

Inkomstskattelagen – några reflektioner över en tonårig lagstiftning

Stefan Olsson

Professor Stefan Olsson reflekterar över den språkliga utvecklingen historiskt av Inkomstskattelagen och belyser vissa brister och svårigheter med lagstiftningen. Enligt Olsson talar allt för att skattelagstiftningen, och särskilt den som avser företagsbeskattningen, kommer att vara omfattande och svårtillgänglig även framöver och att förändringstakten, särskilt med beaktande av den internationella utvecklingen, kommer att vara fortsatt hög.

Inledning

Det senaste millenniumskiftet föregicks både av förväntningar och farhågor, varav de senare till större delen lyckligtvis uteblev. I ett tusenårigt perspektiv var ikraftträdandet av inkomstskattelagen (1999:1229), IL, knappast en stor händelse, men för svensk skatterätt innebar den nya lagen nödvändig modernisering, uppstramning och förenkling. Inkomstskattelagen ersatte 1928 års kommunalskattelag, KL, och 1947 års lag om statlig inkomstskatt, SIL. Båda dessa lagar var tillkomna i en annan tid och ekonomi och skrivna med ett vad som idag framstår som ålderdomligt språk. Så sent som vid tiden för avskaffandet av KL innehöll denna lag ännu följande lydelse av anvisningarna till 32 §, vilken snarast för tankarna till svunna tiders tjänsteförhållanden.

”1. Vissa befattningshavare i statens tjänst äga att utöver de vanliga avlöningsförmånerna åtnjuta särskild gottgörelse för tjänstgöring under mera krävande eller besvärliga förhållanden. Hit är att räkna s.k. kallortstillägg för tjänstgöring i de nordligare delarna av riket, s.k. ödebygdstillägg för vissa prästerliga befattningar, s.k. enslighetstillägg till befattningshavare vid lots- och fyrstaten, särskilda avlöningstillägg till provinsialläkare i svårbesatta distrikt, ersättning till personal vid armén och marinen under flygtjänstgöring och för dykeriarbete, sjöstillägg till beställningshavare vid flottan och kustartilleriet, lokomotivtjänstpenningar vid järnvägarna, vinterdagavlöning till personal å fryskepp eller å lotsverkets ångfartyg. Dessa och andra sådana ersättningar äro att räkna som avlöningsförmåner och såsom sådana att hänföra till intäkt av tjänst.”

Både KL och SIL ändrades kraftigt över tiden och i samband med den stora skattereformen förstördes slutligen den ursprungliga strukturen och ett komplicerat samspel mellan lagarna inträdde.

IL innebar en språklig och systematisk genomgång av lagtexten, men få nya materiella regler i sig. Efter 1999 har omfattande ändringar och tillägg gjorts, vilka till stor del utgörs av implementering av EU-rättsliga regler. Med ett kritiskt öga kan några egenheter för inkomstskattelagen identifieras, som kommer att diskuteras vidare i krönikan:

- Språklig genomgång av lagtext som tillkommit under olika epoker
- Språk och terminologi
- Trots en övergripande struktur är det svårt att få överblick över materialet
- EU-rättsliga regler ”sprängs in” i den befintliga strukturen
- Enskilda regler har ett brett tillämpningsområde som inte alltid framgår av lagtexten
- Viktiga regler saknas i lagtexten
- Lagtexten är ibland svårbegriplig och ingen ”karta över verkligheten”

Språklig genomgång av lagtext som tillkommit under olika epoker

Ett uttalat syfte med den nya lagen var att ”göra de ofta komplicerade bestämmelserna så lättlästa som möjligt”. Detta syfte fullföljdes både genom att det i den nya lagtexten undveks att använda både krånglig meningsbyggnad och ålderdomliga och svårbegripliga ord. Som exempel på ålderdomliga ord eller former som rensats ut ur lagtexten nämns i förarbetena *givit*, *vederlag* och *köpeskilling*.

