

# Litteraturanmälan

*Av professor Gustaf Lindencrona.*

*H Stener, G Ekman, S Berglöf och A Gustafson, GRS Skattehandbok del 4, Norstedts 1986*

Det stora projektet att ge ut GRS Skattehandbok i helt ny, omarbetad upplaga har nu nått fram till del 4. Uppläggningsen av verket i sin helhet har presenterats av docent Peter Melz i samband med en anmälan av de två första delarna i Skattenytt 1986 s 16. Del 3 har anmälts av professor Sven-Olof Lodin i Skattenytt 1987 s. 426. De synpunkter jag här kommer att anföra gäller del 4. Jag kommer emellertid att framföra även mer allmänna synpunkter på denna del. Verkets enhetliga uppläggning gör att de även gäller för de andra, tidigare utgivna delarna.

Del 4 omfattar 38—45 §§ KL. Dispositionen är densamma som i tidigare upplagor av GRS, dvs efter lagtexten följer en kommentar, som består av relativt utförliga presentationer av de områden, som behandlas i en bestämd paragraf. Dispositionen till kommentaren till 38 § ser således ut på följande sätt:

- ”I. Utdelning på aktier m m
  - 1) Aktieutdelning
  - 2) Utdelning i ekonomiska föreningar
- II. Räntor, kursvinster m m
- III. Inkomst av bostadsföreningar och bostadsaktiebolag, utskiftning från ideell förening
- IV. Inkomst av fastighet och rörelse i utlandet”

Dispositionen är välbekant för alla som använt sig av GRS tidigare. Uppdelningen i olika avsnitt är naturlig utifrån innehållet i 38 §. Den har skett efter de fyra huvudområdena i paragrafen. Däremot medger en disposition av denna typ inte en systematisk behandling av något område, som sträcker sig över flera paragrafer. Avsnitten är ändå ganska långa, vilket medför att man inte utan vidare hittar ett delavsnitt — om man inte vet var de står förut. I detta avseende bevarar GRS Skattehandbok kontinuiteten och gynnar sina gamla läsare. Den investering man en gång gjort i att lära sig GRS systematik är inte

bortkastad i och med att den nya upplagan har kommit! Även om en del av problemen för nya läsare att hitta rätt kan lösas med ett sakordsregister tror jag att en del hade vunnits i lättillgänglighet genom flera underavdelningar i kommentaren.

I ett annat avseende känns emellertid GRS Skattehandbok som ny. Jag har nu haft tillfälle att läsa del 4 rakt igenom och har då faktiskt blivit överraskad över hur lättläst, välskriven och intressant den är. Till en del kan det intrycket bero på att en stor och läsbar stil genomgående används. Det kan dock inte vara den enda förklaringen. Här måste en del av äran tillkomma författarnas stilistiska förmåga. Det är desto mer glädjande som svårtillgängliga och tillkrånglade framställningar bidrar till att skapa det felaktiga intrycket att skatterätt är ett torrt och tråkigt ämne. Jag kan därför uppmana köparna av GRS Skattehandbok att inte endast använda verket som handbok utan också att ta sig tid att läsa de olika kommentarerna.

Till lättlästheten bidrar också de utförliga referaten av nyare rättspraxis. Om man räknar bort dem, är inte textmassan i GRS Skattehandbok så överväldigande, som det först verkar! Författarna låter i stor utsträckning de utförliga referaten tala för sig själva. Det kan dock diskuteras, om det inte ur läsarnas synvinkel varit ännu värdefullare, om referaten gjorts kortare samtidigt som författarna analyserat fallen i den löpande texten i deras systematiska sammanhang. Den, som är intresserad av hela texten, får då ta del av fallen i Regeringsrättens Årsbok.

