

Skattelitteratur

Skatterättsliga Förutsättningar För Civilrättsliga Avtal. En probleminventering av docent Leif Mutén. Uppsats ingående i Rättsvetenskapliga Studier ägnade Minnet av Philips Hult. Almqvist & Wiksell, Uppsala 1960. 532 s. Pris 52 kr.

Civilrättsliga avtal med förutsättningar av skatterättslig art är Muténs tema i uppsatsen, som omfattar ett fyrtiotal sidor. Såsom framgår av undertiteln ger sig Mutén inte sken av att ha löst frågorna. Ej heller torde Mutén göra anspråk på att ha inventerat samtliga problem. Hans mål är att visa hur man i lagstiftning och vid rättstillämpning beaktat eller inte beaktat följderna av skatterättsliga felbedömningar vid ingående av vissa avtal. Främst syftar han kanske till att visa hur lagstiftare och skattskyldiga kan undvika konflikter. Det sista gör han bl. a. genom en förtjänstfull analys av rättspraxis inom vissa områden, där det är svårt för den oinvidige att veta vad som är gällande rätt.

Skriften omfattar följande fem huvudavdelningar. I: avtal under förutsättning att visst belopp är skattefritt, II: avtal om att visst belopp skall utgå skattefritt, III: bristande skatterättsliga förutsättningar vid gåvoutfästelse, IV: avtal under förutsättning att viss inkomst är skattepliktig samt V: konsumtionsskatteplikt som avtalsförutsättning.

En central ställning intar första och femte avdelningarna. I den första märks speciellt frågor föranledda av latent skatteskuld vid arvskifte. Mutén betonar, att parterna i allmänhet uppmärksammar förutsättningarna i fråga om arvslottbe-

skattningen. På detta område märks rättsfallet NJA 1955:333, ett av de få, där skattemässiga förutsättningar för civilrättsliga avtal noteras såsom avgörande rättsfaktum. I målet ansågs bodelägare kunna påkalla återgång av boskifte, som vilade på oriktig förutsättning om skatten.

Avsevärt mer invecklade är frågorna om betydelsen av inkomstskatteskuld, som kan häfta vid skiftad egendom. En av dessa uppkommer, då arvinge realiserar arvfången egendom i den tron, att vad som försålts inte belastas av sådan latent skuld. Man har t ex vid arvskiftet utgått från att viss egendom ej ingått i den avlidnes rörelse. Kan sådan dödsbodelägare påfordra skiftets återgång på den grund att detta vilat på den oriktiga förutsättningen, att vid skiftet tillämpade marknadsvärdena skulle motsvara realiserbara nettovärden? Om det inte föreligger vilseledande handlingar av medarvingarna, tror Mutén, att risken för den latent skatteskulden stannar på den, som erhåller egendomen. Det ankommer ju på honom att avgöra när skulden skall förfalla till betalning. Den förfaller som bekant först vid realisation eller uppskrivning av tillgångarnas värde i räkenskaperna. Mutén anser inte att man kan åberopa förenämnda rättsfall, NJA 1955: 333, till stöd för en annan uppfattning. I rättsfallet var det nämligen fråga om en skatt, som man kunde beräkna på förhand. Vidare hade skiftet skett under uttryckligt hänsynstagande till arvsskatten.

Mutén behandlar även sådana fall, där en delägare — trots att viss egendom ostridigt ingått i den avlidnes rörelse — räknar med att egendomen efter skifte, i hans hand av beskattningsmyndigheter-

na inte längre skall anses tillhöra rörelsen. Såsom exempel kan vi tänka oss, att delägarna i boet efter en avlidne byggmästare utgöres av två syskon, en aktiv byggmästare och en dotter, tillika hemmafru. I motsats till sonen räknar dottern med att den avlidnes fastigheter i hennes hand vid realisationen inte skall anses tillhöra den avlidnes rörelse. Vid skiftet förklarar hon sig därför villig att överta fastigheterna till högre avräkningsvärde, än vad brodern skulle kunnat göra med hänsyn till att han måste räkna med inkomstbeskattning vid realisation. Skattefrihet får därvid anses ha utgjort en förutsättning för hennes överbud. Skulle dottern på grund av "orent förflutet i byggnadsbranschen" sedermera förklaras skattskyldig vid realisationen, uppkommer frågan om hon — då avtalet saknar tillämplig revisionsklausul — kan få revision. Mutén anser, att dottern får bära risken själv. Han framhåller, att ett fall, som det av oss här skisserade, skiljer sig från rättsfallet, NJA 1955:333, bl a därigenom att man av förutsättningsläget inte kan dra några bestämda slutsatser om var delägarna velat låta risken stanna. Det är ju här fråga om skattemässig bedömning av en framtida händelse, nämligen realisationen av den dolda reserven i den avlidnes fastigheter. Det är därför, hävdar Mutén, snarare fråga om en bristande än en oriktig förutsättning, om den övertagande arvingen beskattas vid realisationen.

