att förslaget skall justeras i enlighet härmed.

3. *Lantbrukarnas skattedelegation*: Delegationen tillstyrker och anför att "skattedelegationen delar kommitténs uppfattning att beskattningens territoriella omfattning bör anknyta till arvlåtarens respektive givarens förhållanden". Vidare konstateras att Sverige genom dubbelbeskattningsavtalen redan nu delat upp beskattningsrätten mellan sig och ett antal främ-

mande länder med utgångspunkt i domicilprincipen och att detta innebär att en förändring av detta slag inte leder till sämre beskattningsresultat för de skattskyldiga. En sådan ändring innebär tvärtom en förenkling.

4. *Svenska Sparbanksföreningen*: En hemvistregel innebär en anpassning till vad som gäller utomlands och dessutom en förenkling.

5. *Sveriges Advokatsamfund*: "Förslaget att knyta skattekonsekvenserna till givarens domicil framstår som välgrundat". Samfundet tillstyrker övergången från nationalitetsprincipen till domicilprincipen.

6. *Näringslivets skattedelegation*: Delegationen ansluter sig till förslaget att givarens förhållanden skall vara avgörande för skattskyldigheten och tillstyrker att hemvistet skall vara den avgörande omständigheten. Detta, konstaterar delegationen, ligger i linje med vad som gäller i de flesta länder och eftersom våra dubbelbeskattningsavtal redan bygger på domicilprincipen blir det i praktiken inga skillnader.

Utflytningsregeln

1. *Kammarrätten i Sundsvall*: En utflytningsregel i arvs- och gåvoskatte-lagstiftningen behövs om man övergår till domicilprincipen. Denna bör dock utformas efter mönster av motsvarande regel i inkomstskattelagstiftningen, nämligen att en svensk medborgare som utreser från Sverige skall anses bosatt här intill dess fem år förflutit från dagen för avresan, såvida han ej visar att han under beskattningsåret inte haft väsentlig anknytning hit. En samordning bör övervägas. De skäl som åberopats av kommittén för dess förslag framstår inte som övertygande.

Kammarrätten anser att förslaget att regeln också skall omfatta make ytterligare bör övervägas. Det handlar om personer som varken är svenska medborgare eller bosatta här och samma svårigheter uppstår som beträffande andra utländska medborgare. En utvidgning av detta slag framstår som i hög grad diskutabel.

2. *Stockholms tingsrätt*: En spärregel avsedd för svensk medborgares utländska make strider mot huvudregeln om domicilet som avgörande för beskattningen av utländska medborgare. Bestämmelsen torde bli svår att tillämpa effektivt. Utflytningsregeln bör därför ej avse make eller maka i dessa fall.

3. *Riksskatteverket*: "Förslagen om beskattningens territoriella omfattning kan i princip tillstyrkas". Att bosättning genom "väsentlig anknytning" som i KL inte kan förekomma i AGL måste uttryckligen anges.

4. *Kammarkollegiet*: Utflytningsregeln tillstyrks av kollegiet under förutsättning att en tioårsgräns motsvarar vad som internationellt allmänt tillämpas. Kollegiet avstyrker däremot att bestämmelsen också skall avse den som är gift med en svensk medborgare "eftersom ett giftermål inte innebär en sådan väsentlig anknytning".

5. *Lantbrukarnas skattedelegation*: "Skattedelegationen delar kommitténs uppfattning att Sverige bör ha kvar beskattningsrätten i utflytningsfallen viss tid efter utflytningen". Tio år är däremot en alldeles för lång tid.

Skattedelegationen föreslår för sin del en spärregel som i arvsfallen skulle innehålla en 2-årsgräns. I gåvofallen skulle beskattning ske om givaren flyttar tillbaka inom en femårsperiod.

6. *Sveriges Advokatsamfund*: Kommitténs utflytningsregel framstår från principiella utgångspunkter som tveksam. Om bestämmelsen dock skall införas bör tiden sättas till fem år av det skälet att en samordning med vad som övrigt gäller bör ske.

7. *Näringslivets skattedelegation*: Delegationen uttalar förståelse för att det kan finnas behov av en kvardröjande svensk beskattningsrätt under en begränsad tid efter en flyttning från Sverige. Delegationen konstaterar dock att den föreslagna regeln innebär ett väsentlig avsteg från huvudprincipen i förslaget, att det utifrån principiella utgångspunkter kan ifrågasättas om personer utan hemvist i Sverige överhuvudtaget skall beskattas här efter en övergång till domicilprincipen, samt att den föreslagna regeln måste vara mycket svår att kontrollera. Delegationen konstaterar att det i sammanhanget finns två vägar: den ena är en regel efter mönster från inkomstskattelagstiftningen, den andra en regel av den föreslagna typen. I det senare fallet bör tidsgränsen inte gälla längre än två år.

