Statens offentliga utredningar
1995:137
Finansdepartementet

Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen

Betänkande av Kapitalförlustutredningen

A: Ref KB
Occ SOU
70

Statens offentliga utredningar
1995:137
Finansdepartementet

Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen

Betänkande av Kapitalförlustutredningen
Stockholm 1995

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes, Offentliga Publikationer, på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningskontor.

Beställningsadress: Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Fax: 08-20 50 21
Telefon: 08-690 90 90

Svara på remiss. Hur och Varför. Statsrådsberedningen, 1993.
- En liten broschyr som underlättar arbetet för den som skall svara på remiss.

Broschyren kan beställas hos:
Regeringskansliets förvaltningskontor
Arkiv- och informationsenheten
103 33 Stockholm
Fax: 08-790 09 86
Telefon: 08-405 24 81

Graphic Systems AB, Göteborg 1995

ISBN 91-38-20125-9
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 30 juni 1994 bemyndigade regeringen statsrådet Bo Lundgren att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av bestämmelserna om kapitalförluster och organisationskostnader m.m.

Med stöd av detta bemyndigande förordnades den 16 augusti 1994 kammarrättslagmannen Peter Wennerholm som särskild utredare.

Som experter förordnades den 1 september 1994 kammarrättsassessorn Lars Bergendal, chefjuristen Jan-Mikael Bexhed, departementssekreteraren Ellen Bramness Arvidsson, direktören Gunnar Johansson, kammarrättsassessorn Lena Lagercrantz, professorn Peter Melz, kammarrättsassessorn Christina Otto (t.o.m. den 11 januari 1995) och avdelningsdirektören Håkan Söderberg.

Till sekreterare förordnades den 16 augusti 1994 kammarrättsassessorn Raymond Grankvist.

Utredningen har antagit namnet Kapitalförlustutredningen.

Jag får härmed överlämna betänkandet Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen (SOU 1995:137). Uppdraget är därmed slutfört.

Stockholm i december 1995

Peter Wennerholm

/Raymond Grankvist

Innehållsförteckning

Förkortningar 9

Sammanfattning 11

Författningsförslag 17

1 *Inledning* 27
1.1 Utredningsuppdraget 27
1.2 Utredningsarbetet 28

2 *Principen om förbud mot avdrag för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla* 29
2.1 Inledning 29
2.2 Allmän bakgrund 30
2.2.1 Något om de grundläggande teorierna bakom 1928 års kommunalskattelag 30
2.2.2 Begreppet förvärvskälla 31
2.2.3 Inkomstslagens indelning i förvärvskällor 33
2.3 Innebörden av bestämmelsen i 20 § första stycket KL 34
2.4 Närmare om principens betydelse 37
2.4.1 Inkomstslaget tjänst 37
2.4.2 Inkomstslaget näringsverksamhet 41
2.4.3 Inkomstslaget kapital 43
2.4.4 Sammanfattning 44
2.5 Överväganden 45

3 *Kapitalförluster — bakgrund* 49
3.1 Inledning 49
3.2 Definition av begreppet kapitalförluster 49
3.3 Historik 49
3.4 Gällande rätt 52
3.4.1 Inledning 52
3.4.2 Inskränkningarna i kapitalförlustbegreppet 53
3.5 Närmare om kapitalförlustbegreppets betydelse 60
3.5.1 Inkomstslaget näringsverksamhet 60
3.5.2 Inkomstslaget tjänst 60
3.5.3 Inkomstslaget kapital 66

4 *Särskilt om förlust av kontanta medel i näringsverksamhet* 67
4.1 Gällande rätt 67
4.2 Kommentar till rättsläget 70
4.3 Framförd kritik mot rättsläget 71
4.4 Brottsstatistik 72
4.5 Något om möjligheterna att försäkra sig mot förluster av kontanta medel i näringsverksamhet 73

5 *EG-aspekter och utländsk rätt* 75
5.1 EG-aspekter 75
5.2 Danmark 75
5.2.1 Grundläggande avdragsbestämmelser 75
5.2.2 Kapitalförluster 76
5.3 Finland 77
5.3.1 Allmänt 77
5.3.2 Grundläggande avdragsbestämmelser 78
5.3.3 Kapitalförluster 79
5.4 Norge 79
5.4.1 Grundläggande avdragsbestämmelser 79
5.4.2 Kapitalförluster 80
5.5 Storbritannien 80
5.6 Tyskland 80
5.7 Kanada 81
5.8 USA 81

6 *Kapitalförluster — övervägande* 83
6.1 Varför skiljer man på driftförluster och kapitalförluster? 83
6.2 Kapitalförlustbegreppets betydelse i gällande rätt 84
6.3 Normalitetskraven i 20 § och 22 § KL 84
6.3.1 Allmänt om sambandet mellan 20 § och 22 § KL 84
6.3.2 Särskilt om normalitetskravet i 22 § KL 86
6.3.3 Särskilt om normalitetskravet i 20 § KL 87
6.4 Avskaffande av kapitalförlustbegreppet 88
6.5 Förslag till ny reglering av avdragsrätten för förluster 89
6.5.1 Inkomstslaget näringsverksamhet 89
6.5.2 Inkomstslaget tjänst 89

7 *Särskilt om avdragsrätt för förlust av kontanta medel i näringsverksamhet* 91
7.1 Inledning 91

7.2 Utgör förlust av kontanta medel genom brott ”kostnad i verksamheten”? 91
7.3 En utvidgad avdragsrätt 93
7.3.1 Allmänna utgångspunkter 93
7.3.2 En särskild bevisregel 95
7.3.3 En särskild beloppsbegränsning 96
7.3.4 En särskild presumtionsregel 97
7.4 Uttrycket kontanta medel 99

8 *Förlust av kontanta medel och mervärdesskatt* 101
8.1 Allmänt 101
8.2 Gällande rätt 101
8.3 Överväganden 102

9 *Organisationskostnader* 105
9.1 Inledning 105
9.2 Begreppet organisationskostnader 105
9.2.1 Civilrätten 105
9.2.2 Skatterätten 107
9.3 Gällande rätt 107
9.3.1 Inledning 107
9.3.2 Sådana kostnader som civilrättsligt brukar betecknas som organisationskostnader 108
9.3.3 Bolagsbildningskostnader 109
9.3.4 Kostnader för ökning av aktiekapitalet 111
9.3.5 Förvaltningskostnader 113
9.3.6 Kostnader i samband med förvärv av aktier resp. kostnader i samband med planerade men ej genomförda förvärv 114
9.3.7 Flyttningskostnader 115
9.3.8 Kostnader i samband med fusion 116
9.3.9 Kostnader i samband med fission 118
9.3.10 Kostnader i skattemål 118
9.4 Överväganden 119
9.4.1 Allmänna utgångspunkter 119
9.4.2 Sådana kostnader som civilrättsligt brukar betecknas som organisationskostnader 120
9.4.3 Bolagsbildningskostnader 120
9.4.4 Kostnader för ökning av aktiekapitalet 121
9.4.5 Förvaltningskostnader 124
9.4.6 Kostnader för planerade men inte genomförda aktieförvärv 125
9.4.7 Kostnader i samband med förvärv av aktier 126
9.4.8 Kostnader i samband med fusion 128

9.4.9 Kostnader i samband med fission 129
9.4.10 Kostnader i samband med vissa gränsöverskridande omstruktureringar 129
9.4.11 Kostnader i skattemål 131
9.4.12 Den särskilda VPC-lagen 131

10 *Avdragsrätt för lantmäterikostnader* 135
10.1 Inledning 135
10.2 Lantmäterikostnader ur civilrättslig synvinkel 135
10.2.1 Allmänt 135
10.2.2 Särskilt om omarrondering 136
10.2.3 Särskilt om förrättningskostnader 137
10.2.4 Lantmäteritaxan 137
10.3 Lantmäterikostnader ur skatterättslig synvinkel 138
10.3.1 Allmänt om avdrag för lantmäterikostnader 138
10.3.2 Särskilt om lantmäterikostnader vid s.k. rationaliseringsförvärv 139
10.4 Tidigare utredningsarbete 140
10.4.1 Ds B 1978:2 140
10.4.2 SOU 1990:9 142
10.4.3 SOU 1994:90 143
10.5 Överväganden 143
10.5.1 Allmänna utgångspunkter 143
10.5.2 Finns det skäl att särbehandla lantmäterikostnader? 147

11 *Budgeteffekter* 149
11.1 Avdrag för förlust av kontanta medel genom brott 149
11.2 Avdrag för kostnader i samband med nyemission 150
11.3 Förslagens finansiering 151
11.4 Sammanfattning 152

12 *Författningskommentarer* 153
12.1 Kommunalskattelagen 153
12.2 Lagen om statlig inkomstskatt 155

Bilagor
Bilaga 1 Utredningens direktiv 157
Bilaga 2 Ekonomisk-teoretiska aspekter på stöld av kontanta medel av Ellen Bramness Arvidsson . . 167
Bilaga 3 Litteraturförteckning 175

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
bet.	betänkande
BeU	Bevillningsutskottet
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
BFN	Bokföringsnämnden
dir.	Kommittédirektiv
Ds	Departementsserien
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FBL	Fastighetsbildningslagen (1970:988)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
mom.	moment
NU	Näringsutskottet
prop.	proposition
RB	Rättegångsbalken
rskr.	Riksdagens skrivelse
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SCB	Statistiska centralbyrån
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
VPC	Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag

Sammanfattning

Utredningsuppdraget

Utredningsuppdraget berör två grundläggande principer för inkomstbeskattningen: dels principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en förvärvskälla, dels avdragsförbudet för kapitalförluster.

Vad gäller principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en förvärvskälla skall utredningen ta ställning till om den förändring av förvärvskällebegreppet som har skett under senare år, bl.a. i samband med 1990 års skattereform, påverkar frågan om avdragsrätt vid förvärv etc. av en förvärvskälla. Principens relevans skall också belysas utifrån den samhällsutveckling som har skett sedan reglerna infördes.