Teoretiskt föreligger möjlighet att fördela risken mellan dödsbodelägarna genom en revisionsklausul. Mutén understryker emellertid de tekniska svårigheter, man har att lösa vid avfattandet av sådana klausuler.

Med hänsyn till de civilrättsliga prob-

lemen vid upprättande och tolkning av skiftesavtal pekar Mutén på möjligheterna att genom förhandsbesked underlätta den skatterättsliga bedömningen.

I första avdelningen berör Mutén även en del intressanta frågor i samband med underhållsavtal och periodiska utbetalningar. Vidare behandlar han överlåtelse av andelar i bolag och föreningar. I samma avdelning uppehåller sig Mutén även vid vissa spörsmål i samband med ersättning på grund av ansvarsförsäkring. Därvid anknyter han till en departementspromemoria av den 5 november 1959 angående inskränkning i skattefrihet för viss försäkringsersättning. Mutén utgår därvid från den retroaktivitet, som syntes bli följden av det i promemorian framlagda förslaget. Genom att det slutgiltiga förslaget, prop. nr 5/1961, försetts med övergångsbestämmelser, vilka förhindrar retroaktiv tillämpning, har Muténs resonemang emellertid förlorat sin aktualitet. Framställningen här har likväl sitt värde på grund av det teoretiska resonemanget.

Med beklagande konstaterar man emellertid, att författaren försummat att erinra om en grupp skattskyldiga, som säkert ångrar att de inte slutit avtal med förbehåll om beskattningsläget. Jag syftar på sådana rörelseidkare, som av Stockholms stad uppburit ersättning för överlåtelse av hyresrätt. Dessa ersättningar lär ha bestämts med utgångspunkt från att de inte skulle beskattas. Sedermera har det emellertid visat sig att sådan ersättning utgör intäkt i rörelse (1957 ref. 25) samt att reglerna om ackumulerad inkomst inte är tillämpliga (1960 Fi 575).

Det är inte möjligt att här granska Muténs arbete i detalj. Nämnas må emellertid att han bl a behandlat sådana frågor som "skattefri lön", benefikt avstå-

ende från såväl pensionsförsäkring som annan inkomst och dessutom återgång av gåvor. — Det kan tilläggas att problemen i femte avdelningen i hög grad påminner om de, som uppstod under krigstidens reglering av handeln med vissa varor.

Avslutningsvis understryker Mutén att lagstiftarens önskan att snabbt driva igenom ett skattebeslut inte får medföra att kravet på en klar lag eftersättes. Han varnar vidare för retroaktiv lagstiftning.

”De skattskyldiga skall i princip kunna räkna med att gällande beskattningsregler är stabila under den giltighetstid, som är normal för avtal av ifrågavarande slag. Däremot kan man knappast begära stabilitet över obegränsad tid i avseende på andra avtalsförutsättningar än sådana, som är relevanta för typiska långtidsavtal t ex försäkringsavtal och arrendeavtal.”

Mutén påpekar, att det han sagt om vådan av retroaktiv lagstiftning även gäller ändring av skattedomstolarnas praxis.

I den skatterättsliga debatten, särskilt den muntliga, verkar det som om debattörerna ibland glömmar att vi har en kommunalskattelag, som — om man undantar bestämmelserna om skog — bygger på genomtänkta principer.⁴ Alltför ofta åberopar man skälighet i stället för lagen och dess grunder. Det är därför värdefullt att sådana författare som Mutén — med såväl teoretisk inriktning som god kännedom om praxis — med uppmärksamhet följer rättsutvecklingen. Man hoppas därför att ”60-talets skatter” inte skall uppta Muténs intresse i sådan utsträckning, att han inte får tid till kritiska studier av nu gällande rätt.

Muténs inte svårlästa uppsats om in-

⁴ I vissa fall har principerna visserligen genombrutits i samband med s. k. intresselagstiftning. — Se även Kuylenstierna i Sv. Skattetidn. 1960 s. 118.

vecklade frågor är av stort värde bl a för advokater och skattedomare. Det synes önskvärt att den på ett eller annat sätt i sin helhet kunde återges i någon av fackpublikationerna eller i form av särtryck spridas till en vidare krets.

