

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 11-12/1962

Årg. 12

DISTRIBUTÖR AV

MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Rätt beskattningsår

Av professor Leif Mutén

Så länge vi inte har en fullständig resultatsutjämnning mellan olika beskattningsår, kan frågan om till vilket beskattningsår en utgift eller intäkt rätteligen skall hänföras vara av väsentlig materiell betydelse. Även om regeln om beskattningsårets okränkbarhet skulle genom brytas mer än hittills skett, kan hänsynen till de skattskyldigas likviditet, till räntevinster och ränteförluster göra frågan om rätt beskattningsår intressant.

Som ett välbehövligt komplement till af Klerckers värdefulla avhandling Resultatsutjämnning mellan olika beskattningsår — en undersökning som gällde bokföringsmässig redovisning — har vi av lundadocenten Göran Englund begåvats med ett nytt arbete, "Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning" (Norstedts, 30:— kr). Även om det kanske kan överraska någon, står det fullt klart, att det ämne England valt är

väl värt en behandling, och att det är många intressanta frågeställningar som döljer sig bakom rubriken.

Efter en förtjänstfull historisk inledning kommer E in på frågan om när den ena och den andra redovisningsmetoden tillämpas. Den schematiska regleringen i 41 § KL, som förbehåller bokföringsmässig redovisning för inkomst av rörelse och i vissa fall jordbruk, täcker inte hela området. Även om E på någon punkt (s. 38) tycks förväxla frågan om rätt att använda brutet räkenskapsår med frågan om bokföringsmässiga grundens tillämpning, är det uppenbart, att regeltillämpningen inte är fullkomligt stel: RM 1:4 1960 rörande fördelning av förskottshyra är kanske det klaraste exemplet från senare år på tillämpning av bokföringsmässiga grunder för annan inkomst än av rörelse.

Exempel på undantag i motsatt rikt-

ning finns också. E vill särskilt anföra de fall, då royalty beskattas det år den uppburits, oaktat royaltyfordrans belopp kunnat fastställas tidigare. Hans argumentation (s. 52) kunde emellertid varit starkare — flera åberopade rättsfall, t. ex. RÅ 1957 ref 1 och 1958 Fi 72, tycks inte innehålla någon referens till frågan, medan å andra sidan utgången i RÅ 1940 Fi 428 mot vad E hävdar synes innebära en klar fingervisning om att kontantprincipen avvisats även av RR. Att tolka RÅ 1952 Fi 1036 så, att beskattningen av royaltymottagaren skulle ske "på grundval av det förpliktade företagens räkenskaper" tycks mig onödigt — dessa binder i varje fall inte omedelbart beskattningen av royaltymottagaren.

I sammanhanget hade det kanske varit intressantare att få ta del av E:s syn på de fall, där taxeringsmyndigheterna stillastående accepterat en kontantredovisning av t. ex. fria yrkesutövares inkomster. När dessa tvingats till bokföringsmässig redovisning har t. ex. RÅ 1949 ref 42 avdrag medgivits för ingående varufordringar, oaktat en definitiv förlust för fiskus därigenom uppkommit.

I fortsättningen behandlas "Betydelsen av fordrans uppkomst samt av skilda fordringsstransaktioner". Något omständligt arbetar sig E fram till en regel, som bäst belyses med praxis vid växelbetalningar: överlämnandet av ett fordringsbevis från den förpliktade till den berättigade medför inte, att intäkten anses ha influtit, men en överlåtelse till tredje man — enkannerligen växeldiskontering — likställes med betalning för den berättigades del. Han finner denna regel en smula riskabel att följa i fall av realisationsvinst, eftersom den kan tänkas fresta till försäljning mot likvid i form av en

först långt senare förfallande revers. Förekommer ingen kontanttransaktion, uppskjuts enligt huvudregeln beskattningen.

