

Litteratur

Beskattning av inkomst och förmögenhet, 1–2 av Carsten Welinder, Studentlitteratur, Malmö 1970. Båda delarna omfattar tillsammans 574 sidor, cirkapris del 1 31:50 kr, del 2 34:25 kr exkl. moms.

Med professor Carsten Welinders *Beskattning av inkomst och förmögenhet* har vi sent omsider fått en lärobok i skatterätt speciellt inriktad på undervisningen i finansrätt vid våra universitet. De böcker, som hittills använts i den akademiska undervisningen har varit inriktade på att ge en lättfattlig och även för lekmän tillgänglig redogörelse för den gällande skatterätten, vilket i sig är en nog så krävande uppgift. Den hittills i 16 upplagor utkomna Deklaration och beskattning av John Bratt och numera Olle Fernström är ett exempel på en utmärkt bok med denna uppläggning. Däremot har man i dessa framställningar oftast saknat redogörelser för och diskussion av den teoretiska grundvalen för vårt beskattningssystem, motiven för lagstiftningen, de problem man sökt lösa med olika tekniker, skatterättens speciella tolknings- och tillämpningsproblem — främst då rättssäkerhets- och kringgåendeproblemen — och de ekonomiska effekterna av olika skatterättsliga regleringar, alla för utbildningen av jurister och för en djupare förståelse av skatterätten viktiga frågor — viktiga inte bara för jurister utan för alla som mera ingående skall syssla med kvalificerade skattefrågor.

Redan en snabb blick på innehållsförteckningen ger en idé om att Welinder i hög grad inriktat sig på dessa frågor. Sålunda diskuteras i ett speciellt kapitel frågor rörande tillämpningen av skattelag, såsom betydelsen av prejudikat och tolkningen av prejudikat. I en sk bilaga — terminologin tyder på att författaren ansett de i bilagor placerade avsnitten mindre centrala, vilket emellertid enligt anmälares uppfattning knappast stämmer beträffande innehållet i flera av dessa — behandlas frågorna om tolkning av skattelag. Där diskuteras bl. a. tillåtligheten av olika tolkningsmetoder, frågan om rättspolitik och lagtolkning, motivens betydelse, rättssäkerhetsfrågorna och skatteflyktsproblematiken. I ett långt kapitel rörande det skatterättsliga inkomstbegreppet redogöres bl a för den teoretiska bakgrunden till skattelagens inkomstbegrepp. I detta kapitel saknar dock anmälares en kortfattad presentation av olika inkomstbegrepp. Författaren kan dock ursäktas med att en sådan presentation lämnas i hans tidigare utgivna lärobok, *Offentlig hushållning*, som över huvudtaget innehåller en något fylligare skatteteoretisk översikt än föreliggande arbete. Det skadar emellertid inte att söka vidga läsarens horisont en smula och klargöra för honom att en inkomstbeskattning kan vara uppbyggd på olika sätt och utifrån andra grundprinciper än de vi tillämpar. Med tanke på debatten om den höga marginalskattens inverkan på sparandet och utvecklingen mot konsumtionsbeskattning hade det t ex kunnat vara intressant med en kortfattad pre-

sensation av Kaldors förslag till "expenditure tax" och de syften som därmed var avsikten att uppnå.

Bland det som i övrigt beröres i kapitlet märks skatteförmågeproblematiken, frågan om inkomst contra förmögenhetsvinst och de speciella problemen med sparandets dubbelbeskattning. Det skatterättsliga kostnadsbegreppet behandlas i ett särskilt kapitel. Kapitlet rörande familjebeskattningen inleds med några skattepolitiska synpunkter på äktenskapens beskattning.

