

En bokanmälan

Av professorn Leif Mutén

Melz, Peter *Kapitalvinstbeskattningens problem* — föreläsningsvis vid fastighetsförsäljningar, akademisk avhandling, Juridiska Fakulteten i Stockholm; skriftserien, 1986, pris 430 kr inkl moms.

Under titeln "Kapitalvinstbeskattningens problem - föreläsningsvis vid fastighetsförsäljningar" har Peter Melz framlagt en tung doktorsavhandling (392 s. plus summary och index). Med grundlighet och energi har han plöjt igenom det med åren alltmer betydande materialet av lagförarbeten och rättsfall. Med omdöme och övertygelsekraft framlägger han sina synpunkter på lösningen av snart sagt alla möjliga och en del kanske omöjliga problem beträffande beskattningen av realisationsvinst på fastighet.

I den teoretiska del, som utgör bakgrund till den praktiska analysen, plöjer Melz kanske inte precis upp nyland. Ansatsen är visserligen klart positiv till ett omfattande inkomstbegrepp, innefattande i princip alla kapitalvinster, men förf. är realistisk nog att avvisa beskattningen av orealiserade vinster. Det hade kanske varit på sin plats med ett mera oreserverat erkännande av att lagstiftaren, så snart han bestämmer sig för att av praktiska skäl tillämpa ett realisationskriterium, därigenom ger avkall på kravet att systemet i teoretisk mening skall vara konsekvent.

Har man väl kompromissat på den punkten, borde det enligt min mening vara rimligt att i lagstiftningen göra skillnad mellan realisationstillfällen som bör utlösa beskattning och sådana som hellre borde lämnas obeskattade, lämpligen då med bestämmelser om vinstnedplöjning. Uppskovsbestämmelserna vid försäljning av permanentbostad - beklagligtvis ännu inte utvidgade till att omfatta bostadsrätter - är ett sådant exempel, som t o m Melz finner rimligt (s. 69). Med all rätt framhåller han också att det mänskliga kapitalets förändringar (han tänker på förväntningsvärdet av framtida arbetsinkomst) naturligtvis inte kan tas till beskattning som kapitalvinst (s. 11). Men i gengäld har han en strikt kvantitativ — eller krasst materialistisk — synpunkt när han (s. 370f.) föreslår, att en jordbrukare, som vill skänka bort sin gård - man föreställer sig till arvingarna - om han vill rädda ett möjligt realisationsförlustavdrag lämpligen istället kan sälja gården och skänka bort pengarna. Tänker man så, har man nog svårt att instinktivt fatta den ambition att bevara kapita-

let oförkränt, som ligger bakom den traditionella attityden till kapitalvinster.

Det är säkert alldeles riktigt att avhandlingen skrivits med utgångspunkt från ett inkomstbegrepp, som innefattar kapitalvinster, eftersom vår lagstiftning under senare decennier utvecklats i den riktningen. I själva verket ligger avhandlingens stora värde just i att konsekvenserna av denna rättsutveckling blir belysta. I det sammanhanget gör det inte så mycket att det historiska långtidsperspektivet kommer till korta - Davidsons "Om beskattningsnormen vid inkomstskatten" från 1889 utvärderas t ex inte alls. Men man kan likväl miss-tänka att ett litet djupare historiskt betraktelsesätt skulle hjälpt författaren att se en del nu försummade distinktioner i rättsfallsmaterialet. För att bara nämna ett exempel diskuteras (s. 118f.) rättsfall angående förlust på grund av krockskada på bil använd i tjänst, utan att det nämns att man i sammanhanget tillämpar en distinktion mellan kapitalförlust och löpande kostnad, som hunnit avskaffas betr. rörelseinventarier. Den oprecisa termen "näringsverksamhet" tycks här ha lett förf. på villovägar.

Det är självfallet inte rättvist att mot en författare, som redan långt över-skridit gällande normer för en doktorsavhandlings omfång, invända att han borde skrivit ännu mer. Ändå känns det litet synd att den omläggning av beskattningen av försäljning av växande skog i samband med marken, som kunnat genomföras i och med att realisationsvinstbeskattningen av fastighet blivit i viss mening fullständig, har lämnats obeaktad. Detta är så mycket mera beklagligt, som man därigenom går miste om ytterligare en intressant aspekt på problemet om hur gränsen skall dras mellan löpande avkastning och köpeskilling (kap. 13).

