

Litteraturanmälan

Av professorn Sven-Olof Lodin

H Sterner, G Ekman, S Berglöf och A Gustafson, GRS Skattehandboken del 3, Norstedts 1985, ca pris 750 kr per del.

Sverige är ett litet land men med en omfattande och komplicerad skattelagstiftning. Visste man det inte förut ger den nya skepnaden av GRS Skattehandbok i lösbladssystem i vart fall klart besked. Det är ett omfattande verk — till och med så omfattande att dess praktiska hantering kan medföra problem för användaren. Svunnen är den tid då GRS ingick i varje skattekonults handbagage för att kunna ge klienter omedelbara besked i kniviga skattefrågor. För att ge motsvarande service idag krävs medhavt stadsbud.

GRS Skattehandbok skall totalt omfatta sex band, som publiceras successivt. De två först publicerade banden (24—37 §§ KL) har redan recenserats av jur.dr. Peter Melz (SN 1986 nr 1—2).

Denna recension omfattar det tredje bandet som omfattar 1—23 §§ KL med tyngdpunkten lagd på de grundläggande bestämmelserna i 19 och 20 §§ KL. 21—23 §§ är ju numera i huvudsak kompletterande till bestämmelserna angående rörelsebeskattning bortsett från skogsbeskattningen. De allmänna synpunkter som Melz framfört i sin anmälan kan jag i huvudsak instämma i. Även om det är för tidigt att ge ett samlat omdöme om den nya GRS kan ändå några praktiska synpunkter vara på sin plats.

Fördelen med en lagkommentar i lösbladssystem är att den kan vara ständigt aktuell, vilket också förlaget framhåller, och att användaren kan lita på att den också verkligen är aktuell. För detta krävs att hela verket uppdateras åtminstone en gång per år, annars förfelas delvis syftet med systemet. Kommentaren blir då mindre aktuell än de övriga standardverk på området — visserligen inte lika omfattande som GRS — som utges årligen. Med den snabba lagstiftningstakt vi har i Sverige blir detta dessvärre ett Sisyfosarbete, som jag inte avundas den tappra författarkvartetten. Det är ännu för tidigt att avgöra i vilken utsträckning man kommer att lyckas med förnyelsearbetet — supplement 2 har just utkommit omfattande 24—30 §§ KL, men även volymen med de inledande avsnitten i KL känns redan mogen för översyn på flera punkter. Takten i förnyelsearbetet blir avgörande för verkets framgång.

I "gamla" GRS utgavs rättsfallen i en separat volym, del II, som var och är ett oundgängligt hjälpmedel vid praxisundersökning. I GRS Skattehandbok har man valt att i stället införa rättsfallen efter kommentaren till varje paragraf. Detta förefaller vara en mindre lyckad lösning. För det första kan det ofta vara osäkert under vilken paragraf som ett rättsfall skall behandlas. Man behöver ofta leta under flera paragrafer. Detta blir med det nya systemet så otympligt att många ger upp. Om GRS I ofta ingick i skattekon.sulternas handbagage var GRS II, rättsfallsdelen, en nödvändig reskamrat. Det är en allvarlig nackdel att det inte längre är möjligt att ha med sig rättsfallen i en separat volym. Jag får därför be författarna att allvarligt överväga att införa en särskild rättsfallsvolym.

Det finns naturligtvis inte möjligheter att i rättsfallsavdelningen ta med alla rättsfall, men alla fall som kan anses som viktiga ur någon synvinkel bör vara med. Vad som är viktigt är naturligtvis en bedömningsfråga. Det förefaller dock som om författarna varit alltför återhållsamma i sitt rättsfallsurval. Blir urvalet för magert förlorar handboken sitt värde som auktoritativ källa. Under 19 § saknas exempelvis RÅ 83 1:73 rörande behandlingen av penninggåva i samband med pensionering liksom RÅ 84 1:40 I och II rörande skattprisresor. Under 20 § saknas exempelvis RÅ 81 1:21 och 1:54 ang avdragsrätt för arbetsrum, RÅ 83 1:78 ang studiekostnader. Det är möjligt att man avser att presentera dessa rättsfall under senare paragrafer. I så fall understryker förhållandet behovet av en särskild rättsfallsdel.