Över huvud taget söker Welinder behandla skatteproblemen utifrån ett mera principiellt synsätt än vad man är van vid i läroboks- och handbokslitteraturen. Han diskuterar gärna de berättigade i de lösningar som valts i lagen och i rättspraxis. Så t ex är det befriande mot bakgrunden av den mer än lovligt förvirrade allmänna debatten om villaschablonens innebörd att läsa Welinders klagörande redogörelse för schablonens bakgrund, utveckling och ekonomiska verkningar. Också i andra avseenden finner man hos Welinder en diskussion om viktiga effekter av vår lagstiftning, som inte återfinns i andra läroböcker på området. Sålunda diskuterar Welinder mera ingående verkningarna av dubbelbeskattningen av aktiebolagsinkomsterna och beskattningens inverkan på utdelningspolitiken liksom grundvalen för beskattningen av fastighetsvinster. Naturligtvis räcker inte utrymmet till för någon mera fördjupad diskussion. En sådan hade väl heller inte varit på sin plats i en lärobok för grundutbildningen i finansrätt.

Welinder presenterar också ett rikligt rättsfallsmaterial, något som i allmänhet saknats i gängse läroböcker, och diskuterar gärna rättsfrågorna i anslutning till en redovisning av praxis på området. Se t ex rörande rörelsebeskattningen avsnitten om avskrivning av värdepapper och om avdrag för kapitalförluster och beträffande inkomst av tjänst avsnitten om kostnader i tjänsten och periodiskt understöd.

Welinders metod att behandla ämnet kräver självklart rätt stort utrymme, vilket måste gå ut över något annat för att stoffet skall hållas inom rimliga gränser. Welinder avstår därför i långa stycken från att närmare redogöra för vad som står i olika lagbestämmelser. I stället hänvisar Welinder läsaren direkt till lagtexten, som därför blir ett nödvändigt hjälpmedel vid läsningen. När fråga är om mera svårförståeliga delar av lagstiftningen, vilka med åren blivit allt flera, ägnar författaren lagtexten en mera ingående behandling. Så t ex anslås stort utrymme åt en beskrivning av lagreglerna för rörelsebeskattningen, där problemen med vinstöverflyttning mellan företag ägnas ett särskilt kapitel. Likaså ges reglerna för beskattning av realisationsvinster vid fastighetsförsäljning stort utrymme. Mera lättfattliga delar av lagstiftningen ägnas däremot endast en mycket översiktlig behandling. Detta har medfört en viss ojämnhet i framställningen. Welinder täcker inte lika systematiskt hela lagstiftningsområdet som t ex Bratt-Fernström gör. Men detta är priset — enligt anmälares uppfattning väl värt att betala — för den mera principiellt inriktade framställningen.

Welinders uppläggning ställer också härigenom större krav på läsaren. Härtill bidrar även det förhållandet att läsaren hela tiden är tvungen att parallellt studera lagtexten, vilket i och för sig kan vara nyttigt. Emellertid blir läsningen på grund

härav något splittrad. På ett par ställen blir kastandet mellan lärobok och lagbok dock rent besvärande som i avsnittet beträffande skattesubjekten (del I, sid 30—45), som kommer på ett så tidigt stadium, att studenten ännu inte fått någon som helst överblick över lagstiftningen. Detsamma kan sägas om partiet på sid 82—86 i del I angående inkomstbegreppet, där ett tillgodogörande av framställningen även faktiskt förutsätter kunskaper i skattelagen, vilket kanske framstår som mindre lämpligt i ett introduktionsavsnitt. Å andra sidan är det naturligtvis svårt att diskutera skattelagens inkomstbegrepp utan att gå in på de materiella reglerna.