I rättsvetenskapligt avseende utmärker sig framställningen av en glädjande metodisk medvetenhet. En frestelse för författare till ett så auktoritativt arbete som GRS Skattehandbok är att aldrig motivera sina ståndpunkter utan bara säga hur det är och hålla läsarna i okunnighet om slutsatserna grundar sig på analys av lagtext, RR:s praxis, praxis i lägre instanser, RSV:s anvisningar, propositioner eller kommittébetänkanden eller författarnas egna synpunkter. Så är inte fallet med GRS Skattehandbok. Man får mycket väl klart för sig vilka källorna är. Som exempel kan nämnas följande kommentar beträffande avdrag för framtida utgifter. Efter en redogörelse för bidragsskattekommitténs betänkande "Skatteregler om reservering för framtida utgifter" (SOU 1983:47) sägs:

"Bidragsskattekommitténs förslag har inte föranlett lagstiftning. Den ovan nämnda utvecklingen av rättspraxis får dock antas i stort överensstämma med kommitténs förslag till förtydligande av gällande rätt med hänsyn till att såväl denna som kommitténs förslag grundar sig på vad som utgör god redovisningssed." (41:59)

Rättskällan är således rättspraxis. Kommitténs förslag kan sägas vara en sammanfattning av denna rättspraxis och därför tillämpligt.

Vad gäller framställningen på enstaka punkter anser jag framför allt att ett vidare grepp kunde ha tagits på utdelningsbegreppet. Här inleds framställ-

ningen om aktieutdelning under rubriken "Allmänt" på följande sätt: "Utdelning på *svenska aktier* förutsätts regelmässigt ske i förhållande till aktieägarnas innehav av aktier och tas av vinst som finns enligt fastställd balansräkning för senaste räkenskapsåret". Sedan följer ett avsnitt "Förtäckt utdelning", i vilket sägs: "En särskild ställning intar s k *förtäckt aktieutdelning*. Utan uttrycklig författningsbestämmelse har sådan utdelning jämförts med utdelning i vanlig ordning." Detta sätt att skriva innebär att som utdelning endast är att betrakta sådan utdelning som skett i förhållande till aktieägarnas innehav av aktier. Hela RR:s enormt omfattande praxis, när det gäller förtäckt utdelning, måste då vara att se som en analog lagtolkning till den skattskyldiges nackdel. Den grundas ju enligt GRS Skattehandbok inte på någon uttrycklig författningsbestämmelse.

En sådan rättstillämpning från regeringsrättens sida vore synnerligen betänklig ur rättssäkerhetssynvinkel. Faktum är emellertid att RR:s praxis i allra högsta grad grundar sig på en konkret författningsbestämmelse, nämligen det grundläggande stadgandet i 38 § 1 mom att "Till *intäkt* av kapital räknas: . . . utdelning å svenska aktier . . .". Redan K.G.A. Sandström visade i sin stora bok "Beskattnings av aktieutdelning" (Stockholm 1962), att "inga som helst rättsverkningar äro knutna vid det faktum, att en utdelning framträder i vad man kan kalla maskerad eller förtäckt form . . . Då dessutom varje utdelning från aktiebolag till dess aktieägare, som sker utan däremot svarande fullt vederlag, är att anse som utdelning, är för frågan om utdelningens förhandekvaro likgiltigt huru densamma benämnas." (s 12). Eftersom utdelning är varje överförande av medel från aktiebolag till aktieägare, för vilken fullt vederlag inte givits, är det en helt konsekvent tillämpning av lagens klara ord att, som regeringsrätten gjort, beskatta förtäckt utdelning som utdelning.

Det kan tilläggas att framställningen om utdelning även i andra avseenden skulle ha vunnit på en bredare uppläggning. På sidan 38:16 framhålls mycket förtjänstfullt att fondemission inte innebär utdelning: "Fondemission innebär endast, att aktieägaren i proportion till sitt aktieinnehav får nya aktier utan att behöva göra någon inbetalning och att aktieägarens proportionella andelsrätt i bolaget således är oförändrad." Skillnaden mellan fondemission å ena sidan och förvärv av dotterbolagsaktier på grund av aktieinnehav i moderbolag å andra sidan skulle ha framstått ändå klarare om det nämnts att aktieägarna i det senare fallet tagit ut tillgångar från moderbolaget (i form av aktier i dotterbolaget).

