Christer Westermark

Inkomstbegreppet och sambandet mellan redovisning och beskattning

Inledning

Vissa skattefrågor rör sig i gränslandet mellan finansteori, nationalekonomi, juridik och företagsekonomi. Sambandet mellan redovisning och beskattning är ett exempel på ömsesidig påverkan mellan företagsekonomi, skatterätt och god redovisningssed. En av de aktuella skatteutredningarna, den om reformerad företagsbeskattning (URF) föreslår att bokföringsmässiga grunder tillämpas fullt ut i skatteredovisningen och att kontantprincipen avskaffas. Vidare att en koppling sker direkt mellan skattelag och bokföringslag genom att bokföringslagens terminologi och referensram görs till grund för och övertas av skattelagstiftningen. Den i internationellt perspektiv unika kopplingen mellan redovisning och beskattning som finns i Sverige kommer därmed att ytterligare förstärkas. Vad detta kan betyda för harmoniseringen med EG återstår att se.

Med utgångspunkt i nuvarande traditionella samband mellan redovisning och beskattning och mot bakgrund av skatteutredningarnas behandling av inkomstbegreppet och därtill knutna andra centrala begrepp har jag valt att ge några personligt präglade synpunkter på hithörande frågor och nämnda samband utan anspråk på uttömmande behandling av ämnet. Vissa fakta tillhört det som är känt och erkänt, men har likväl fått komma med för sammanhangets skull.

2 Inkomstbegreppet i nationalekonomin

Inkomstbegreppet tillhör av tradition nationalekonomins domäner. Beskattningsnormen eller grunden för beskattningen har ofta utgått från ett abstrakt national-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

ekonomiskt inkomstbegrepp, som modifierats för att bättre passa såväl den allmänna föreställningen om inkomst som beskattningens olika syften när det gällt inkomst- och förmögenhetsfördelning.[1)]

Leif Mutén har i sin avhandling[2] hävdat att det endast finns tre inkomstbegrepp som är konsekventa i den meningen att de uppfyller kraven på enhetlighet och frihet från undantag. Ett av dessa brukar förknippas med tysken von Schanz men kan likaväl anknytas till David Davidson. Det kännetecknas av att även orealiserade förmögenhetsökningar inkluderas i inkomsten, varför Davidson talar om förmögenhetsvinst i stället för inkomst.

Ett annat inkomstbegrepp, vilket inkluderar såväl konsumtion som sparande men exkluderar kapitalvinster, har fomulerats av Erik Lindahl. Härvid beaktas prisfluktuationer på tillgångsmassan på så sätt att förmögenhetsvinsten p g a inflation delas upp i en inkomstvinst, som hänför sig till avkastningen, och en kapitalvinst, som hänför sig till inflationen. I inkomstbegreppet ingår endast inkomstvinsten. Inkomstberäkningen blir alltså oerhört beroende av förmögenhetsberäkningen och därtill kopplade komponentuppdelning. För att i någon mån förenkla tillämpningen har Lindahl infört ett realisationskriterium.

Det tredje inkomstbegreppet, som sätter likhetstecken mellan inkomst och konsumtion har lanserats av Irving Fisher. Begreppet utgör realisationskriteriets extrema tillämpning och bortser från förmögenhet och förmögenhetstillväxt, så länge den inte konsumeras. Fishers inkomstbegrepp diskuteras mer ingående längre fram i artikeln.

Det brukar anföras att skattelagstiftningen karaktäriseras av många detaljbestämmelser, ofta av teknisk karaktär. Vidare att det ställs höga krav på lagstiftningens precision eftersom skattelagarna är ekonomiskt mycket ingripande mot de enskilda. Mot detta kan ställas att KL inte definierar inkomstbegreppet och inte heller vad som är skattepliktig inkomst. I stället räknar lagen upp ett antal inkomstslag och förvärvskällor samt icke skattepliktiga förvärv. Andra i sammanhanget centrala begrepp är beskattningsår, räkenskapsår, och metoderna för inkomstberäkning, d v s kontantmässig redovisning eller bokföringsmässiga grunder.

Den praktiska regeln för att fastställa om en inkomst är skattepliktig består som bekant i att konstatera om inkomsten faller inom något av de sex inkomstslagen och dessutom kan hänföras till en förvärvskälla inom detta inkomstslag. Varje inkomstslag, utom tjänst, kan innehålla fler en förvärvskälla. Inkomstberäkningen sker för varje förvärvskälla för sig, d v s kostnader och intäkter skall systematiseras med utgångspunkt i förvärvskällan.

Det skatterättsliga inkomstbegreppet grundar sig på det nationalekonomiska restriktiva inkomstbegreppet och på källteorins synsätt. Källteorin står Lindahls teoretiska begrepp närmast. Enligt källteorin kan man endast beskatta inkomst som utgör periodiskt återkommande avkastning från en varaktig inkomstkälla, d v s utflödet från källan. Intresset koncentreras härigenom till formella och defi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

nitionsmässiga aspekter på inkomsterna, en inkomsttypologi. Det finns även ett antal extensiva inkomstbegrepp som mer övergripande beaktar individens materiella standard och lägger den till grund för beskattningen.[2)]

Det är i källteorisammanhang vanligt att göra jämförelse med ett fruktträd: frukterna beskattas medan konstnaderna för trädets vård och skötsel tillåts reducera intäkterna för fruktförsäljningen. Anskaffning respektive försäljning av själva fruktträdet (förvärvskällan) är däremot en annan sak. Emellertid används inte begreppet inkomstkälla i KL utan där används beteckningen inkomstslag, vilket möjligen något fördunklar den direkta språkliga kopplingen till källteorin.

Enligt förslaget till reformerad inkomstbeskattning RINK (SOU 1989:33) är det inom nationalekonomin numera etablerade inkomstbegreppet för beskattning m m att som inkomst räkna summan av konsumtion och förmögenhetsändring under en aktuell tidsperiod, varvid konsumtion närmast motsvarar privata levnadskostnader. Därmed inkluderas varje form av resurstillskott av arbete, näringsverksamhet, löpande avkastning på tillgångar, arv, gåvor, lotterivinster m m samt värdeförändringar på kapitaltillgångar. (. . .) I utgiftsskattekommitténs betänkande (SOU 1986:40, s. 35) anförs att en teoretiskt renodlad inkomstskatt innebär att den skattepliktiga inkomsten skall inkludera alla löpande värdeförändringar även om de inte realiserats medan realiserade värdeminskningar skall vara avdragsgilla, vilket motsvarar det ovan beskrivna nationalekonomiska inkomstbegreppet för beskattning m m (. . .) För att uppnå likformig beskattning i ekonomisk mening är det etablerade nationalekonomiska inkomstbegrepp som tillämpades av utgiftsskattekommittén mest adekvat, d v s att inkomst för en given tidsperiod definieras som konsumtion plus förmögenhetsförändring under tidsperioden (RINK del 2 s. 54—55).