Avhandlingen är upplagd i tre delar. Först kommer en teoretisk del om kapitalvinsternas natur och realisationsvinstbeskattningens principiella utformning, avslutad med en kort komparativ framställning av huvudreglerna i nordisk och amerikansk rätt. Sist kommer ett föredömligt klart och koncist sammanfattningskapitel. Däremellan finner man tio kapitel detaljerad analys av gällande rätt med kritik och förslag de lege ferenda. I dessa kapitel går förf. igenom reglerna för beräkning av försäljningsintäkt och omkostnadsbelopp, indexering, realisationsförluster, delavyttring, skillnaden mellan ordinära vinster och realisationsvinster liksom mellan upplåtelse och överlåtelse, reglerna om beskattningstidpunkten, hur man skiljer avkastning från köpeskilling, och slutligen reglerna beträffande benefika överlåtelser. Otvivelaktigt kommer denna avhandlingens huvuddel att i framtiden bli en ofta konsulterad källa till information om gällande rätt. Grundligheten i författarens genomgång liksom hans genomgående välbalanserade omdöme gör att detta blir en nyttig rättskälla.

Några randanmärkningar har en opponent naturligtvis alltid, inte minst därför att han, till skillnad från författaren, är lyckligt obunden av tids- och

utrymmesrestriktioner. Exempelvis har kringgåendeproblematiken fått en mycket sparsam behandling (kap. 4:4), och framställningen av "wirtschaftliche Betrachtungsweise" är en smula okritisk.

Undantagsförmåner behandlas (s. 311f.) men inte särskilt inträngande. Det är synd, speciellt därför att gällande regler för behandlingen av egendomslivräntor ändrats utan att man fördenskull gjort något åt undantagsförmånerna. De senare har också berövats sin karaktär av realrättigheter i nya JB, och även av detta skäl skulle en närmare analys ha varit av värde. Felet ligger emellertid främst hos lagstiftaren. När SkU uttalade (SkU 1983/84:52 s. 11), att prop. 1983/84:140 inte innebar några ändrade regler i fråga om beskattningen av undantagsförmån, var detta knappast vägledande, eftersom man måste anta, att den praxis för undantagsförmånernas skattemässiga behandling, som hunnit etableras, i princip grundats på samma överväganden som legat till grund för behandlingen av egendomslivräntor i allmänhet.

En annan punkt av både civilrättsligt och skatterättsligt intresse gäller ersättningskraft. Förf. har här inte riktigt klargjort innebörden av nya JB och nya VL, där för övrigt begreppet ersättningskraft utmönstrats till förmån för "andelskraft" (VL 9:16) resp. rätt till kraft enligt 15 kap. JB. Rättsfallsanalysen på s. 319f. betonar inte riktigt som den borde skillnaden mellan rätt till kraft av fastighets natur (t ex. i RÅ 1942 ref. 48) och avtalad rätt till frikraft utanför fastighetskategorien (t ex. RN 1962 4:9a). Också uttrycket "tillbehör" (s.243) används utan hänvisning till JB, och dessutom på ett litet förvånande sätt: substansförlust definieras som förlust av tillbehör till fastighet. Detta uttrycksätt förvillar med tanke på vad substansminskningsavdrag betyder.

En punkt, där kontrasten brukar vara påfallande mellan civilrättsligt och skatterättsligt språkbruk, är den om äganderättsövergång och avyttringsdatum. Praxis klarlades i viktiga delar redan med RÅ 1950 ref. 5 I och II. Härtill refereras också ordentligt. Men fortsättningen (s.152ff.) är inte så klar, när frågan diskuteras, vilken tid indexperioden skall omfatta. Korrekt fastslås, att indexperioden i praxis anknyts till tidpunkterna för upprättande av bindande avtal om förvärv resp. avyttring, men de lege ferenda antyds, att det kanske vore skäl att avvika från denna regel, när fastighetens värde i avtalet bestäms med utgångspunkt från värdet vid en annan tidpunkt än den formella överlåtelsetidpunkten. Förf. förordar, något kryptiskt, att i sådana fall indexuppräkningen sker "från tidpunkten då köpeskillingen bestämts". Härmed menas möjligen tidpunkten *per* vilken priset bestämts, men särskilt klart framgår detta inte. I sammanhanget anförs (s. 153) vad RSV i prop. 1982/83:144 s. 74f. yttrat om äganderättsövergång vid försäljning av aktier i fåmansbolag. Men detta gällde en helt annan fråga, nämligen *per* vilken tidpunkt de nya ägarna av överlåtet bolag skulle anses ha varit ägare vid tillämpning av FutjF. Om alls någon analogi skulle dras härifrån till fastighetsförsäljningar, borde det vara till den andra i RÅ 1950 ref. 5 behandlade frågan, nämligen vem som

med avseende på värdeminskingsavdrag och garantibelopp skulle anses som ägare under tiden från kontraktsdagen till den i kontraktet stipulerade dagen för äganderättens övergång. Sammanblandningen av de två frågorna ligger nära till hands om man ser t ex på RÅ80 1:82 och regeringsrådet Petréns av förf. i not 43 citerade yttrande.

