

Tankar kring ny lagstiftning

Av jur kand Staffan Seth

Debatten kring skattetilläggen och den hårdhet med vilken lagstiftningen tillämpas har visat att myndigheterna ställer mycket stora krav på de skattskyldiga. Det är praktiskt taget omöjligt att ostraffat göra minsta lilla slarvfel i deklarationen. Det vore rimligt om samma förhållande gällde gentemot staten. Den skattskyldige bör ha rätt att få en fullödig lagstiftning. Om denna är slarvig och ofullkomlig bör den därför primärt tolkas till den skattskyldiges förmån. Ur den nya lagstiftningen om faktisk sambeskattnings och om fåmansföretag kan exempel på bristfällighet hämtas.

Företagsskatteberedningen föreslog i betänkandet om fåmansbolag (SOU 1975: 54) att tantiem skulle anses tillgängligt för lyftning samma år som avsättning gjorts i bolagets räkenskaper. Därigenom skulle mottagaren bli beskattad samma år. Remissinstanserna var kritiska mot förslaget och påpekade bl a att behovet av övergångsbestämmelser var stort. Departementschefen vände i prop 1975/76: 79 (sid 89) på problemet och föreslog att fåmansföretag endast skulle få göra avdrag för tantiem det år tantiemet betalas ut. Några övergångsbestämmelser ansågs inte behövas med denna konstruktion.

I skrivelse till SkU framhöll Föreningen Auktoriserade Revisorer att det behövs övergångsbestämmelser. SkU ansåg emellertid att de inte behövdes och så blev det.

Innebörden härav är att vid 1976 års taxering hade fåmansföretag rätt att göra avsättning för tantiem genom att skuldföra beloppet i räkenskaperna och ta upp det i utgående balansen. Mottagaren av tantiemet skall normalt skatta därför vid 1977 års taxering eftersom beloppet varit tillgängligt för lyftning först under 1976.

Vid 1977 års taxering gäller enligt de nya reglerna anvisn till 41 § 13 st KL: ”Avdrag för tantiem eller liknande ersättning från fåmansföretag till företagsledare eller honom närstående person får dock åtnjutas först under det år då utbetalning skett.”

Vad händer nu med det i 1975 års bokslut avsatta tantiemet för vilket avdrag medgavs vid 1976 års taxering när det betalas ut 1976? Enligt den lagtext som skall tillämpas vid 1977 års taxering föreligger rätt till avdrag i och med att beloppet betalats. Då det varken i lagtext eller i förarbeten finns något som talar emot denna uppfattning kan avdrag knappast vägras. Det lär inte vara mer principvidrigt att ge detta dubbla tantiemavdrag än att vissa rörelseidkare, t ex tandläkare vid övergång från kontantnälig redovisning till bokföringsmässig har fått tillgodoräkna sig avdrag för ingående balans-

poster av typ kundfordringar. Framför allt måste det vara rimligt att lagstiftaren får betala priset för en ofullgången lagstiftningsprodukt.

Inte heller kan brister i lagstiftningen repareras av sådana uttalanden som von Bahr gjort i SN 1976 s 206: ”Detta innebär dock inte att ett företag, som vid 1976 års taxering fått avdrag för ett till räkenskapsåret 1975 hänförligt tantiem, kan – under åberopande att tantiemet utbetalats först under år 1976 – få avdrag för tantiemet även vid 1977 års taxering. Ett och samma tantiem är givetvis avdragsgillt endast en gång. Någon uttrycklig föreskrift om detta har inte ansetts nödvändig.”

En rimlig lagtolkning måste ändå göra halt vid bokstaven eller åtminstone i förarbetena. Att i den invecklade skattelagstiftningen anse att ett rättsförhållande av detta slag är så självklart att föreskrifter därom inte behövs kan inte vara riktigt. Det bör åligga lagstiftaren att presentera en komplett och praktikabel lag.

Retroaktiv lagstiftning

Det faktum att det är valår räcker inte för att ursäka det försåtliga sätt på vilket denna lagstiftning getts retroaktiv verkan.

Ikraftträdandebestämmelserna angående faktisk sambeskattnings anger att lagen träder i kraft den 31 mars 1976 och att den skall tillämpas första gången vid 1977 års taxering. Beträffande fåmansföretag stadgas att ikraftträdandedagen är den 6 april och att den skall tillämpas första gången på beskattningsår för vilket taxering i första instans sker år 1977. Det är värt att observera att den sedvanliga passusen om eftertaxering saknas. Det hade otvivelaktigt varit mer tilltalande om det angetts att lagarna skulle tillämpas från den 1 januari 1976 och att övrig retroaktivitet preciserats i övergångsbestämmelser. Avsikten är uppenbarligen att åtminstone hela beskattningsåret 1976 skall omfattas av de nya reglerna. Som framgår nedan kommer lagstiftningen dessutom att i vissa fall sträcka sig längre tillbaka i tiden än den 1 januari 1976.

Även om lagstiftningen angående faktisk sambeskattnings i stort är positiv för de skattskyldiga innehåller den negativa moment. Till dessa hör tidsgränsen om 600 timmars arbetsinsats. För makar som driver jordbruk eller rörelse krävs det att om ena maken är medhjälpare i verksamheten måste det visas att arbetsinsatsen uppgått till 600 timmar för hela året trots att året var ett kvartal gammalt när lagen trädde i kraft. Att det sedan gått ytterligare tid under vilken myndigheterna underlåtit att informera om bestämmelserna gör inte situationen bättre.

Den verkligt kännbara retroaktiviteten drabbar jordbrukare och rörelseidkare med brutet räkenskapsår. De vars räkenskapsår började den 28 februari 1975 omfattas av reglerna eftersom taxering för sådana beskattningsår sker vid 1977 års taxering. I extrema fall verkar lagen tillbaka till 1974. Det gäller

de som under hösten 1974 förlängde räkenskapsåret så att taxering därför skall ske först 1977.

Beträffande aktiebolag omfattar den retroaktiva verkan normalt endast bolaget och inte inblandade fysiska personer eftersom de deklarerar enligt kontantprincipen. Företaget kan t ex förlora avskrivningsrätten för inventarier köpta 1974 eller 1975.

Drivs fåmansföretaget som handelsbolag kan även den fysiska personen bli beskattad för affärstransaktioner gjorda 1975. Detta gäller t ex för de fall inkomsten är inkomst av rörelse hos den fysiska personen. Enligt punkt 3 anv till 27 § KL gäller att om delägare i fåmansföretag, t ex handelsbolag, säljer hyresrätten till de lokaler i vilka rörelsen bedrivs skall delägaren redovisa vinsten som inkomst av rörelse. Om en sådan försäljning gjorts under 1975 kan den omfattas av den nya lagstiftningen.

Det hade som synes varit befogat att förse dessa lagar med detaljerade övergångsbestämmelser och inte vältra över problemen på de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna.

Avslutningsvis kan det vara av intresse att citera vad Sträng yttrade i riksdagsdebatten om beskattning av realisationsvinster den 29 maj 1976. Sträng: ”- - - Låt mig inledningsvis göra den deklarationen, att jag gillar inte retroaktiv lagstiftning, vare sig det gäller skattelagstiftning eller annan lagstiftning. Man bör i alla väsentliga stycken försöka undvika det.”