Per Anclow

Några reflexioner kring kapitalbeskattningen

Varför denna artikel?

När Peter Melz tog kontakt med mig för att efterhöra om jag var beredd att redovisa några synpunkter på beskattningen av arv, gåvor och förmögenheter under de senaste decennierna kom en varningens klocka att ringa i mina öron. Tankarna gick till en betraktelse av Tage Danielsson där han – i och för inte utan visst fog – ondgör sig över tillbakablickar. De som redovisar sådana har normalt några år på nacken och med tanke på minnets natur smyger sig lätt en del konstigheter in i det som skrivs. Vad som redovisas i det följande är därför knappast något som kan komma till praktisk användning i mer allvarstyngda sammanhang. Min förhoppning är likväl att vad som sägs måhända kan kasta ett kompletterande sken över ett begränsat men inte desto mindre intressant område inom skatterätten.

Mitt intresse för arvsfrågor väcktes mycket tidigt, faktiskt redan i femårsåldern. Min far hade nämligen den goda smaken att avstå från en del av sitt farsarv. Att ärva måste ju, liksom lotterivinster och liknande, framstå som ett oskyldigt sätt att berika sig; man slipper t.ex. helt ifrån beskyllningar att ha skott sig på andras bekostnad genom sinnrika manipulationer av olika slag. Arvsfrågor blev åter aktuella under tingstjänstgöringen där jag var en av de få som tyckte att det var riktigt roligt att syssla med bouppteckningar. Ett problem på den tiden – mitten av sextiotalet – gällde de s.k. hälftendelningarna vid efterlevande makes död, en fråga som den nya arvsordningen enligt äktenskapsbalken blåst nytt liv i. Ett annat problem rörde äganderätten till efterlevande makes giftorättsgods. Den sistnämnda frågan fann sedermera sitt svar i RÅ 1968 ref. 59. En nästa etapp på området blev undervisningen på både Uppsala och Stockholms universitet under cirka 15 år fram till början av l980-talet. Det började så vackert med seminarieövningar rörande arvsbeskattningen av avståenden (se ovan och bl.a. NJA 1966 ref. 79 I–IV) för att med tiden komma att avse grundkursen i arvs- och gåvoskatt. Det ekonomiska utfallet av dessa extraarbeten stod i bjärt kontrast till den stimulans som jag fann i undervisningsjobbet. I då rådande marginalskatteläge var – sedan en kopp kaffe med tillhörande smörgås betalats – resultatet i kronor räknat ungefär plus minus noll.

I det följande tänker jag beröra några olika utredningar och lagstiftningsprojekt som jag deltagit i. Några strödda hågkomster från mer eller mindre närliggande områden ingår också.

Konsten att utreda…

En gång i världen nominerades kommittésekreterare på ett tämligen formlöst sätt. För egen del minns jag att dåvarande kammarrättspresidenten Gustaf Hedborg kallade ner mig och talade om att jag skulle arbeta som sekreterare åt dåvarande regeringsrådet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:16:57

Sten Walberg. I och för sig fanns ju möjligheten att tacka nej – så gjorde vid ett annat tillfälle också en arbetskamrat till mig. Det tog sedan några år innan nästa förfrågan kom. Utredningsuppdraget gällde en översyn av hela kapitalbeskattningen, alltså såväl skatteuttaget som den tekniska utformningen. De närmast föregående utredningsinsatserna rörde 1948 års reform när kvarlåtenskapsskatten såg dagens ljus. Genom 1955 års arvsskattekunniga avskaffades dock denna av de berörda hjärtligt avskydda extraskatt på arv och gåvor. Resultatet blev dock att kvarlåtenskapsskatten bakades in i den traditionella arvslottsbeskattningen.

Nåväl, nu var tiden inne för en total översyn. Den första kontakten, liksom många efterföljande års, med Sten Walberg var odelat positiv. Samarbetet förflöt under ytterst angenäma former. Jag tror att det är av största vikt att relationen mellan ordförande och sekreterare fungerar så öppet och förutsättningslöst som möjligt. Med tiden fick även jag detta bekräftat genom egna eminenta sekreterare och från skattesidan kan här nämnas numera kammarrådet Ingrid Backlund, kammarrättsrådet Carin Hellner och datarådet Marie Bjernelius Lundahl.