Varje kapitel avslutas med ett antal övningsuppgifter med svar. Dessa uppgifter är genomgående väl valda och berör i allmänhet centrala och principiellt intressanta tolkningsfrågor. De kan därför mera sällan besvaras endast med hjälp av lagstiftningen. I stället anknuter de ofta på ett pedagogiskt lyckat sätt till viktigare rättsfall, som då också tas som utgångspunkt i författarens kommentarer, där han ofta också ställer den lösning praxis valt under debatt. I sin strävan att finna tillspetsade och belysande exempel har emellertid författaren någon gång valt sådana gränsfall, att i vart fall anmälaren känner tvekan inför de givna svaren. Detta gäller t ex uppgift 6, punkten 4 på sid 47 i del I, i vilken en ideell förening genom uthyrningsverksamhet får så stora intäkter att man utbetalar belopp till medlemmarna. Enligt svaret kan ej dessa beskattas för intäkten. Welinder skriver *delägarna*, men kan knappast mena det, då det ej kan finnas delägare i en ideell förening. Om föreningen har delägare synes det också självklart att de kan beskattas för sina intäkter. Men också för det fall att det verkligen är fråga om en ideell förening, skulle anmälaren inte våga påstå att skattedomstolarna skulle släppa intäkten skattefri.

Tekniken med övningsuppgifter och svar i den presenterade utformningen kompletterar på ett utmärkt sätt den löpande texten och bidrar till förståelsen och klargörandet av den gällande rätten. Författaren har här funnit en lyckad lösning för att presentera intrikata och belysande tolkningsproblem. Dessutom utgör frågorna naturligtvis, som avsett, ett bra hjälpmedel vid repetitionsläsningen.

Vissa partier är satta med mindre stilsort än huvudtexten. I förordet anges syftet härmed vara, att dessa partier behandlar frågor utförligare än som är nödvändigt för förståelsen av skatterättens huvuddrag. Enligt anmälarens uppfattning har författaren varit alltför frikostig med denna mindre stilsort. Sålunda är t ex avsnittet rörande olika typer av aktier i rörelse, liksom partierna om avdrag för forskning, representation och personalvård i sin helhet satta med liten stil. Detsamma gäller nästan samtliga avsnitt som berör kontantmetoden i olika hänseenden. Möjligheten att använda nettometoden vid planlig avskrivning behandlas också i ett finstilt parti, liksom alla investeringsfonder förutom konjunkturinvesteringsfonderna. Härigenom blir den av författaren i förordet lämnade bruksanvisningen snarast vilseledande. Nu kan man ej generellt ge studenterna anvisningen att läsa de finstiltta partierna översiktligt.

Ett arbete avsett som lärobok kan ej innehålla någon mer djuplodande problembehandling att diskutera i en recension. Vad som där kan diskuteras är dispositio-

nen, vad som saknas i framställningen och eventuella oklarheter och felaktigheter i framställningen. En lärobok i ett så omfattande och komplicerat ämne som skatterätt finner inte så lätt sin form i alla avseenden med det samma. Welinder har emellertid nått mycket långt härvidlag. Det vore dock ett hart när omänskligt krav att fordra, att redan första upplagan av en sådan bok skulle fylla alla anspråk som kan ställas. De påpekanden och detaljanmärkningar, som i det följande göres, skall därför betraktas som marginella och gjorda med tanke på kommande upplagor. De skall inte bortskymma det faktum att det i huvudsak är fråga om en mycket bra lärobok.

Avsikten är inte att här göra en detaljgenomgång av hela innehållet. Endast några punkter, som anmälaren fäst sig vid, skall beröras.

