

Något om indexkompensation

Under år 1959 diskuterades begreppet ränta vid ett flertal tillfällen, särskilt i samband med att nuvarande professor Leif Muténs doktorsavhandling ventilerades. Bl a uppehöll man sig därvid både vid frågan om indexkompensationens skatterättsliga sidor och det närstående problemet om avdrag för in-teckningskostnader.

Först några ord om in-teckningskostnad. Trots att skattskyldiga enligt ett flertal rättsfall från regeringsrätten erhållit avdrag för kostnad för in-teckningsstämpel, inte endast vid beräkning av inkomst av rörelse utan även ifråga om annan fastighet, yppades skilda meningar såväl om avdragsrättens grund som om dess gränser¹. Man kan givetvis tvista om grunden för avdrag är utgiftens egenskap av kapitalanskaffningskostnad eller att utgiften likställes med ränta. Antingen man betraktar den som kapitalanskaffningskostnad eller såsom ränta är en sådan utgift, i enlighet med den uppfattning, som hittills kommit till uttryck i rättspraxis, avdragsgill även vid beräkning av inkomst av andra förvärvskällor än rörelse². Är den likställd med ränta bör detta undantagslöst medföra rätt till avdrag även jämlikt 39 § KL. Anser man däremot att kostnaden inte är av samma karaktär som ränta kan avdrag enligt nämnda lagrum endast tänkas i sådana fall, då kostnaden avser in-täkternas förvärvande. Man kan — som det har sagts här ovan — ha olika meningar om denna kostnads egenskap. Det är däremot svårt att förstå de två reser-

vanterna i rättsfallet RÅ 1958 Fi 2427 vilka alls inte ville medge avdrag för in-teckningskostnad vid förvärv av jordbruksfastighet. Minoritetens inställning är särskilt svår att dela om den, såsom Mutén förmodar, grundar sig på att reservanterna tolkat rättsfallet Rå 1945 ref 18 såsom avseende enbart rörelse. I rättsfallet medgavs som bekant ett företag avdrag för stämpelkostnad för in-teckning, som uttagits i samband med lån för uppförande av fabriksbyggnad. En uppfattning, som synes överensstämma med reservanternas, framskyntar även i en uppsats av professor Carsten Welinder³. Han säger nämligen där, att kapitalanskaffningskostnad undantagslöst torde vara avdragsgill "åtminstone i förvärvskällan rörelse". Hans uttalande utgör dock kanske mer en gardställning inför befarade svängningar i praxis än en anslutning till reservanternas mening.

Delade meningar har även kommit till synes i fråga om indexkompensation. Författaren till dessa rader har hävdat, att ett av de undantagsfall, där det formella räntebegreppet sprängts, just är indexkompensationen⁴. Som bekant har indexkompensation räknats som avdragsgill kostnad vid inkomstberäkning, RÅ 1943 ref 19, medan mottagaren av kompensationen samtidigt beskattats såsom för inkomst av kapital, RÅ 1943 Fi 379).

Frågan om avdrag för indexkompensation har åter varit aktuell i ett av regeringsrätten avgjort mål innevarande år, se utslag den 30 augusti på besvär av H. Helmert. I detta fall erhöll den skattskyldige inte avdrag för kompensationen och till följd härav beskattades inte mottagaren. Då omständigheterna inte var likar-

¹ Se Sv. Sk. T. 1959 s 45.

² Se Mutén, Inkomst eller kapitalvinst s 32—36.

³ Se Sv. Sk. T. 1959 s 363.

⁴ Se SN 1959 s 371.

tade med de i förstnämnda två fall, innebär den motsatta utgången i det senare målet inte nödvändigtvis någon glidning i praxis. Det kan likväl vara av intresse för läsarna att erfara något om det senast avgjorda målet.

För att läsaren skall kunna sätta sig in i målet är det emellertid nödvändigt att här nedan först redogöra för ett tidigare avgjort mål angående samme skattskyldig (Rå 1957 Fi 1836), där omständigheterna var följande.

H. var enligt avtal med sin enda delägare i ett av dem tidigare ägt handelsbolag skyldig att till denne under tio år utgiva ett såsom pension betecknat belopp av 14.700 kronor för år jämte dyrtidstilllägg under vissa i avtalet angivna förutsättningar. H:s kompanjon utträdde ur bolaget den 24 mars 1949. Vid 1950 års taxering yrkade H. avdrag med 147.000 kronor (10×14.700). Enligt utslag den 25 september 1957 yttrade RR: Enär vad i målet förekommit giver vid handen att vad H. enligt ovannämnda avtal åtagit sig att utgiva till W. (kompanjonen) är att betrakta som köpeskilling för dennes andel i bolagets behållna tillgångar, vilken andel i samband med avtalet överförts till en av H. därefter ensam bedriven rörelse, alltså och då handlingarna föranleda till antagande att köpeskillingen, till den del den må anses hava belöpt på varulager, åtminstone 45.000 kronor icke kommit att belasta H:s rörelse såsom kostnad, samt H. får anses berättigad att vid taxeringen åtnjuta avdrag för samma belopp (nedsättning med 45.000).

