

Kommentar till ny upplaga

Av professor Åke Hellner

Redan tre år efter det att Geijer—Rosenqvist—Sterners Skattehandbok del I utkom med sin 5:e upplaga, ligger dess 6:e upplaga på bokhandelsdiskarna. Denna upplaga är kompletterad med nyheter men i övrigt utarbetad enligt samma principer som föregående upplagor. I en särskild efterskrift redovisas dels en litteraturförteckning, dels en del material, som antingen har blivit tillgängligt för sent för att kunna inarbetas eller ansetts böra redovisas här.

Föreliggande arbete sätter som sin huvuduppgift att vara en i detalj noga utarbetad instruktiv kommentar för praktiskt bruk. Var och en ledes med hjälp av den på ett snabbt och tillförlitligt sätt in i den komplicerade värld, som vår skattelagstiftning kommit att utgöra. Rustad med "skattebibeln" kan dagens skatteexperter gå till sitt ingalunda lätta värv, där det gäller att ge goda råd till ett skatterättsligt alltmera intresserat klientel.

Utgivarna av handboken (GRS) har stått inför den svåra uppgiften att på endast 1.224 sidor medtaga praktiskt taget alla viktiga författningar å den materiella inkomstskatterättens område samt kommentarer till dem. När recensenten här tager upp och diskuterar några speciella frågor, är det under insikt om att i vissa fall brist på utrymme ej tillåter en så fullständig framställning som vore önskvärd.

Skadestånd i samband med fastighetsaffärer

Skadestånd vid återgång av fastighets-

köp synes enligt GRS (s 75) böra behandlas enligt två alternativ. Dels kan man jämställa skadeståndet med "vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom, som bekommit genom köp, byte eller därmed jämförligt fång" (se 35 § KL), dels med "intäkt av tillfälligt uppdrag" (se 31 § KL). Å s 74 toges upp till behandling skadestånd, från säljare till köpare vilket utgår vid återgång av fastighetsköp. Enligt GRS synes skadestånd behandlas som om det utgör köpeskillning vid en ny överlåtelse med ombytta roller för kontrahenterna, dvs den ursprunglige köparen anses vara "säljare" och den ursprunglige säljaren "köpare". Förvärvskostnaden för egendomen för "säljaren" anses därvid vara noll. I RÅ 1932 Fi 701 säger RR beträffande sådant skadestånd, att det "finge anses såsom vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom". Även skadestånd från köpare till säljare i samband med återgång av köp har medfört beskattning. GRS finner å s 75 det svårare att konstruera skadeståndet såsom någon slags "vinst å icke yrkesmässig avyttring" och någon närmare förklaring lämnar inte GRS utan säger endast, att vad "som än ligger bakom skattedomstolarnas avgöranden synes vissa tidigare avgöranden innebära, att skadestånd till säljaren blir skattepliktigt, oavsett arten av dennes fång till fastigheten och tiden för hans innehav av densamma samt oavsett huruvida hans förvärvskostnad för fastigheten varit så stor att någon "vinst" därå, såvitt man kan bedöma

vid tiden för återgången, icke föreligger”.

Skadestånd i samband med fastighetsaffärer synes, såsom ovan nämnts, enligt GRS (s 75) kunna behandlas enligt ovanstående två alternativ. Enligt recensentens uppfattning behöver ej heller skadestånd i sistnämnda alternativ kunna jämföras med avyttring. Sålunda skall 35 § 1 mom. KL i vissa fall tolkas så, att därunder hänföres sådana intäkter som ej direkt kan beskattas enligt KL:s övriga bestämmelser (jfr RN 1960 nr 4:7). Bestämmelsen i 35 § 1 mom. KL har också av GRS (s 333) tolkats på så sätt, att beträffande en rad intäkter av tillfällig natur, såsom arvoden av tillfälliga uppdrag, konsultationer, priser, vinster, belöningar osv vissa av dessa intäkter hänförs under denna bestämmelse. Om dessa intäkter sägs nämligen (s 333) att av ”nu nämnda intäkter skola de som kunna sägas grunda sig på uppdrag redovisas under tjänst och övriga under tillfällig förvärvsverksamhet”. För att skadestånd i detta fall ej jämföras med vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast egendom, kan anföras att, om köpet ej fullföljes, synes nämligen förvärvstidpunkten fortfarande vara den, då den ursprungliga säljaren förvärvade fastigheten. Om denna uppfattning är riktig, kan han sälja egendomen till en ny köpare, och säljarens innehavstid bör beräknas utan hänsynstagande till den mellanliggande ej fullbordade transaktionen. Skulle däremot ny tid börja löpa, trots att försäljning ej fullbordats, skulle säljaren komma i den ofördelaktiga positionen, att han dels bleve generellt beskattad för skadeståndet (RÅ 1958 ref 33), dels vid denna tidpunkt ej kunde sälja fastigheten skattefritt, ehuru han ägt fastigheten i mer än tio år. Om skadeståndet sålunda ej

jämföras med avyttring utan med intäkt enligt 35 § 1 mom. KL synes frågan, åtminstone i de fall då köpet ej fullbordats, få en enklare lösning.