Inkomstbegreppet kan som nämnts formuleras mer eller mindre omfattande. I sin mest allomfattande form inkluderar inkomsten även orealiserade värdestegringar, kapitalvinster. Ett sådant inkomstbegrepp har formulerats av amerikanen Henry Simons. En omedelbar beskattning vid värdestegringens uppkomst såväl beträffande anläggningstillgångar som omsättningstillgångar innebär, såvitt det gäller företag och andra bokföringsskyldiga, att den i bokföringssammanhang som förnämsta princip ansedda nämligen försiktighetsprincipen överges vid företagsbeskattningen. Detta nämns enbart som ett exempel på att det skatterättsliga inkomstbegreppet inte nödvändigtvis måste sammanfalla med det bokföringsmässiga.

En annan sak är att man på teoretiska grunder visserligen kan anse ett specifikt inkomstbegrepp vara det överlägset bästa inkomstmåttet, men likväl av politiska eller praktiska skäl väljer en annan beskattningsnorm.

I ett avslutande avsnitt kommer jag att söka analysera vilket synsätt på inkomstbegreppet RINK anlagt och i vad mån det kan härledas från tidigare teoribildning på området.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

3 Det skatterättsliga inkomstbegreppet

I sin doktorsavhandling utgiven år 1959 ''En undersökning om avdragsrätten för periodiskt understöd och underskott enligt 46 § KL med särskild hänsyn till avdragsförbudet för levnadskostnader och kapitalavbetalning enligt 20 § KL'' inleder författaren, Åke Hellner, med ett huvudavsnitt som behandlar det skatterättsliga inkomstbegreppet. Trots att detta avsnitt ligger något vid sidan av avhandlingens egentliga ämne är det intressant och berör mycket intrikata frågor. Hellners ståndpunkt är att utredare och lagstiftare inte förmått att ge en tillfredsställande definition av inkomst och till och med saknat reella föreställningar om begreppet. Stöd för denna uppfattning kan han finna i prop 1927:102 sid 340, där dep. chefen anför: ''Inkomstskattesakkunniga, vilka haft i speciellt uppdrag att utreda frågor om inkomstbegreppets omfattning och avgränsning, hava inte lyckats finna någon tillfredsställande definition''.

I sin anmälan i Svensk Skattetidning (1960 sid 117—147) av Hellners avhandling polemiserar f d regeringsrådet juris doktor Carl W U Kuylenstierna mot flera av Hellners bedömningar och hävdar att man vid kommunalskattelagens tillkomst hade ganska klart för sig vad inkomst i skatterättslig mening var, men man var inte beredd att uttrycka detta.

Mot bakgrund av Kuylenstiernas aktiva roll vid utformningen av 1928-års KL och att han varit med om många av de avgöranden av regeringsrätten som avhandlingen till stor del handlar om och kritiskt granskar är hans förhållningssätt inte svårförståeligt. Man kan notera att Kuylenstiernas anmälan omfångsmässigt och systematiskt till stor del behandlar sådana avsnitt som inte ens omnämns eller antyds i avhandlingens mångordiga titel. Detta motiverar han själv med att avhandlingen i övrigt berör mindre av grundläggande principer och mer av många olika specialfrågor som kräver mycken eftertanke.

Kuylenstierna antyder att den utveckling som i praxis försiggått i Sverige innebar att ingen av de finansteorier med tillhörande inkomstbegrepp som vid tidpunkten var allmänt kända passande här. I samband härmed kan det vara skäl att återge en uppfattning präglad av pragmatikerns syn på kontinuitetens egenvärde som framskymtar i dep. chefens uttalande i prop 1928:213, sid 124 att ''gamla skatter är goda skatter''. Kuylenstierna har säkerligen varit så placerade att han i efterhand kunde uttala sig om vilka överväganden som gjordes.

Men Kuylenstierna ger också — om än motvilligt och indirekt — Hellner rätt i mycket när han skriver: ''Men även om man ej gav en allmän definition av inkomst i lagens mening, införde man ju i stället en rad stadganden, dels positiva och negativa, som tillsammans gav rätt mycket av en definition. Vi har först uppräkningen av inkomstlagen i 17 § KL. Så kommer 19 § med sina särdeles viktiga negativa bestämmelser av vad som icke räknas till skattepliktig inkomst . . . Allt detta tillika med några allmänna uttalanden här och där i motiven ger nog en ganska god

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

beskrivning på vad som menas med skatterättslig inkomst. Så är det naturligtvis riktigt att man i betydande utsträckning får tillgripa analogier eftersom alla de paragrafer som behandlar de särskilda slagen av inkomst innefattar exemplifieringar''.

Prawitz formulerade i sin avhandling 30 år före Hellner sin vunna insikt i fåfängligheten att söka en inre logik i det skatterättsliga inkomstbegreppet på följande sätt:

''Det är möjligt att lagarnas inkomstbegrepp erhållit en någorlunda konsekvent konstruktion, ehuru ingen medveten strävan till en dylik förefunnits''.

Leif Mutén konstaterar i sin avhandling om inkomstskatteproblem efter att ha jämfört olika inkomstbegrepp och deras motsvarande skattemässiga tillämpningar att det inte lönar sig att försöka konstruera någon enkel definition av det faktiskt tillämpade, skatterättsliga inkomstbegreppet. Det torde sannolikt också vara förspilld möda, skriver Mutén, att söka anpassa den gällande rättens inkomstbegrepp till någon enhetlig definition. Man får acceptera, att beskattningsnormen bestäms genom en rad mer eller mindre kasuistiska bestämmelser, som tillsammans kan sägas dra gränsen, en krokig gräns, kring skattelagens inkomstbegrepp.

Mutén hävdar till och med att det vore orealistiskt och oändamålsenligt att som högsta norm för inkomstbeskattningen sätta dess anpassning till en logiskt oantastlig inkomstdefinition.

Detta är, fastän uttryckt i andra ord, i allt väsentligt samma ståndpunkt, som Kuylenstierna förfäktat i sitt avvisande av Hellners krav på stringens i begreppsapparaten.

Det faller sig naturligt att från det betraktelsesätt som ligger till grund för RINK och URF anknyta till Åke Hellners synpunkt att KL, förutom de fall då inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, inte ger några anvisningar om vilket inkomstbegrepp som skall tillämpas. I de nu föreliggande förslagen är det fortfarande i inkomstslaget rörelse/näringsverksamhet som inkomstbegreppet mest tydligt kommer till uttryck. Härvidlag syftar jag på URF:s anvisningspunkt 2 till 24§ KL. URF har valt att ta fasta på bokföringslagens (BFL) balansvärderingsprinciper och ger i 3:e stycket av nämnda anvisningspunkt huvudprincipen att en tillgång inte får tas upp till lägre värde än det högsta värde som är tillåtet enligt BFL. Att motsvarande hänvisning beträffande skuldernas värdering saknas i anvisningspunkten har givetvis sin grund i att regler för värdering av skulder saknas i BFL. Här kunde dock anvisningspunkten ha hänvisat till god redovisningssed, som ger klara riktlinjer för skulders rubricering, värdering och periodisering.