När det gäller kapitalförlustbegreppet består uppdraget i att utreda om nuvarande bestämmelser kan ändras och avdragsrätten utvidgas. Utredningsuppdraget tar särskilt sikte på avdragsrätten för förluster i näringsverksamhet av kontanta medel på grund av brott. För denna typ av förluster bör en teknisk lösning till en utvidgning av avdragsrätten presenteras oavsett vilket ställningstagande utredningen kommer fram till.

Utredningsuppdraget avser vidare avdragsrätten för s.k. organisationskostnader. Avdragsrätten härför hänger samman med principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv etc. av en förvärvskälla. Enligt direktiven bör förutsättningarna för avdrag för olika typer av organisationskostnader bli mer likformiga än vad som nu är fallet och anpassas till dagens förutsättningar att driva näringsverksamhet.

Uppdraget omfattar slutligen också avdragsrätten för lantmäterikostnader. Även denna typ av kostnader har samband med principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv etc. av en förvärvskälla. Uppdraget består i att överväga i vilken utsträckning lantmäterikostnader bör vara avdragsgilla som en driftkostnad.

Principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla

Principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv etc. av en förvärvskälla anses komma till uttryck i den allmänna avdragsbestämmelsen i 20 § första stycket KL. I bestämmelsen sägs att vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret. Jag föreslår inte någon förändring av denna princip.

Enligt min mening bör emellertid uttrycket förvärvskälla i betydelsen särskild skatteberäkningsenhet inte användas i sammanhanget. I betänkandet markeras detta genom att termen inkomstkälla används i stället för termen förvärvskälla när principens innebörd diskuteras.

Principen har sin historiska grund i den s.k. källteorin, enligt vilken man inte får avdrag för en inkomstkällas anskaffning eller förbättring, men däremot för källans bibehållande. Förenklat uttryckt innebär det att man inte får omedelbart avdrag för investering i en verksamhet som genererar skattepliktig inkomst, om det inte är fråga om att vidmakthålla en tidigare gjord investering.

En följd av att principen inte är knuten till förvärvskällebegreppet i betydelsen särskild skatteberäkningsenhet är att den förändring av förvärvskälleindelningen som har skett de senaste åren inte direkt påverkar principens betydelse.

Inte heller den samhällsutveckling som har ägt rum sedan principen infördes utgör enligt min mening skäl att föreslå någon grundläggande förändring av principen. Numera beräknas all näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder, varvid avdrag medges för värdeminskning. Härigenom medges i praktiken avdrag vid den löpande beskattningen för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla, i den mån den förvärvade tillgången *förbrukas* i verksamheten. Att t.ex. generellt medge omedelbart avdrag för utgifter i samband med investeringar som medför att en inkomstkälla förbättras eller utvidgas skulle strida mot allmänna periodiseringsprinciper.

Kapitalförlustbegreppet

I 20 § andra stycket KL anges att avdrag inte får göras för kapitalförluster ''i vidare mån än som särskilt föreskrivs''. Begreppet kapitalförlust definieras i punkt 5 första stycket av anvisningarna till samma

lagrum. Enligt definitionen räknas till kapitalförlust *''förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga''*.

Enligt lagtexten gäller således som huvudregel att avdrag inte medges för onormala förluster. Detta är emellertid missvisande vad beträffar avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt anvisningspunktens andra stycke a)—e) skall vissa förluster, som i och för sig måste betecknas som onormala, inte anses som kapitalförluster. För inkomstslaget näringsverksamhet medför dessa inskränkningar att huvudregeln enligt första stycket — att avdrag inte medges för onormala förluster — i praktiken är en undantagsregel med högst begränsad betydelse.

Jag föreslår att kapitalförlustbegreppet helt tas bort ur lagtexten. I stället föreslår jag att det i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL införs en bestämmelse som föreskriver att till kostnad i näringsverksamhet hänförs förluster som har uppkommit i verksamheten. En viss inskränkning av avdragsrätten görs dock genom att det i bestämmelsen sägs att avdrag för en förlust inte skall medges om särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Sådana särskilda skäl kan bl.a. föreligga om förlusten har sin grund i brottslig handling av näringsidkaren eller någon denne närstående. Detsamma kan bli fallet om näringsidkaren påstår att han tappat kontanta medel som tillhör verksamheten. Denna inskränkning syftar dock inte till någon ändring av gällande rätt.

När det gäller förluster av kontanta medel genom stöld eller rån föreslås att avdragsrätten begränsas till de fall den skattskyldige kan visa förlustens storlek och karaktär. Att beviskravet bör sättas så högt som *visar* beror på att det inte går att bortse ifrån att en regel som medger avdrag för förlust av kontanta medel genom brott kan missbrukas. Avdragsrätten begränsas också genom att avdrag inte medges med större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten, om det inte av särskilda skäl funnits anledning att i det aktuella fallet förvara ett större belopp i verksamhetens lokaler.

För de flesta företag och företagare som i sin verksamhet riskerar förluster av kontanta medel på grund av stöld eller rån torde det framstå som naturligt att försäkra sig häremot. För det fallet att den skattskyldige har erhållit försäkringsersättning för förlust av kontanta medel genom brott föreslås en regel som innebär att det presumeras att det är fråga om en avdragsgill förlust i verksamheten. Avdrag medges i dessa fall med ett belopp som motsvarar ersättningen och den självrisk som den skattskyldige har fått erlägga, dvs. nyssnämnda

begränsningar gäller inte. Utfallande försäkringsersättning skall givetvis tas upp som skattepliktig intäkt i den skattskyldiges verksamhet.

Som framgått ovan har förslaget att avskaffa kapitalförlustbegreppet sin grund i att begreppet i stort sett har förlorat sin betydelse vad beträffar inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller inkomstslaget tjänst är situationen något annorlunda. I praxis har normalitetskravet haft betydelse också vid tolkningen av 33 § KL. Här har alltså utvecklingen inte medfört någon motsvarande inskränkning av begreppets betydelse. Till följd av att kapitalförlustbegreppet avskaffas föreslås därför att det i 33 § 1 mom. KL tas in en bestämmelse som föreskriver att avdrag medges för kostnader som kan anses normala för verksamheten.

För inkomstslaget kapital medför förslaget inte några effekter.

Organisationskostnader

Begreppet organisationskostnader förekommer inte i skatteförfattningarna och begreppet har inte heller någon bestämd innebörd.

Civilrättsligt skiljer man mellan å ena sidan utgifter för bolagsbildning, för ökning av aktiekapitalet och för bolagets förvaltning och å andra sidan utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande. Endast sistnämnda utgifter brukar betecknas som organisationskostnader.

Inom den skatterättsliga doktrinen görs inte motsvarande distinktion. Samtliga nu nämnda utgifter brukar betecknas som organisationskostnader. Även andra kostnader, t.ex. flyttningskostnader, hänförs inte sällan till gruppen organisationskostnader. Den distinktion som görs är mellan avdragsgilla resp. icke avdragsgilla organisationskostnader.

Med hänsyn till att begreppet organisationskostnader inte har någon bestämd och enhetlig innebörd inom skatterätten utan avser utgifter av olika karaktär finns det enligt min mening inte grund att föreslå någon generell reglering av avdragsrätten för dessa kostnader. Det kan särskilt noteras att den grupp av utgifter som civilrättsligt brukar hänföras till organisationskostnader — utgifter för teknisk hjälp, marknadsundersökningar etc. — enligt gällande rätt är avdragsgilla vid den löpande beskattningen.

På ett par punkter föreslår jag dock en särskild reglering av avdragsrätten. För det första föreslås att avdragsrätten för kringkostnader i samband med en fusion såsom exempelvis konsultkostnader och kostnader för prospekt skall vara avdragsgilla. Förslaget omfattar fusioner enligt aktiebolagslagen (1975:1385) och motsvarande associa-

tionsrättslig lagstiftning. I vad mån denna typ av kostnader är avdragsgilla enligt gällande rätt är inte helt klart.

Vidare föreslås att ett aktiebolags kostnader för ökning av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital skall vara avdragsgilla enligt en generell bestämmelse. (Med aktiebolag avses även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.) Det kan röra sig om t.ex. konsultkostnader, kostnader i samband med bolagsstämmor och vinstutdelning. Enligt gällande rätt är denna typ av kostnader till viss del avdragsgilla med stöd av lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag. Denna lag blir till följd av den generella bestämmelsen överflödig. Jag föreslår därför att den upphävs.

En motsvarande generell reglering av avdragsrätten föreslås också beträffande en ekonomisk förenings kostnader för ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna.

Lantmäterikostnader

Lantmäterikostnader uppkommer bl.a. vid åtgärder enligt fastighetsbildningslagen (1970:988). Lagen skiljer på åtgärderna fastighetsbildning och fastighetsbestämning. Enligt 2 kap. 1 § FBL sker fastighetsbildning genom fastighetsreglering om den avser ombildning av fastigheter och genom avstyckning, klyvning eller sammanläggning om den avser nybildning av en fastighet. En allmän beskrivning av institutet fastighetsbestämning finns i 1 kap. 1 § andra stycket FBL. I bestämmelsen sägs att frågor om beskaffenheten av gällande fastighetsindelning samt frågor rörande beståndet eller omfånget av ledningsrätt eller vissa servitut kan avgöras genom fastighetsbestämning.

Enligt rättspraxis är kostnader i samband med fastighetsbildning inte avdragsgilla vid den löpande beskattningen utan de får läggas till anskaffningskostnaden för fastigheten. De är således avdragsgilla först vid en eventuell avyttring av fastigheten. Däremot har omedelbart avdrag medgetts för kostnader i samband med åtgärder som är att beteckna som fastighetsbestämning.