Författarens lagtolkning är som regel både säker och klok. Möjligen kan man på s. 245 ställa frågan om han kanske övertolkat 19:e st. av p. 2 a anv. t. 36§ KL, där det sägs att skadeersättningsbelopp, som erhållits under innehavstiden, avräknas från ingångsvärdet. Förf. menar att avräkning inte kan göras från förbättringskostnadsdelen av omkostnadsbeloppet. Kanske är en vettigare tolkning tillåten mht att distinktionen mellan ingångsvärde och omkostnadsbelopp i anv. t. 36 § KL fick sin nuvarande form först 1976, medan 19:e st. kom till redan 1967, då termen ingångsvärde brukade användas för hela omkostnadsbeloppet. En formell lagtolkning leder emellertid till det resultat förf. anger.

En sådan lagtolkning är ingalunda utesluten. Förf. kunde, om han velat, gjort mer av detta, när han (s.323) behandlar avlösningsbelopp för egendoms-livränta och RSV/FB Dt 1980:8. I detta fall tillämpades 5 st. anv. t. 19§ KL strikt efter ordalydelsen. Ett avlösningsbelopp beskattades, oaktat någon beskattning inte skulle ha ägt rum, om man från början betalat ett kapitalbelopp. Orsaken är, att anvisningspunkten är slarvigt avfattad från början. Meningen var ursprungligen bara att klargöra, att medan partiellt beskattade livräntor av det slag, som omfattas av 32§ 2 mom, kunde avlösas skattefritt, sådana livräntor, som t ex på grund av att de avsåg förlorad arbetsförtjänst beskattades fullt ut, däremot inte borde kunna avlösas utan att avlösningsbeloppet beskattades. Recensenten, som en gång på 50-talet var med om att skriva ett remissyttrande, som utlöste det olyckliga skrivsättet i anvisningspunkten i fråga, kan inte undertrycka ett visst obehag vid tanken att misstaget petrifierats.

Däremot var det tidigare notisfallet RÅ 1958 Fi 1679 (s.235) nog rätt dömt, men då främst på grund av att omständigheterna antydde, att de snabbt avlösta periodiska betalningarna reellt motsvarade vad som borde varit en skattepliktig realisationsvinst. Omständigheterna finns antydde i min egen avhandling från 1959 (s. 184 n. 9). Förf. är dock tillåtligt puristisk, när han i sin rättsfallsbehandling bara utgår från vad som finns publicerat av behandlade rättsfall.

Lite märkligt är påståendet (s. 241) om det märkliga i att domarna i RRK R74 1:12 betr. ersättning för skada på fiske "formulerats olika". I båda de refererade fallen blev utgången densamma, medan KR dömt olika. Att den första domen lydde på ej ändring, medan RegR i formuleringen av den andra domen stilistiskt något avvek från KR:s formulering i det tidigare målet, är naturligtvis inte ointressant, men märkligt? Knappast. Också litet förvånande är an-

vändningen av uttrycket "obiter dictum" (s. 258 n. 19) för en bit av länsrätts domskäl i en av överinstanserna oändrad dom. Uttrycket brukar användas om yttranden fällda vid sidan av domskälen, för att ange att de inte har prejudikatsvärde. Sådan är tunnsådda i svensk rättspraxis, och det citerade uttalandet hade annan karaktär. Det är också litet svårt att hålla med not 73 på s. 281, där det sägs att RÅ 1975 ref. 54, avseende eftersyn vid taxering av rörelse, skulle representera samma situation som vid realisationsvinstbeskattning.

Slutligen kan nämnas, att förf. på s. 357f. framlägger en matematiskt korrekt lösning på frågan hur man bör beräkna storleken av en latent inkomstskatteskuld, då skulden är en funktion av den benefika andelens storlek, en fråga av betydelse vid behandlingen av vissa blandade fång. Kanske hade det varit värt att påpeka, att lösningen, som inbegriper en andragradsekvation, därmed torde vara diskvalificerad i HD:s ögon. Rättsfallet NJA 1947:661, som inte nämns i avhandlingen, gör det klart, att detta slags ekvationer, välbekanta för matematikstuderande på gymnasiet, anses för komplicerade för juristerna. Ett intressant exempel på separationen mellan de två kulturerna!

I gengäld förväntas jurister behärska svenska. Det gör inte Peter Melz särskilt bra. Dock bör det till hans försvar sägas, att han uttrycker sig koncist i korta meningar. Och han begriper vad han talar om. Det är alltså inte alls frågan om det dunkelt sagda, än mindre det dunkelt tänkta. Han har heder av en förnämlig avhandling, som både teoretiker och praktiker kommer att ha glädje av.