Genom att koppla inkomstbegreppet till BFL:s värderingsprinciper (13—16 §§) understryks balansräkningens resultatutredande funktion. Ett alternativ hade varit att göra kopplingen till BFL:s bestämmelser om resultaträkningen (18§) och den övergripande bestämmelsen i 2§ om god redovisningssed. Resultaträkningen anses

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

numera vara den väsentligaste delen av årsredovisningen och nämns exempelvis först i aktiebolagslagns avsnitt om årsredovisning (11 kap 1§ ABL).

URF gör ett uttryckligt undantag i värderingshänseende beträffande 17§ 2:a stycket BFL. Av specialmotiveringen (sid 372) framgår att en utgift för forsknings- och utvecklingsarbete m m som har aktiverats med stöd av bestämmelserna i 17§ andra stycket BFL inte omfattas av de behandlade bestämmelserna. Det värde som tas upp i räkenskaperna skall således obetingat följas i skattehänseende. Syftet med undantaget torde vara att även en försiktig bokföringsmässig värdering skall accepteras i skattehänseende. BFL:s bestämmelse är emellertid så formulerad att den ger möjlighet att aktivera vissa utgifter men innebär inget tvång att göra det. Undantagsbestämmelsen undanröjer möjligheten att ställa ett skatterättsligt krav på aktivering.

Sammanfattningsvis innebär URF att det skatterättsliga inkomstbegreppet anknyter till den redovisningsmässiga synen på kostnader och intäkter. I sin mest utpräglade form skulle ett sådant inkomstbegrepp leda till att den redovisningsmässiga vinsten lades till grund för beskattning utan att dessförinnan justeras med någon form av bokslutsdisposition eller annan typ av vinstreglering.

Ända dithän i kopplingen mellan redovisning och beskattning sträcker sig emellertid inte URF. I syfte att åstadkomma en utjämning av kostnaderna för finansiering med eget och främmande kapital och i stället för öppen förlustutjämning bakåt i tiden vill URF göra det möjligt för företagen att genom reserveringar åstadkomma en viss kvittning av förluster mot tidigare års vinster.

Det kan i sammanhanget noteras att den uttryckliga kopplingen mellan BFL och KL får till följd att KL, via 2§ BFL, mer direkt än tidigare inkluderar ett antal övergripande redovisningsprinciper, med försiktighetsprincipen, som den överordnade. Denna princip, vars syfte är att tillgodose borgenärsintresset, är inte avsedd att i första hand ge en korrekt bas för inkomstbeskattningen. Syftet uppnås genom att redovisningen inte vilseleder företaget intressenter genom att ge en överdrivet positiv bild av företagets vinst och ställning. Men en överdriven tillämpning av försiktighetsprincipen är också vilseledande. Om svensk god redovisningssed i sinom tid anpassar sig till den inom EG överordnade redovisningsprincipen ''a true and fair view'' får det till följd att inkomstbegreppet och därmed underlaget för företagens inkomstbeskattning ändras.

Frågan om hur inkomstbegreppet bör definieras är ingen specifik svensk företeelse. Amerikanen Richard Goode [5)] hävdar att en bra inkomstdefinition utgör en oumbärlig intellektuell grund att bedöma skattelagarna från. Den tjänar som bas för en strikt bedömning av specifika frågor, utan vilken diskussionen enligt Goode blir onödigt osystematisk och kan utmynna i kraftlösa enskilda särlösningar. Enligt Goode lutar sig skatteexpertisen i USA mot inkomstbegreppet, såsom det formulerats av Schanz-Haig-Simons och som går tillbaka till Adam Smiths definition

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

av nationalinkomst. Individens inkomst utgörs enligt detta synsätt av tillväxten i den ekonomiska potentialen hos vederbörande, mätt mellan två tidpunkter.[6)]

4 Inkomstkällorna/inkomstslagen

Inkomstkällorna har inte för alltid varit givna vare sig till antal eller benämning. Följande schematiska översikt visar en viss variationsrikedom men även att man sedan 1800-talet och framåt i tiden rört sig inom en ganska bestämd krets av inkomstkällor/inkomstslag.

På 1800-talet omfattade bevillningen bl a inkomstskatt från åtta inkomstkällor:

1. inkomst av allmän tjänst
2. inkomst av rörelse och fastighet i städer och anställningsinkomster i städer
3. inkomst av jordbruk
4. inkomst av gruvor och fabriker på landsbygden
5. inkomst av kvarnar
6. inkomst av fiske
7. inkomst av aktiebolag och vissa andra juridiska personer
8. förvärv genom testamenten, arv, gåvor, fynd och vinstmedel

1861 års bevillningsförordning reducerade inkomstkällorna från åtta till två:

1. bevillning av fast egendom
2. bevillning för inkomst av kapital och arbete

Genom rösträttsreformen 1909 avskaffades den graderade rösträtten vid val till andra kammaren, som var kopplad till bevillningen. 1928 års KL bygger i form och innehåll på 1910 års inkomstskatteförordning. Inkomstkällorna/inkomstslagen ökade till sex stycken:

1. jordbruksfastighet
2. annan fastighet
3. rörelse
4. tjänst
5. tillfällig förvärvsverksamhet
6. kapital

Enligt RINK:s förslag reduceras åter antalet inkomstkällor/inkomstslag och föreslås för fysiska personer vara två/tre stycken, d v s en återgång till 1861 års omfång samt något annorlunda benämningar.

1. tjänst
2. näringsverksamhet
3. kapital (endast statlig inkomstskatt)

För juridiska personer har föreslagits att all beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet och i en för inkomstslaget gemensam förvärvskälla.

Det nya inkomstslaget kapital får en särställning. Hit räknas enligt RINK alla

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

typer av kapitalavkastning i form av ränta, utdelning och realisationsvinster samt även ränteutgifter och realisationsförluster. Överskottet beskattas med en statlig proportionell statlig inkomstskatt på 30 % medan underskott ger en skattereduktion på 30 %. Skattereduktionen får avräknas mot statlig och kommunal inkomstskatt samt fastighetsskatt avseende samma beskattningsår, men får inte utnyttjas på annat sätt.

5 Inkomstslag och förvärvskälla

Som tidigare nämnts använder inte KL begreppet inkomstkälla utan i stället inkomstslag. Nära kopplat till begreppet inkomstslag är begreppet förvärvskälla. Åke Hellners ovan nämnda avhandling gör dessa begrepp och deras förhållande till varandra till föremål för en kritisk granskning.