Ändrad omfattning av den egendom som kan göras till föremål för inskränkt skattskyldighet

1. *Lantbrukarnas skattedelegation*: Förslaget tillstyrks. När det gäller förslaget avseende aktier och därmed jämförliga värdepapper framhåller skattedelegationen att den omständigheten att svenska aktier skulle omfattas av beskattningsrätt i angivna fall skulle kunna verka hämmande på möjligheten för svenska företag att göra emissioner i utlandet. Dock förutsätts att denna problematik beaktas i samband med nya dubbelbeskattningsförhandlingar.

2. *Sveriges Advokatsamfund*: Samfundet anser att egendom bestående av andelar i bostadsföreningar och bostadsföretag och royalty eller avgift med anknytning till näringsverksamhet i riket också skulle ha strukits. Att beskatta sådan egendom är olämpligt. Det kan enligt samfundet på ett olyckligt sätt få betydelse för svenskars lust att investera i eller behålla egendom med svensk anknytning. Enligt samfundet är också aktieregeln av samma skäl olämplig vartill kommer att regeln är lätt att kringgå.

3. *Näringslivets skattedelegation*: Delegationen hälsar med tillfredsställelse att svensk beskattningsrätt inte uppkommer om utländska medborgare i utlandet överlåter svenska aktier sig emellan. Detta har nämligen försvårat emissioner i utlandet. Delegationen konstaterar dock att OECD:s modellavtal även i dessa fall tillägger domicilstaten beskattningsrätten och delegationen ifrågasätter om det finns anledning att gå längre. Delegationen är också kritisk mot att gåvotagarens nationalitet kan få betydelse i just aktiefallen.

Skuldavräkning vid inskränkt skattskyldighet

1. *Kammarkollegier*: Kollegiet tillstyrker förslaget att skulder skall kunna

dras av den omfattning som gäller i OECD:s modellavtal. Kollegiet konstaterar emellertid att det av motiven framgår att detta endast gäller under förutsättning att arvtagaren eller gåvotagaren övertar skulderna. För det första ifrågasätter kollegiet ett sådant villkor eftersom det är mycket svårt att kontrollera och slår för det andra fast att om ett sådant villkor skall upprätthållas måste detta också tydligt framgå av lagtexten.

3. *Lantbrukarnas skattedelegation*: Delegationen tillstyrker förslaget.

4. *Näringslivets skattedelegation*: De avdragsposter som räknas upp i lagtexten torde vara avsedda att vara uttömmande. Egendom av det slag som avses i paragrafen utgör normalt en förvärvskälla i inkomstskatterettsligt hänseende. Vid arv och gåva skall de s. k. lättnadsreglerna tillämpas. I det sammanhanget är givetvis alla skulder avdragsgilla vid värderingen. Enligt delegationen finns det ingen anledning att ha ett annat synsätt i de fall det handlar om en gåva eller ett arv från en utomlands bosatt person. Någon sådan skillnad torde heller inte ha varit avsedd. Detta bör klargöras.

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 4 § 2 mom. skall upphöra att gälla.

dels att 4 § 1 och 3 mom., 13 § 2 mom., 35 och 43 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

1 mom.² Arvsskatt utgår

1) för egendom inom eller utom riket, vilken efterlämnats av svensk medborgare eller av utlänning, som vid sin död var bosatt här i riket;

2) för följande slag av egendom, som efterlämnats av annan utlänning än i 1) sägs:

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

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

c) nyttjanderätt till egendom, varom under b) förmäles, ävensom rätt till royalty och periodiskt utgående avgift för dylik egendom;

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

1 mom. Arvsskatt enligt denna lag tas ut

1) för all egendom inom eller utom Sverige om den avlidne vid sin död var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige eller var svensk medborgare eller gift med en svensk medborgare och hade flyttat från Sverige mindre än tio år före dödsfallet;

2) för följande slag av egendom som efterlämnas av annan person än som anges i 1):

a) fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige;

b) i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs av den avlidne;

c) andel i bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från egendom som avses i b);

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

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 857.

² Senaste lydelse 1974: 999.

3 mom.³ Utlänning, som vid sin död tillhörde främmande makts härvarande beskickning eller lönade konsulat eller beskickningens eller konsulatets betjäning, anses icke hava varit bosatt här i riket; ej heller sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, därest de vid sin död bodde hos honom och voro utlänningar.