I ett så omfattande verk, som skattehandboken nu utgör, skulle interna hänvisningar underlätta läsarens arbete betydligt. Tyvärr används denna teknik alltför sparsamt. Lösbladssystemet medger emellertid att fler hänvisningar kan införas succesivt.

GRS Skattehandbok bygger i stora delar på "gamla" GRS, 8:e uppl, vilket framgår särskilt tydligt när det gäller kommentarerna till de inledande avsnitten av kommunalskattelagen. Detta är också naturligt, då denna del av KL inte utsatts för så stora förändringar. De synpunkter, som i det följande framförs i en blandning av smått och stort, gäller därför också till en del den framställning som övertagits från GRS 8:e uppl.

1. I kommentaren till 4 § KL (sid 4:7) känns det lite lustigt att möta terminologin från gamla jordabalken, som upphävdes från 1972, när effekterna för fastighetsbeskattningen av en fastighetsförsäljning beskrivs. Det hade också varit lämpligt med en hänvisning till de övriga ställen i verket där skatteproblem vid ägarbyte behandlas. Det är många problem, som kan uppstå, vilket inte alls återspeglas i den korta behandlingen under 4 §. En hänvisning till Bergström, Skatter och civilrätt (1978), där dessa problem ingående behandlas, bör införas.

2. Under 19 § behandlas en rad svåra problem, som inte har några enkla svar. Särskilt gäller det inkomstskatteeffekter av benefika transaktioner. Här

har jag på ett par punkter en annan uppfattning än författarna av Skattehandboken. På några punkter har man uttryckt sig oklart eller för kortfattat.

På sid 10:19 sägs angående värderingen av omsättningsfastigheter i samband med gåva endast att taxeringsvärdet inte godtagits som saluvärde utan att det faktiska allmänna saluvärdet skall användas. Som stöd åberopas RÅ 80 1:64. Det är korrekt att taxeringsvärdet inte godtas som uttryck för ett saluvärde. Därmed är inte sagt att det inte har betydelse för värderingen. Det torde fortfarande vara så att marknadsvärdet anses motsvara 133 % av taxeringsvärdet om inte särskilda skäl talar däremot — d v s vill fiscus ha ett högre värde måste han visa att marknadsvärdet är högre. Detta är också den ståndpunkt RR intagit i RÅ 82 1:84 I och II. Frågan gällde i det ena fallet byte (enl reavinstreglerna) i det andra förtäckt utdelning. I det åberopade RÅ 80 1:64, som var ett förhandsbeskedsärende, var frågan om definitionen av allmänna saluvärdet aldrig uppe till bedömning.

3. På sid 19:19 behandlas också utskiftning från aktiebolag. Det hade kanske varit på sin plats att uttryckligen påpeka att det saknas regler om behandlingen av reavinstbeskattad egendom i samband med utskiftning. Detta har medfört att någon uttagsbeskattning ej äger rum varken vid utskiftning eller utdelning. Detta har medfört att utdelning resp underprisförsäljning från svenskt dotterbolag till utländskt moderbolag kunnat ske utan uttagsbeskattning av det svenska bolaget (se RÅ 1979 Aa 245 och RÅ 83 1:13, i Skattehandboken refereras målen som RSV/FB Dt 1980:6 och 1983:21). Detta ganska uppseendeväckande förhållande nämns men utan någon kommentar på sid 19:20. Här hade en förklaring eller diskussion varit på sin plats. Det har funnits en tendens i senare upplagor av GRS att i allt mindre utsträckning kommentera eller förklara bestämmelser och rättsfall utifrån bakomliggande principer liksom att ange vilken principiell räckvidd ett rättsfall kan ha. Det är i och för sig förklarligt då det måste vara tungt nog att bara redovisa gällande rätt. Härigenom vittrar det, som varit GRS styrka framför andra handböcker, dock sakta bort, nämligen att inte bara förklara hur gällande rätt är beskaffad utan också varför. Det vore önskvärt om författarna — nu när skeppet är sjösatt — i det fortsatta arbetet kunde återinföra mer av förklaringar och principiella resonemang, som till exempel här i vart fall ett omnämnande av kontinuitetsprincipens existens och helst en diskussion om dess räckvidd. När det gäller den aktuella frågan har i *Beskattning av inkomst och förmögenhet*, där jag är en av medförfattarna, vi försökt förklara utgången i de två målen med att den troligen bygger på samma princip, som tillämpas vid gåva av enstaka tillgångar i rörelse. Denna medför att uttagsbeskattning endast sker beträffande tillgångar vars försäljning hade beskattats i förvärvskällan. Varken gåva, utdelning eller utskiftning utlöser reavinstbeskattning för utgivaren även om betydande värdestegring föreligger. Det bakomliggande skälet skulle vara realisationsvinstbeskattningens extraordinära karaktär jämfört med övriga för-