Hellner påvisar en sammanblandning av begreppen inkomstslag och förvärvskälla. I prop 1927:102 sid 340 anföres: ''Enda utvägen (att lösa definitionsfrågor beträffande inkomstbegreppet, min anm) synes vara att, på sätt såväl de sakkunniga som kommittén gjort, stadga, att intäkt, vilken härflutit ur vissa angivna förvärvskällor, är skattepliktig, varav följer, att intäkt, som icke kan hänföras till någon av dessa förvärvskällor, ej är underkastad skatteplikt. Därvid har jag — i olikhet med inkomstsakkunniga — ansett, att omfånget av de särskilda förvärvskällorna icke bör angivas så snävt, att till viss förvärvskälla ej kan hämföras annan intäkt än sådan som uttryckligen angives höra till densamma''.

Det intressanta är om begreppet förvärvskälla av lagstiftaren görs jämställd med eller till och med överordnas begreppet inkomstslag. Möjligen åsyftades i ovanstående citat med ordet ''förvärvskälla'' i själva verket inkomstslag, således en olycklig formulering eller ett mindre lyckat ordval. Hellner hävdar i sin avhandling, att den språkliga innebörden av ordet förvärvskälla styr lagtolkningen av 35 § 1 mom KL. Antingen skulle det röra sig om en generalklausul eller att man ansett att jämställa förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet med övriga förvärvskällor. Hellner avvisar den förra tolkningen, enligt min uppfattning på ett mycket övertygande sätt. Men frågan kvarstår om inte lagstiftaren måhända ändå avsiktligen valt att i 17 § 2:a stycket KL och anvisningarna till 34 § KL använda ''förvärvskälla'' och i 18 § KL använda ''särskild förvärvskälla'' synonymt med inkomstslag. Ordvalet och den språkliga glidningen mellan orden och dess åsyftade innebörd ger onekligen praxis mycket stor frihet.

För den händelse syftet varit att med inkomstslag som överordnat begrepp åstadkomma en språkligt oomtvistlig underindelning hade man i stället för ''förvärvskälla'' kunnat välja en annan beteckning såsom inkomstverksamhet, inkomstgenerator eller inkomstflöde. Även ordet inkomstkälla hade kunnat komma ifråga.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

Kuylenstierna avslutande kommentar till Hellners analys är värd att här återge: ''Ordet förvärvskälla har väl före kommunalskattelagens tillkomst knappast funnits i allmänt språkbruk utan får betraktas mera som en nyskapelse vilken man kunde använda mer eller mindre i den betydelse man ville.''

Påfallande aktuellt ter sig åsiktsbrytningen för 30 år sedan mellan Hellner och Kuylenstierna i ljuset av de under sommaren 1989 utkomna fyra skatteutredningarna.

Enligt utredningsdirektiven till RINK ingår bl a förvärvskällebegreppet och indelningen i inkomstslag mer generellt i utredningsuppdraget (bil 1.1 sid 12). Det sägs också inledningsvis i kommittédirektivet att de grundläggande principerna för dagens inkomstsystem lades fast för snart 60 år sedan då kommunalskattelagen (1928:370) antogs (bil 1.1 sid 1).

För den enskilde näringsidkaren kommer enligt RINK förvärvskällebegreppet att ha stor betydelse. RINK föreslår (del 3 sid 139):

> ''Inom inkomstslaget näringsverksamhet skall inkomsten delas upp i förvärvskällor enligt regler som liknar de som finns i dag. Underskott av en förvärvskälla i näringsverksamhet skall inte få kvittas mot överskott av annan förvärvskälla i näringsverksamhet eller annat inkomstslag utan bara mot framtida överskott i samma förvärvskälla. Ackumulerat underskott avseende s k definitiv förlust i en förvärvskälla skall få dras av i inkomstslaget kapital efter 70- procentig kvotering på samma sätt som reaförluster.''

Det kan inte råda någon tvekan om att utredningsresultatet beträffande begreppen inkomstslag och förvärvskälla är av stor betydelse, eftersom det gäller skattesystemets hörnstenar. Hur dessa hörnstenar påverkas av övergången från källteori till det moderna ekonomiska inkomstbegreppet som RINK ansluter sig är svårt att bedöma med hänsyn till förslagens praktiska utformning.

6 Beskattningsår och räkenskapsår

Principen om beskattningsårets avgränsning och slutenhet rubbas inte av reglerna om förlustavdrag, som bygger på tanken att ett tidigare års underskott vid taxering får kvittas mot ett senare års överskott. Med förlust avses — enligt lagen om förlustavdrag — det belopp varmed summan av skattskyldigs underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag visst beskattningsår (förluståret) överstigit sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år.

Inkomstbegreppet är även i detta sammanhang av central betydelse liksom begreppet förvärvskälla. Begreppet inkomstslag förekommer inte i lag om förlustavdrag.

Enligt URF föreslås att lagen om förlustavdrag skall upphävas. Den resultat-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

utjämning inom en sju- respektive för aktiebolag och ekonomisk förening elvaårsperiod som därvid utgår ersättes enligt URF:s förslag av en förlustutjämning framåt i tiden utan tidsbegränsning. URF har p g a knapp tidsram inte lagt fram ett konkret förslag, men förordar tekniken att ett underskott i förvärvskällan fastställs vid inkomsttaxeringen för att sedan återkomma som ett avdrag i förvärvskällan nästkommande år. Förluster kommer på detta sätt att ackumuleras till dess full kvittning uppnås.

URF använder ordet förvärvskällan. URF föreslår i annat sammanhang att inkomstslaget näringsverksamhet för juridiska personer får utgöra en förvärvskälla och att all beskattning av juridisk person sker i inkomstslaget näringsverksamhet. För aktiebolagens och övriga juridiska personers vidkommande blir således konsekvensen av förslaget att underskott i inkomstslaget näringsverksamhet skall fastställas vid inkomsttaxeringen för att sedan återkomma som ett avdrag i inkomstslaget nästkommande år. Den förordade tekniken torde innebära att nuvarande möjlighet att frångå deklarationen för förluståret när man bestämmer förlustens storlek kommer att upphöra. Det är rimligt att den fastare kopplingen mellan redovisning och beskattning som URF förespråkar i andra sammanhang tillsammans med fastställandet av förlusten borde utesluta möjligheten att ''riva upp'' ett bokslut för att ''räkna om'' förlusten.

Enligt RINK föreslås reglerna för underskott i inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas på motsvarande sätt för inkomstslaget tjänst. Sistnämnda inkomstslag bibehålles som en enda förvärvskälla. I inkomstslaget kapital är emellertid den föreslagna tekniken med direkt skattereduktion sådan att förlustavdrag inte blir aktuellt. Den övergripande principen om beskattningsårets avgränsning blir snarast förstärkt av de aktuella skatteförslagen.

En detalj i sammanhanget är dock att lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst inte föreslås bli upphävd. Beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst kan trots begränsningarna såväl vad gäller kategorier skattskyldiga som till angivna intäkter i vissa inkomstslag sägas vara en slags intäktsperiodisering genom skattesystemets försorg.

Beskattningsåret är som bekant det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. I normalfallet sammanfaller således kalenderår och beskattningsår. Det brutna räkenskapsåret, särskilt i kombination med olika inkomstslag, komplicerar bilden i någon mån.