Enligt min mening är nuvarande behandling av lantmäterikostnader i enlighet med skattesystemet i övrigt. Att omedelbart avdrag inte medges för utgifter i samband med fastighetsbildning förklaras av att det är fråga om utgifter som antingen kan betraktas som utgifter för anskaffning av fastigheten eller medför en bestående värdehöjning av fastigheten. Skäl att utifrån principiell synpunkt medge omedelbart avdrag för dessa utgifter föreligger inte.

Enligt min mening finns det inte heller skäl att utifrån det ofta åberopade behovet av strukturrationaliseringar inom jord- och skogsbruket särbehandla lantmäterikostnader. Det är uppenbart att det även inom andra verksamheter än jord- och skogsbruket kan förekomma fastighets- och markförvärv av rationaliseringsskäl.

Någon förändring av gällande rätt föreslås således inte.

Förslagens finansiering

Det samlade finansieringsbehovet till följd av förslagen uppskattas till ca 40 mkr.

Mot bakgrund av de tilläggsdirektiv som lämnats till 1992 års företagsskatteutredning om att utreda en lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster (dir. 1995:130) står den svenska bolagsbeskattningen med all sannolikhet inför stora förändringar. De kostnader som uppkommer som en följd av förslagen framstår i ett sådant perspektiv som små. Man kan därför ifrågasätta lämpligheten av att finansiera förslagen genom en specifik åtgärd. Enligt utredningens direktiv krävs emellertid att ett finansieringsförslag anges.

Jag föreslår att förslagen finansieras genom en begränsning i avdragsrätten för representation. Genom att reducera det belopp som får dras av vid varje representationstillfälle med 0,05 % av basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring uppkommer en förstärkning av de offentliga finanserna med 60 mkr per år.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Härigenom föreskrivs i fråga om kommunalskattelagen (1928:370)

dels att punkt 5 av anvisningarna till 20 § skall upphöra att gälla,

dels att 20 §, 33 § 1 mom. och punkt 1 av anvisningarna till 23 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

20 §[1]

Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.

Avdrag får inte göras för:	Avdrag får inte göras för:
den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, så som vad skattskyldig utgett som gåva eller som periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;	den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter, så som vad skattskyldig utgett som gåva eller som periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll;
kostnader i samband med plockning av vilt växande bär och svampar eller kottar till den del kostnaderna inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 §;	kostnader i samband med plockning av vilt växande bär och svampar eller kottar till den del kostnaderna inte överstiger de intäkter som är skattefria enligt 19 §;
värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige	värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige

[1] Senaste lydelse 1995:651.

själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta på den skattskyldiges eget kapital som har nedlagts i hans förvärvsverksamhet;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning på skuld;

ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (1973:349), 52, 52 a och 55 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 32 § och 49 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272), 5 kap. 12 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 13 och 14 §§ lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 30 § tullagen (1987:1065), 60 § fordonsskattelagen (1988:327) och 16 kap. 12 och 13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) samt kvarskatteavgift och dröjsmålsavgift beräknad enligt uppbördslagen;

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt 10 kap. plan- och bygglagen (1987:10);

avgift enligt 10 kap. 7 § utlänningslagen (1989:529);

avgift enligt 8 kap. 5 § arbetsmiljölagen (1977:1160);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

skadestånd, som grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet eller annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare, när skadeståndet

själv eller andre maken eller av den skattskyldiges barn som ej fyllt 16 år;

ränta på den skattskyldiges eget kapital som har nedlagts i hans förvärvsverksamhet;

svenska allmänna skatter;

kapitalavbetalning på skuld;

ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (1973:349), 52, 52 a och 55 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 32 § och 49 § 4 mom. uppbördslagen (1953:272), 5 kap. 12 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 13 och 14 §§ lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 30 § tullagen (1987:1065), 60 § fordonsskattelagen (1988:327) och 16 kap. 12 och 13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) samt kvarskatteavgift och dröjsmålsavgift beräknad enligt uppbördslagen;

böter;

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

avgift enligt 10 kap. plan- och bygglagen (1987:10);

avgift enligt 10 kap. 7 § utlänningslagen (1989:529);

avgift enligt 8 kap. 5 § arbetsmiljölagen (1977:1160);

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

skadestånd, som grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet eller annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare, när skadeståndet

avser annat än ekonomisk skada;

företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken;

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

kontrollavgift enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg;

avgift enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor;

lagringsavgift enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol eller lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet;

avgift enligt 18 § lagen (1902:71 s. 1), innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar;

kapitalförlust m.m. i vidare mån än som särskilt föreskrivs;

avser annat än ekonomisk skada;

företagsbot enligt 36 kap. brottsbalken;

straffavgift enligt 8 kap. 7 § tredje stycket rättegångsbalken;

belopp för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt 75 § uppbördslagen (1953:272) eller för vilket betalningsskyldighet föreligger på grund av underlåtenhet att göra avdrag enligt lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar;

avgift enligt lagen (1976:206) om felparkeringsavgift;

kontrollavgift enligt lagen (1984:318) om kontrollavgift vid olovlig parkering;

överförbrukningsavgift enligt ransoneringslagen (1978:268);

vattenföroreningsavgift enligt lagen (1980:424) om åtgärder mot vattenförorening från fartyg;

avgift enligt 3 § lagen (1975:85) med bemyndigande att meddela föreskrifter om in- eller utförsel av varor;

lagringsavgift enligt lagen (1984:1049) om beredskapslagring av olja och kol eller lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområdet;

avgift enligt 18 § lagen (1902:71 s. 1), innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar;

avgift enligt 10 kap. 5 § lagen (1994:1776) om skatt på energi;

ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) för vilken det finns rätt till avdrag enligt 8 kap. eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag;

avgift enligt 11 kap. 16 § och 13 kap. 6 a § aktiebolagslagen (1975:1385).

avgift enligt 10 kap. 5 § lagen (1994:1776) om skatt på energi;

ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) för vilken det finns rätt till avdrag enligt 8 kap. eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag;

avgift enligt 11 kap. 16 § och 13 kap. 6 a § aktiebolagslagen (1975:1385).

33 §

1. mom.[2] Med den begränsning som följer av 2 mom. får från intäkt av tjänst avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten, såvitt inte för samma kostnader anvisats särskilt anslag, som, på sätt i 32 § 3 mom. är sagt, ej skall tas upp såsom intäkt.

Avdrag får i enlighet härmed ske för, bland annat:

avgifter som den skattskyldige i samband med tjänsten erlagt för egen eller efterlevandes pensionering annorledes än genom försäkring;

hyra eller annan kostnad för tjänste- eller arbetslokal, för vilken den skattskyldige haft att själv vidkännas utgift;

kostnad för arbetsbiträde, som den skattskyldige använt för tjänsts utförande och som han själv avlönat;

förlust å medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst redovisningsskyldig;

Avdrag får i enlighet härmed ske för *kostnader som kan anses normala för verksamheten*, bland annat:

avgifter som den skattskyldige i samband med tjänsten erlagt för egen eller efterlevandes pensionering annorledes än genom försäkring;

hyra eller annan kostnad för tjänste- eller arbetslokal, för vilken den skattskyldige haft att själv vidkännas utgift;

kostnad för arbetsbiträde, som den skattskyldige använt för tjänsts utförande och som han själv avlönat;

förlust å medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst redovisningsskyldig;

[2] Senaste lydelse 1994:1990.

ökad levnadskostnad vid resa i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten som varit förenad med övernattning;

färdkostnad vid resa i tjänsten;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt, *som varit nödigt för tjänstens fullgörande.*

ökad levnadskostnad vid resa i tjänsten utom den vanliga verksamhetsorten som varit förenad med övernattning;

färdkostnad vid resa i tjänsten;

kostnad för facklitteratur, instrument och dylikt.

I fråga om en inkomstgivande självständigt bedriven verksamhet som ej skall hänföras till näringsverksamhet gäller följande. Avdrag får göras för utgifter som är att anse som kostnader för intäktens förvärvande om de betalats under beskattningsåret. Avdrag får också ske för sådana kostnader om de betalats under något av de fem år som närmast föregått beskattningsåret i den mån de överstiger respektive års intäkter. Avdrag får inte ske med större belopp än som motsvarar beskattningsårets intäkt av verksamheten. Underskott av en verksamhet får inte dras av mot överskott i en annan verksamhet.

Ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig för sin utbildning eller annars i och för tjänsten hänförs till inkomst av kapital enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Anvisningar
till 23 §

1.[3] Kostnaderna i en näringsverksamhet består bl.a. av kostnader för personal, anskaffande av varor samt reparation, underhåll och värdeminskning av anläggningstillgångar. Till kostnad i näringsverksamhet hänförs även räntor på lån för anskaffande av inventarier m. m., näringsfastighet och sådan andel i ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet.

I fråga om handelsbolag räknas räntor på lån som kostnad i näringsverksamheten även när detta inte följer av första stycket. Utgifter i ett handelsbolag för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri anses inte som kostnad i verksamheten.

Till kostnad i näringsverksamhet hänförs vidare förluster som har uppkommit i verksamheten om annat inte följer av punkt 33 eller särskilda skäl mot avdrags-

[3] Senaste lydelse 1990:650.

rätt föreligger. För att en förlust av kontanta medel på grund av brott skall anses ha uppkommit i verksamheten krävs att den skattskyldige visar förlustens storlek, att förlusten uppkommit genom brottslig handling samt att den avser tillgångar i verksamheten. Har förlusten av kontanta medel uppkommit genom stöld eller rån medges inte avdrag med större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten såvida särskilda skäl inte föreligger. Om den skattskyldige har erhållit försäkringsersättning för förlust av kontanta medel genom brott medges utan hinder av andra och tredje meningen avdrag med ett belopp som motsvarar ersättningen och den självrisk som har utgått.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

dels att 2 § 4 mom. skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt moment, 2 § 16 mom., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

2 §

4 mom.[3] Bestämmelserna i andra—åttonde styckena nedan gäller i fråga om fusioner enligt

1. 14 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1385),
2. 12 kap. 1, 3 och 8 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. 11 kap. 1 och 18 §§ bankaktiebolagslagen (1987:618),
4. 7 kap. 1, 2 och 8 §§ sparbankslagen (1987:619),
5. 10 kap. 1, 2 och 9 §§ föreningsbankslagen (1987:620),
6. 15 a kap. 1 och 18 §§ försäkringsrörelselagen (1982:713).