värvskällor. Det är också därför som 43 § 1 mom KL inte heller är tillämpligt enligt RR:s syn.

4. På sid 19:22 behandlas frågan om försäljning av ärvd rörelseegendom. Där anges med åberopande av RN 1957 nr 4:2 att arvingen aldrig blir rörelsebeskattad för en sådan försäljning, om han inte själv driver rörelse. Det anges att särskilda regler gäller för fastigheter och aktier som utgör omsättningstillgångar liksom för avverkningsrätter.

Frågan är omstridd och RN 1957 nr 4:2 visar faktiskt på motsatsen till vad Skattehandboken hävdar. Målet består av två fall, a) som gällde omsättningsfastigheter ärvda från en avliden byggmästare och b) antikviteter ärvda från en avliden antikvitetshandlare. I fall a) skulle enligt RR ingen rörelsebeskattning ske för arvinges fastighetsförsäljning. I fall b) ansåg emellertid RR att rörelsebeskattning skulle ske om antikviteterna såldes. Av ett kompletterande följdmål framgår att beskattningskonsekvenserna skulle bli lika hårda oavsett på vilket sätt försäljningen skedde. Det finns också tidigare mål med samma utgång. Före den införda lagändringen betr fastigheter tolkades målet i allmänhet så att aktier och fastigheter, som kunde ses som "normala" förmögenhetsplaceringsobjekt förlorade sin rörelsekaraktär i och med arvsskiftet, medan andra rörelsetillgångar behöll sin rörelsekaraktär i arvinges hand. Frågan är nu om det förhållandet att den nya lagstiftningen betr arvfången egendom inte kom att omfatta alla rörelsetillgångar skall tolkas så att "övriga" rörelsetillgångar numera skulle förlora sin rörelsekaraktär vid arvskifte eftersom de föll utanför lagstiftningen. Jag tror inte det, men frågan är omstridd. RN 1957 nr 4:2 b kan dock bara användas som stöd för att beskattning skall ske — inte för den motsatta uppfattningen som hävdas i Skattehandboken.

5. På sid 19:30 ff behandlas överlåtelse och upplåtelse av fast eller lös egendom. Uppläggnings jämförelsen mellan grunderna för beskattning av ersättning för överlåtelse å ena sidan och å andra sidan av ersättning för upplåtelse är inte särskilt lyckad och på sid 19:33 blir det direkt fel. Det sägs att som allmän regel för beskattning vid överlåtelse av en särskild rätt till egendom gäller att ersättningen skall beskattas på samma sätt som om fråga har varit om upplåtelse av egendomen. Om jag som privatperson utan rörelseanknytning köpt en licensrätt är royaltyinkomsten jag får för upplåtelse av licensen rörelseinkomst, medan en försäljning av licensen blir realisationsvinstbeskattad. Detta är huvudregeln såvida inte särskilda lagregler finns eller tillgången i sig utgör en tillgång i en bedriven rörelse eller liknande. När det gäller in-trängsersättningar måste också författarna omedelbart göra en reservation beträffande den angivna principen. Hänvisningen överst på sid 19:43 blir genom framställningen på sid 19:33 också svår att förstå.

6. På sid 19:35 anges helt riktigt men kort att vinster på kortspel har beskattats som tillfällig förvärvsverksamhet (RÅ 1944 not fi 859). Man borde ha tillagt att omständigheterna i målet var mycket speciella (skönstaxeringsmål).

