Kommentarer

Redaktionen har berett avdelningsdirektören hos riksskatteverket John Larsson tillfälle att framföra nedanstående synpunkter i anledning av Seths och Haglunds artiklar.

Seth tar i sin artikel framförallt upp problemet med att avgränsa sådan förmögenhet som skall anses ingå i något av inkomstslagen rörelse och jordbruk. Jag delar helt de slutsatser som artikelförfattaren avslutningsvis kommer fram till, nämligen att reglerna på detta område är långtifrån entydiga och lätthanterliga. Jag kan även dela den av Seth framförda förhoppningen att reglerna skall tillämpas individuellt och utan schabloniseringar och att man bör ha förståelse för de individuella olikheterna. Jag delar däremot inte Seths avslutande synpunkt i fråga om gränsdragningsproblemen, där han antyder att RSV underlåtit att lämna anvisningar på detta område. Denna antydan görs i anslutning till vissa citat ur förarbetena till lagstiftningen och där han konstaterar att det inte går att dra några absoluta slutsatser beträffande gränsdragningen. Mot bakgrund av detta konstaterande går Seths krav på individuell bedömning logiskt sett inte att förena med ett krav på anvisningar, såvida man inte har klart för sig vad anvisningar egentligen innebär.

Det bör för övrigt understrykas att lagstiftaren varken i lagtexten eller i lagens förarbeten ansett det erforderligt med anvisningar på detta område. Det är visserligen sant att enbart denna omständighet inte fråntar RSV möjligheten att lämna vägledande anvisningar, vilket för övrigt gäller inom hela beskattningsområdet. Det kan självfallet diskuteras om sådana anvisningar är möjliga att meddela och om frågorna är av sådan vikt att det får anses vara av väsentlig betydelse att anvisningar meddelas. Det får emellertid inte hållas för osannolikt att anvisningar kan komma att meddelas även om kraven från vissa håll som synes framstår som något oöverkomliga.

Jag vill avslutningsvis ifrågasätta riktigheten av Seths påstående att avskrivningslån får medräknas som skuld vid förmögenhetsbeskattningen. Enligt Seth skulle som skuld få dras av så stor del av lånet som ännu inte avskrivits. Någon uttrycklig bestämmelse om detta finns inte. Enligt RSVs anvisningar för aktievärdering får sådant lån överhuvudtaget inte medräknas vid värderingen. Enligt min mening synes sistnämnda behandling av lånen stå i bättre överensstämmelse med syftet med dessa lån. Sådant lån är närmast att se som ett bidrag, vilket för övrigt framgår av den inkomstskattemässiga regleringen av sådana lån — jfr 19 § KL. Vad som skrivs av är inte lånet som sådant utan enbart den eventuella återbetalningsskyldighet som inträder om de med lånet förenade villkoren inte uppfylls. Denna skyldighet har därför när-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:48

mast karaktären av en villkorad skuld, för vilken som bekant enligt uttrycklig bestämmelse någon avdragsrätt inte föreligger.

Haglund tar i sin artikel upp ett antal problem i anslutning till 1977 års lagstiftning på kapitalbeskattninsområdet. Problemen gäller närmast den praktiska tillämpningen av lagstiftningen. Haglund menar bl a att RSVs anvisningar för värdering av icke börsnoterade aktier inte står helt i överensstämmelse med innehållet i lagtexten. Vidare anser Haglund att innehållet i RSVs blankett för värdering av rörelseförmögenhet — K4 — är delvis ofullständig eller rentav vilseledande.

De problem som Haglund berör gäller den situation då substansvärdet enligt huvudregeln är negativt, dvs när värdet av skulderna är högre än värdet av tillgångarna. Denna situation finns inte angiven i lagtexten. Lagstiftaren har enbart utgått från den motsatta situationen, dvs att substansvärdet är positivt.

I och för sig ligger det i sakens natur att behovet av en reduktion av förmögenhetsskatten förutsätter förekomsten av faktisk förmögenhet. Om situationen med negativt substansvärde av lagstiftaren utelämnats avsiktligt eller inte kan jag inte uttala mig om. Hur som helst innebär lagstiftningen att någon reduktion eller annan justering inte skall ske i fråga om negativa substansvärden. Sådant negativt värde får vid förmögenhetsbeskattningen i sin helhet räknas av från annan förmögenhet. Vad som möjligtvis kan tala för att lagstiftaren inte tänkt på denna situation är konsekvenserna av lagstiftningen vid tillämpningen av den s k spärregeln. Enligt lagens bokstav gäller spärregeln endast under förutsättning att substansvärdet blivit föremål för reducering, dvs vid positiva substansvärden. Detta innebär bl a att det kan uppkomma betydande tröskeleffekter i de fall substansvärdet ligger omkring noll. Denna konsekvens får tillskrivas dels den omständigheten att spärregeln är en självständig värderingsregel, dels att spärregeln utgör en begränsning av skattelättnaden som sådan.