Har lager, fordringar och liknande tillgångar hos det övertagande företaget tagits upp till högre värde än det värde som i beskattningsavseende gäller för det överlåtande företaget, skall det övertagande företaget ta upp mellanskillnaden som intäkt.

Har byggnad, markanläggning, maskin eller annat inventarium, patenträtt, hyresrätt eller tillgång av goodwills natur övertagits skall vid beräkning av värdeminskningsavdrag och av vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har inventarier eller andra tillgångar som får skrivas av enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning övertagits och har dessa tillgångar i räkenskaperna tagits upp till högre värde än vad som följer av tredje stycket, har det övertagande företaget rätt att även efter fusionen tillämpa räkenskapsenlig avskrivning. Som förutsättning gäller att mellanskillnaden tas upp som intäkt under det beskattningsår då fusionen genomförs eller med en tredjedel för nämnda beskattningsår och vart och ett av de två närmast följande åren.

[3] Senaste lydelse 1994:1859.

Har skog övertagits skall beträffande skogens anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter övertagits och har det överlåtande företaget medgetts avdrag för utgifterna skall ett belopp som motsvarar avdraget tas upp som intäkt hos det övertagande företaget. Avdragsrätten för det övertagande företaget prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också då ett försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag.

Det övertagande företaget har samma rätt till avdrag för underskott som avses i 14 mom. som det överlåtande företaget skulle ha haft om fusionen inte ägt rum. Om moderbolaget var ett fåmansföretag enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) vid utgången av beskattningsåret eller dotterbolaget var ett sådant företag vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret krävs dock att moderbolaget ägde mer än nio tiondelar av aktierna i dotterbolaget vid den sistnämnda tidpunkten. Vid fusion mellan ekonomiska föreningar krävs att båda föreningarna är att anse som kooperativa enligt 8 mom.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25—31 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsavdrag m.m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller vidare — utöver vad som anges i nionde stycket — om aktie i aktiebolag eller andel i handelsbolag, ekonomisk förening eller utländsk juridisk person överlåts till ett svenskt företag inom samma koncern såvida moderföretaget i koncernen är ett aktiebolag, en ekonomisk förening, en sparbank eller ett ömsesidigt skadeförsäkringsföretag och den överlåtna aktien eller andelen innehas som ett led i koncernens verksamhet. Sker överlåtelsen till ett utländskt företag, kan

regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge befrielse från beskattning för vinst.

Avdrag medges för kostnader i samband med fusion, till exempel för rådgivning, prospekt och annonsering. Detta gäller sådan fusion som avses i första stycket punkt 2—6 samt fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385).

I samband med sådan fusion som avses i första stycket skall uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen inte ske.

Har en tillgång delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelningen enligt 7 § 8 mom. tillämpas bestämmelserna i andra, tredje och femte styckena samt sjunde stycket första och andra meningarna om det utdelande företaget inte uttagsbeskattats enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen.

16 mom. *Ett aktiebolag medges avdrag för kostnader i samband med ökning av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital, till exempel för rådgivning, prospekt, annonsering och vinstutdelning. Detsamma gäller en ekonomisk förenings kostnader i samband med ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1996 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

3 Förslag till lag om upphävande av lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag

Härigenom föreskrivs att lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag skall upphöra att gälla vid utgången av år 1997. Lagen tillämpas alltjämt vid 1997 och tidigare års taxeringar.

1 Inledning

1.1 Utredningsuppdraget

Enligt direktiven för utredningsarbetet (dir. 1994:64), som återfinns i sin helhet i bilaga 1, berör utredningsuppdraget i huvudsak två grundläggande principer inom inkomstbeskattningen.

Den ena är principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärvskällans förvärvande, utvidgning eller förbättring. Enligt direktiven skall utredningen bl.a. ta ställning till om den förändring av förvärvskällebegreppet som har ägt rum de senaste åren påverkar frågan om avdragsrätt vid förvärv etc. av en förvärvskälla. Principens relevans skall också belysas utifrån den samhällsutveckling som har skett sedan kommunalskattelagens tillkomst. I direktiven framhålls bl.a. att samhället i dag ser annorlunda ut och att anpassningstakten till förändringar är hög. Villkoren för näringsverksamhet är väsentligt annorlunda jämförda med de förhållanden som rådde när reglerna infördes.

Den andra grundläggande principen är att avdrag inte medges för kapitalförluster vid den löpande beskattningen. Enligt direktiven framstår avdragsförbudet för kapitalförluster många gånger som orättvist och svårförklarligt. Det gäller särskilt i fråga om förluster av kontanta medel i näringsverksamhet. Syftet med uppdraget i denna del är att utreda om nuvarande bestämmelser lämpligen kan ändras och avdragsrätten utvidgas. Oavsett vilket ställningstagande utredningen kommer fram till bör enligt direktiven en teknisk lösning till en utvidgning av avdragsrätten presenteras.

Utredningsuppdraget avser vidare avdragsrätten för s.k. organisationskostnader. Avdragsrätten härför hänger samman med principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv etc. av en förvärvskälla. Många av de utgifter som brukar hänföras till gruppen organisationskostnader kan anses falla in under det större området som avser förvärv etc. av en förvärvskälla. I utredningsuppdraget ingår att lämna förslag till de regelförändringar som kan behövas för att anpassa bestämmelserna till dagens förutsättningar att driva näringsverksamhet. Enligt direktiven bör också förutsättningarna för avdrag för olika typer av organisationskostnader bli mer likformiga än vad som nu är fallet.

Uppdraget innefattar slutligen också avdragsrätten för lantmäterikostnader. Även denna typ av kostnader har samband med principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv etc. av en förvärvskälla. Uppdraget består i att överväga i vilken utsträckning lantmäterikostnader bör vara avdragsgilla som en driftkostnad. En viktig fråga är om det bör krävas att åtgärderna är ett led i en strukturrationalisering. Vidare bör ställning tas till om en utvidgad avdragsrätt bör omfatta även annan näringsverksamhet än jord- och skogsbruk.

Enligt direktiven bör de förslag som läggs fram sammantagna vara kostnadsmässigt neutrala för den offentliga sektorn. Innebär några förslag minskade inkomster skall utredaren också ange finansieringsförslag.

1.2 Utredningsarbetet

Utredningsarbetet har i huvudsak bedrivits så att jag och sekreteraren utarbetat förslag till ställningstagande i de olika frågor som ingår i uppdraget och successivt lagt fram dessa förslag för experterna. Förslagen har därefter bearbetats med hänsyn till de synpunkter som har framförts.

Arbetet har bedrivits med målsättningen att uppnå enighet mellan mig och experterna.

2 Principen om förbud mot avdrag för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla

2.1 Inledning

Grundläggande bestämmelser om vad som utgör avdragsgilla kostnader vid inkomstskatteberäkningen finns i 20 § KL. I paragrafens första stycke sägs följande. ”Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.”

Av bestämmelsen följer att avgörande för den löpande avdragsrätten är att det är fråga om en utgift för intäkternas förvärvande och bibehållande. Bestämmelsen anses emellertid också ge uttryck för principen att avdragsrätt inte föreligger för kostnader för förvärvskällans förvärvande och inte heller för kostnader för utvidgning eller förbättring av den befintliga förvärvskällan. Enligt direktiven skall utredningen belysa i vad mån detta avdragsförbud fortfarande har relevans.

I direktiven sägs att sedan nu nämnda princip lades fast har stora förändringar skett i skattelagstiftningen. Bland annat pekas på att evig realisationsvinstbeskattning har införts och att skillnaderna i beskattning av realisationsvinster och andra inkomster i näringsverksamhet även i övrigt har minskat. Det sägs också att förbudet mot avdrag för kostnader för förvärv eller utvidgning av förvärvskällan genom senare lagstiftning har förlorat mycket av sin betydelse, bl.a. i fråga om behandlingen av byggnader och inventarier samt utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete.

För att markera att denna princip inte är knuten till begreppet förvärvskälla i betydelsen särskild skatteberäkningsenhet kommer termen inkomstkälla att användas när principen diskuteras, se om detta särskilt avsnitt 2.3.

2.2 Allmän bakgrund

2.2.1 Något om de grundläggande teorierna bakom 1928 års kommunalskattelag

Det brukar framhållas att den moderna svenska inkomstskattelagstiftningen — som den växte fram genom 1861 års bevillningsförordning, 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt och slutligen 1928 års kommunalskattelag — byggdes upp kring källteorin och det nationalekonomiska inkomstbegreppet. Grundläggande betydelse hade också skatteförmågeprincipen, dvs. att envar skall betala skatt i förhållande till sin förmåga. Av förarbetena till KL (se prop. 1927:102 s. 183) framgår att 1924 års skatteberedning framhöll att man beskattar ''inkomsten'' därför att denna anses utgöra en tämligen god mätare på vederbörandes skatteförmåga.

Enligt källteorin skall endast inkomster ur varaktiga inkomstkällor beskattas. För att bestämma om det föreligger en skattepliktig inkomst måste man enligt denna teori först fastställa att det föreligger en stabil inkomstkälla. Kan man konstatera att så är fallet är all avkastning som kan härledas från källan skattepliktig inkomst. Om det däremot inte kan anses föreligga någon varaktig inkomstkälla, som t.ex. vid tillfälliga avyttringar av egendom, är det enligt teorin inte fråga om inkomst utan om icke skattepliktig kapitalvinst eller, vid förlust, icke avdragsgill kapitalförlust.