Arbetet i kapitalskatteberedningen följde två huvudlinjer. Såvitt gällde förmögenhetsbeskattningen kom huvudintresset att riktas mot skatteuttaget medan det i fråga om de båda andra skatteformerna blev den tekniska utformningen som trädde i förgrunden. Beträffande skatten på förmögenheter kunde beredningen konstatera att de stora förmögenheterna i trots av 1948 års reform ökat och att detsamma gällde de små förmögenheterna. Mellanskiktet var däremot eroderat. Förklaringen till ökningen när det gällde stora förmögenheter stod att finna i då gällande begränsningsregler för skatteuttaget i det enskilda fallet. Direktiven påbjöd ett sådant framtida skatteuttag att inte normala förmögenheter drabbades onödigt hårt. Jag kan inte frigöra mig från misstanken att när begreppet ”normala” förmögenheter skulle kläs i siffror så kompletterade man på sina håll det siffermaterial som beredningens räknevirituos, kanslirådet Bertil Edlund, tagit fram med vad man själv brukade deklarera. Givetvis hade det också sitt lilla intresse hur stora Gunnar Strängs världsliga tillgångar var. Resultatet blev i vart fall en brytpunkt vid ca 400000 kr. Vad gäller arvs- och gåvobeskattningen resulterade övervägandena främst i en ny teknisk konstruktion med inslag av både arvslotts- och kvarlåtenskapsskattetänkande.

Beredningens första betänkande (SOU 1969:54) blev synnerligen onådigt mottaget. Stark kritik riktades mot såväl det ökade skatteuttaget som mot den nya tekniska konstruktionen för arvsskattens vidkommande. I den första delen framhölls att de framlagda förslagen skulle så gott som omöjliggöra för inte minst små och medelstora företag att överleva. I fråga om arvsskatten betonades dessutom att konstruktionen var mycket krånglig.

Vad gäller skatteuttaget, inte då minst i fråga om företagsförmögenheter, bar kritiken frukt i så måtto att kapitalskatteberedningen fick i uppdrag att ta upp den frågan till särskilt studium. Jag återkommer strax härtill.

Den tekniska utformningen av arvsbeskattningen föll som sagt inte remissinstanserna på läppen och här har jag ett mycket starkt känslobetonat minne. En nestor inom försäkringsvärlden, med. dr hc. Tage Larsson, hade ordnat ett möte med Försäkringsjuridiska föreningen och min uppgift var att presentera betänkandet. När jag som bäst beskrev hur enkel den nya ordningen var begärde en av förgrundsgestalterna på arvsskatteområdet, bankdirektören Lars Fogelklou, ordet. Han stegade fram och skissade på svarta tavlan ett tämligen okomplicerat fall samt bad därefter föredragshållaren att tala om hur enkelt detta nu skulle lösas med den nya ordningen. Ett förväntansfullt mummel hördes från publiken och Sten Walberg sittandes på första bänk försjönk i stilla bön. Men liksom solkatten mot Vricklunds torp på kartan över säteriet Gottorps ägor gav Esping svar på ett intrikat problem dök något liknande nu upp och jag lyckades med hjärtat i halsgropen ge ett s.k. rakt svar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:16:57

En ny fråga hade sett dagens ljus genom beredningens första betänkande och den gällde som sagt kapitalbeskattningen av det arbetande kapitalet. I samband med 1970 års skattereform presenterades i propositionen ett provisorium. Detta medgav lättnader vid förmögenhets- och arvsbeskattningen. De provisoriska reglerna var synnerligen detaljerade och för att skattelättnader skulle komma i fråga uppställdes krav på företagets inriktning, dess storlek, ägarens ekonomiska anknytning till företaget m.m. Enligt malicen kom förslaget till praktisk användning vid endast ett tillfälle. Som nyss nämndes skulle kapitalskatteberedningen överväga frågan ytterligare. Beredningen gjorde särskilda ekonomiska undersökningar, tog kontakt med företrädare för näringslivet och presenterade med ledning härav ett förslag som enbart tog sikte på lättnader vid förmögenhetsbeskattningen (SOU 1971:46). Förslagen genomfördes inte. Den kritik som nu framfördes tog sikte på det förhållandet att man inte uppmärksammat generationsväxlingsaspekten. Under 1970-talet kom hithörande frågor att utredas vid minst fem tillfällen. När det gäller gåvoskatten utarbetades ett första förslag likaså under ledning av Sten Walberg, jämte en av industrins skattesakkunniga jur. dr Bertil af Klercker och skattedirektören C-G Pettersson (Ds Fi 1974:12); några år senare följt av ett ytterligare som avsåg lättnadssystemet i dess helhet (Ds Fi 1976:10).