I anvisningarna till 3 § KL anges i brutet räkenskapsår räknas som beskattningsår för viss förvärvskälla under förutsättning att inkomsten av förvärvskällan beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i enlighet med bestämmelserna i 41 §.

41 § behandlar inte förvärvskällor men väl inkomstslag och anger i 1:a stycket att inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokförings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

mässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. Även inkomst av annan fastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i de fall som angives i punkt 1 av anvisningarna. Härvid åsyftas annan fastighet enligt 24 § 1 mom, s k konventionellt beskattad annan fastighet. Bostadsförening och bostadsaktiebolag får även redovisa schablonbeskattad annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder om så önskas. De brutna räkenskapsår som får tillämpas är de tre alternativ som föreskrivs i 12 § BFL (1 maj—30 april, 1 juli—30 juni, 1 sept—31 aug).

Huvudregeln är således att beskattningsåret sammanfaller med kalenderåret och vanligast förekommande är att företag redovisar samtliga inkomstslag på samma beskattningsår lika med kalenderår. Om emellertid ett företag med brutet räkenskapsår efter räkenskapsårets men före kalenderårets utgång avyttrar exempelvis en fastighet så skall realisationsvinsten tagas upp till beskattning vid nästföljande års taxering. Beskattningsåret för tillfällig förvärvsverksamhet (och kapital) är kalenderår och detta även om företaget tillämpar brutet räkenskapsår.

För att uppnå den skattemässiga särredovisningen såväl i tiden som i rummet på erforderligt sätt kunde man förvänta sig att sådana företag tillämpade en sidoordnad kontantredovisning med kalenderåret som redovisningsperiod för de förvärvskällor/inkomstslag som skall brytas ut ur den civilrättsliga redovisningen, men man har i stället gått en annan väg.

Deklarationsblanketten utgår från det civilrättsligt redovisade resultatet. Blanketten får utgöra en systematisering av justeringsposterna så att exempelvis en intäkt hänförlig till annat inkomstslag än rörelse dels behandlas som en avdragspost, dels tas upp på en annan deklarationsblankett för det andra inkomstslaget. En konsekvens av denna teknik blir att antalet möjliga blankettkombinationer ökar ju fler inkomstslag som systemet innehåller.

Oavsett vilken teknik som väljs innebär det brutna räkenskapsåret och olikheten i redovisningsmetod komplikationer både i redovisningen och i beskattningen.

Enligt URF kommer som ovan nämnts att för aktiebolag m fl juridiska personer endast att finnas ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. Räkenskapsåret, oavsett om det är kalenderår eller brutet räkenskapsår, blir härigenom beskattningsår för alla inkomster. För enskilda näringsidkare, som däremot kan ha inkomst även i inkomstslagen tjänst och kapital, föreslår URF att beskattningsåret och räkenskapsåret skall sammanfalla med kalenderåret. Detta avses att gälla för all näringsverksamhet som skall beskattas kommunalt.

7. Redovisningsprinciper för inkomstslagen

Enligt 41 § 1 st KL skall inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Även inkomst av annan fastighet beräknas enligt bok-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

föringsmässiga grunder i de fall som angivas i punkt 1 av anvisningarna. Härvid åsyftas annan fastighet enligt 24 § 1 mom, d v s konventionellt beskattad fastighet.

För inkomst av annan fastighet (schablonbeskattad), inkomst av tjänst, inkomst av tillfällig förvärsverksamhet samt inkomst av kapital gäller kontantprincipen. Undantag i sistnämnda fall för kapitalintäkter som är att hänföra till jordbruksfastighet, till fastighet enligt 24 § 1 mom (konventionellt beskattad fastighet) eller till rörelse. I fastighetsfallet finns en valfrihet mellan bokföringsmässiga grunder och kontantmetoden.

8. Kontantmässig redovisning, kontantprincip, belöpandeprincip och bokföringsmässiga grunder

Före 1928 års KL gällde en princip som brukar kallas belöpandeprincipen. Huvudregeln var att inkomsten ur beskattningssynpunkt var intjänad under den period den uppkommit, d v s den uppkom successivt under året. Någon koppling till själva betalningstidpunkten gjordes således inte utan man kan snarare hävda att det var fråga om en slags intäktsperiodisering i linje med ''allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased'', kanske till och med inte helt förenlig med realisationsprincipen och försiktighetsprincipen. Sistnämnda principer anses som bekant i vissa sammanhang förhindra vad som benämns successiv vinstavräkning, t ex i pågående arbeten.

Det fanns ett samband mellan belöpandeprincipen och det dåvarande taxeringsförfarandet. Taxeringen skulle avse det löpande taxeringsårets inkomster. Dessa var givetvis svåra att beräkna under löpande år och var hänvisad till att göra uppskattningar av hur stora inkomster som kunde intjänas eller ''belöpa'' på taxeringsåret. Betalningstidpunkter var däremot av mindre betydelse.

Vid en ändring år 1907 av det taxeringsförfarande, som tillämpats tillsammans med 1861 års bevillningsförordning, kom taxeringen formellt att gälla de inkomster som verkligen uppburits under året näst före taxeringsåret. Emellertid fortsatte man att tillämpa belöpandeprincipen och praxis kom att utvecklas i enlighet med departementschefens uttalande och inte enligt bevillningsutskott och riksdagsbeslut. Belöpandeprincipen förblev den dominerande principen vid beräkning av inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Detta gällde fram till införandet av 1928 års KL, som införde kontantmässig redovisning som huvudredovisningsprincip.

Med kontantmässig redovisning avses beräkningsmetoder som avviker från bokföringsmässiga grunder. Av formuleringen i 41 § KL framgår att det inte är fråga om en renodlad kontantprincip, vilket bl a framgår av synen på årsskiftesbetalningarna. Kontantprincipen kan sägas vara en variant av kontantmässig redovisning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

Enligt RINK bibehålles kontantmässig redovisning som huvudregel i inkomstslagen tjänst och kapital. När det gäller kapitalinkomster överväger RINK en mer bokföringsmässig metod (belöpandemetod) men anser den praktisk problematisk vid generell tillämpning på löpande kapitalavkastning och på realisationsvinster. RINK stannar därför vid inskränkningar i vad man ömsom benämner kontantmetoden ömsom kontantprincipen. Inskränkningarna innebär dels skattskyldighet för realisationsvinster redan vid avyttringen, dels att väsentligt uppskjutna räntebetalningar skall periodiseras. Reglerna om årsskiftesbetalningar — gemensamma för inkomstslagen tjänst och kapital — preciseras enligt RINK till att avse perioden 15 december året före beskattningsåret till 15 januari året efter beskattningsåret. I förslaget till anvisningspunkt 4 till 41§KL används beträffande intäkterna formuleringen ''skall dock hänföras till beskattningsåret'' medan man på utgiftssidan valt skrivsättet ''kan vara att hänföra till beskattningsåret''.