Texten förefaller inte i alla avseenden genomarbetad. Sålunda förekommer en hel del uttrycks- och tryckfel. En del av dem har betydelse för innehållet. Sålunda står på sid 164 i del I att djur vid bokföringsmässig redovisning alltid behandlas som anläggningstillgång. I lagtexten, 6 st p 1 anv 22 § KL står att djuren anses såsom varor i jordbruket. På sid 176 i del I, 3:e st har författaren på ett ställe råkat skriva skyddsdikning i stället för täckdikning, om man skall döma av de skatterättsliga konsekvenser som anges. På sid 190 i del I står beträffande rätten att fördela reparationskostnader i annan fastighet på flera år att avdrag kan erhållas för reparationsåret och de två föregående åren — skall vara de två efterföljande åren. 1969 års reform beträffande byggnadsavskrivningar anges på några ställen som 1939 års reform — se t ex del I, sid 249. Uttrycket remuneratorisk gåva är genomgående felstavat som renumeratorisk gåva, vilket redan synes ha haft konsekvenser för studenterna av en tentamensskrivning att döma. På sid 130 i del I använder författaren uttrycket avräkna skatt i samband med omkostnadsavdraget för utländsk skatt enligt 20 § anv. KL. Särskilt förvirrande blir detta, då författaren i meningen därefter tar upp frågan om avräkning av utländsk skatt enligt 24—28 §§ Si. Ett likartat terminologiskt förbiseende göres i del II på sid 110, där termen beskattningsbar användes i betydelsen skattepliktig. På flera ställen i del I återfinns hänvisningar till sid 000 i del II (se t ex sid 149), vilket kan irritera den vetgirige läsaren. På några ställen förekommer felaktiga eller ofullständiga hänvisningar till lagstiftningen. Se t ex sid 98 i del I, där hänvisning ges till 31 § anv KL i stället för till 32 § anv. På några ställen använder författaren fortfarande — vilket är lätt gjort — uttrycket ortsavdrag i stället för grundavdrag. På sid 37 i del I råkar författaren ut för att i anslutning till hänvisningen till den partiella skattefriheten enligt 53 § e) KL och 7 § f) Si exemplifiera ideella syften med sådana som ej åtnjuter den nämnda skattefriheten.

Av större intresse att diskutera är det sakliga innehållet på ett par punkter. Ingentans i verket erhåller läsaren en samlad redogörelse för den kontantmässiga redovisningsprincipen. Redogörelsen härför är uppsplittrad på en rad olika delar i anknytning till olika kapitel och avsnitt, vilket kan försvåra förståelsen. I avsnittet om kontantprincipen i kapitlet om det skatterättsliga inkomstbegreppet tror anmälaren det skulle underlättat förståelsen och väl legat i linje med kapitelinnehållet i

övrigt, om författaren anknutit avsnittet till en redogörelse för källteorins principer. Metoderna för den kontantmässiga redovisningen för jordbruksfastigheter kan ju betraktas som ett direkt utflöde — om också det enda kvarvarande — av källteorin. I avsnittet om kontantredovisningen i kapitlet om inkomst av jordbruksfastighet saknar anmälaren en redogörelse för den skattemässiga behandlingen av bytesaffärer med begagnade inventarier och den proportioneringsmetod, som där används för att förhindra en skattefri kapitalbildning genom att man byter upp sig till bättre inventarier via den begagnade maskinmarknaden.

Beträffande substansminskningsavdrag för grus- och lertäkter och liknande hävdar författaren, att olika regler gäller för beräkningen av ingångsvärdet på fyndigheten och därmed av avskrivningsunderlagets storlek beroende på om kontantmässig eller bokföringsmässig redovisning användes (se del I, sid 164). I förra fallet skulle verkliga anskaffningskostnaden ligga till grund, i det senare fallet allmänna saluvärdet på fyndigheten vid utvinningens igångsättande. I praxis synes emellertid inte skiljelinjen gå där. Av det av författaren anförda rättsfallet RÅ 1964 ref 32 synes knappast några slutsatser i denna fråga kunna dras. Som framgår av RÅ 1965 not fi 1460—61 och 1473 skall i båda de nämnda situationerna verkliga anskaffningskostnaden ligga till grund. Så uttalar regeringsrätten, att det förhållandet att bokföringsmässig redovisning användes för jordbruksfastighet icke kan föranleda att substansminskningsavdrag skall beräknas på grustagets värde vid igångsättandet av utvinningen (Se också Lilliesköld, Skattenytt 1966, sid 337). Om däremot grusutvinningen drives i sådan skala och under sådana omständigheter att det inte längre är fråga om binäring till jordbruk utan om en självständigt bedriven verksamhet som skall beskattas som rörelse, skall det allmänna saluvärdet på fyndigheten vid starten för rörelsen vara avgörande för avskrivningarnas storlek (se RN 1962 nr 4:6).