När det gäller gåvoskattelättnaderna finns ett krav på att gåvan skall vara utan förbehåll. Jag minns mycket väl att frågan om s.k. vederlagsreverser diskuterades inom den nyss nämnda arbetsgruppen och att vår uppfattning var att sådana inte på något sätt skulle anses utgöra ett sådant förbehåll som uteslöt gåvoskattelättnader. Tyvärr skrev vi inte något särskilt om detta och Högsta domstolen kom med tiden fram till motsatt uppfattning (NJA 1986 s. 721 I).

Det kan parentetiskt inskjutas att när det gäller de smärre företagen bör man observera begreppshanteringen. När lagstiftaren vill gynna denna grupp talas det om familjeföretag – i motsatt fall brukar det något kärvare uttrycket fåmansföretag användas.

Frågan om familjeföretagens skattelättnader kan utan överdrift betecknas som en skatterättslig utdragssoffa med fortsatta utredningsinsatser även under 1980- och 1990-talen. Den nyligen tillsatta utredningen som skall se över de s.k. 3:12-reglerna skall enligt sina direktiv (Dir. 1999:72) även ta upp hithörande spörsmål. Det skall bli spännande att se vad som denna gång kommer fram. Stockholmskammarrätten är ordentlig representerad genom trenne framstående medarbetare. Arbetet leds nämligen av lagmannen Per Anders Lindgren med benägen sekreterarsupport av assessorerna Aud Sjökvist och Cecilia Landelius.

Kapitalbeskattningen har som sagt ytterligare utretts under åren. Kapitalskatteberedningens nyssnämnda betänkanden upplevde såvitt gäller förmögenhetsbeskattningen en renässans i form av en departementspromemoria där frågan bl.a. gällde att i anslutningen till den stora skattereformen bredda skattebasen. Bl.a. återfanns förslaget om förmögenhetsskatt på inre lösöre, dvs. konst och antikviteter. Promemorian (Ds Fi 1990:91 – Reformerad förmögenhetsbeskattning) ledde dock inte till något annat än en uppflyttning av skattepliktsgränsen.

På arvs- och gåvoskattesidan har däremot mer genomgripande ändringar skett. Familjelagssakkunniga lade grunden till ändringar i arvsordningen, främst genom att efterlevande make kom att ärva före bröstarvingar (SOU 1981:85). Den nya äktenskapsbalken förändrade testamentsvanorna. Tidigare hade makar med barn genom inbördes testamente sedan länge förordnat att efterlevande make skulle gå före barnen med i förekommande fall avståenden från den efterlevandes sida. Eftersom i flertalet fall den efterlevande maken är till åren kommen och inte sällan utrustad med egna försörjningsmöjligheter får testamentena numera ofta skrivas på omvänt sätt mot tidigare. Den i och för sig behjärtansvärda reformen kom väl ett femtiotal år för sent. De praktiska problemen vid skattläggningen av boupptecknings är numera i mångt och mycket centrerade till dödsfall nummer två. De aktivt verksamma på området får väl söka tröst i att bl.a. reglerna om beskattningen av försäkringar numera är betydligt enklare. Förr var det inte

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:16:57

helt ovanligt att ett häfte av NJA kunde till nästan en tredjedel upptas av frågor kring arvs-, gåvo- och stämpelskatt, något som väl – om nu rättspraxisen skall ge en bild av verkligheten – knappast kan spegla vad som sysselsätter den s.k. gemene mannens problemvärld.