Det är emellertid tveksamt, huruvida ett sådant "kringgående" verkligen innebär en allvarlig risk, så länge realisationsvinstpraxis är sådan, att redan en första amortering eller avyttring av in-teckningsfordran till tredje man utlöser beskattning av hela vinsten. På samma sätt tycks mig E vara onödigt ängslig i noten s. 60, där möjligheten att sätta köpeskillingen lågt men låta säljarhypoteket bära hög ränta skildras som ett kringgående. Det är rätt att säljarens realisationsvinst därigenom kan hållas nere, medan motsvarande beskattning för räntan kompenseras av köparens ränteavdragsrätt. Men i gengäld blir det för köparen gällande anskaffningsvärdet så mycket lägre, och säkert kan denne aldrig veta, när han kanske behöver sälja sin nya fastighet.

I sin fortsatta analys söker E komma fram till innebörden av rekviset "tillgänglig för lyftning". Avsnittet är särskilt betydelsefullt för jordbrukstaxeringens del, eftersom avsaknaden av möjligheter till dold resultatsutjämning för kontantredovisande jordbrukare gör överenskommelser med uppköpare och andra om likviders fördelning på olika beskattningsår intressanta från skattesynpunkt. E ägnar (s. 82 f.) utrymme åt frågan hur man skall ställa sig till en sådan överenskommelse, som ingås med ändring av tidigare avtal om likviddatum. Har likviden redan hunnit bli tillgänglig för lyftning, konstateras i överensstämmelse med RM 1:1 1956, att något ytterligare uppskjutande av beskattningen inte längre kan åstadkommas. Men E tycks mena, att regeln skulle vara densamma också när avtal om fördelningen ingåtts efter

försäljningen men innan någon likvid enligt det ursprungliga avtalet blivit tillgänglig för lyftning. Åtminstone skulle regeln vara denna, om förskjutningen skett på den betalningsberättigades begäran. Jag har svårt att förstå varför E förfäktar denna tes. Det vore väl stötande, när nu den säljare av produkter, som redan vid försäljningen överskådar skattekonsekvenserna av ett avtal, har rätt att ordna fördelningen som han vill, om inte samma rätt skulle tillkomma också den producent, som hinner bli klok på skattesituationen först något senare. Vad man också saknar i detta avsnitt är en diskussion av den särskilda bestämmelsen om likvid för avverkningsrätt i 2 p. sista st. anv. t. 41 § KL. Kanske kan utgången i de av E citerade RÅ 1959 Fi 339 och 1957 Fi 2042, i vilka fall fördelningen av likvid för avverkningsrätt godkändes, oaktat säljarna knappast varit att betrakta som bundna av överenskommelserna om uppskjuten likvid, förklaras just med hänvisning till detta i de skattskyldigas intresse tillkomna lagrum. Å andra sidan måste stadgandet ifråga fattas som ett exempel, vilket icke får tolkas e contrario för andra likviders del (SOU 1924: 53, s. 472).

I fråga om förskottsbetalningar gör E en intressant distinktion mellan försträckning och förskott, därvid han noterar, att förskott endast föreligger, när avsikten varit att utge ett sådant och inte när ett lån åsyftas. Vidare anser han sig finna stöd för uppfattningen, att penningförskott skatterättsligt endast kan föreligga, där en överenskommen motprestation av annat slag än penningbetalning skall ske inom ramen för ett bindande avtal (s. 97 ff.). Att ränteberäkning sker behöver, menar E, inte beröva en förskottsbeta-

ning dess skatterättsliga karaktär av dylik. Teorien är nog inte oriktig, men att som bevisning anföra RÅ 1948 Fi 814, där en auktionsfirma betalade halva försäljningssumman från en hållen auktion redan samma år trots ursprungligt avtal om betalningsuppskov till följande år, förefaller inte övertygande. Ty något förskott i vanlig mening kan väl inte sägas ha förelegat i detta fall, när hela prestationen för säljarens del redan fullgjorts, och när försäljningen skett, så att endast normala kreditrisker återstått som osäkerhetsfaktor (jfr s. 99 n 17).