Enligt källteorin anses således kapitalvinster i princip inte skattepliktiga. På motsvarande sätt utesluter det nationalekonomiska inkomstbegreppet medborgarnas kapitalvinster ur inkomsten, eftersom dessa inte ökar nationens konsumtionsförmåga. Enligt det nationalekonomiska inkomstbegreppet utgörs inkomst av vad som ingår i nationalinkomsten, dvs. nettoinkomsten av produktiv verksamhet, framställning av varor och tjänster, kapitalavkastning, utdelning och ränteinkomster minus ränteutgifter. Kapitalförvärv (av vilka kapitalvinster utgör en typ) anses inte bidra till ökning av nationalinkomsten utan innebär endast en överflyttning av nationalförmögenhet från en person till en annan.[1]

I enlighet med den syn på inkomst som hade utbildats enligt källteorin och det nationalekonomiska inkomstbegreppet gjordes i 1928 års kommunalskattelag en principiell distinktion mellan kapitalförvärv och inkomst. Det kan sägas att lagen var uppbyggd på motsättningen

[1] Lodin m.fl., Inkomstskatt, femte upplagan, s. 26.

mellan inkomst och kapitalförvärv. Denna motsättning kom till uttryck också i åtskillnaden mellan avdragsgilla driftförluster och icke avdragsgilla kapitalförluster.

Enligt 1928 års kommunalskattelag i dess ursprungliga lydelse omfattade beskattningen inkomster från fem varaktiga inkomstkällor (inkomstslag): inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst och kapital.

Därutöver fanns ett sjätte inkomstslag, tillfällig förvärvsverksamhet. Detta inkomstslag innebar en avvikelse från källteorin, eftersom det ligger i sakens natur att tillfälliga inkomster inte härrör från någon varaktig inkomstkälla. I inkomstslaget beskattades bl.a. vissa realisationsvinster. Att dessa vinster skulle beskattas — trots att beskattning av kapitalförvärv stred mot huvudprincipen — motiverades med att kapitalvinster borde betraktas som inkomst om det förelåg ett spekulationssyfte. Eftersom det var svårt att fastställa när det förelegat ett spekulationssyfte presumerades ett sådant syfte om egendomen förvärvats oneröst och sålts inom fem år (lös egendom) eller tio år (fast egendom).

2.2.2 Begreppet förvärvskälla

Begreppet *förvärvskälla* används numera vanligen i betydelsen viss avgränsad verksamhet att särskiljas vid taxeringen. Så har det inte alltid varit.

I lagtext användes begreppet förvärvskälla första gången år 1928 i KL. I tidigare skattesammanhang användes vanligen uttrycket *inkomstkälla* för att beteckna en särskild skatteberäkningsenhet. Språkbruket var dock inte enhetligt. I sin kommentar till 1910 års skattelagstiftning använde således von Wolcker begreppet inkomstkälla som ett i vissa sammanhang underordnat begrepp och uttalade att skatteberäkningen fick ske gemensamt för flera inkomstkällor om de var att ”hänföra till en och samma affär”.[2]

Första gången uttrycket förvärvskälla användes i offentligt tryck var, såvitt bekant, i det s.k. Eiserman — von Wolckerska förslaget till kommunalskattelag vilket presenterades år 1917. Också Regeringsrätten började använda uttrycket förvärvskälla redan innan KL började tillämpas.[3]

[2] Se Bexhed, Förvärvskällebegreppet, s. 23.

[3] Se Bexhed, Förvärvskällebegreppet, s. 24.

Inte heller efter tillkomsten av KL har språkbruket varit enhetligt. Sålunda förekommer det ibland att uttrycket förvärvskälla används synonymt med begreppet *inkomstslag*. Som benämning på inkomst som skall beräknas för sig används då ofta beteckningen *särskild förvärvskälla* (se t.ex. 18 § första stycket KL i dess lydelse t.o.m. 1991 års taxering och 20 § första stycket KL). Det förekommer också att begreppet förvärvskälla används i lagtext för att beteckna *inkomstskattepliktig verksamhet över huvud taget* (se t.ex. 35 § 1 mom. 1) KL i dess lydelse t.o.m. 1991 års taxering).[4]

Allmänt kan sägas att utvecklingen gått mot att begreppet förvärvskälla kommit att beteckna en särskild skatteberäkningsenhet och att andra begrepp kommit till användning för att beteckna inkomstslag och skattepliktig verksamhet över huvud taget.

Även om terminologin var någorlunda enhetlig vid KL:s tillkomst har den med åren förändrade innebörden av begreppet förvärvskälla i kombination med alla ändringar i KL kommit att medföra att begreppet numera förekommer i flera olika betydelser i lagtext. Detta synes ha förbisetts av lagstiftaren i samband med de senaste årens omfattande ändringar i skattelagstiftningen. Då förvärvskälleindelningen enligt 18 § KL i allt väsentligt slopades för några år sedan utmönstrades eller ändrades begreppet förvärvskälla i en mängd — men inte i alla — lagrum där det förekom, utan att några skäl härför angavs. Uppenbarligen skedde detta därför att lagstiftaren förknippade begreppet med frågan om kvittning mellan olika förvärvskällor. Det är emellertid att märka att särskilda beräkningsenheter används i flera andra skattesammanhang än när det gäller kvittning mellan olika förvärvskällor.[5] Förändringen av förvärvskällebegreppet har lett till en begreppsförvirring, vilken i vissa fall försvårar rättstillämpningen (jfr prop. 1993/94:50 s. 224).

I sammanhanget kan nämnas att i promemorian Beskattning av enskild näringsverksamhet, m.m. Ändringar i bolagsbeskattningen (Ds 1993:28) föreslogs att begreppet förvärvskälla skulle avskaffas i skatteförfattningarna. Begreppet skulle enligt förslaget bytas ut mot i vissa fall beräkningsenhet och i andra fall verksamhet. I sitt remissvar förordade emellertid RSV att termen förvärvskälla skulle behållas för att undvika att göra ett stort antal ingrepp i skatteförfattningarna. Regeringen anslöt sig till RSV:s ståndpunkt (prop. 1993/94:50 s. 224).

[4] Jfr Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 270 f.

[5] Se Bexhed, Förvärvskällebegreppet, s. 88 ff.

2.2.3 Inkomstslagens indelning i förvärvskällor

Reglerna före 1990 års skattereform

Före 1990 års skattereform indelades skattepliktig inkomst i sex olika inkomstslag: tjänst, jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet och kapital. Inkomstslagen indelades i sin tur i olika förvärvskällor. Enligt 17 § andra stycket KL skulle inkomsten av varje särskild förvärvskälla beräknas för sig (jfr föregående avsnitt).

I 18 § KL fanns närmare bestämmelser om uppdelningen på olika särskilda förvärvskällor. Reglerna innebar i huvudsak följande. Beträffande inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet bildade varje fastighet, del av fastighet eller komplex av fastigheter som kunde anses utgöra en förvaltningsenhet en förvärvskälla. I fråga om inkomstslaget rörelse utgjorde varje förvärvsverksamhet som kunde anses som en självständig rörelse en förvärvskälla. Vad gäller dessa tre inkomstslag kunde det således finnas ett obegränsat antal förvärvskällor. I inkomstslaget tjänst gjordes ingen uppdelning på olika förvärvskällor, utan all inkomst hänfördes till samma förvärvskälla. Inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet indelades i två olika förvärvskällor; en för försäljning av egendom och lotterivinster och en för all övrig inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Även inkomstslaget kapital indelades i två förvärvskällor. Alla kapitalinkomster, bortsett från fastighet eller rörelse i utlandet, utgjorde en förvärvskälla. Kapitalinkomster från fastighet eller rörelse i utlandet bildade följaktligen en egen förvärvskälla.

Gällande rätt

Genom skattereformen år 1990 reducerades antalet inkomstslag från sex till tre. Enligt 17 § KL finns numera vid den kommunala beskattningen endast två inkomstslag: inkomst av näringsverksamhet och inkomst av tjänst. Det tredje inkomstslaget, inkomst av kapital, är endast föremål för statlig beskattning.

Också reglerna om inkomstslagens indelning i olika förvärvskällor har genomgått väsentliga förändringar. Uppdelningen på olika förvärvskällor begränsades redan genom 1990 års skattereform och uppdelningen har därefter ytterligare begränsats. Från och med inkomståret 1994 gäller följande regler.

För *juridiska personer utom dödsbon* görs över huvud taget ingen uppdelning på olika förvärvskällor. All inkomst hänförs till en och

samma förvärvskälla, som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet; 2 § 1 mom. femte och sjätte stycket SIL.

För *fysiska personer* innehåller inkomstslagen tjänst och kapital endast var sin förvärvskälla. All inkomst av tjänst hänförs alltså till en enda förvärvskälla och detsamma gäller för kapitalinkomster. Däremot skall enligt 18 § KL inkomst av näringsverksamhet i några fall indelas i olika förvärvskällor. Reglerna har betydelse för fysiska personer och dödsbon.

Huvudregeln är att all näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person, ett dödsbo eller ett handelsbolag hänförs till en och samma förvärvskälla. Undantag görs dock för självständig näringsverksamhet i utlandet som alltid hänförs till en särskild förvärvskälla.

Bestämmelserna innebär att om en fysisk person driver näringsverksamhet dels i ett handelsbolag, dels i en enskild firma föreligger två förvärvskällor. Är han delägare i flera olika handelsbolag bildar varje handelsbolag en separat förvärvskälla. Om däremot ett handelsbolag äger en andel i ett annat handelsbolag hänförs inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av bolagen till en och samma förvärvskälla.

2.3 Innebörden av bestämmelsen i 20 § första stycket KL

Som har sagts inledningsvis brukar det hävdas att den allmänna avdragsbestämmelsen i 20 § första stycket KL ger uttryck för principen att avdragsrätt inte föreligger för förvärvskällans förvärvande och inte heller för kostnader för utvidgning eller förbättring av den befintliga förvärvskällan.