På 1980-talet hade jag nöjet att leda arvsskattekommitténs arbete. Vad vi med tiden föreslog (SOU 1987:62) har förutom reglerna om nationalitets- resp. domicilitetsprincipen knappast satt några spår i lagstiftningen. Jag vill dock i sammanhanget beröra två frågor som kommittén behandlade, nämligen förhandsbeskeden och skatteflyktsklausulen. Kommittén, som betonade frågornas nära samband, valde att inte lägga fram några förslag till ändringar i dessa delar. I förgrunden träder här gåvoskatten, bl.a. genom dess anknytning i förekommande fall till inkomstbeskattningen; en gåva kan inte sällan ingå som ett led i en överföring av löpande inkomster. Såvitt gäller arvsskatten skulle väl förhandsbeskeden kanske mest komma att röra en förtida tolkning av olika sinnrikt hopkomna testamenten och vad gäller en skatteflyktsklausuls tillämpning i fråga om dödsfallsförvärv skulle man kanske kunna komma i obehaglig närhet av reglerna i brottsbalkens tredje kapitels inledande paragrafer. Mot bakgrund av ett besked om att man på högre ort ogärna såg att Högsta domstolen belastades med nya arbetsuppgifter och kommitténs eget förslag om en rätt till återfående av gåvoskatt om en gåva gick åter valde kommittén som sagt att ligga lågt. Hithörande frågor kan måhända komma i ett annat läge när nu arvs- och gåvoskatteärendena skall föras över till förvaltningsdomstolarna.

Kommittén avlämnade dock ett delbetänkande i form av en promemoria (Ds Fi 1986:4) där en 75-procentig värdenorm för börspapper föreslogs. Detta genomfördes och finns alltjämt kvar vid arvs- och gåvobeskattningen. Såvitt gäller förmögenhetsbeskattningen kom särregeln att tillämpas endast under ett tiotal år för att efter ett uppehåll åter dyka upp i 80-procentig skepnad.

I utredningsvärlden möter man ett ytterst heterogent persongalleri. Jag har deltagit i ett trettiotal olika utredningar och det är därför inte möjligt att i detta sammanhang göra någon genomgång. Det får räcka med tvenne exempel. Från arvs- och gåvoskattekommittén kommer jag ihåg ett sammanträde där vi diskuterade en höjning av grundavdraget vid gåvobeskattningen. Debatten böljade fram och åter och starka farhågor redovisades – ett kraftigt höjt grundavdrag skulle svinga givandet upp till höga nivåer och lämna utrymme för allsköns skatteundandragande. På sitt stillsamma och övertygande sätt bröt bankdirektören Carl Axel Nordell in. Han ville informera om att ett långt yrkesliv i kapitalets tjänst lärt honom att de rikas största problem knappast var hur fort de skulle kunna ge bort vad de ägde. Tvärtom tyckte han sig ha funnit gott belägg för tesen att ”mycket vill ha mer”. Efter detta kloka inlägg blev diskussionen något lugnare och en försiktig höjning av grundavdraget kunde föreslås.

En annan person som jag inte vill gå förbi är f.d. advokatfiskalen Lars Lindberg. Han medverkade synnerligen förtjänstfullt i kapitalskatteberedningen och även indirekt i familjelagsakkunnigas arbete. Lars Lindberg besatt synnerligen gedigna kunskaper inte bara inom sitt fackområde – bildningen var därutöver mycket bred. Min första kontakt med honom var under tingstjänstgöringen. Två bouppteckningar hade blivit liggande under många år och helt traditionsenligt överfördes dessa båda till mig i min egenskap av yngste notarie. Den ena bouppteckningen gällde en svenska som ärvt sin egyptiske man. Äktenskapet var barnlöst och egendomen fanns i allt väsentligt i Egypten där man inte godtog sådant som kvinnlig arvsrätt. Mannens arvingar hade för övrigt redan inlett processer sins emellan om vem som skulle ha vad. Sedan jag förklarat för Lars Lindberg vad saken gällde och bl.a. nämnt att mannens arvingar kunde nås under adressen Pyramid Post, vilket fick Lars Lindberg att tänka på studentspexet Uarda, kunde inregistreringen i lugn och ro ske med bortseende från de egyptiska tillgångarna. I det andra fallet gällde det en familjefader som berövat sin hustru och deras tre barn livet för att därefter hänga sig själv. Här var det med tanke på den slutliga fördelningen av kvarlåtenskapen av intresse vem som dött sist – de skador som tillfogats hustrun och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:16:57