Det är knappast troligt att skillnaden i ordval skulle indikera en avsiktlig obalans i den approximerade periodiseringen. Förklaringen är snarare den att man valt en sådan meningsbyggnad för utgiftssidan att ordet ''kan'' är ofrånkomligt.

Den enskilde näringsidkaren, för vilken beskattningsår, räkenskapsår och kalenderår sammanfaller, skall enligt RINK och URF redovisa sin näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder. Inkomsten av tjänst och av kapital, i den mån även sådan förekommer, skall däremot redovisas kontantmässig med de modifieringar som ovan nämnts.

För juridiska personer innebär URF:s förslag dels att all beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet och i en för inkomstslaget gemensam förvärvskälla, dels att inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

9. Bokföringsmässiga grunder och beskattningsnormen

Innebörden av uttrycket bokföringsmässiga grunder är att vissa allmänt vedertagna bokföringsprinciper tillämpas i syfte att beräkna årets resultat på ett sätt som är allmänt accepterat. Härvid får i det enskilda fallet göras avvägningar mellan ett antal redovisningsprinciper, som är delvis motstridiga. Någon exakt vetenskap är det inte fråga om, snarare ett hantverk med starka traditioner och en hög grad av konservatism. Därutöver en portion kompromissande, vilket lätt inses om man samtidigt försöker följa nedanstående redovisningsprinciper:

försiktighet, fortlevnad, objektivitet, realisation, anskaffningsvärde, matchning, jämförbarhet, konsekvens och väsentlighet.

En helt annan fråga är hur det övergripande sambandet mellan redovisning och beskattning bör se ut. Är det exempelvis en fördel för utvecklingen av god redovisningssed om det årsresultat, som framräknas enligt bokföringsmässiga grunder också utgör grund för beskattningen?

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

Det kan hävdas att det ur internationell synpunkt unika svenska sambandet mellan redovisning och beskattning fördjupas och befästs genom URF. Skatteförslaget tar uttryckligen över bokföringslagens terminologi och begreppsapparat. Bokföringslagens värderingsregler läggs bokstavligen in i anvisningarna till kommunalskattelagen. Om detta är positivt eller negativt för utvecklingen av god redovisningssed kan man ha olika uppfattning om. Skatteintresset kan ha anledning att behålla denna modell med ett nära samband av praktiska skäl, så länge man kan medverka tillsammans med övriga intressenter till den goda redovisningssedens utveckling och nyttja dess landvinningar, åtminstone delvis eller till en viss gräns. Kopplingen till god redovisningssed bryts nämligen genom ett direkt stadgande i skattelag, men även då det finns en uttrycklig skattepraxis gäller denna framför god redovisningssed. Konflikter uppkommer emellanåt mellan fiscus och företagets andra intressenter eftersom fiscus vill och måste krympa manöverutrymmet för redovisningspraxis genom att styra — genom redovisningsregler och/eller anvisningar — på de enskilda områden där redovisningspraxis eljest skulle innebära skattemässigt oacceptabla värderingsprinciper, resultateffekter etc.

Det finns dock andra lösningar. Man kan exempelvis i enlighet med EG:s fjärde bolagsdirektiv införa en stark åtskillnad mellan redovisningsregler och regler för uppgiftslämnande för beskattningsändamål. Två separata system, det ena baserat på bokföringslagen och god redovisningssed, det andra på en renodlad skatteredovisningslag. Den sistnämndas syfte är att i detalj reglera värdering av balansposter, principer för kostnads- och intäktsföring, avskrivningsprocent för olika slag av anläggningstillgångar etc. Av bl a rättssäkerhetsskäl måste detta skatteregelsystem vara synnerligen detaljerat och preciserat. Betydande arbetsuppgifter skulle alltså tillkomma för såväl för fiscus som för företagen, som tvingades att lära sig arbeta med två regelsystem. Samtidigt ges redovisningspraxis full frihet att utvecklas helt självständigt och oberoende av skatteregelsystemet.

Fiscus intresse av detaljfrågor i redovisningssedens utveckling och behov och önskan att vara med och styra utvecklingen bortfaller vid denna lösning. Det är enbart på nivån grundläggande bokföringsfrågor, som fiscus har att bevaka utvecklingen, exempelvis:

— affärshändelsebegreppet
— verifikationens innehåll
— arkivering och åtkomst av räkenskapsmaterial
— gränserna för redovisningen

Ytterligare en variant på sambandet mellan redovisning och beskattning är den strikt redovisningsmässiga modellen. I dess mest renodlade form blir företagets officiella bokslut också dess skattebokslut. Kommunalskattelagen ändras till att definiera inkomst av rörelse såsom företagets redovisade vinst. Inga skattemässiga värderingsregler, reserveringsmöjligheter, konsolideringsmöjligheter, avskrivningsregler etc förkeommer i detta alternativ. Även problemet med redovisning av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

latent skatteskuld, som har vållat vissa redovisningsproblem vid tillämpning av EG-modellen, bortfaller. Eftersom det enbart finns en vinstberäkning, gemensam för redovisning och för beskattning, blir latent skatteskuld en teoretisk omöjlighet.

Kupongskatte-modellen är ett annat alternativ. Skatten baseras på utdelningen till aktieägarna. Samtidigt med utdelningen betalar företagen en kupongskatt, som uppgår till viss procent av utdelningen. Vid aktieförsäljning utlöses full realisationsbeskattning i den mån vinstutdelning inte förekommit. Detta motverkar en tänkt benägenhet att underlåta vinstutdelning i syfte att undgå beskattning. Latent skatteskuld kan inte förekomma i denna modell. Aktieutdelningen skall obligatoriskt styras via Värdepapperscentralen, vilket i hög grad reducerar avstämnings- och kontrollproblem i detta alternativ. Modellen kan ses som en variant på staketmetoden för aktiebolag, men med ingen beskattning alls av i bolaget kvarstående vinstmedel. Låneförbudet måste beaktas noga och den förbjudna kretsen måhända vidgas. Något annat samband mellan redovisning och beskattning än själva utdelningsbeloppet finns inte i detta alternativ, som starkt påminner om den ovan nämnda redovisningsteoretiska modellen.

Avslutningsvis vill jag nämna förädlingsvärde-modellen. Förädlingsvärdet i ett företag definieras som omsättningen (faktureringen) minskad med kostnaden för inköp av råvaror, hel- och halvfabrikat samt tjänster avseende den sålda volymen. Det gäller ett mått på företagets produktionsinsats, d v s den värdeökning som uppstår genom tillverkning, hantering, bearbetning etc. Förädlingsvärdet fördelas mellan företagets övriga intressenter d v s anställda, långivare, samhället och aktieägarna. Resterande del av förädlingsvärdet kvarhålls i företaget till förnyelse av dess anläggningstillgångar och konsolidering. Företagsskatten utgår med en viss procent på förädlingsvärdet. I övrigt finns inget samband med redovisningen annat än en entydig definition av begreppet förädlingsvärde. Förädlingsvärdet skall anges i årsredovisningen och granskningen av denna uppgift faller inom de externa revisorernas ansvarsområde i denna modell.