I bestämmelsen, som inte har ändrats sakligt sedan kommunalskattelagens tillkomst, sägs att vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret.

För att närmare klargöra bestämmelsens innebörd är det nödvändigt att fastställa innebörden av begreppet förvärvskälla när det används i 20 § första stycket KL. Begreppet förvärvskälla har ju som tidigare nämnts kommit att användas i olika betydelser genom åren. När det gäller 20 § första stycket KL är det dock klart att det sedan kommunalskattelagens tillkomst har använts i betydelsen *särskild skatteberäkningsenhet*.

Mot den bakgrunden kan det vid en första anblick framstå som egendomligt att bestämmelsen skulle ge uttryck för principen att avdrag inte medges för kostnader för förvärv etc. av en förvärvskälla. Det ligger i sakens natur att beräkningsenhetens storlek växlar varje inkomstår, alltefter hur verksamheten utvecklas. Också utifrån allmänt språkbruk framstår det som egendomligt att tala om kostnader för att förvärva eller förbättra en beräkningsenhet.

För att rätt förstå bestämmelsens och principens innebörd måste man enligt min mening hålla i minnet den betydelse källteorin hade vid utformningen av kommunalskattelagen. I inkomstskattesakkunnigas förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt (SOU 1923:69 s. 10) talades i förslaget till nuvarande 20 § första stycket KL om ''utgifterna och omkostnaderna för intäkternas förvärvande och förvärvskällornas bevarande och bibehållande''. Det är högst troligt att man i uttrycket ''förvärvskällornas bevarande och bibehållande'' använde begreppet förvärvskälla i betydelsen *inkomstkälla*, varmed avsågs en verksamhet som genererar inkomst. I källteoretisk mening synes detta mer korrekt.[6]

Läser man bestämmelsen som att avdrag medges för kostnader för intäkternas förvärvande och för inkomstkällans bibehållande är bestämmelsen förståelig utifrån källteorin. Enligt denna teori medges inte avdrag för kostnader för källans anskaffning eller förbättring. Däremot medges avdrag för kostnader för källans bibehållande. Avdrag medges således dels för de kostnader som har direkt anknytning till intäkternas förvärvande, t.ex. inköpskostnader för sålda varor, dels för kostnader för inkomstkällans bevarande, t.ex. reparation av en byggnad.

Hur man under förarbetena till kommunalskattelagen betraktade kostnader för att förvärva eller förkovra en inkomstkälla kan belysas med följande uttalande ur kommunalskattekommitténs betänkande ''Den kommunala beskattningen'' (SOU 1924:53 s. 411). Uttalandet gjordes i specialmotiveringen till bestämmelserna om avdrag från intäkt av jordbruksfastighet.

> Då avdrag icke medgives för anskaffningskostnaden för en byggnad, lika litet som för till- eller ombyggnad av densamma — dylika kostnader utgöra kapitalplaceringar — måste ägaren anses berättigad att, i den mån byggnaden nedgår i värde, åtnjuta avdrag för värdeminskningen eller med andra ord för amortering av det i byggnaden nedlagda kapitalet. Om exempelvis en person uppför en fabriksbyggnad, som på

[6] Jfr avsnitt 2.2.2 samt Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 204 och 265.

> grund av stark slitning måste antagas vara efter 25 år förbrukad, bör han hava beräknat, att driften skall under nämnda tid giva så stor avkastning, att den täcker även byggnadskostnaden. Till den del den årliga avkastningen motsvarar amortering av denna kostnad utgör den i själva verket icke någon intäkt för ägaren utan blott ett kapitaluttag, som givetvis icke bör såsom inkomst beskattas. Samma resultat i beskattningshänseende ernås dock, om man upptager hela avkastningen såsom intäkt, men medgiver avdrag därifrån för dylikt kapitaluttag, bestående i byggnadens värdeminskning.

Kommunalskattekommittén ansåg således — i enlighet med källteorin — att kostnaden för förvärv eller förbättring av en byggnad inte var avdragsgill, eftersom det var fråga om en kapitalinvestering. För ett sådant förvärv eller en sådan förbättring skulle avdrag i princip inte medges. Däremot skulle avdrag medges för förbrukningen av kapitalinvesteringen.

Mot bakgrund av vad som nu har sagts anser jag att man för att kunna förstå bestämmelsen i 20 § första stycket KL utifrån de tankar som låg till grund för utformningen av KL bör säga att den ger uttryck för att det föreligger ett förbud mot *omedelbart avdrag* för kostnader för förvärv, förbättring eller utvidgning av en *inkomstkälla* (en verksamhet som genererar inkomster). Det kan också sägas att av bestämmelsen följer att kapitalplaceringar (investeringskostnader) för förvärv av framtida intäkter i princip inte är direkt avdragsgilla.

Denna princip är tydlig när det gäller flertalet finansiella investeringar. Avdrag medges t.ex. inte för köp av aktier. Principen har vidare fått genomslag när det gäller grundutbildningskostnader (se nästa avsnitt). Ett tydligt utslag av principen var också de regler om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantprincipen som fick tillämpas t.o.m. 1979 års taxering. Dessa innebar att avdrag inte fick ske för den första anskaffningen av djur eller inventarier. För utgift för anskaffning av djur eller inventarier till ersättning för sålda eller utrangerade sådana (ersättningsanskafffning) medgavs däremot avdrag på en gång med hela det belopp som betalts kontant under beskattningsåret. Det var då fråga om en kostnad för att bibehålla inkomstkällan.

Utgifter för förvärv etc. av en inkomstkälla kan dock i takt med förbrukningen av tillgången bli avdragsgilla såsom driftkostnader genom värdeminskningsavdrag. Om så inte skett kan avdrag för anskaffningskostnaden komma i fråga vid den förvärvade egendomens avyttring.

Vad gäller värdeminskningsavdrag kan noteras att enligt praxis skattemässig avskrivning medges även för tid då ett inventarium

befunnit sig i en näringsidkares ägo utan att vara i bruk på något närmare angivet sätt (se RÅ 1994 ref. 78). Detta innebär att avdrag kan komma att medges även om tillgången inte fysiskt förbrukas. Motsvarande blir fallet om den skattemässiga avskrivningen är större än den faktiska värdeminskning som följer av utnyttjandet av tillgången.

Mot bakgrund av vad som har sagts i detta avsnitt kommer i det följande termen inkomstkälla att användas i stället för termen förvärvskälla när principen att avdrag inte medges för förvärv etc. av förvärvskälla diskuteras. Härigenom markeras att det inte är förvärvskälla i betydelsen särskild skatteberäkningsenhet som avses.

2.4 Närmare om principens betydelse

2.4.1 Inkomstslaget tjänst

När det gäller inkomstslaget tjänst kan den skattskyldige bara ha en förvärvskälla (i betydelsen skatteberäkningsenhet). Däremot kan han ha flera inkomstkällor. Ett tydligt exempel på detta är en person som har två olika anställningar. Han har en förvärvskälla, i den mening som avses i 20 § första stycket KL, men två inkomstkällor, i betydelsen verksamheter som genererar inkomster.

Det brukar hävdas att en följd av principen att avdrag inte medges för förvärv etc. av en inkomstkälla är att avdrag inte medges för *grundutbildningskostnader*.[7] Kostnader för skol- och högskolestudier eller annan utbildning som kan sägas ta sikte på anställning eller tjänst är således i princip inte avdragsgilla. Däremot anses *fortbildningskostnader*, dvs. kostnader för att bibehålla redan förvärvade kunskaper, avdragsgilla. Sistnämnda kostnader är inte att betrakta som kostnader för förvärv etc. av en inkomstkälla och en avdragsrätt härför är därför förenlig med källteorin (enligt källteorin medges avdrag för kostnader för en inkomstkällas bibehållande). Om en anställd har genomgått en utbildning för att kunna bibehålla sin tjänst är kostnaden således avdragsgill. Till exempel medgavs i RÅ 1947 Fi 863 en barnmorska avdrag för genomgående av en repetitionskurs, som var nödvändig för att hon skulle bibehålla kompetensen.

Inte heller andra kostnader för erhållande av en anställning är avdragsgilla. I RÅ 1966 Fi 219 vägrades sålunda avdrag för kostnader

[7] Se t.ex. RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 1, s. 334.

för att söka en ny anställning. Ett annat exempel på att avdrag inte medges för förvärv av en inkomstkälla är att kostnader för *flyttning* i samband med byte av anställning i allmänhet inte är avdragsgilla. Detta framgår av bl.a. RÅ79 1:71, där en utomlands bosatt skattskyldig som tagit anställning i Sverige vägrades avdrag för kostnader för resor mellan hemlandet och Sverige i samband med att han tillträtt och lämnat anställningen (se också RÅ 1955 ref. 20). Endast om den anställde enligt sina anställningsvillkor varit skyldig att flytta i tjänsten kan avdrag medges. I det här sammanhanget kan noteras att det fr.o.m. 1995 års taxering har införts ett nytt fjärde stycke i punkt 4 av anvisningarna till 33 § KL. Den nya regeln ger rätt till avdrag för kostnader för resor inom Sverige vid tillträdande eller frånträdande av tjänst eller uppdrag, s.k. inställelseresor. Avdragsrätten har fordrat särskilt lagstöd, eftersom den strider mot principen att kostnader för förvärv av en inkomstkälla inte är avdragsgilla (jfr prop. 1993/94:90 s. 46 f.).

Den fråga man enligt min mening bör ställa sig är om det finns något absolut avdragsförbud för utgifter för förvärv, utvidgning och förbättring av en inkomstkälla. Vad gäller inkomstslaget tjänst kan frågan också uttryckas på följande sätt. Om en kostnad kan sägas utgöra en kostnad för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla utesluter detta att kostnaden likväl kan vara avdragsgill som en kostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande, dvs. en kostnad för fullgörande av tjänsten? Eller med andra ord. Vilket förhållande är det primära och avgörande: att det är en kostnad för förvärv etc. av en inkomstkälla eller att det är en kostnad för fullgörande av tjänsten?