barnen var nämligen i och för sig inte omedelbart dödande. Här hade boupptecknings-förrättaren fått det säkert mycket välmenande rådet från någon befattningshavare på domsagan att klumpa ihop allt i en gemensam boupptecknin. Dåvarande rättsläkaren Bertil Falconer var intresserad av händelsen och tillsammans skrev vi en artikel rörande det något lugubra ämnet massmord och arvsskatt. När Lars Lindberg fick höra talas om det hela undrade han stillsamt om inte det trots allt var naturligast att utföra skattläggningen med utgångspunkt i att fadern dött sist.

…och att lagstifta…

Lagstiftningsarbetet på kapitalskatteområdet skiljer sig naturligtvis inte i någon större omfattning från annan skattelagstiftning, i vart fall inte när det gäller procederet. Vad gäller arvs- och gåvoskatten kan man emellertid peka på det civilrättsliga bandet visavi relevanta delar på civilrättens domäner. Sedan länge har också arvsbeskattningen följt vad som civilrättsligt gäller i fråga om giftorätt, legal arvsordning, testamentstolkning, framskjutna förvärv m.m. även om skattläggningen sker efter mer schematiska normer. Likaså knyter förmögenhetsbeskattningen an till civilrättens äganderättsbegrepp. Ett kännetecken skulle alltså kunna vara att de nu aktuella skatterna till skillnad från inkomstskatter har en tydligare civilrättslig förankring. Detta band har också visat sig vara nog så starkt. På ett område har dock inte äktenskapslagstiftningens tes om att vardera maken äger och förvaltar sitt fått fullt genomslag och det gäller den alltjämt bestående sambeskattningen av förmögenheter.

En hel del frågor med anknytning till lagstiftningen har jag berört i det föregående avsnittet och jag tänkte här nöja mig med att återge tvenne något udda lagstiftningsärenden som ligger på betryggande avstånd i tiden. Jag tänker närmast på två propositioner från 1970-talets mitt, varav den ena rörde konungahuset och det andra byggmästare och där jag arbetade tillsammans med den dåvarande chefen för den enhet som hade hand om kapitalskattefrågorna.

Sedan gammalt åtnjöt konungahuset vissa skattelättnader, bl.a. i form av skattefrihet för kapitalinkomster och förmögenhet. På sina håll upplevdes detta som något djupt orättvist och Gunnar Sträng hade lovat en ändring när det blev dags för tronskifte. Ett sådant hade nu ägt rum och ett ändringsförslag togs fram redan året efter. Exakt hur stora de aktuella förmögenheterna kunde vara måste nu på något sätt beräknas eftersom propositionen skulle innehålla ett löfte om kompensation för eventuella nya skattepålagor. För egen del hade jag vissa minnen från kapitalskatteberedningen om olika kungliga boupptecknin och detta gedigna vetande fick nu på olika sätt kompletteras med olika antaganden. Av taktiska skäl skulle frågan inte föreläggas riksdagen som ett särskilt ärende utan stoppas in i något alster som rörde något annat intresseväckande. Här kom en proposition som rörde familjeföretagens skattelättnader väl till pass. Mycket riktigt blev det i stort sett bara en riksdagsman som yttrade sig i kungafrågan och en ny lag såg dagens ljus. Strax efter ikraftträdandet blev jag uppringd av dåvarande förste hovmarskalken Tom Wachtmeister som stillsamt undrade hur man skulle hantera en del olika tillgångar som kunde tillhöra majestätet. Skulle t.ex. kapitalvärdet av Guadeloupe-räntan beskattas, hur var det med Arvfurstens palats, vissa värdefulla samlingar osv., osv.? Nu var goda råd dyra så att inte det nyss nämnda löftet i propositionen om kompensation skulle få en helt annan tyngd än den som föresvävat utställaren. De nyfunna tillgångarna hade ett kanske mer statsrättsligt inslag än ett privaträttsligt. På något sätt måste denna tro dock befästas och ett väl avvägt förhandsbesked växte med tiden fram.