Språk och terminologi

En delvis förändrad terminologi togs i bruk i IL. Efter att termerna begränsat eller inskränkt skattskyldighet använts om vartannat som beteckning utländska subjekt som var skattskyldiga i Sverige och stiftelser eller ideella föreningar med skattelättnader renodlades termanvändningen. Begränsad skattskyldighet avser nu den i geografiska avgränsningen i 3 och 6 kap., Skattelättnader i 7 kap. betecknas som *undantag från skattskyldighet*, t.ex. i 35 kap. 2 § IL. Överlag finns dock en oklar struktur över kapitlen 3 – 7 kap. IL, vilka benämns som avd. II i IL, eftersom de på ett översiktligt plan reglerar skattskyldighet men i praktiken berör tämligen olika frågor. Som nämnts behandlar kap. 3 och 6 i första hand den geografiska avgränsningen av skattskyldigheten för fysiska och juridiska personer. Kap. 4 och 5 rör dödsbon och handelsbolag/kommanditbolag m.m., med den innebörden att dödsbon är skattskyldig och handelsbolag inte är skattskyldiga enligt IL. Kapitel 7 gäller som nämnts olika former av skattelättnader för ideella föreningar och stiftelser.

I IL är termen *realisationsvinst* ersatt med ordet *kapitalvinst*, trots att detta uttryck knappast användes i dagligt tal. Remissinstanser hade föreslagit det mer talspråkliga uttrycket *reavinst*. En fördel med benämningen *kapitaltillgångar* för sådana tillgångar som är föremål för kapitalvinst/förlustberäkning vid försäljning var enligt regeringen att det tydliggjordes när försäljning av en tillgång i inkomstslaget näringsverksamhet skulle beräknas enligt reglerna i inkomstslaget kapital.

Introduktionen av IL föregicks av en diskussion om lagstiftningen borde utformas könsneutralt. En nackdel med en sådan utformning ansågs vara att lagstiftningen skulle tyngas av omständliga formuleringar. En annan var att lagtexten ofta även avsåg olika former av juridiska personer. Lagstiftaren landade i att konsekvent skriva ”han” som beteckning på den skattskyldige. Det är knappast troligt att en sådan utformning av lagtexten hade accepterats idag.

Den komplicerade materia som behandlas i olika kapitel i IL leder till användningen av ett antal olika termer, som bara är relevanta i enstaka kapitel i lagen. Exempel kan vara ”ursprungsbostad och ersättningsbostad, som förekommer i 47 kap. IL avseende uppskovsbelopp på kapitalvinst. I detta kapitel återfinns bl.a. följande exempel på ”tungvrickningsramsa”:

”Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden, får uppskovsbeloppet inte överstiga så stor del av föregående års kapitalvinst ökad med tidigare uppskovsbelopp som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden.”

Ett annat exempel på en speciell terminologi är termen privatbostadsföretag i 2 kap. 17 § IL. För en lekman ligger det förmodligen närmast till hand att tro att ett sådant företag har som verksamhet att hyra ut privatbostäder. Så är ju dock inte fallet, utan ett privatbostadsföretag är i första hand en bostadsrättsförening eller en förening som hyr ut garage till sina medlemmar.

Särskild hänsyn togs vid utarbetandet av IL till ökad precisering av det som brukar betecknas som *kvantifierande uttryck*, dvs. språkliga uttryck som avses motsvara en viss andel eller procentsats. De kvantifierande uttrycken har undersökts i ett par artiklar av Robert Pålsson, som kommer till följande slutsats om deras användning.

Prop. 1999/2000:2, s. 493

Prop. 1999/2000:2, s. 493

Prop. 1999/2000:2, s. 505–506

Prop. 1999/2000:2, s. 494–495

47 kap. 9 § 2 st. 2 p. IL.

Se Pålsson, Skattenytt 1999, s. 614 - 625, och Skattenytt 2018, s. 160 - 176.

Så gott som uteslutande = 90, 95 – 100 %

Huvudsakligen = 75 %

Klart övervägande del = 60 %

Övervägande = mer än hälften

Väsentlig = 40 %

Betydande = 30 % ?

Jämförlig inkomstbeskattning = 15 %

Inte obetydlig del = 20 %

Ringa del = 5 – 10 %

Fåtal = max. 10 st.