Vad gäller utbildningskostnader som är nedlagda innan den skattskyldige har någon skattepliktig inkomstkälla framstår avdragsförbudet som självklart. Kostnader nedlagda innan det finns en skattepliktig verksamhet är i princip aldrig avdragsgilla. I den meningen kan det således sägas föreligga ett allmänt och absolut avdragsförbud mot kostnader för förvärv av en inkomstkälla. (Det bör dock noteras att detta inte gäller fullt ut för inkomstslaget näringsverksamhet. Utgifterna under ett uppbyggnadsskede av en näringsverksamhet kan normalt tas upp som ett tillgångsvärde och dras av när verksamheten har startat. Se nästa avsnitt.)

Fråga uppkommer därefter hur kostnader för grundutbildning som är nedlagda när den skattskyldige har en inkomstkälla i inkomstslaget tjänst betraktas? Om det finns ett avdragsförbud för kostnader för förvärv, förbättring eller utvidgning av en inkomstkälla borde sådana kostnader aldrig vara avdragsgilla.

Rättspraxis ger enligt min mening vid handen att det inte finns något sådant absolut avdragsförbud. Tvärtom finns det flera rättsfall från Regeringsrätten där avdrag har medgetts trots att utbildningen varit ägnad att medföra högre kompetens för den skattskyldige (dvs. haft karaktär av grundutbildning). Nedan ges några exempel på detta.

I RÅ 1967 ref. 52 I hade en yrkeslärare genomgått en kurs anordnad av överstyrelsen för yrkesutbildning och erhållit ersättning från överstyrelsen under utbildningen. Regeringsrätten medgav avdrag för utbildningskostnaderna med följande motivering. ''Enär särskild ersättning utgått för genomgång av ifrågavarande kurs och deltagandet i kursen, med hänsyn till sålunda och i övrigt upplysta omständigheter, är att jämställa med fullgörande av tjänst, skall ersättningen beskattas såsom intäkt av tjänst och avdrag medgivas för därmed förenade merkostnader, ändå att genomgången av kursen är ägnad att medföra högre kompetens.''

I RÅ 1967 ref. 52 III var en sjuksköterska tjänstledig med bibehållna löneförmåner under tiden hon genomgick lärarlinjen vid Statens institut för högre utbildning av sjuksköterskor i Göteborg. Regeringsrätten medgav avdrag för merkostnader i samband med kursen ''ändå att genomgången av kursen är ägnad att medföra högre kompetens''.

Ett aktuellt exempel är RÅ 1994 ref. 4. En person som på grund av arbetsskada genomgick rehabilitering och utbildade sig till idrottskonsulent uppbar sjukpenning som hade kunnat vägras honom om han inte hade underkastat sig rehabiliteringen. Regeringsrätten uttalade: ''Vid sådant förhållande och då sjukpenningen utgör skattepliktig intäkt är genomgången av rehabiliteringen att jämställa med fullgörande av tjänst. Jan K är därför berättigad till avdrag för kostnader i samband med rehabiliteringen.''

Ytterligare ett aktuellt exempel är RÅ 1994 not. 55. En lärare genomgick under tjänstledighet utbildning till talpedagog och erhöll under utbildningen särskilt utbildningsarvode enligt förordningen (UHÄ-FS 1979:118) om förmåner vid genomgång av utbildning på speciallärarlinje. Regeringsrätten fann att merkostnader föranledda av utbildningen var avdragsgilla med följande motivering. ''Arvodet utgör skattepliktig intäkt och genomgången av utbildningen i fråga är — oavsett att den är ägnad att medföra högre kompetens — att jämställa med fullgörande av tjänst.''

Slutsatsen av dessa rättsfall blir enligt min mening att avdrag medges för grundutbildningskostnader, dvs. kostnader som innebär att inkomstkällan förbättras, i den mån kostnaderna för utbildningen kan ses som kostnader för fullgörande av tjänsten. Är det fråga om en sådan kostnad spelar det ingen roll att inkomstkällan samtidigt förbättras. Det primära är således om utbildningskostnaden kan ses

som en kostnad för fullgörande av tjänsten eller ej och detta är en *bevisfråga*. För att få avdrag för grundutbildningskostnader måste den skattskyldige styrka att det är fråga om en kostnad för fullgörande av tjänsten. Såvitt framgår av rättsfallen sker detta i praktiken genom att det under utbildningstiden utgått oavkortad lön eller motsvarande ersättning (när ersättningen utgått från någon annan än arbetsgivaren är det i samtliga rättsfall fråga om ersättning som utgått med stöd av författning).[8] Har sådan ersättning utgått utgör det således en presumtion för att det är fråga om kostnader för fullgörande av tjänsten. (För att undvika missförstånd bör dock tilläggas att någon sådan presumtion inte förbehållslöst torde kunna uppställas beträffande fåmansföretag där det ofta inte finns något reellt tvåpartsförhållande mellan arbetsgivare och anställd.)

Har däremot ersättning över huvud taget inte utgått eller har lönen reducerats under utbildningen medges inte avdrag (se t.ex. RÅ 1967 ref. 52 II och IV). I enlighet med vad som anförts ovan beror detta dock enligt min mening inte på att utbildningskostnaden ses som en icke avdragsgill kostnad för förbättring av inkomstkällan utan på att den skattskyldige inte förmått styrka att det är en kostnad som är nödvändig för tjänstens fullgörande, dvs. det är ingen kostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande.

Ett rättsfall som kan synas tala emot ovanstående resonemang — dvs. att avgörande för avdragsrätten är om en utbildningskostnad kan ses som en kostnad för fullgörande av tjänsten, inte om det är fråga om grundutbildningskostnader eller ej — är RÅ84 1:13. Regeringsrätten vägrade i detta fall en person som var anställd som revisor på en revisionsbyrå avdrag för kostnad för ansökan hos Kommerskollegiet om godkännande som revisor när detta erhölls första gången. Motiveringen var följande. ''Genom godkännandet som revisor har Kristina H inom sitt yrke förvärvat en formell kompetens som är större än den hon dessförinnan ägde.''

Motiveringen kan visserligen tolkas som att Regeringsrätten ansett att i och med att den skattskyldige genom revisorsgodkännandet förvärvat en högre kompetens, dvs. förbättrat inkomstkällan, skulle det vara uteslutet att medge avdrag för kostnaden. En sådan tolkning går emellertid inte ihop med utgången i ovannämnda rättsfall där avdrag har medgetts trots att utbildningen inneburit att den anställde förvärvat en högre kompetens. Det bör också noteras att rättsfallet inte avser utbildningskostnader och att det av referatet inte framgår huruvida kostnaden föranletts av ett eget intresse hos arbetstagaren att

[8] Se Sjökvist, Skattenytt 1995, s. 175.

förvärva den aktuella kompetensen eller av att arbetsgivaren ansett det nödvändigt att hon förvärvade kompetensen.

Man kan fråga sig vad resultatet hade blivit om arbetsgivaren hade stått för ansökningskostnaden. Om det avgörande för avdragsrätten är huruvida kostnaden medfört att kompetensen blivit högre eller ej borde utgången ha blivit att den anställda förmånbeskattats för ett belopp motsvarande ansökningsavgiften. Enligt min mening är det emellertid inte uteslutet att utgången hade blivit en annan (dvs. att den skattskyldige inte hade förmånsbeskattats). I enlighet med ovan nämnda rättsfall där avdrag har medgetts för merkostnader i samband med utbildning trots att utbildningen medfört en högre kompetens för den skattskyldige är det möjligt att komma fram till att det är en nödvändig kostnad för fullgörande av tjänsten, eftersom arbetsgivaren stått för kostnaden och denna har ett direkt samband med den anställdes arbetsuppgifter. Detta leder då till att förmånsbeskattningen inte skall ske.

Mot bakrund av vad som nu har sagts anser jag att man av rättsfallet RÅ84 1:13 inte kan dra den slutsatsen att det föreligger ett absolut förbud mot avdrag för kostnader som medför att den enskilde förvärvar en högre kompetens, dvs. förbättrar inkomstkällan.

Slutligen kan nämnas att i betänkandet Personalavveckling, utbildning och beskattning (SOU 1995:94), som nyligen har lämnats av Utredningen om beskattning av förmåner i samband med uppsägning och utbildning, föreslås bl.a. att det införs en ny bestämmelse i 32 § KL som föreskriver att förmån av utbildning som är av väsentlig betydelse för arbetsgivarens verksamhet inte skall tas upp som intäkt. Detta medför att man går ifrån gränsdragningen mellan fortbildning och grundutbildning. Utredningen föreslår inte några ändrade avdragsregler för den enskildes kostnader i samband med utbildning under pågående anställning.

2.4.2 Inkomstslaget näringsverksamhet

Genom att värdeminskningsavdrag i regel medges för utgifter för förvärv av anläggningstillsgångar har det principiella avdragsförbudet mot avdrag för kostnader för förvärv etc. av en inkomstkälla i praktiken begränsad betydelse. Vid förvärv av en näringsverksamhet medges sålunda avdrag för förvärvade inventarier genom årliga värdeminskningsavdrag. På motsvarande sätt kan utgifter för förvärv av anläggningstillgångar innan en skattepliktig verksamhet har påbörjats bli avdragsgilla genom att vid verksamhetens start tas upp som en tillgång.

Allmänt kan också sägas att det ligger i sakens natur att varje företag som expanderar gör detta genom att den ursprungliga inkomstkällan förkovras eller genom att en ny inkomstkälla förvärvas. Detta förhållande utgör dock i och för sig inte något hinder mot att medge avdrag för utgifter i samband med expansionen. Några exempel kan belysa vad som nu har sagts.