Avskrivningsunderlag betr. byggnader

Beträffande avdrag för värdeminskning å byggnader i de fall där avskrivningsunderlaget beräknas å det i taxeringsvärdet ingående byggnadsvärdet lär enligt GRS (s 301) ”någon sänkning av detta avskrivningsunderlag ej böra ske av den anledning att byggnadsvärdet vid en senare fastighetstaxering nedsättes”. Enligt recensentens uppfattning synes detta kunna ifrågasättas. När avskrivningsunderlaget följer det taxerade byggnadsvärdet, innebär detta i själva verket en viss form av avskrivning å återanskaffningsvärdet. Vidare har värdeminskningssavdraget i viss mån fått ställning av ett schablonavdrag, då den verkliga anskaffningskostnaden ej längre utgör avskrivningsunderlag. Vid en pågående inflation stiger avskrivningsunderlaget utan att denna ”uppskrivning” föranleder någon inkomstbeskattning. Den nominalitetsprincip som i vanliga fall tillämpas sättes tydligen här ur spel. Omvänt synes den reducering av avskrivningsunderlaget som en nedgång innebära ej utan vidare vara avdragsgill, vilket skulle vara fallet, om avskrivningarna fortsatte på det gamla värdet. För att det nya, lägre taxerade byggnadsvärdet skall kunna tillämpas som avskrivningsunderlag, synes möjligen böra krävas, att värdeminskningen ej får sammanhänga med slitage eller liknande utan snarare skall kunna jämföras med en form av kapitalförlust. Slutligen synes den schablonkaraktär, som värdeminskningssavdraget har, när det följer det

taxerade byggnadsvärdet, tala för, att värdeminskningssavdraget i detta fall generellt skall följa det taxerade byggnadsvärdet. Skäl talar sålunda för att en minskning av det skatterättsliga avskrivningsunderlaget i vissa fall kommer att ske.

Beräkandet av avskrivningsunderlaget å byggnad i samband med rörelseidkarens död är en intressant fråga. Enligt GRS (s 238) kan en uppskrivning av en fastighet icke konstituera någon skattepliktig intäkt. "Vidtages emellertid en dylik uppskrivning, kan den skattskyldige givetvis icke påräkna högre avskrivningsunderlag beträffande den uppskrivna tillgången än det, som skulle gällt för den avlidne eller dödsboet." Detta torde, enligt recensentens uppfattning, vara fallet beträffande inventarier då lagen innehåller en klar regel angående dessa anläggningstillgångar i anvisningarna till 29 § 3 b KL. Däremot säges där ingenting om fastigheter och att kontinuitetsprincipen utan vidare skulle medföra, att den skattskyldige i detta fall träder i arvlåtarens ställe, synes kunna diskuteras. Som exempel kan tagas en byggnad, vars avskrivningsunderlag (= anskaffningskostnaden) helt utnyttjats av arvlåtaren, dvs det skattemässiga restvärdet är noll kr. Enligt GRS skulle i ett sådant fall arvtagaren inte ha någon rätt att få något skatterättsligt ingångsvärde. För att arvtagaren skall erhålla som skatterättsligt ingångsvärde det taxerade byggnadsvärdet som avskrivningsunderlag, kan dock åberopas dels att det högre beloppet har lagts till grund för arvskattens beräkning, dels att det ej är fråga om en skattefri upplösning av en skattepliktig dold reserv.

Disposition över skattskyldighetens effektuerande

I kommentaren erinras å s 265 "om att de skattskyldiga icke — såsom understundom av dem ifrågasättes — äga *dispositions rätt över skattskyldighetens effektuerande*". Med all rätt framhålles därvid att en arbetsgivare icke kan befria en anställd från skattskyldighet för en förmån genom att icke yrka avdrag för kostnaden ifråga. Som exempel härå anföres RÅ 1963 Fi 69, där en anställd beskattades för arbetsgivarens kontanta bidrag till en gåva (golfutrustning), trots att arbetsgivaren icke hade avdragit kostnaden härför. I och med att det är fråga om en absolut omkostnad för arbetsgivaren synes i princip inte arbetsgivarens avdragsrätt kunna ifrågasättas och om arbetsgivaren avstår från att yrka avdrag, är det inte något som påverkar den anställdes principiella skattskyldighet. Enligt recensentens mening synes man emellertid böra närmare precisera innebörden av den å s 265 uppställda satsen. I vissa fall är det möjligt för den skattskyldige att åtminstone i tiden disponera över skattskyldighetens effektuerande beträffande avdragsgilla livräntor, som utgör ersättning för överlåtelse av tillgångar, vars försäljning generellt skulle beskattats. I andra fall kan avtalet förvandla i princip skattefria intäkter till skattepliktiga med avdragsrätt för utbetalaren resp. skatteplikt för mottagaren, exempelvis vid köp av vissa anläggningstillgångar mot avdragsgilla livräntor. Å s 468 påpekar dock GRS att vid "bedömning av hithörande spörsmål torde väl även böra beaktas, att de bägge avtalsslutande parterna genom det sätt, på vilket vederlaget för överlåtelsen regleras i avtalet, sinsemellan överenskommit om skattebördans fördelning".