Ett konstaterade som kan göras, utan att det innebär kritik mot lagstiftaren, är att ekonomiska eller samhällsvetenskapliga termer eller vardagliga uttryck som används i den offentliga debatten, saknas i lagtexten. Till dessa hör ”bolagsskatt”, ”pensionärsskatt”, ”flyttskatt” samt ”rot/rut-avdrag”. Men märk väl att ordet *jobbskatteavdrag* förekommer i 67 kap. 5 § IL, trots att det egentligen inte är ett avdrag utan en skattereduktion.

I den allmänna debatten är ”kommunalskatt” ett återkommande begrepp. En studie av IL visar dock att termen lyser med sin frånvaro i den majoriteten av kapitel som behandlar de materiella reglerna i IL. Termen *kommunal inkomstskatt* återfinns endast i 1, 65 och 67 kap. IL. Samma förhållande gäller termen *statlig inkomstskatt*.

Överblick över materialet

Ett argument för att införa IL var att skapa en övergripande struktur, som saknades i korsbefruktningen mellan KL och SIL. Den ursprungliga strukturen har dock kommit att förändras av nyttillkomna kapitel, t.ex. uppskjuten beskattning (48 a kap.) eller skattefrihet för kapitalvinster (25 a kap.) Det ursprungliga 43 kap. IL om lättnadsbelopp har avskaffats. Trots den ursprungliga, genomtänkta strukturen framstår IL som rörig, vilket givetvis har att göra med det enorma materiella område som behandlas i lagen. Sverige har valt att ha en gemensam inkomstskattelag både för fysiska och juridiska personer, till skillnad från en del andra länder. Ett exempel är beskattning av aktiebolag. 6 kap. IL behandlar obegränsad och begränsad skattskyldighet för juridiska personer. I 13 – 40 kap. IL finns regler för inkomstslaget näringsverksamhet, varav merparten är tillämpliga både på fysiska och juridiska personer. Av 65 kap. 10 § IL framgår att bolagsskatten (än så länge) är på 22 %.

45 kap. IL har titeln *Aryttring av fastighet*. Kapitlet är tillämpligt på kapitalvinst/förlustberäkning vid försäljning av alla sorters fastigheter, dvs allt från skogsfastigheter till industrier, samt både för inkomstlagen kapital och näringsverksamhet. Regelverket är i dock huvudsak utformat med utgångspunkt i fysiska personers försäljning av villor. Detta manifesteras i att regelverket i 46 kap. IL, avseende försäljning av bostadsrätter, med bortseende från de särskilda beräkningsgrunderna för *inre reparationsfond* (46 kap. 6 § IL) är i det närmaste identiska med reglerna i 45 kap.

EU-rättsliga regler ”sprängs in” i den befintliga strukturen

36 - 38 a kap. IL gäller ganska speciella situationer. 36 kap. har titeln *Kommissionärsförhållanden*, men den skatterättsliga definitionen av kommission i kapitlet motsvarar inte den civilrättsliga. 37 – 38 a kap. IL baseras på det EU-rättsliga fusionsdirektivet och Sverige har således en skyldighet att implementera

Av exempelvis bil. 24.2 till IL framgår att flertalet andra EU-länder (i de språkversioner som är begripliga för undertecknad) har särskilda bolagsskatter och liknande medan vi i Sverige hänvisar till statlig inkomstskatt som vår motsvarighet till inkomstskatt.

Vidare jämföras byggnad som utgör lös egendom med fastighet, 2 kap. 6 § IL.

dessa regler, även om de avser speciella situationer. 38 a kap. är bara ett exempel på lagregler som tillkommit efter införandet av inkomstskattelagen, för att implementera EU-rätten i svensk lagstiftning. Till dessa hör även 35 a kap. om koncernavdrag och 48 a kap. om framskjuten beskattning vid andelsbyten. Det finns även enskilda lagrum som har införts för att säkerställa EU-rättens genomslag nationellt, t.ex. 35 kap. 2 a § som gör det möjligt att utan begränsningar ”hoppa” över dotterföretag i andra EU-länder, så länge som bidragen går mellan företag som är skattskyldiga i Sverige. Ett annat exempel är 53 kap. 2 §, rörande underprisöverlåtelser i inkomstslaget kapital, där regelverket ändrats till följd av EU-rättslig praxis.