Författaren behandlar frågan om avlösning av periodiska belopp i två sammanhang dels i del I på sid 105, dels i del II på sid 125. På förstnämnda ställe tar författaren upp till jämförelse det sk Volvo-SKF-målet, RÅ 1967 ref 7, där en avlösning beskattades, och RÅ 1962 ref 56, där avlösningen blev skattefri. Som författaren anmärker hade beskattning i det senare fallet inte heller skett om vederbörande hade erhållit ett engångsbelopp från början i stället för utfästelse om periodiska betalningar. I det förra fallet däremot hade SKF blivit beskattat även om företaget hade erhållit ett engångsbelopp från början. I del II på sid 125 ger författaren en enligt anmälares uppfattning övertygande och riktig framställning av hur 2 st anv till 19 § KL bör tolkas för att en likformig beskattning skall bli resultatet. Dess värre har regeringsrätten och riksskattenämnden i ett år 1970 avgjort förhandsbeskedsärende avvikit från de av författaren uppdragna principerna (se RÅ 1970 not fi 1275). Utslaget är så anmärkningsvärt att det bör närmare beröras.

2 st anv till 19 § KL fick sin nuvarande utformning i samband med att beskattningen omlades beträffande vissa försäkringsersättningar, varvid även avlösningar av försäkringslivräntor i allmänhet skulle bli skattepliktiga. Dess värre fick lagstiftningen rent redaktionellt en något för vid utformning i det att man därvid

formellt kom att hänvisa till samtliga livräntor, som beskattades enligt 32 § KL. Före det aktuella utslaget har emellertid bestämmelsen i enlighet med lagstiftarens intentioner endast tillämpats på försäkringslivräntor. Beträffande avlösningar av andra livräntor beskattade enligt 32 § KL har man förmodligen på grund av de av författaren anförda skälen avstått från beskattning. I det aktuella fallet var det fråga om en testamentarisk livsvarig livränta på 15 000 kr per år, som skulle utbetalas från ett legat, placerat på bankräkning. I testamentet hade uttrycket periodiskt understöd kommit till användning, medan betalningarna benämns livränta i ett senare avtal mellan arvingarna, vilket påpekas särskilt i utslaget och därför torde ha haft betydelse för utgången i målet. Frågan gällde huruvida en avlösning av livräntan mot ett engångsbelopp på 250—275 000 kr skulle beskattas. Riksskatte-nämnden fann, att hela avlösningsbeloppet enligt 2 st anv till 19 § KL utgjorde skattepliktig inkomst, då fråga var om en sådan livränta som i sin helhet var skattepliktig enligt 32 § KL. Regeringsrätten (3—1) gjorde ingen ändring. Det skall observeras att Ti tillstyrkte skattefrihet för avlösningen. Utgången av målet kullkastar totalt vad kanske många utgått från i sin skattemässiga planering och kommer att medföra, som anmälaren ser det, allvarliga orättvisor i beskattningen. Om t ex i det aktuella fallet vederbörande fått sig i testamentet tilldelat ett engångsbelopp hade ingen inkomstbeskattning inträffat. Till och med för det fall det i testamentet föreskrivits en livränta men man i samband med arvskiftet i stället överenskommit om ett engångsbelopp, hade ingen inkomstbeskattning förmodligen kunnat ske. Men bara för att livräntan börjat utgå inträder nu beskattning.