Internationella skattefrågor

Skattehandboken innehåller liksom dess föregående upplagor en redogörelse för de internationella dubbelbeskattningsavtalen. Härvid ägnas över 100-talet sidor åt att redogöra för innehållet i de skilda dubbelbeskattningsavtalen men givetvis återgives icke avtalstexterna. Även om det är av intresse att taga del av sammanfattningarna av dessa dubbelbeskattningsavtal, ifrågasätter recensenten om det inte ändå hade varit mera intressant att taga del av det skatterättsliga läget vid mera konkreta problemställningar. Som exempel kan tagas verksamhet i utlandet, som utgör en filial till här i riket bedrivna rörelse. Saknas dubbelbeskattningsavtal, kommer de i den utländska verksamheten inflytna rörelseintäkterna att utgöra intäkt i den här i landet bedrivna rörelsen. Avsaknaden av självständighet hos den i utlandet bedrivna rörelseverksamheten medför således att verksamheten betraktas som en helhet. Härigenom uppkommer frågan hur överföring av tillgångar mellan driftstället i Sverige och det i utlandet skall bedömas.

Överföres lagertillgångar mellan *skilda* förvärvskällor som tillhör ett enda skatterättsligt subjekt synes frågan om skattskyldighet bedömas enligt följande. Enligt anvisningarna till 29 § p. 1 st. 2 KL skall såsom intäkt av rörelse upptagas värdet av sådana produkter eller varor, som rörelseidkaren tillgodogjort sig i annan av honom bedrivna rörelse, med andra ord synes överförande av omsättningstillgångar från en rörelse till en annan i viss mån kunna föranleda beskattning. Sålunda säges att vid förbrukning av produkter från jordbruksfastighet och annan fastighet "skall, såsom av 21 och 24 §§ framgår, värdet av sådana produkter

eller råämnena i vissa fall upptagas såsom intäkt av fastigheten. Sker så, får samma värde avföras såsom omkostnad i rörelsen". Gäller det däremot överförande av tillgångar inom *samma* förvärvskälla mellan skilda driftställen synes beskattning ej kunna ske, då någon vinstrealisering ej torde kunna anses föreligga. Bestämmelsen i 43 § KL synes ej heller vara tillämplig, då egendomen ej tillförts något annat rättssubjekt. (Beträffande utländska bolags filialer i Sverige, se GRS s 492.) Enligt bl a anvisningarna till 29 § p 3 d) KL skall överförande av inventarier till annan rörelse jämföras med avyttring. Emellertid synes denna bestämmelse här ej tillämplig, då inventarierna ej ha lämnat den rörelse det är fråga om. Användes filialens egendom som apportegendom i samband med att filialen omvandlats till ett dotterbolag, synes vissa skäl tala för beskattning, bl a skulle annars skattepliktiga dolda reserver kunna undandragas svensk beskattning.

Förändras nu rättsläget, om det föreligger ett dubbelbeskattningsavtal, som reglerar det inkomstskatterättsliga läget mellan de skilda staterna? Utgår vi ifrån att det här är fråga om ett fast driftställe, skall i regel inkomst hänförlig till det fasta driftstället beskattas, där detta är beläget. Inkomsten kan beräknas enligt en direkt eller indirekt metod. Enligt den första metoden skall till det fasta driftstället hänföras sådana inkomster som skulle ha uppburits av detta, om det fasta driftstället hade varit ett självständigt företag. När inkomsten skall beräknas, skall i princip det fasta driftställets balansräkning bilda underlag och därvid bör i regel det fasta driftstället belastas även med kostnader, som hänför sig till företags i hemlandet befintliga ledning och

allmänna förvaltning, men självfallet skall konstlade vinstdispositioner ignoreras. Den indirekta metoden utgår från den totala vinsten å rörelsen, varefter lämplig bråkdel hänföres till filialen. Frågan gäller huruvida användandet av den direkta metoden medför, att överförandet av undervärderade tillgångar till filialen jämställs med försäljning, baserad på det reella värdet. För att praxis har denna innebörd kan bl a anföras den omständigheten att i annat fall vinstberäkningen beträffande filialen skulle komma att omfatta även dolda reserver, som bildats i Sverige. I regel skall hänsyn tagas till konstlade vinstdispositioner vid beräkandet av filialens nettointäkter.