Dessa konsekvenser av lagstiftningen gäller i första hand s k direktägd företagsförmögenhet. När det gäller företagsförmögenhet i bolag är förhållandena delvis annorlunda. Enligt lagstiftningen skall visserligen sådan rörelse — och jordbruksförmögenhet, som ägs genom juridisk person värderas på samma sätt. Det bör dock framhållas att lagstiftaren uteslutande utformat reglerna med utgångspunkt från direktägd företagsförmögenhet. Lagstiftaren har tyvärr varken i lagen eller i dess förarbeten behandlat de särskilda förhållanden som gäller i fråga om värdering av exempelvis aktier. Det har i stället blivit RSVs uppgift att ange riktlinjerna för denna värdering. Detta har för 1979 års taxering skett genom RSVs anvisningar RSV Dt 1978:15. Anvisningarna har självfallet utarbetats med ledning av innehållet i gällande lagstiftning. Denna lagstiftning kan emellertid enligt min mening inte helt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:48

överföras till aktievärderingen om man samtidigt skall ha en formalistisk syn på lagens tillämpning.

Enligt lagen skall bl a varje särskild förvärvskälla värderas för sig, dvs skattelättnaderna m m är kopplade till den enskilda förvärvskällan. Om det förekommer flera förvärvskällor, vilket för övrigt inte är helt ovanligt när det gäller aktiebolag, uppkommer stötande konsekvenser i de fall någon eller några av dessa uppvisar negativa substansvärden medan andra förvärvskällor uppvisar positiva substansvärden och som då enligt lagens bokstav får reduceras. Enligt RSVs anvisningar bör i sådana fall även de negativa värdena reduceras i de fall avräkning skett mot sådant reducerat substansvärde. Detta gäller dock endast vid kvittning inom inkomstslagen rörelse och jordbruk. RSV har med andra ord knutit skattelättnaderna till inkomstslagen rörelse och jordbruk snarare än förvärvskällorna inom dessa inkomstslag. Detta torde även stå i överensstämmelse med lagstiftarens mening.

Tyvärr har utformningen av anvisningarna på denna punkt blivit något ofullständig och sannolikt även vilseledande. Dessa frågor har emellertid berörts och utvecklats i skrivelser till den personal på länsstyrelsernas skatteavdelningar som handlägger aktievärderingen. Anvisningarna kommer för övrigt även att något omarbetas inför 1980 års taxering varvid även denna fråga förhoppningsvis blir tillfredsställande löst.

Ett delvis likartat problem har man vid värdering av koncerner. Aktievärderingen syftar i detta fall till att beräkna värdet av moderbolagets aktier. En formalistisk syn på lagens bokstav skulle i detta fall kunna leda till mycket otillfredsställande resultat såväl från de skattskyldigas som från fiskal synpunkt.

RSV har genom anvisningarna i möjligaste mån försökt eliminera konsekvenserna av vad som främst får ses som organisatoriska motiv för bildandet och utseendet av en viss koncern. Syftet har med andra ord varit att vid värderingen åstadkomma samma resultat som om koncernen utgjort ett enda företag. Detta förutsätter bl a att värdet av moderbolaget justeras med värdena av dotterbolagen antingen dessa är positiva eller negativa. En formalistisk syn skulle innebära att exempelvis negativa värden över huvud taget inte skulle få räknas av från moderbolagets värde. Enligt RSVs anvisningar får sådan avräkning ske, dock till reducerade värden i den mån avräkning sker mot reducerade substansvärden. Även här knyts följaktligen skattelättnaderna till inkomstslagen som sådana, dvs förmögenheter i rörelse och jordbruk behandlas i princip som om dessa ingått i en och samma förvärvskälla. Den formalistiska syn Haglund vill anlägga på lagstiftningen leder därför till delvis andra resultat och slutsatser än de som redovisas i artikeln.

John Larsson

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:48