Rätt beskattningsår vid realisationsvinstbeskattning är en kinkig fråga, där det tycks vara svårt att åstadkomma en riktigt tillfredsställande lösning. Bestämmelsen i sista stycket av 2 p. anv. t. 41 § KL gör en proportionering i takt med inkommande betalningar olaglig. En väntan till dess inkomna likvider täcker anskaffningsvärdet skulle göra realisationsvinstbeskattningen mer eller mindre illusorisk. Frågan hur nu gällande praxis, där rätt beskattningsår bestäms av den första betalningen, skall tillämpas, när hela likviden gäldas genom övertagande av betalningsansvar för inteckningar eller genom överlämnande av nya sådana, är oklar. Men E:s tanke att övertagandet av betalningsansvar från den synpunkt det här gäller skulle böra likställas med kontantbetalning, tycks mig gå förbi problemets kärnpunkt. Vad man vill med praxisregeln torde väl vara att nå en viss anslutning till säljarens likviditetsläge. Och detta förändras ju inte av att köparen övertar betalningsansvaret för inteckningarna — för vilka f. ö. inte alltid behöver vara fråga om ett personligt betalningsansvar. Det är en brist, som ofta återkommer i boken, att E inte försöker

anknyta sina resonemang till de generella ändamålssynpunkter, som ligger till grund för inkomstbeskattningen. Framställningen är kasuistisk, som sådan väl inte ointressant men långtifrån alltid övertygande i de avsnitt, där rättsläget inte är fullt klarlagt i lagstiftning och praxis.

Ett annat sådant exempel finner man på s. 132 f., där E på ett i och för sig intressant sätt diskuterar frågan, varför den som benefikt upplåter en nyttjanderätt på längre tid inte genast beskattas för den upplåtna förmånens diskonterade värde vid tiden för upplåtelsen, utan beskattas i samband med att förmånen utnyttjas. Anledningen härtill skulle enligt E vara, att det innebure ett skattebortfall, om enbart det till överlåtelse tidpunkten diskonterade nuvärdet av förmånen beskattades hos fastighetsägaren, eftersom skillnaden mellan gåvotagaren tillkommande intäkter och detta kapitalvärde då aldrig skulle beskattas.

Teorien är tvivelaktig redan därför att fiskus skulle få kompensation av att skatten bleve betald i förskott. Men resonemanget lämnar dessutom två viktiga luckor. Dels har E bortsett från den i detta sammanhang viktiga likviditetssynpunkten, dels har han försummat att anlägga det i sammanhanget naturliga betraktelsesätt, som skiljer mellan kapitalets avkastning och kapitalet självt. Om det gäller ett nyttjande, som kan bringas att upphöra, kan det te sig naturligt att anse upplåtaren ha avstått vart års nyttjande för sig och låta beskattningen för motsvarande intäkt kompenseras av ett lika stort avdrag för periodiskt understöd. Om däremot frågan är om en bindande upplåtelse på längre tid, blir det ekonomiskt rimligare att i fortsättningen beskatta enbart nyttjanderättshavaren — men vad

som i så fall upplåtits kan, som Hellner observerat (Periodiskt understöd och underskott, s. 148), vid utfästelse tillfället åtminstone för mottagaren, reellt sett också för utgivaren, te sig som ett kapital, vilket inte kommer den årliga inkomstredovisningen vid. Jag tror inte att man i detta sammanhang behöver låta sig tvingas till ett motsatt, för de skattskyldiga oförståeligt betraktelsesätt av den hårda gränsdragningen i sammanhang med engångsersättning för tidsobegränsad nyttjanderätt. En sådan ersättning innebär ju åtminstone att den skattskyldige är tillräckligt likvid för att klara en beskattning.

