Finlandssvenskt om resultatutjämning

Av professorn Leif Mutén

Den finlandssvenske docenten Edward Andersson tar i sin avhandling "Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen. — En undersökning av den skatterättsliga avskrivningen av anläggningstillgångar, särskilt inom sjöfartsnäringen." (Jur. fören. i Finland publ. ser. N:o 30, Helsingfors 1962, 411 s. + inl., finnes till salu i Nordiska Bokhandeln, Sthlm, pris 40 kr) upp ett centralt problem inom företagsbeskattningen — i själva verket så centralt, att endast en förhållandevis strikt avgränsning av ämnet hindrar avhandlingen att svälla ut till en monografi över beräkning av inkomst av rörelse överhuvud. På en punkt är det återigen uppenbart, att avhandlingen rör sig långt utanför den ursprungligen givna ramen — sjöfartsnäringens intressen försummas inte, men titelns hänvisning till just denna näring kan däremot vara ägnad att vilseleda en läsare, som tror sig i arbetet huvudsakligen finna spörsmål av begränsat redarintresse behandlade.

Resultatsutjämningsfrågan är i finsk rätt allt fortfarande lika brännande som den var i Sverige, när af Klercker här presenterade sin — särskilt från handbokssynpunkt värdefulla — avhandling "Resultatsutjämning mellan olika beskattningsår". Det vore emellertid förfelat att av denna avhandlings existens sluta, att vad Andersson åstadkommit varit en osjälvständig överflyttning till finska förhållanden av det föreliggande, svenska arbetet. Anderssons undersökning är inte bara nationellt utan även vetenskapligt fullt självständig.

Den metod Andersson använder synes en rikssvensk läsare stundom något främmande. Det vare sagt utan all kritik — huruvida en sådan är berättigad eller ej kan man ha mycket delade meningar om — men som ett konstaterande, att en juridisk doktorsavhandling på finsk botten på ett om tyska och schweiziska arbeten påminnande sätt demonstrerar en sådan rikedom i notapparaten, att det pejorativa uttrycket kompilatorisk ligger nära på tungan. Det vore emellertid enligt min uppfattning förfelat att låta bedömningen stanna härvid. Anderssons ställningstaganden är på punkt efter punkt självständiga, även i frågor av kontroversiell natur. Om man, vilket kan ligga nära till hands, menar att ett arbete som kan anses kompilatoriskt, också ofta utmärkes av anpassningsvilja till härskande åsikter, bör det sägas att en sådan, om den funnits, i många fall hade bort leda författaren till andra slutsatser, stundom i anpassning till härskande akademiska lärosatser, stundom i anpassning till de näringslivsintressen, som satt sina spår på titelbladet. Jag vill också gärna bestyrka, att jag med mycket stor respekt noterat Anderssons stora beläsenhet och hans förmåga att fatta och knappt men oftast oförtydbart återge andras meningar.

Som naturligt är i ett arbete på företagsbeskattningens område, fäster Andersson stor vikt vid företagsekonomiska synpunkter. Det är i detta sammanhang en näraliggande fallgrop, i vilken karriärmässigt långt mer lysande finans-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:02

rättsvetenskapsmän än Andersson understundom fallit, att använda företagsekonomiska lärosatser som utan vidare normativa för skattelagtolkningen ej mindre än för skattelagstiftningen. Jag vill inte förneka, att man i avhandlingen kan finna uttryck för att den ena eller andra tolkningen eller lagstiftningsåtgärden vore önsklig för uppnående av bättre överensstämmelse mellan företagsekonomisk och skatterättslig vinstberäkning. Men det synes mig som om Andersson i den utsträckning så kan krävas har gjort boskillnad mellan de redovisningstekniska kraven och det komplex av ändamålssynpunkter, som styr skattedomstolar och skattelagstiftare.

Här är naturligtvis inte plats att gå in på alla de sakfrågor, som det i och för sig skulle vara intressant att diskutera i avhandlingen. Några enstaka punkter får räcka. En rör frågan om sambandet mellan å ena sidan medgivandet av dolda reserver genom snabbare avskrivning än den faktiska värdeminskningen, å andra sidan upptagandet till beskattning av all vinst vid avyttring av inventarier. Andersson ställer sig (s. 358 f.) i likhet med en lång rad andra författare på den ståndpunkten, att det borde räcka med beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag. För egen del har jag — naturligtvis påverkad av den svenska lagstiftningen — en något avvikande ståndpunkt, som jag nog tycker kunde varit förtjänt av diskussion i sammanhanget. Om man nämligen medger accelererad avskrivning på inventarier, kan detta innebära, att en fysisk förlust av typisk kapitalförlustkaraktär bokföringsmässigt inte får något utslag, eftersom tillgången i fråga redan är avskriven. Ingen tänker i ett sådant sammanhang på att effektivisera förbudet mot avdrag för kapitalförlust genom att i ett sådant fall skriva upp tillgången mot ett resultatkonto till dess verkliga värde vid tidpunkten för förlusten för att sedan skriva bort den mot kapitalkontot! I själva verket har, som Andersson naturligtvis också insett, liberaliseringen av avskrivningsreglerna i Sverige medfört, att kapitalförlustkategorien först i praxis, sedermera också i lagstiftningsväg, begränsats till att avse fastighet, medan inventarieförlust alltid är avdragsgill. Vid sådant förhållande synes det finnas ganska goda skäl att hålla på en sådan kongruensregel, jämlikt vilken också motsvarande vinster i sin helhet beskattas.