Ovanstående modeller har det gemensamt att de fokuserar på företagets redovisning i förhållande till beskattningen. De representerar också olika inkomstbegrepp. Modellerna är renodlade för att tydliggöra särdragen i förhållande till företagens civilrättsliga redovisning, som i samtliga fall sker enligt bokföringsmässiga grunder.

Den ekonomiska teorin diskuterar olika vinstbegrepp som kan appliceras på det enskilda företaget. Det föreligger dock inte överensstämmelse mellan alla dessa och affärsbokföringens vinstbegrepp, såsom det avspeglas och konkretiseras i det redovisade årsresultatet. Dag Smith har i sin avhandling Structure and Interpretation of Income Models (not 7) förknippat vinstbegreppet med företagets ekonomiska positionsförändring mätt över en viss tidsperiod. För att bestämma positionen applicerar Smith frågorna vad äger företaget och vad kan företaget göra med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

sina tillgångar och skulder. Den senare frågan syftar till vilket kapital som måste bibehållas innan man rätteligen kan tala om att vinst föreligger.

Smiths avhandling tar sin utgångspunkt i J R Hicks ofta citerade formulering av inkomstbegreppet, i vilken ''as well off'' är de centrala: ''. . . it would seem that we ought to define a man's income as the maximum value which he can consume during a week, and still expect to be as well off at the end of the week as he was at the beginning.''[8] Smith tillämpar definitionen analogivis på företag och man kan i problemformuleringen skönja en koppling till tidigare forskare, bl a Schmidt[9] och Welinder[10]. Bägge har behandlat vinstberäkningens beroende av realkapitalets bibehållande i tider av växlande penningvärde och beaktande av konjunkturcykelns förlopp.

Smith omformulerar värderingsproblemet till två dimensioner, nämligen tillgångsvärderingsmetod och kapitalbibehållandebegrepp. Genom att ställa upp en taxonomi eller systematik i form av en matris av vinstmodeller med tio tillgångsvärderingsmetoder och fyra kapitalbibehållandebegrepp visar Smith på fyrtio teoretiskt möjliga kombinationer. *En* av dessa, som innefattar historisk anskaffningskostnad kopplad till monetärt kapital, utgör den vedertagna affärsbokföringens vinstbegrepp.

I sin studie gör Smith inte någon systematisk utvärdering av alla vinstmodellerna enligt matrisen. Han anför att det varit lättare att utvärdera olika tillgångsvärderingsmetoder, men att det dessvärre endast gått att dra några ganska triviala slutsatser utifrån kapitalbibehållandebegreppet.

Smiths matris kan appliceras konkret på det vinstbegrepp, som utgör beskattningsnorm för vinstdelningsskatten. Den grundar sig som bekant på det faktiska ekonomiska resultatet, genom att exempelvis bokslutsdispositioner återföres. Det nominella resultatet inflationsrensas och transformeras därmed till ett realt resultat, vilket utgör beskattningsnorm.

10. Paradigmskifte eller tyngdpunktsförskjutning

Kommunalskattelagen reglerar som bekant grunderna för skattens fördelning mellan de skattskyldiga inom kommunen. Fördelningsmetoden består i att fastställa beskattningsunderlaget med hjälp av ett antal regler. Beskattningsunderlaget är den beskattningsbara inkomsten. Enligt 2 § KL påföres varje skattskyldig ett skatteöre för varje krona beskattningsbar inkomst. Däremot utsäges i KL inget om skattens storlek i absoluta tal, eftersom detta är något som beslutas av respektive kommun. De nu aktuella skatteförslagen ändrar inte fördelningsmetoden i sig.

Annorlunda ter det sig beträffande fastställande av beskattningsunderlaget till följd av det inkomstbegrepp som introduceras av RINK genom hänvisning till det inom nationalekonomin numera etablerade inkomstbegreppet för beskattning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

m m. RINK refererar till SOU 1986:40, s 35: ''En teoretisk renodlad inkomstskatt innebär att den skattskyldiga inkomsten inkluderar all löpande värdeförändring även om denna inte realiserats. Värdeökning på t ex aktier och fastigheter skulle då inkomstbeskattas successivt (enligt en nominell eller real princip) medan orealiserad värdeminskning skulle vara avdragsgill.'' Denna förändring av inkomstbegreppet förtjänar enligt min uppfattning beteckningen paradigmskifte, i synnerhet om förändringen tillåts slå igenom med full kraft således inklusive inflationskorrigering enligt UBU:s förslag. I vart fall rör det sig om en avsevärd tyngdpunktsförskjutning och därför blir sambandet med tidigare tillämpade inkomstbegrepp och det förändrade synsättet särskilt intressant.[3] RINK hänvisar till prop 1927:102, s 183 med ett citat från 1924-års skatteberedning:

> ''De inom nationalekonomien vanliga bestämningarna av vad som skall förstås med inkomst synes lämpliga såsom utgångspunkt vid utformningen av det skattetekniska inkomstbegreppet, men varje tvist om huruvida en nationalekonomisk inkomst föreligger eller ej torde kunna lämnas å sido, blott det står fast, att en omständighet föreligger av beskaffenhet att böra tagas i betraktande vid mätande av skatteförmågan vid en beskattning av inkomstbeskattningens karaktär.''

Enligt RINK har skatteförmågan tidigare varit den omständighet som framför allt borde beaktas vid fastställande av skattelagstiftningens inkomstbegrepp.

Utredningen om inflationskorrigerad inkomstbeskattning (IBU) anger att syftet med inflationskorrigering av skattebasen är att tillgodose önskemålet om att skatt skall tas ut efter den skattskyldiges förmåga att betala skatt (förmågeprincipen). (SOU 1989:36, sid 50)

URF och RINK bygger således på traditionella nominalistiska principer medan IBU vill beskatta endast inflationsrensade inkomster och medge avdrag endast för inflationsrensade utgifter.

Vid tillkomsten av 1928-års KL diskuterades ett antal teoretiska inkomstbegrepp av vilka flera är relevanta även i dag och särskilt Irving Fishers konsumtionsteori, som formulerades för över nittio år sedan tycks ha influerat utgiftsskattekommitténs ovan citerade teoretiskt renodlade inkomstskatt. Man brukar skilja på teorier som arbetar med det restriktiva inkomstbegreppet respektive med det extensiva inkomstbegreppet. Vid tillämpning av det restriktiva inkomstbegreppet jämställs inkomst och konsumtion medan det extensiva inkomstbegreppet även beaktar förmögenhetstillväxten. Till den förstnämnda teorigruppen hör konsumtionsteorin, med omnämnde Irving Fisher som den mest kände företrädaren.[4] Vidare kan inkomsten å ena sidan ses från användningssidan, som mätare av konsumtionen eller konsumtionsförmågan om viss del av kapitalets värdeökning investeras. Alternativt kan inkomsten ses från anskaffningssidan, vilket innebär att olika resurstillskott mätes och adderas. För Irving Fisher var kapital samma sak som kapitaliserad inkomst. Förmögenhetsbegreppet enligt nutida nationalekonomiskt synsätt är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

lika med summan av framtida diskonterade inkomster. Irving Fishers sätt att se är i denna del allmänt vedertagen.