För sådana aktier och andelar i ekonomiska föreningar och aktiefonder, som avses i 1 mom. 2 d), föreligger icke skyldighet att erlagga arvsskatt, därest de efterlämnats av utlänning, varom i föregående stycke förmäles.

13 §

2 mom. Vid beräkning av be-
hållning i kvarlåtenskap, varom för-
mäles i 4 § 1 mom. 2), må avdrag
ske endast för gäld, för vilken den
skattepliktiga egendomen på grund
av inteckning eller eljest särskilt
häftar.

2 mom. Vid beräkning av be-
hållning i kvarlåtenskap, som avses
i 4 § 1 mom. 2), får avdrag från
värdet av den skattepliktiga egendo-
men göras endast för de skulder
som kan hänföras till egendomen,
såsom skulder på grund av förvärv,
förbättring, reparation eller under-
håll av den skattepliktiga egendo-
men eller, om fråga är om förvärvs-
verksamhet, lönekostnader, skatter
och avgifter som belöper på förvärvs-
verksamheten.

35 §

Skyldighet att erlagga gåvoskatt
äligger:

a) svensk medborgare, här i riket
bosatt utlänning samt svensk juri-
disk person för gåva av egendom
inom eller utom riket;

b) annan utlänning än under a)
sågs samt här i riket icke hemmahö-
rande juridisk person för gåva av
sådan egendom, som angives i 4 § 1
mom. 2).

Gåvoskatt enligt denna lag tas ut
för

a) all egendom inom eller utom
Sverige om givaren vid tiden för
gåvan var bosatt eller stadigvarande
vistades i Sverige eller var svensk
medborgare eller gift med en svensk
medborgare och hade flyttat från
Sverige mindre än tio år före gåvo-
tillfället;

b) all egendom inom eller utom
Sverige om den ges bort av svensk
juridisk person;

c) sådan egendom som anges i 4 §
1 mom. 2) a)-c) om egendomen ges
bort av annan person än som anges i
a) eller b);

d) sådan egendom som anges i 4 §
1 mom. 2) d) om egendomen ges
bort av annan person än som anges i
a) eller b) och denne är svensk med-
borgare eller gåvotagaren är svensk
medborgare eller svensk juridisk
person.

³ Senaste lydelse 1974: 999.

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 § 2 och 3 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.

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 § 3 mom., 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.

Har gåva lämnats utan förbehåll till förmån för givaren eller annan och avser gåvan all givarens rätt till förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928:370) i jordbruk med binäringar, skogsbruk eller rörelse, som han äger direkt eller genom juridisk person, skall, utöver bestämmelserna i första stycket, även 22 § 3 mom. och 23 § F tredje stycket tillämpas när gåvoskatten bestäms. Vad nu har sagts om förvärvskälla gäller även egendom som enligt de bestämmelser som anges i 22 § 3 mom. skall anses som en särskild förvärvskälla inom inkomstslaget rörelse. Har gåvotagaren inom fem 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.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1989 och tillämpas i de fall då skattskyldighet inträder efter utgången av år 1988.

⁴ Senaste lydelse 1974: 634.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1988-10-26

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Wieslander, regeringsrådet Ulla Wadell, justitierådet Staffan Magnusson.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 20 oktober 1988 har regeringen på hemställan av statsrådet Kjell-Olof Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoscatt.

Förslaget har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Per Sjöblom.

Förslaget föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

De ändringar i 4 § som föreslås i lagrådsremissen innebär i lagtekniskt hänseende att 1 mom. byggs ut samt att 2 mom. och 3 mom. andra stycket utgår. Lagrådet anser att paragrafen blir mera lättläst, om man slopar indelningen i moment och i stället övergår till en styckeindelning. I första stycket bör i så fall tas in vad som enligt remissen skall ingå i 1 mom. 1, medan bestämmelserna i 1 mom. punkten 2 och 3 mom. i remissförslaget bör bilda ett andra resp. tredje stycke.

Lagrådet föreslår att 4 § får följande lydelse:

”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

1. fast egendom, tomträtt och vattenfallsrätt i Sverige,
2. i Sverige befintlig lös egendom som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i förvärvsverksamhet som bedrevs här av den avlidne,
3. andel i bostadsrättsförening, bostadsförening eller bostadsaktiebolag i Sverige och rätt till royalty och periodiskt utgående förmån från egendom 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.”

Om 4 § ändras i i enlighet med vad lagrådet nu har föreslagit, bör följdändringar göras i 11 § 1 mom., 13 § 2 mom. och 43 §.

Lagrådet föreslår vidare att 35 § utformas på följande sätt:

”Gåvoscatt tas ut för egendom inom eller utom Sverige som

1. ges bort av den som vid tiden för gåvan 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 gåvotillfället, eller Prop. 1988/89: 53

2. ges bort av en svensk juridisk person.