När någon gjort a conto-betalningar, t. ex. till en advokat för rättegångskostnader, kan det ha sina svårigheter att redan när betalningarna görs ge dem deras rätta skatterättsliga rubricering. Det kan ju bl. a. tänkas att processen går bra, och den skattskyldige får tillbaka sina pengar, eftersom motparten skall betala. E är rädd för att ge avdrag för tidigt — av någon anledning vill han inte tillämpa den allmänna i praxis utbildade regeln om att skadestånd, som motsvarar avdragsgill kostnad, är skattepliktigt. I stället vill han hålla avdragsfrågan öppen tills slutlig dom meddelats, för att undvika efterföljande korrigerings av tidigare års taxeringar. RÅ 1955 Fi 549 andras som exempel på att så skett, även om E uttalar sin förundran över att avdragsrätt för a conto-betalningarna medgavs redan året innan slutredovisning avgivits. Det förefaller ligga nära till hands att dra slutsatsen, att RR här som så ofta eljest sett som sin uppgift att se till att materiell rätt skapades i det enskilda fallet utan att alltför noga se till att avdraget kom att falla på rätt år — såvitt jag kan fatta

hade det inte bara principiellt varit riktigast (det anser även E) utan även mest praktiskt att redan från början medge avdrag för de utgivna beloppen och uppta eventuellt tilldömda rättegångskostnader som skattepliktig intäkt det år de erlagda pengarna återbetalats.

I frågan om rätt avdragsår (s. 180 ff.) knyter E några intressanta reflexioner till RÅ 1959 ref 23, där jordbrukare fick avdrag för en redan tidigare år havd anskaffningskostnad för byggnadsmaterial, vilket avsetts för nybyggnad men under beskattningsåret i stället använts för underhåll. E menar att man i praktiken också borde medge t. ex. bilbytesavdrag, när någon inför sin privatbil som ersättning för en gammal bil tillhörande ett ärvt jordbruk, och avdrag för nyanskaffning av kreatur, när såsom gåva erhållna djur sätts i stället för sådana djur, som avyttrats genom löpande försäljning. Tanken är intressant, även om RR knappast med säkerhet kan påräknas fullfölja den. Det var dock i referatmålet fråga om en konstant utgift i förvärvskällan. Men frågan tål kanske att pröva, när den blir aktuell.

Beträffande "rätt beskattningsår, där partsförhållandet mellan den betalningskyldige och den betalningsberättigade är av övervägande formell karaktär" går E bl. a. in på frågan om avdragsrätt för aktieägare för ränta å lån från bolaget. När E (n. 11 s. 200) förklarar, att avdragsrätt för aktieägaren "naturligtvis än mindre" kan komma ifråga, när aktiebolag beskattas för beräknad ränta på dylikt lån, grips läsaren av misstanken, att E inte förstått sambandet mellan bolags och aktieägars taxering i dessa fall: aktieägaren presumeras ha mottagit utdelning motsvarande det beräknade räntebeloppet, och denna kvittas mot det ränteavdrag

han varit berättigad till. I själva verket kunde man diskutera, huruvida denna enkla lösning av problemet alltid kan upprätthållas, om aktieägaren använt de lånta medlen i någon annan förvärvskälla än kapital, och den presumerade utdelningen skulle fallit innanför sparavdragets ram. Men det medges, att den frågan är väl teoretisk.

På s. 214 kommer E in på ett rättsfall, RÅ 1954:1768, i vilket ett belopp motsvarande ackordsöverskott, som upptagits i 1947 års deklARATION, ehuru det lyfts i januari 1947, upptogs till beskattning vid 1948 års taxering. På detta liksom på flera andra ställen i boken (t. ex. RÅ 1953 Fi 528, s. 219 ff.) har E försummat att dra några slutsatser av det förhållandet, att 1947 års taxering avsåg det "skattefria året", varför rättsläget blev mycket speciellt.¹ I ett normalt mål av motsvarande slag skulle RR nog ha låtit bero vid den tidigare taxeringen i stället för att introducera en dubbel beskattning av samma belopp, vilken skulle behöva hävas genom anlitan av extraordinära rättsmedel beträffande den tidigare taxeringen. Om E trots något annat, hade han åtminstone bort diskutera rimligheten härav. I det sammanhanget hade det varit av intresse att påpeka, att i RÅ 1952 Fi 448 (s. 84) majoriteten överröstade de två regeringsråd, som ville beskatta ett belopp