Öppen resultatutjämnning vid inkomstbeskattningen av Geijer-Rosenquist-Sternér, Norstedts 1960, 136 s. Pris 13:50.

Vid 1961 års taxering skall förordningen om förlustutjämnning tillämpas för första gången. Detsamma gäller en del ändringar i bestämmelserna om investeringsfonder. Någon ny upplaga av författarnas skattehandbok kommer tyvärr inte ut till årets taxering. Man har därför redan nu ansett det lämpligt att genom föreliggande arbete redogöra för nämnda bestämmelser. För att läsaren skall ha tillgång till en samlad framställning av bestämmelserna om öppen resultatutjämnning har man även tagit med författningstexten om skogskonto m. m. samt förordningen om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst. Även dessa författningar har kommenterats, ehuru knapphändigt.

Skriften ger sken av att vara ett supplement till första delen av författarnas skattehandbok. Man anar att bokens innehåll i obeskuget skick kommer att flyta in i nästa upplaga av handboken. Den nu anmälda boken innehåller ej detaljerade kommentarer till samtliga behandlade författningar, vilket får anses såsom en följd av dess karaktär av supplement. Det vore nämligen orimligt om däri förekommande förordningar skulle förses med uttömmande kommentarer i en över hela fältet spännande skattehandbok. Förlagsreklamen, som förespeglar detaljerade

kommentarer utan att ange något undantag, får därför såsom förlagsreklam i allmänhet tas med reservation.

Liksom handboken utgör föreliggande bok till stor del en sammanställning av valda delar av kommittébetänkanden och yttranden av departementschefen i propositionerna. Metoden utesluter äventyrligheter men å andra sidan aktualiseras endast sådana frågor, vilka beaktats under lagstiftningens förarbeten. Då inte ens någon rättspraxis utbildats inom det område, där författningsbestämmelser tidigare funnits, kan man emellertid inte lasta författarna för att de valt "klippmetoden".

Till det mest invecklade i fråga om investeringsfonder hör förmodligen övergångsbestämmelserna till 1955 års förordning samt däri upprättat samspel med övergångsbestämmelserna till 1947 års förordning. I dessa frågor får läsaren särskilt god hjälp av boken. Även övriga bestämmelser om fonderna kommenteras relativt ingående. Man saknar emellertid en hänvisning till Sune Kjellgrens intressanta skrift om konjunkturinvesteringssfonderna och deras redovisningstekniska problem.¹

I samband med behandlingen av förlustutjämning hänvisar författarna bl. a. till Bertil af Klerckers initierade artikel i Skattenytt.² Hänvisningen är särskilt påkallad här, där framställningen håller sig inom ramen för de officiella förarbetena. En tidskriftsförfattare får naturligtvis inte vara dumdristig men kan visa större djärvhet än han kan göra som för-

fattare till en bok. Genom hänvisningen kan bokens läsare dra nytta av att Klercker vågar gå utanför motiven. Såsom exempel kan nämnas Klerckers påpekande att skattskyldig kan drabbas av rättsförlust i samband med omläggning av räkenskapsår. Om ett aktiebolag på grund av sådan omläggning undgår taxering, t. ex. år 1961 får bolaget vid 1962 års taxering inte dra av de kommunalutskylder, som påförts på grund av taxeringen år 1960. Detta skatteavdrag kan emellertid för framtiden bevaras såsom förlustavdrag. För att bibehålla rätten till avdrag måste emellertid bolaget, trots att någon taxering inte skett år 1961, avge självdeklaration detta år. Dr. Klercker fäster uppmärksamheten på detta därför att bolag i motsvarande fall i allmänhet inte brukar deklarera och inte heller anmanas därtill.³ Snarlika problem kan även uppkomma för fysiska personer.

Avsnittet om ackumulerad inkomst är knapphändigt kommenterat. I och för sig är detta inte anmärkningsvärt med hänsyn till att förordningen är föremål för översyn, vilken får antas medföra avsevärda förändringar. Författarna borde kanske trots detta ha omnämnt rättsfallet 1960 Fi 575, enligt vilket förordningen inte tillämpas på ersättning, som uppburits i samband med överlåtelse av hyresrätt.

Boken har givetvis ett stort värde såsom upplysningskälla i fråga om de olika förordningar, som behandlas. Därtill är priset facilt.

Hans Bylin.

¹ Se Sv. Skattetidn. 1960 s. 347.

² Se Skattenytt 1960 s. 231. Se även Sandström i Sv. Skattetidn. 1960 s. 403.

³ Se Skattenytt 1960 s. 234—235.