En annan punkt, där en fylligare diskussion kunnat vara på sin plats, gäller gränsdragningen mellan reparation och förbättring. Andersson utgår (s. 320) från som en nära nog självklar sats, att det är fastighetens skick vid den aktuella ägarens förvärv (eller efter av honom verkställd förbättring), som skall vara normerande, och att således eftersatt reparationsbehov vid fastighetsförsäljning leder till att möjligheten att åtnjuta avdrag för motsvarande reparation fryser inne. Det är naturligtvis inte någon anledning att bestrida denna utsagas giltighet för den finska rättens vidkommande, lika litet som beträffande åtskilliga andra länder. I Sverige är dock regeln den motsatta. Med hänsyn till den djupa förtrogenhet med svensk rätt, som Andersson visar, hade det varit intressant att få en mera principiell diskussion kring frågan om individualisering contra avkastningsskatteprinciper just i detta fall. Det kan ju också tänkas att även från en individualiserande synpunkt resultatet blir mera rätt än fel, om man tillåter avdrag för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:02

reparation även av nyförvärvad fastighet och därigenom möjliggör för säljaren att genom ett något högre pris än vid motsatt reglering av frågan varit möjligt kompensera sig för att han genom åren kommit att skatta för en orealistiskt hög inkomst av fastigheten. Det kan visserligen anmärkas, att en korrekt injustering av försäljningspriset i förhållande till värdet av reparationsavdragsrätten inte låter sig åstadkomma med mindre båda parter har att räkna med samma marginalskatt. Men den regel, som Andersson tar för god, är från de här anförda synpunkterna korrekt endast för det fall att säljarens marginalskatt i detta hänseende är lika med noll, vilket mera sällan torde vara fallet i finsk rätt (oftare i svensk rätt med hänsyn till schablonberäkningen av inkomst av egnahemsfastighet, men där brukar regelmässigt köpare och säljare vara i samma båt).

Vidkommande reparationskostnadsavdrag utvecklar Andersson (s. 300 ff.) en mycket intressant ståndpunkt i frågan om behandling av reparation föranledd av brand eller liknande, till kapitalförlust hänförlig anledning. Tankegången är den, att den skattemässiga kapitalförlusten vid totalförlust realiter kommer att inskränka sig till det skattemässiga restvärdet, medan vid partiell förlust reparationskostnaderna varken får avdragas eller aktiveras för att framdeles avskrivas. Eftersom avskrivningsreglerna bygger på en nominalistisk princip, varför restvärdet i förhållande till reparationskostnaden kan vara förhållandevis lågt, menar Andersson, såvitt jag kan förstå med rätta, att det borde vara riktigast att såsom icke avdragsgill reparationskostnad från avdragsrätt utesluta allenast så stor del av reparationskostnaden, som motsvarar restvärdet av den förstörda delen av tillgången. Resten bör aktiveras som grundförbättringskostnader.

Slutligen kan det kanske beklagas, att förf. i sitt resonemang om värdet av s. k. skattekredit (s. 135 f.) nöjt sig med att referera de vanliga diskussionsståndpunkterna — alltså å ena sidan att vid "eviga" företag skattekrediten reellt blir lika mycket värd som en definitiv skattelättnad, å andra sidan att ett företags upphörande, slutförsäljning eller skärpta skatterättsliga periodiseringsregler likväl *kan* medföra att skillnaden mellan skattekredit och slutlig skattebefrielse aktualiseras. Det hade varit av värde, om Andersson i stället för att tala om "en viss räntevinst", enl. en fotnot delvis uppvägd av förmögenhetsskatten på tillgångar, belastade av latent skatteskuld, hade gått till en mera fullständig analys av skattekreditens betydelse, med användande t. ex. av Sven-Erik Johanssons avhandling "Skatt — investering — värdering".

De här framställda anmärkningarna är emellertid lika litet som de diskussionspunkter som här uteslutits ägnade att rubba intrycket av ett ovanligt gediget avhandlingsarbete. Trots den snabbhet, med vilken det digra verket publicerats, har man ett starkt intryck av mogen eftertanke hos dess författare, en mångsidig beläsenhet och en utpräglad talang för behandling av de för finansrätten specifika frågeställningarna. Det är min övertygelse, att Anderssons avhandling både i Finland och i det övriga Norden kommer att bli ett ofta använt och ofta citerat verk, både bland vetenskapsidkare och praktiker.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:02