¹ På samma sätt hade man f. ö. kunnat hysa tvivel om allmängiltigheten av det på s. 48 citerade RÅ 1960 Fi 1175, som gällde rätt beskattningsår när ett bolag i samband med övergång till bestämmelserna om svarta familjebolag genom anteciperings sökte rädda skattefrihet åt ännu ett års utdelning. Att halva skatten efterskänktes vid 1946 års taxering hade kanske bort nämnas i samband med RÅ 1952 Fi 1230, låt vara att även här utgången torde uttrycka gällande praxis.

vid 1948 års taxering, oberoende av om taxering skett 13 år tidigare, liksom att RN i RM 5:2 1957 (s. 80) i samband med en lönsparfond gett anvisning om att beskattning av från fonden utbetalade, redan intjäningsåret beskattade medel inte borde ske, även om omständigheterna vid utbetalningen normalt skulle tala för beskattning.²

Slutligen anför E några exempel på vad han finner vara från fiskalisk synpunkt otillfredsställande, nämligen att korrigerande inte skulle kunna ske i efterhand, när exempelvis avdrag medgivits för en förskotts betalning, men i stället för leverans beloppet återbetalats (s. 228 f.). På den punkten har jag liksom beträffande de nyss berörda a conto-betalningarna, svårt att följa E:s åsikt. Jag tror inte någon taxeringsmyndighet skulle tveka om att ta upp ett på detta sätt återbetalt belopp till beskattning, lika litet som man exempelvis med hänsyn till kommunalskattelagens inkomstbegrepp har anledning att lämna skattefritt ett skadestånd, som motsvarar för mottagaren avdragsgilla utgifter (jfr SOU 1950:35 s. 29).

Samma bekymmer rörande från fiskalisk synpunkt otillfredsställande drag i skattelagstiftningen talar från sidorna 232 f., där E diskuterar huruvida utvidgningarna i den extraordinära besvärsrätten, enkannerligen 100 § 7 p. TF, helt skulle ha ersatt resningsinstitutet. Med rätta anmärker han visserligen, att så icke kan vara fallet, eftersom 100 § stadgar en

femårsgräns. Men helt teoretiskt synes konstaterandet av att resningsinstitutet behövs för taxeringsintendenternas del, vilkas ändringsmöjligheter ju icke utökats genom 7 p. av 100 § TF. Det frågas, huruvida det någonsin hänt att en taxeringsintendent verkligen fått resning till fiskus' förmån i ett skattemål. Är inte eftertaxeringsbestämmelserna tillika med bestämmelserna om misskrivning etc i 100 § TF och bestämmelserna om rätt till överflyttning mellan olika år i 105 § TF i princip att betrakta som uttömmande? Varför skall man utgå från som ett axiom att en reciprocitet bör föreligga på den här punkten?

Med det sagda har naturligtvis bokens innehåll inte slutdiskuterats. Det finns också många intressanta observationer och övertygande resonemang, som kommer att bli av stort värde för läsarna. Men en allmän reservation, som kanske kan anses tillräckligt grundad med de anmärkningar som anförts, är den, att författaren anlagt ett alltför trångt perspektiv. Man får veta för litet om reglernas ändamål och inbördes sammanhang. Det skulle finnas mycket att säga t. ex. om brytningen mellan allmänna skatteprinciper och praktiska förhållningsregler, om kontrollkrav contra ekonomisk skälighet. Och det kunde också ha varit av intresse om också internationella jämförelser gjorts. Det är mycket lättare att diskutera alternativlösningar, när man får klart för sig, att de inte är skrivbordsprodukter utan prövats i verkliga livet.

² Jfr betr. rörelse även RÅ 1938 Fi 728 liksom 1 p. 15 och 16 st. anv. t. 41 § KL.