Denna olikformighet i beskattningen, som nu uppstått, hade väl dock inte varit så allvarlig, om det hade varit fråga om en lagstiftningsändring, som endast haft verkan på livräntor, som börjat utgå efter lagstiftningens ikraftträdande. Som situationen nu är har premisserna för snart sagt alla redan utgående livräntor förändrats. Så kan t ex två makar i samband med en äktenskapsskillnad ha kommit överens om en livränta, som skall kunna avlösas, om ena parten så erfordrar. Ett engångsbelopp erlagt i samband med bodelningen hade ej beskattats, men en senare avlösning av en livränta, som kanske till och med erhållits i stället för annan egendom vid bodelningen, blir nu beskattad. Rent groteskt blir resultatet, om man skall dra någon slutsats av det förhållandet, att det i utslaget särskilt framhållits, att den periodiska betalningen benämns livränta. Det skulle nämligen innebära att själva benämningen livränta fått betydelse. Om sålunda i testamentet i stället skrivits, att vederbörande skulle erhålla avkastningen av vissa bankmedel, skulle skattefrihet ernåtts, därför fråga varit om en avkastningsrätt och ej en livränta. Att låta sådana rent formella detaljer vara avgörande för beskattningen leder till svåra orättvisor i beskattningen. En annan sida av problemet, som i och för sig inte berördes av målet, är utgivarens situation. Medan utgivaren tillerkänns avdragsrätt för periodiska betalningar, synes lagen inte ge någon möjlighet till en mot beskattningen av engångsbeloppet korresponderande avdragsrätt. Detta försvårar ytterligare de redan så allvarliga konsekvenserna av målet. Det är möjligt att regeringsrättens majoritet varit fullt medveten om dessa konsekvenser men känt sig bunden av

lagens ordalydelse. I så fall borde det varit på sin plats med en skrivning, som på något sätt markerat detta. Något förbryllande i sammanhanget är att målet trots den viktiga principiella frågan endast blivit ett notisfall. Oavsett vilka slutsatser som kan dragas härav, synes det vara på sin plats med en lagändring i linje med Welinders resonemang. Det finns, som dissidenten i målet anför, ”icke anledning att i inkomstskattehänseende behandla sådant engångsbelopp annorlunda än som ett på grund av förordnande i testamente utgående kapitalbelopp.”

På sid 31 i del I diskuterar Welinder beskattningen i konkurs. Man får där det intrycket, att staten, för det fall konkursboet hade ansetts skattskyldigt för inkomst under konkursen, skulle haft förmånsrätt enligt HB 17:12 för skatten. Statens ställning hade i själva verket varit mycket starkare än så. Skatten hade nämligen i den situationen fått betraktas som massagäld och haft företräde framför samtliga konkursfordringar — också framför de prioriterade. I mervärdeskattesammanhang, där konkursboet enligt en speciell lagbestämmelse (3 §) övertar skattskyldigheten, har detta visat sig medföra sådana problem, att Kungl. Maj:t för vissa situationer sett sig föranlåten, att utnyttja eftergiftsmöjligheten i 76 § mervärdeskatteförordningen till en generell dispens för konkursboet från viss skattskyldighet. Där och i andra sammanhang har det visat sig inte bara att konkurser medför svåra problem i beskattningshänseende utan även att beskattningen ställer till trassel för den civilrättsliga regleringen av konkurserna. Av författarens framställning framgår heller inte klart att konkursboets inkomster nu i praktiken helt undgår beskattning, vilket kan medföra missbruk av konkursinstitutet för att vinna otillbörliga skatteförmåner (se t ex Uppbördsutredningens betänkande III, Stencil Fi 1969:13.).

I samband med författarens diskussion på sid 196 i del 1 beträffande de skattemässiga för- och nackdelarna med bostadsrättsföreningar jämfört med villabeskattningen kunde det ha varit intressant med en belysning av skattekonsekvenserna av att delägarna i en bostadsrättsförening står som låntagare och personligen ansvariga för in-teckningslånen för att på så sätt personligen erhålla avdrag för räntan. Hur detta skulle behandlas har tidigare varit oklart. I ett helt nyligen avgjort förhandsbeskedsärende, RSV 1971 nr 1:3, har såväl riksskattenämnden som regeringsrätten godkänt delägarnas avdrag för sådana räntor, oaktat föreningen ställt borgen och säkerhet i form av in-teckning i föreningens fastighet.