Nästa ärende rörde värderingen av byggmästares fastighetsbestånd. Här hade en nyligen gjord ändring givit ägaren rätt att välja mellan anskaffningsvärde och taxeringsvärde. Vad man då kanske inte tillräckligt hade besinnat var att många byggmästare hade betydande innehav av gammalt datum. Resultatet slog snabbt igenom och åtskilliga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:16:57

inom byggbranschen försvann som genom ett trollslag ur förmögenhetskalendern. Detta måste givetvis rättas till. För att inte väcka onödig uppmärksamhet valdes att lägga in förslaget om en återgång till den gamla ordningen i en proposition som handlade om skatteplikt för utbildningsbidrag för doktorander m.m. Detta ”m.m.” undgick även de mest observanta lobbyisters argusögon. Inte så långt efter återställandet fick jag tillfälle att diskutera lagstiftningsteknik med bl.a. företrädare för byggnadsentreprenörsföreningen.

...samt att avsluta artiklar

Under det gångna halvseklet har således en del hänt och ytterligare förändringar är att vänta. Såvitt gäller förmögenhetsskatten är väl dagens diskussion främst försedd med politiska förtecken. Dess vara eller inte vara, liksom den kvarvarande sambeskattningen, dominerar förekommande debatt.

På arvs- och gåvoskattesidan synes däremot mer genomgripande förändringar vara på gång. Denna del av skatteområdet fungerar väl i och för sig ganska bra och saknar dessutom i regel massmedialt intresse, något som lett till att även tämligen angelägna ändringar fått stå tillbaka för mer akuta lagstiftningsfrågor. Nu gällande arvs- och gåvoskattelag från 1941 och som i sin tur i mångt och mycket bygger på sin föregångare från 1914 har onekligen visat sig vara ganska seglivad. Att vi skall ha en arvsskatt, kompletterad med en gåvoskatt, byggd på ett lottläggningsförfarandet synes vara en s.k. grundbult. Kvarlåtenskapsskatten 1948–1958 får väl ses som en parentes i utvecklingen. I och för sig har väl under senare år tankar på radikala ingrepp dykt upp, t.ex. någon sorts ”dödsmoms”. Med tanke på att hanteringskostnaderna sägs vara högre än vad denna skatteform inbringar borde rimligen av om inte annat budgetskäl utrymme finnas för förenklingar. Inom Finansdepartementet pågår också en översyn av lagstiftningen och då med utgångspunkt i Arvs- och gåvoskattekommitténs tidigare nämnda betänkande. Målet är att åstadkomma en modernare lagstiftning som är bättre anpassad till dagens villkor. Arbetet leds av departementsrådet Hases Per Sjöblom. En betydligt närmare förestående ändring – 1 juli 2001 – rör en överflyttning till skatteadministrationen och förvaltningsdomstolarna av denna målgrupp. En viktig detaljfråga rör de samtidiga – i och för sig måttliga – materiella ändringarna. Här har från flera håll framförts önskemål om att äldre regler skulle ligga kvar i det rådande systemet och att förvaltningsdomstolarnas resurser i första hand skulle inriktas på de nya. Detsamma gäller önskemålen om prövningstillstånd i kammarrätt. I propositionen (2000/01:21) har nu nämnda propåer tillgodosetts. Överflyttningsförslaget kan inte sägas ha hastats fram. De första förslagen i denna del är lika gamla som denna tidskrift och frågan har hållits ständigt levande.

Från min undervisningstid minns jag att det hände att någon student frågade med vilken rätt eller eljest varför arv och gåvor beskattades. Det finns säkerligen lärda förklaringar härtill, allt ifrån att de romerska kejsarna hade någon sorts rätt till arv efter envar romersk medborgare till modernare tiders mer rigida syn på ärvda rikedomar. För egen del nöjde jag mig med att hänvisa till Frans G Bengtsson som à propos vikingarna torrt konstaterade att de steg i land där något fanns att ta.

Per Anclow är kammarrättspresident vid Kammarrätten i Stockholm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-28 03:16:57