Jag tror att mycket få av landets många kortspelare behöver frukta något p g a detta speciella fall.

7. På sid 19:39 anges att vinstandelar, återbäring och premieåterbetalningar på försäkringar beskattas efter samma regler som försäkringsbelopp som faller ut p g a försäkringarna. Därefter hänvisas till RÅ 80 1:8 där vinstandelen som utskiftades från ett likviderande sakförsäkringsbolag ej beskattades trots att premierna hade varit avdragsgilla och trots att utfallande försäkringsbelopp hade beskattats i det aktuella fallet. Målet visar just att vinstandel på sakförsäkring på grund av den språkliga utformningen av bestämmelsen i 19 § skall behandlas annorlunda än återbäring och premieåterbetalningar. Kommentaren vars första del härrör från tiden före det angivna målet har tydligen inte justerats i anledning av rättsfallet.

8. På sid 19:55 hänvisas angående idrottspriser endast till RSV Dt 1980:10 utan ett ords angivande av hur beskattningen är utformad. Frågan är av så pass stort allmänt intresse, vilket inte minst visar sig genom många idrottsklubbers och idrottsmäns skatteproblem, att några raders kommentar hade varit på sin plats.

Likaså behandlas beskattningen av diverse tävlingspriser på sid 19:56 väl kortfattat. Kommentaren torde dessutom ge uttryck för en föråldrad uppfattning. I allt fler fall löper vinnaren enligt senare praxis risk för att bli beskattad för exempelvis prisresans hela värde i takt med vilka orter som anses ligga inom ramen för triviala semester mål; se RÅ 1967 ref. 45.

9. Att behandla 19 § och anslutande frågeställningar tillfredsställande och strukturera behandlingen väl är minst sagt komplicerat. Formen med paragrafkommentarer lämpar sig inte för övergripande resonemang eller djupare behandling av viktiga sakområden som inte faller direkt under någon paragraf. Här skulle jag ändå just beträffande 19 och 20 §§ önska att författarna då och då tog ett större grepp. Exempelvis saknar jag när det gäller behandlingen av levnadskostnader på sid 20:19 ff ett principiellt resonemang om gränsdragningen mellan levnadskostnader och avdragsgilla kostnader. Under senare tid har en rad olika metoder för kringgående av förbudet mot avdrag för levnadskostnader konstruerats och prövats med växlande framgång för de skattskyldiga. Så kunde RÅ 84 1:39 (endast referat i rättsfallsdelen) bilda en god utgångspunkt för en diskussion om alla dessa konstruktioner och om RR:s praxis. Jag är osäker om RR verkligen valt rätt väg genom att angripa flera av dessa fall på räntekostnadssidan — i stället för på förmånssidan — vilket man började med i det s k privatleasingfallet (RÅ 82 Aa 72). Bara de som lånar pengar till sina ”insatser” m m blir nu drabbade, medan de som använder egna pengar och åtnjuter en lika stor ekonomisk fördel i form av naturaavkastning undgår beskattning.

10. På sid 20:26—27 behandlas möjligheten till kostnadsavdrag för utländsk skatt mycket kort. Kommentaren är här alltför kortfattad. De problem som

kan uppstå och de förhållanden den skattskyldige bör beakta innan han väljer avdragsrätt antyds inte. Samspelet med skatteavräkningsreglerna berörs inte alls. Även om merparten av dessa problem förmodligen diskuteras i kommentaren till 24-26 §§ Si, bör problemen belysas något i samband med avdragsrätens behandling.

Ovan har anförts en rad olika synpunkter på framställningen i GRS Skattehandbok. Genom att det är fråga om ett lösbladssystem känns det ovanligt meningsfullt att framföra synpunkter.

Vad som anförts får inte undanskymmas att det är ett jättearbete som författarna utfört och också påtagit sig för framtiden. Författarteamets stora sakkunskap borgar för en hög kvalitet också i fortsättningen.

Den svenska skattevärlden skall vara dem mycket tacksamma. Det har länge saknats en aktuell GRS. Hädanefter har vi löfte på att alltid ha tillgång till en så guldvarm produkt. Jag hoppas att man med tiden också har ork till en något djupare och mer förklarande framställning på viktigare punkter.