Uppgift 6) på sid 94 i del II gäller räknenskapsenlig avskrivning och tillämpningen av 30-regeln. Den lösning författaren presenterar i svaret på sid 98 förefaller i vart fall anmälaren onödigt komplicerad och svårgenomtränglig för studenterna. Författaren använder sig där av tre konton med 16 olika poster för att redovisa ett köp och två försäljningar samt göra årets avskrivning och avsluta inventariets konto. Orsaken härtill är att författaren dels individualiserat värdeminskningssavdragen för de olika inventarierna, dels använt ett särskilt försäljningskonto, som nödvändiggjort utjämningsposter till VoF-kontot. Den grundläggande idén bakom räknenskapsenlig avskrivning och nettometoden är att någon individualisering av avskrivningarna på olika inventarier och av vinster och förluster på försäljningar av inventarier inte skall ske och att man vid framräknandet av lägsta tillåtna värde på

utgående balansen kan helt bortse från sådana inventarier, som anskaffats under året men inte längre finns kvar i företaget. Enligt anmälares uppfattning kan man nöja sig med följande enkla bokföring.

<i>Inventariers konto</i>			
IB	840.000	Kassa (försäljn.)	250.000
Kassa (inköp)	300.000	Kassa (försäljn.)	200.000
		UB	448.000
		VoF (saldo)	242.000
	1.140.000		1.140.000

För utgående balansen uträknande behövs endast följande räkneoperation

$$\frac{70}{100} (840.000 - 200.000) = 448.000.$$

Uppgift 1) på sid 186 i del II behandlar det begränsande förbudet i 39 § KL mot avdrag för aktiebolags räntor å skulder som belöper på aktieinnehav. I sin kommentar anför författaren att det knappast behöver motiveras att räntan som regel endast får avdras i den mån den överstiger den skattefria "dividenden". Även om detta vid första ögonkastet kan förefalla naturligt står bestämmelsen enligt anmälares uppfattning i strid med reglerna för skattefrihet för bolags utdelningsinkomster. I själva verket innebär regeln nämligen inte något stoppande av en otillbörlig skatteförmån utan ett påläggande av en kedjebeskattnings — om än begränsad — och medför att beskattningsresultatet skiftar beroende på var i ägarkedjan ett lån upptages. Antag att rörelsedrivande bolagen A, B och C, som ägs av fysiska personer, äger 33 procent vardera av bolaget D, som behöver kapital för sin expansion. Alla bolagens rörelser är vinstgivande. Något organisationsförhållande föreligger inte mellan dem. Alla vinster utdelas. Om D själv lånar upp pengar, lägger 39 § inget hinder i vägen för avdrag för räntan, och utdelningen flyter utan kedjebeskattnings till de fysiska personerna. Inte heller om de fysiska personerna är låntagare och låter pengarna nå D genom att A, B, C och D gör nyemissioner föreligger något hinder mot avdrag för räntan. Tvärtom blir utdelningsbeskattnings lindrigare än i första fallet, då A, B och C får nyemissionsavdrag beträffande den nya utdelningen. Bortsett från denna extra förmån blir de fysiska personernas nettoresultat detsamma i de två situationerna. Om däremot A, B och C går ut på lånemarknaden och sedan överför pengarna till D t ex genom att D nyemittrar, får A, B och C inte avdrag för räntan i den mån utdelningen från D är större. Härigenom blir resultatet för de fysiska personerna sämre. Den nettobehållning de erhåller efter skatt blir lägre än i de två föregående fallen. Ränteavdragsförbudet i 39 § medför här en kedjebeskattnings effekt, som annars inte hade inträffat.