Även om filialens vinstberäkning skall ske enligt företagsekonomiskt riktiga principer, är därmed ingenting sagt hur vinsten å rörelsen i hemlandet skall beräknas. Observeras bör här att de nya bestämmelserna om internvinstkonto ej reglerar detta fall. KL synes således ej direkt innehålla någon bestämmelse, som reglerar dessa transaktioner. Det skulle ha varit intressant om dessa och likartade frågor hade tagits upp till diskussion i GRS.

Enligt dubbelbeskattningssakkunnigas förslag (SOU 1962: 59) skall 74 § KL få den innebörden, att om den skattskyldige förvärvar inkomst, för vilken han enligt 53 § 1 mom. KL icke är skattskyldig, eller om i anledning av överenskommelse eller beslut, varom i 72 och 73 §§ KL sägs, intäkt, som enligt denna lag är skattepliktig, ej här i riket beskattas, må omkostnader, som är hänförliga till inkomsten ifråga, icke avdragas vid taxering här i riket. Enligt recensentens mening kommer denna bestämmelse att innebära även de fall, då ned- eller avskriv-

ningar av tillgången skett å här i riket beläget driftställe.

Nuvarande regler beträffande inkomster från fastighet i utlandet och utomlands självständigt bedriven rörelse innebär, att man åtminstone på kostnadssidan tillämpar en form av kontantprincipen, dvs såväl driftkostnader som investeringar är avdragsgilla. Under 38 § KL avsnitt IV saknar man en hänvisning till dubbelbeskattningssakkunnigas förslag, som på denna punkt innebär en omläggning såtillvida, att i tillämpliga delar skall gälla vad som är stadgat rörande beräkning av inom landet belägen fastighet eller rörelse.

Refererade förarbeten

En bok av detta slag måste med nödvändighet till stor del återge förarbeten. Emellertid hade det varit värdefullt om refererande avsnitt hade citerats direkt. Som exempel kan tagas framställningen angående planenlig avskrivning. Å s 281 hänvisas först till prop. 1938: 258 s 244, varefter följer ett längre avsnitt som överensstämmer, så när som på några smärre ordbyten, med propositionen. På nästa sida och del av följande, som är hämtade ur SOU 1937: 42 hänvisas endast till skattekommittén med sidohänvisning utan närmare angivande av årgång och nummer av SOU. Därefter kommer direkt ett stycke ur egen fatabur (här talas ej om bunden utan om planenlig avskrivning). Denna sammanblandning av utdrag från offentligt tryck och egen framställning gör, att läsaren ofta ej utan närmare studier vet, vilken auktoritet som ligger bakom framställningen. Hade den del av framställningen som hämtats från offentligt tryck redovisats genom noggranna citat och hänvisningar, skulle en bra bok ha blivit ännu bättre. Härigenom skulle även

sådana fel som sammanhänger med olika ändrade förhållanden kunnat undvikas. Som exempel kan tagas stycket å s 861 om rätten till förlustavdrag enligt förordningen om förlustutjämning. Här står, att det kräves, att den skattskyldige skall ha varit skyldig att deklarerat samt att deklarationsskyldigheten också fullgjorts. På grund av ett förbiseende har det tidigare gällande beloppet 1.200 kr råkat komma med i denna upplaga. Stycket synes hämtat från SOU 1958: 35 s 162, där beloppet 1.200 kr förekommer. Hade detta

stycke citerats, skulle läsaren sett, att det avsåg ett förhållande från år 1958 och misstänkt, att bestämmelsen år 1965 kunde vara ändrad, något som också råkar vara fallet. Numera kräves 2.400 kr.

Sammanfattningsvis måste sägas att alla de som sysslar med skatterätt är att gratulera till att ha fått tillgång till ännu en upplaga av detta stora och värdefulla arbete, som ger nyckeln till de flesta av skatterättens intrikata frågor.

SKATTENYTT

Sedan ekonomichefen för Skattenytt frånträtt sitt uppdrag som redaktionschef och ansvarig utgivare skall manuskript och brev i redaktionella ärenden ställas till huvudredaktören och ansvarige utgivaren, kamrarrättsrådet Hans Bylin, Hantverkaregatan 21, Stockholm K. Expeditionen i Leksand handhar endast frågor angående ekonomi, distribution och prenumeration.

RED.