Viktiga regler saknas i lagtexten

Ibland innehåller IL tydligt definierade huvudregler, t.ex. kapitalvinstberäkning i 44 kap. 13 § IL, kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § IL och i 26 kap. 14 § IL. Viktiga skatterättsliga principer som följer av rättspraxis, och som varit oförändrade i årtal saknas, t.ex. huvudsaklighets- och delningsprinciperna vid beräkning av vad som är försäljning respektive gåva vid blandade fång av fast och lös egendom. Lagstiftaren har ju i dessa fall länge haft möjlighet att kodifiera praxis och att man avstått därifrån framstår som ett medvetet val. Även avgränsningen av det skatterättsliga begreppet värdepappersrörelse följer av praxis.

Lagtexten är ibland svårbegriplig och ingen ”karta över verkligheten

Man kan också ställa sig frågan, vad är kartan och verkligheten? Reglerna om periodiseringsfonder, räntefördelning och expansionsfonder i 30 kap. 6 §, 33 kap. 5 § samt 34 kap. 5 § IL är väldigt komplicerade och svårbegripliga för den som bara har lagtexten som informationskälla. Särskilt att definiera underlag för dessa resultatjusteringar har lett till en komplicerad lagtext. Ett exempel är 33 kap. 5 § IL om underlaget för räntefördelning:

”Med det för räntefördelning justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före räntefördelning ökat med

- avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §,
- avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto enligt 16 kap. 32 § samt särskild löneskatt enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader för dessa poster,
- avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap., och
- avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap., minskat med
- sjukpenning och liknande ersättningar som avses i 15 kap. 8 §,
- återfört avdrag för egenavgifter enligt 16 kap. 29 §,
- återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap., och
- återfört avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap.”

I praktiken används SKV:s deklarationsblanketter och informationsmaterial. När man fyller i deklarationsblanketten framstår det inte alls så komplicerats som i citatet ovan att få fram rätt underlag för räntefördelning. Ett annat exempel är återföring av avskrivningar på byggnad, som görs på deklarationsblanketten i särskild ruta, framgår endast indirekt av lagtexten i 19 kap. 5 § IL.

Exemplen ovan visar hur svårtillgänglig den skatterättsliga lagstiftningen, och tillämpningen av den, är trots de goda intentioner som funnits att strukturera lagtexten och förenkla språket. En förklaring till detta är givetvis att det skatterättsliga stoffet i sig ofta är komplicerat och att lagtexten därför i första hand vänder sig till ämnesspecialister. Som visat med exemplet ovan avseende räntefördelning är lagtexten

Se RÅ81 1:29 och RÅ 1943 ref. 9.

Se RÅ 1988 ref. 45 I m.fl. rättsfall.

ofta långtifrån lättillgänglig för den enskilde skattebetalaren. I detta fall är det istället genom deklarationsblanketter och informationsmaterial som bestämmelserna får göras begripliga för andra än ”ämnesnördar”. Sannolikt är detta en ordning som kommer att bestå framöver. ”Förenklingar” för skattebetalare och deklareranter, huvudsakligen i inkomstlagen tjänst och kapital, har ju gjorts på annat sätt än genom förenklad lagtext, nämligen t.ex. i form av en omfattande användning av kontrolluppgifter, minskade avdragsmöjligheter, moderniserade deklarationsrutiner m.m. Allt talar för att skattelagstiftningen, och särskilt den som avser företagsbeskattningen, kommer att vara omfattande och svårtillgänglig även framdeles och att förändringstakten, särskilt med beaktande av den internationella utvecklingen, kommer att vara fortsatt hög.

Av: Stefan Olsson, Professor i finansrätt, Handelshögskolan, Karlstads universitet

Publicerad: 2018-12-10