Fishers modell är i övrigt ganska sofistikerad och kan här enbart anges i sina huvuddrag. Fisher såg sambandet mellan inkomst och kapital som flöde och tillgångsmassa kopplat till tidsfaktorn. Det råder inget motsatsförhållande mellan inkomst och kapital utan om två sätt att mäta nyttigheter. Fisher utgår från inkomsten som ett psykologiskt begrepp kopplat till individens subjektiva uppfattning om inkomstens värde (ejoyment income) som inte kan mätas. I nästa led kommer den yttre effekten, som ger upphov till enjoyment income. De yttre förhållandena som skapar den inre upplevelsen kan däremot undersökas och bedömas. Dessa betecknar Fisher verklig inkomst (real income). I ett ytterligare steg skall kostnaderna för att framkalla dessa yttre händelser estimeras, och därigenom erhålles ett direkt mått på inkomsten. För Fisher är dessa extra led nödvändiga approximationer, eftersom enjoyment income är oåtkomlig för mätning.

Fishers skattegrundande inkomstbegrepp är real income och det mäts genom en estimering av levnadskostnaderna knuten till motsvarande standard. Traditionell penninginkomst från t ex arbete benämner Fisher money income och vid sparande överstiger den real income. Sparad inkomst beskattas därför inte, men då sparad inkomst konsumeras förvandlas den till real income och beskattning inträder. Kapitalupplösning utgör enligt Fisher inkomst. Inkomstkällorna skall värderas vid början och slutet av varje år med hänsyn till avkastningens storlek och fördelning över tiden och med tillämpning av en räntesats för diskontering av avkastningen.

Även om Fisher beaktade förmögenhetstillväxten genom den diskonterade framtida avkastningen knöts beskattningen till konsumtionen. Enligt RINK:s ovan citerade synsätt skulle värdeökningen rätteligen inkomstbeskattas successivt, men praktiska svårigheter med beskattning av orealiserade värdeförändringar har medfört att förslaget likväl håller fast vid en realisationsvinstbeskattning kopplad till tidpunkten för avyttringen. RINK:s vidgning av begreppet inkomstslaget tjänst och naturaförmånernas mer uttalade koppling till marknadsvärdet i värderingshänseende anknyter direkt till Fishers syn på konsumtionen som grund för inkomstbeskattningen.

Det kunde vara värt en särskild studie att undersöka hur bytet av inkomstbegrepp enligt RINK från källteorin till det moderna nationalekonomiska inkomstbegreppet för beskattning m m påverkat terminologi, uttryckssätt etc i förslagen till lagändringar. RINK sysselsätter sig en hel del med dessa spörsmål, exempelvis citerar man i avsnitt 27.3 det departementschefsuttalande (prop 1927:102 s. 340) som redan Åke Hellner påtalat i sin avhandling.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

11. Internationell harmonisering

RINK anger som en av sina utgångspunkter att söka reducera de samhällsekonomiska snedvridningarna bl a genom att göra skatteplanering och skattefusk mindre lönsamt. Vidare förordas en svensk anpassning till omvärlden och i avsnitt 3.2.5 refereras till den ökande internationella integrationen och målet om anpassning av bl a skattereglerna till omvärldens regler. Det råder ingen tvekan om att enkla, enhetliga och överskådliga regler bidrar till detta, t ex entydigt inkomstbegrepp, beskattningsår och redovisningsprincip. Men harmonisering av skatterna innebär för de enskilda länderna ett uppgivande av den egna suveräniteten i den ekonomiska politikens mest centrala komponent och arbetet går därför långsamt och det är svårt att uppnå enighet.

Under rubriken ''Tax harmonisation — a recipe for chaos'' i den engelska revisorstidskriften Accountancy (juli 1989) granskas den pågående skatteharmoniseringen inom EG av såväl direkta som indirekta skatter. Artikeln beskriver harmoniseringsarbetet som en långdragen och komplicerad procedur och avslutas med följande desillusionerade kommentar: ''Only one thing is certain in this decade of fiscal chaos — tax advisers should thrive!''

CHRISTER WESTERMARK

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

Snogeholms Utbildnings AB

AKTUELL SKATTELITTERATUR

VÅRT NYA SKATTESYSTEM NY BOK!!!!!

av Göran Grosskopf

90 s, pris 94 kr exkl moms, inkl frakt

VINSTBOLAG NY UPPLAGA!

aktiebolags- och skatterättsliga frågor
(2:a upplagan)

av Göran Grosskopf

140 s, pris 200 kr exkl moms, inkl frakt

AKTIEBOLAGENS FINANSIERINGSFORMER

av Göran Grosskopf

100 s, pris 170 kr exkl moms, inkl frakt

Skicka mig ..... ex av VINSTBOLAG à 200 kr
Skicka mig ..... ex av VÅRT NYA SKATTESYSTEM á 94 kr
Skicka mig ..... ex av AKTIEBOLAGENS FINANSIERINGS-FORMER à 170 kr

Namn:.....
Företag:.....
Adress:.....
Postadress:.....

Skicka beställningen till Snogeholms Utbildnings AB, Österg. 30
211 22 Malmö. Tel. 040-722 85. Priserna: exkl moms, inkl frakt.

662

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11

NYHETSBREV! SKATTER! PRENU-MERERA!

- Du kan snabbt och säkert informera dina kunder om skatte-nyheters innebörd och konsekvenser.
- Du får en kvalificerad bevakning av nyheter inom skatte-området med välkända skatteexperters kommentarer.
- Våra skatteexperter kommer från Vinge-Grosskopf Skatte-konsulter KB och arbetar dagligen med dessa frågor.
- Göran Grosskopf, professor i beskattningsrätt, är ämnes- och kvalitetsansvarig.
- Du får 12 nyhetsbrev per år
- Du får nyhetsbrevet omgående efter ex RR har meddelat en dom.
- En årsprenumeration kostar 2.750 kr.
- Information: Snogeholms Utbildnings AB, Ängdalav 36, 217 47 Malmö 040/722 85

Beställning/information Nyhetsbrev inom skatteområdet

☐ Jag beställer härmed en årsprenumeration på nyhetsbreven för 2.750 kr.

☐ Provex. och ytterligare information önskas

Namn .....

Adress .....

Postnr .....

Postadress .....

Tel nr .....

Fax nr .....

Frankeras ej
Mottagaren
betalar portot

Snogeholms Utbildnings AB

Svarspost

Kundnummer 200349000
200 70 Malmö

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:18:11