Utgången innebär att regeringsrätten ansett att tio år inte var en tillräcklig

⁵ Om rättsläget numera, såsom det stundom hävdas, tenderar mot en kortare kvalifikationstid än elva år för avdragsgilla respektive beskattningsbara garanterade periodiska utbetalningar undrandrar sig författarens bedömning. Det må erinras om att det även finns författare som ifrågasatt så lång kvalifikationstid som 15 år, jfr SN 1960 s 359.

tidrymd för att det såsom pension betecknade beloppet, 14.700 kronor, skulle betraktas såsom avdragsgill periodisk utbetalning för H⁵. Den sk pensionen är således inte något annat än köpeskilling, som periodiserats på grund av avtalets betalningsföreskrift. Det råder därför ett räntelöst skuldförhållande mellan H. och W., åtminstone formellt. Köpeskillingen får väl här liksom vid andra avbetalningsköp antas ha blivit bestämd till högre belopp än om den skulle erlagts kontant. Denna förhöjning är köparens pris för krediten. Även om det formellt inte förekommer någon ränta är således den förhöjda delen av köpeskillingen en utgift, som står vanlig ränta nära. Det må i detta sammanhang erinras om att grunden till att man beskattar för längre tid garanterade periodiska utbetalningar bl a är att dessa förutom amortering även innefattar en räntedel. Det finns därför fog för att påstå att en del av de årliga beloppen, som utgår i enlighet med avtalet mellan H. och W., står vanlig ränta nära. Låt vara att denna "räntedel" på grund av den förhållandevis korta tidrymden — tio år — inte ansetts väga över amorteringen i sådan mån att regeringsrätten funnit skäl att tillämpa bestämmelserna om beskattning av "livränta", d v s medge H. avdrag och beskatta W. för de årligt utbetalade beloppen.

Samma dag meddelade regeringsrätten även utslag i mål angående H:s taxeringar för åren 1951—1953. Frågan om indexkompensation var inte aktuell i målet angående 1950 års taxering. Om den förelåg till bedömning i målen angående taxeringarna för åren 1951—1953 framgår inte av RÅ. I det den 30 augusti 1961 avgjorda målet angående 1954 års taxering prövades emellertid frågan om av-

drag för indexkompensation. I detta mål yrkade H. avdrag för ett såsom dyrtidstillägg betecknat belopp av 2.368 kronor, beräknat på beloppet 14.700 kronor och med anledning av ett socialstyrelsens index. I andra hand yrkade H. att han måtte erhålla avdrag för den del av indexkompensationen, som belöpte på det tidigare övertagna varulagret.

Skattedomstolarna medgav inte H. avdrag för dyrtidstillägget. Man kan inte direkt påstå att utgången i målet strider mot rättsfallet RÅ 1943 ref. 19. Då man vid beskattningen bortsett från räntedelen beträffande beloppet 14.700 kronor förefaller det nämligen inte onaturligt att även lämna indexkompensationen därhän. Emellertid skulle inte heller en motsatt utgång ha verkat stötande. Indexkompensationen är ju inte något annat än H:s kostnad för kapital för att han skulle kunna förvärva rörelsen. Vilken grunden än kan vara för avdrag för indexkompensation — kapitalanskaffningskostnad eller att kompensationen anses likställd med ränta — hade det inte varit orimligt om H. fått avdrag. Han hade visserligen omvandlat rörelsen till aktiebolag redan innan beskattningsåret 1953, men den omständigheten bör knappast i och för sig hindra avdrag. Man bör nämligen lika väl kunna få avdrag för fördröjda driftkostnader som man måste skatta för inkomst av rörelse för belopp, som inflyter på nedskrivna fordringar åratals efter det att rörelsen nedlagts.

Att man i fråga om beloppet 14.700 kronor bortsett från "räntedelen" behöver ju inte ovillkorligt medföra att så skall ske beträffande indexkompensationen. Den i sistnämnda belopp ingående "räntedelen" framstår ju inte utåt såsom från början bestämd, den är nämligen av-

hängig av en okänd räntefot. Indexkompensationen är däremot direkt bestämd genom index. Att indexkompensationen likväl inte föranledde avdrag kan kanske förklaras med en hänvisning till en av författaren tidigare här i tidskriften (1959 s 371), i samband med anmälan av Muténs avhandling framförd förmodan, nämligen att man inte vill likställa indexkompensation med ränta i andra fall än beträffande räntebärande lån⁶.

Hans Bylin.

III

Förslag till ändrade bestämmelser om ackumulerad inkomst.

Den utredning, som i slutet av år 1958 tillsattes för att verkställa en översyn av bestämmelserna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst m. m., har den 31 oktober i år till finansministern avlämnat sitt betänkande i ämnet, SOU 1961 : 56.

Uppdraget att såsom ordförande leda utredningens arbete hade först anförtratts åt regeringsrådet, numera kammarrättspresidenten G. T. Hedborg. Sedan denne frånträtt uppdraget till förmån för den större uppgiften att vara ordförande för den allmänna skatteberedningen, utsågs i stället lagbyråchefen i finansdepartementet S. V. Lundell till ordförande för skatteutredningen angående ackumulerad inkomst m. m.

Övriga sakkunniga har varit direktören E. G. Bergqvist, Sveriges köpmannaförbund, och juris doktorn B. af Klercker, Sveriges industriförbund.

Med det avgivna betänkandet har utredningen redovisat den ena delen av sitt

⁶ Jfr Åke Hellner, Periodiskt understöd och underskott s 316.