I avsnittet om fastighet och rörelse i utlandet har den goda avsikten medfört en något riskabel formulering. "Bestämmelsen i 18 § att inkomst av fastighet och rörelse i utlandet skall i Sverige hänföras till förvärvskällan *kapital* innebär inte att — om Sverige ingått dubbelbeskattningsavtal med föreskrift att inkomst av fastighet och rörelse skall beskattas, där fastigheten ligger eller rörelsen utövas, och att inkomst av kapital skall beskattas, där den skattskyldige

bor — inkomst av fastighet och rörelse i utlandet blir beskattad i båda länderna. Avtalets bestämmelser om beskattningsort utesluter nämligen den normala svenska bestämmelsen, att inkomst av fastighet och rörelse i utlandet skall i Sverige hänföras till förvärvskällan kapital.” (s. 38:34).

Författarna har här velat lugna de skattskyldiga med att beskattningen i Sverige av utländska fastigheter och i utlandet självständigt bedrivna rörelser inte leder till dubbelbeskattning. Det normala är ju att det i dubbelbeskattningsavtalen föreskrivs att beskattning i dessa fall skall ske i källstaten, dvs där fastigheten ligger eller rörelsen bedrivs från fast driftställe. Av texten i kommentaren får man emellertid intrycket att avtalsbestämmelserna medför att beskattningen i Sverige inte skall ske i förvärvskällan kapital eller möjligen att någon beskattning i Sverige inte alls skall ske.

De flesta svenska dubbelbeskattningsavtal är emellertid numera credit-of-tax avtal. Det innebär, att beskattning skall ske av de utländska inkomsterna, som om avtalet inte fanns. Beskattning skall således om det är fråga om fastighet i utlandet eller i utlandet självständigt bedrivna rörelse ske i Sverige i förvärvskällan kapital. Därefter undanröjs dubbelbeskattningen genom avräkning från svensk skatt av den i utlandet erlagda skatten.

När det gäller avdragsrätten för förvaltningskostnad och gäldränta i 39 § kunde möjligen ha påpekats att eftersom avdragsrätt sedan länge förelegat i båda fallen har praxis inte skiljt så noga på om det varit fråga om det ena eller det andra. Räntebegreppet framstår därför klarare utmejslat i den praxis som hänför sig till avdragsrätten för ränta vid schablonbeskattad fastighet enligt 25§ 3 mom, eftersom avdrag där medges endast för ränta (och tomträttsavgäld). Den 1985 införda begränsningen av avdragsrätten för förvaltningskostnad till att endast avse belopp som överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret har emellertid medfört, att distinktionen numera fått en viss betydelse även vid tillämpningen av 39 §.

Kommentaren till 43 § (om den s k korrigeringsregeln) är synnerligen kort, endast 4 sidor. Under hösten presenteras två doktorsavhandlingar om korrigeringsregeln (av Richard Arvidsson och Bertil Wiman), i vilka dithörande problem utreds på hundratals sidor. Detta konstaterande innebär självfallet inte någon kritik av GRS Skattehandbok. Kommentaren kan ju inte beakta framställningar, som ännu inte publicerats. Men det visar den svenska skatterättens oerhörda omfattning. Även den imponerande GRS Skattehandbok i alla sina band är endast toppen på isberget. Desto viktigare är det att den genom utförliga litteraturhänvisningar leder den sökande vidare. Här har författarna redan gjort en betydelsefull insats, men det finns en hel del ytterligare att göra. När man tänker på den enorma arbetsinsats författarna till GRS Skattehandbok redan gjort, får man nästan dåligt samvete av att peka på ytterligare arbetsuppgifter. Men vad göra? Verkligheten är nu en gång sådan.

# Nu har den kommit!

**13:e upplagan**

*Utökad*

*Uppdaterad*

*Aktuell*



Norstedts Juridiska Handbok.  
Skriven av framstående juridiska experter.  
1 300 sidor. 2 000 uppslagsord.  
Sveriges främsta juridiska handbok.

**NORSTEDTS**