Gåvoskatt tas också ut för

1. egendom som anges i 4 § andra stycket 1 – 3 och som ges bort av en annan person än som avses i första stycket,

2. egendom som anges i 4 § andra stycket 4 och som ges bort av en annan person än som avses i första stycket, om givaren är svensk medborgare eller gåvotagaren är svensk medborgare eller svensk juridisk person”.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 27 oktober 1988

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Sigurd-
sen, Hjelm-Wallén, S. Andersson, Bodström, Dahl, R. Carlsson, Hell-
ström, Johansson, Hultström, Lindqvist, G. Andersson, Lönnqvist,
Thalén, Engström, Freivalds, Wallström

Föredragande: statsrådet Engström

Proposition om ändringar i arvs- och gåvoskattelagstiftningen avseende beskattningens territoriella omfattning m. m.

1 Anmälan av lagrådsyttrande

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande (beslut om lagrådsremiss fattat
vid regeringssammanträde den 20 oktober 1988) över förslag till

lag om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför. Lagrådet har
vid sin granskning av det remitterade förslaget inte funnit anledning till
annat än vissa påpekanden som syftar till att lagtexten skall bli mer
lättläst. Jag instämmer i vad lagrådet anför och kommer i det följande att
föreslå motsvarande ändringar i det remitterade förslaget. En viss justering
av ikraftträdandebestämmelsen bör i förtydligande syfte företas. Av ikraft-
trädandebestämmelsen skall sålunda framgå dels tidpunkten för lagens
ikraftträdande och dels att äldre bestämmelser fortfarande gäller för de fall
skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Det är i så fall inte nödvändigt
att särskilt ange att de nya bestämmelserna skall tillämpas när skattskyl-
dighet inträder efter ikraftträdandet. Ändringarna föranleder härutöver
följande kommentarer från min sida.

4 §

Ändringsförslaget innebär att paragrafens momentindelning ersätts av en
styckeindelning. I första och andra styckena återfinns bestämmelserna om
oinskränkt respektive inskränkt skattskyldighet. Nuvarande 3 mom. blir
efter vissa språkliga justeringar ett nytt tredje stycke. Lagrådets ändrings-
förslag innefattar också ett förtydligande därigenom att det uttryckligen
anges att andel i bostadsrättsförening skall arvsbeskattas i fall av inskränkt
skattskyldighet.

Ändringarna i paragrafen föranleder, som lagrådet påpekat, att förekom-
mande hänvisningar i 11 § 1 mom., 13 § 2 mom. och 43 § justeras i
motsvarande mån.

Lagrådets förslag avseende paragrafen innebär att den delats upp i två stycken. Det första avser oinskränkt och det andra inskränkt skattskyldighet. Det sakliga innehållet i punkterna c) och d) i det remitterade förslaget återfinns i andra stycket punkterna 1 och 2. Denna uppdelning är på sätt som framgår av specialmotiveringen nödvändig eftersom den egendom som avses i punkten 2 — svenska aktier och andra därmed jämförliga värdepapper — endast skall gåvobeskattas under vissa i punkten angivna särskilda förhållanden.

2 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta det av lagrådet granskade lagförslaget med vidtagna ändringar.

3 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta det förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	2
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 20 oktober 1988	6
1 Inledning	6
2 Allmän motivering	7
2.1 Allmänna utgångspunkter	7
2.1.1 Arvs- och gåvobeskattningens territoriella omfattning	7
2.1.2 Dubbelbeskattningsavtal	8
2.2 Givarens förhållanden	8
2.3 Domicilprincipen	9
2.4 Spärregel vid utflyttning från riket	10
2.5 Egendom som kan göras till föremål för inskränkt skattskyldighet	11
2.6 Avdragsrätt för skulder vid inskränkt skattskyldighet	13
2.7 Ikraftträdande- och övergångsfrågor	14
3 Upprättat lagförslag	14
4 Specialmotivering	14
5 Hemställan	16
6 Beslut	16
Bilaga 1 Arvs- och gåvoskattkommitténs sammanfattning av dess förslag avseende beskattningens territoriella omfattning ..	17
Bilaga 2 Arvs- och gåvoskattkommitténs författningsförslag avseende beskattningens territoriella omfattning	18
Bilaga 3 Remissinstanserna	19
Bilaga 4 Lagrådsremissens författningsförslag	23
Utdrag ur lagrådets protokoll den 26 oktober 1988	26
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 27 oktober 1988	28
Hemställan.	29
Beslut	29