I kapitlet om förmögenhetsskatten i del II diskuterar Welinder på sid 249 skälen till att man vid förmögenhetsskattevärderingen av handelsbolagsandelar inte tar

hänsyn till latent skatteskulder å dolda reserver utan tillämpar samma regler som vid värderingen av en enskild rörelseidkares förmögenhet. Welinder menar att detta är naturligt, ”då delägarna i huvudsak inkomstbeskattas på samma sätt som enskilda rörelseidkare. Rent formellt sett hade det förra så till vida varit riktigare, som det som nämnts är andelens marknadsvärde och ej det mot denna svarande värdet av bolagets tillgångar, som skall beskattas.” Anmälaren kan inte instämma i författarens synsätt härvidlag. Också det naturliga hade varit att utgå från andelens marknadsvärde. Skillnaden mellan den enskilde rörelseidkarens och handelsbolagsdelägarens situation är nämligen den, som också författaren antyder, att rörelseidkaren, oavsett hur stora de dolda reserverna är, alltid kan räkna med att få ut samma pris vid en försäljning, då köparen som ingångsvärde erhåller vad han erlagt för tillgångarna oberoende av säljarens bokförda värden, medan däremot priset på handelsbolagsandelen påverkas av den latent skatteskulden på reserverna i handelsbolaget. Då värderingen skall ske till marknadspriset bör dessa faktorer påverka värderingen. En annan sak är att rörelseidkaren genom rörelsebeskattningen förmodligen blir hårdare beskattad vid en försäljning än handelsbolagsdelägaren, som normalt slipper undan med realisationsvinstbeskattning. Det finns emellertid ingen grund för att tillämpa olika värderingsprinciper i förmögenhetsskattesammanhang beroende på vilken förvärvskälla en försäljning kommer att hänföras till. Frågeställningen torde emellertid snart få betraktas som akademisk, då kapitalkatteberedningen i sitt aviserade slutbetänkande förmodligen kommer att föreslå att hänsyn till latent skatteskulder skall tagas i båda fallen. Det kan för övrigt noteras, att Svea hovrätt beträffande frågan om latent skatteskulder vid arvsbeskattningen gått kapitalkatteberedningen i förväg genom att i ett utslag den 6/4 1971 och med Kammarkollegiets tillstyrkan medge avdrag för latent skatteskuld på skogskontomedel.

På sid 40 i del I anför författaren, också beträffande handelsbolag, att ingångsvärdet vid vinstberäkningen till realisationsvinstskatt utgöres av värdet av vad delägarna tillskjutit vid bildandet av bolaget. Det bör kanske tilläggas att vid ingångsvärdeberäkningen får inte bara tillskott vid bildandet beaktas utan även senare tillskott. Även i bolaget inestående vinstmedel för vilka delägarna beskattats jämställs härvid med tillskott. Observeras bör att något motsvarande avdrag från ingångsvärdet för förluster för vilka delägarna fått avdrag vid den löpande beskattningen naturligt nog inte skall göras.

Beträffande handelsbolagen saknar anmälaren en redogörelse för de speciella skattekomplikationer, som uppstår på grund av det formlösa sätt, på vilket handelsbolag kan bildas och upplösas. Rättsfallen — ofta med svåra rättsförluster som följd — beträffande frågan huruvida inkräm eller andel gått i handeln, där de skattskyldiga inte haft klart för sig skattekonsekvenserna av sitt handlande, är legio.

En annan sak som saknas, om man ser på verket från lärobokssynpunkt, är ett avsnitt med exempel om hur det går till att räkna ut sin totala inkomstskatt och sådana avgifter som erläggs på grundval av taxeringen samt marginals-katten — en

uppgift som blivit nog så knepig tack vara reglerna om A- resp B-inkomster och det avtrappade grundavdraget.

Den som skrivit en lärobok i skatterätt har därmed också tagit på sig en tung framtida uppgift, nämligen tvånget på grund av den strida strömmen av nyheter i skattelagstiftningen att med täta mellanrum överarbeta texten inför nya upplagor. Det är anmälarens förhoppning, att Carsten Welinder skall orka med den stora arbetsinsatsen, då *Beskattning av inkomst och förmögenhet* är väl värd att länge leva som huvudlärobok i finansrätt. Författaren, studenterna och alla de som sysslar med skatterätt är att gratulera till en mycket bra lärobok.

Sven-Olof Lodin.