Om ett företag expanderar genom att förvärva ytterligare maskiner eller andra inventarier är utgiften härför avdragsgill (i regel genom årliga värdeminskningsavdrag). Denna avdragsrätt föreligger trots att förvärvet också innebär att den ursprungliga inkomstkällan utvidgas eller förbättras.

Ett annat exempel är reglerna för avskrivning på näringsfastigheter. Förvärvas en fastighet som består av både mark och byggnad skall anskaffningsutgiften normalt fördelas på marken resp. byggnaden utifrån de värden som fastställts vid fastighetstaxeringen (punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL). För den del av anskaffningsutgiften som kan anses belöpa på byggnaden medges avdrag i form av årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag medges trots att sådana förvärv kan hänföras till förvärv etc. av en inkomstkälla.

I ett par fall kommer dock principen att avdrag inte medges för förvärv etc. av en inkomstkälla till uttryck. För den del av anskaffningskostnaden för en näringsfastighet som belöper på marken medges inte värdeminskningsavdrag. Detta följer av att marken anses ha ett bestående värde och därför inte förbrukas i verksamheten. (Är det däremot fråga om en markkostnad som förbrukas medges avdrag. Avskrivning medges följaktligen på markanläggningar.)

Ett annat exempel på principens genomslag är att avdrag inte medges vid den löpande beskattningen för utgifter för förvärv av aktier eller andra andelar i bolag. Anskaffningsutgiften för aktier etc. som utgör anläggningstillgångar kan sålunda inte kostnadsföras i näringsverksamheten genom värdeminskningsavdrag. Kommunalskattelagen innehåller inga regler om sådana värdeminskningsavdrag och avdrag har inte heller medgivits i praxis. Avdrag medges därför först vid vinst- eller förlustberäkningen vid aktiens avyttring. (Med avyttring jämställs enligt 24 § 2 mom. SIL att det företag som har utgett aktien etc. har försatts i konkurs eller trätt i likvidation.) Att avdrag inte medges för värdeminskning sammanhänger med de bestämmelser som gäller för realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av aktier m.m. Vid beräkning av sådan vinst sker inte någon beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag. Om avdrag medgavs för värdeminskning som är endast beräknad skulle detta kunna leda till en definitiv skattelättnad (se prop. 1980/81:68 Del A s. 200). Av betydelse är också att det är mycket svårt att med rimlig

grad av säkerhet värdera aktier som inte marknadsnoteras (se SOU 1989:34 s. 253) och att om värdeminskning förekommer den sällan är definitiv.

Som framgått av vad som sagts ovan finns det i praktiken inte något generellt avdragsförbud för kostnader för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla. Det avgörande är i stället om det är fråga om en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. För inkomstslaget näringsverksamhet kan det också uttryckas på så sätt att det centrala är om det är en kostnad i verksamheten eller inte. Kan en viss utgift betraktas som en driftkostnad medges avdrag även om utgiften samtidigt kan sägas vara en kostnad för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla.

Det bör i detta sammanhang slutligen framhållas att den svenska skattelagstiftningen också bygger på den principen att till beskattning för en viss tidsperiod — beskattningsåret — tas upp på perioden löpande intäkter efter avdrag för på samma tidsperiod belöpande omkostnader. Varje beskattningsår skall således i princip belastas endast med sina egna kostnader. Denna princip medför att kostnaden för anskaffning av sådana tillgångar i en verksamhet vilka kan användas under en följd av år inte får dras av med en gång. Anskaffningskostnaden anses med andra ord inte utgöra en kostnad för det år under vilket tillgången anskaffats, utan anses hänförlig till och fördelas på samtliga de år som tillgången beräknas vara i bruk i företaget. I redovisningssammanhang brukar man tala om *matchningsprincipen,* dvs. att kostnaderna skall redovisas samtidigt med de intäkter de har skapat. Enligt min mening ligger det närmare till hands att förklara det förhållandet att omedelbart avdrag inte medges för anskaffningskostnaden för anläggningstillgångar med hänvisning till denna princip än att hänvisa till att det föreligger ett grundläggande förbud mot omedelbart avdrag för kostnader för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla. Teoretiskt sett kan dock givetvis båda principerna åberopas för att förklara varför omedelbart avdrag inte medges för anskaffningskostnaden för anläggningstillgångar.

2.4.3 Inkomstslaget kapital

Inkomstslaget kapital är endast föremål för statlig beskattning. Genom hänvisning i 2 § 1 mom. SIL är dock den allmänna avdragsbestämmelsen i 20 § första stycket KL tillämplig vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av reglerna i SIL. Detta innebär att principen att avdrag inte medges för kostnader för förvärv

etc. av en inkomstkälla, som anses komma till uttryck i 20 § första stycket KL, också gäller vid beräkning av inkomst av kapital.

Grundläggande regler om avdrag i inkomstslaget kapital finns vidare i 3 § 2 mom. första stycket SIL. Som huvudregel gäller att avdrag får göras för omkostnader för intäkternas förvärvande. Det innebär att anskaffnings- och förbättringskostnader vid investeringar i aktier och fastigheter etc. får avräknas först vid realisationsvinstberäkningen efter avyttringen. Avdrag medges också för realisationsförluster (med vissa inskränkningar).

Som undantag från huvudregeln gäller att ränteutgifter är avdragsgilla vid den löpande beskattningen även om de inte är hänförliga till omkostnader för intäkternas förvärvande.

Något absolut avdragsförbud för kostnader för förvärv etc. av en inkomstkälla föreligger inte heller i inkomstslaget kapital. Vid beräkning av realisationsvinst får avdrag göras för den avyttrade egendomens anskaffningskostnad. Anskaffningskostnaden utgör uppenbart en kostnad för intäkternas förvärvande, men den kan också sägas utgöra en kostnad för förvärv av inkomstkällan.

2.4.4 Sammanfattning

Som framgått av redovisningen i föregående avsnitt har principen att avdrag inte medges för förvärv etc. av en inkomstkälla numera i praktiken begränsad betydelse. För inkomstslaget tjänst anses principen ha betydelse när det gäller utbildningskostnader och flyttningskostnader.

Vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet får den fullt genomslag endast vid förvärv av sådana anläggningstillgångar i en verksamhet för vilka det saknas regler om värdeminskningsavdrag (mark och finansiella tillgångar såsom andelar i bolag).

Det bör framhållas att ordalydelsen i 20 § första stycket KL inte innehåller något absolut avdragsförbud för kostnader för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla. Något sådant absolut avdragsförbud har inte heller upprätthållits i praktiken. Bestämmelsen måste i stället läsas på så sätt att om en utgift kan sägas utgöra en kostnad för ''intäkternas förvärvande och bibehållande'' är den avdragsgill. Det är detta som är avgörande och det gäller även om utgiften samtidigt kan sägas utgöra en kostnad för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla. Eftersom 20 § KL innehåller allmänna bestämmelser om vad som utgör avdragsgilla kostnader, medan de olika inkomstslagens bestämmelser innehåller förtydliganden och även avvikelser från grundbestämmelserna i 20 § KL, kan det

också uttryckas på följande sätt. Vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet utesluts inte avdragsrätt redan på den grunden att en utgift kan ses som en kostnad för förvärv etc. av inkomstkällan utan det avgörande är om den kan ses som en kostnad i verksamheten. På motsvarande sätt avgörs avdragsrätten i inkomstslaget tjänst av om det är fråga om kostnader för fullgörande av tjänsten eller ej.

2.5 Överväganden

I direktiven till utredningen sägs att de förändringar som har skett av förvärvskälleindelningen de senaste åren motiverar en översyn av frågorna kring förvärvskällebegreppet. Det pekas dels på att efter 1990 års skattereform hänförs skilda verksamheter i aktiebolag eller ekonomiska föreningar m.fl. till ett inkomstslag och till en och samma förvärvskälla, dels på att genom 1993 års reformering av beskattningen av enskilda näringsidkare även för en fysisk person skilda verksamheter som regel utgör en förvärvskälla (jfr avsnitt 2.2.3). Utredningen skall enligt direktiven ta ställning till i vad mån dessa förändringar påverkat eller bör påverka frågan om avdragsrätt vid förvärv etc. av en förvärvskälla.

Som framgått ovan är principen att avdrag inte medges för förvärv, förbättring eller utvidgning av förvärvskälla enligt min mening historiskt sett inte knuten till begreppet förvärvskälla i betydelsen särskild skatteberäkningsenhet. Jag har markerat detta genom att använda termen inkomstkälla i stället för termen förvärvskälla när principen har diskuterats.

Av det faktum att principen inte är knuten till förvärvskällebegreppet i betydelsen särskild skatteberäkningsenhet följer enligt min mening att den förändring av förvärvskälleindelning som har skett de senaste åren inte *direkt* påverkar och inte heller direkt bör påverka principens närmare innebörd.

Principen har sin grund i källteorin enligt vilken man inte får avdrag för en inkomstkällas anskaffning eller förbättring, men däremot för källans bibehållande. Förenklat uttryckt innebär det att man inte får omedelbart avdrag för utgifter för investering i en verksamhet som genererar inkomst, om det inte är fråga om att vidmakthålla en tidigare gjord investering.

Syftet med den särskilda förvärvskälleindelningen har varit att skapa en formell ram för sortering av de intäkter och kostnader som hör ihop. En förändring av denna formella indelning av intäkter och kostnader, som närmast har karaktären av ett tekniskt hjälpmedel vid beräkning av den skattepliktiga inkomsten, kan inte direkt påverka

grunderna för vilka utgifter som är avdragsgilla eller på vilket sätt dessa utgifter får kostnadsföras (omedelbart, genom värdeminskningsavdrag eller vid vinst- eller förlustberäkningen vid tillgångens eventuella avyttring). Vad som är avdragsgillt och hur det skall dras av bestäms givetvis inte primärt av hur en teknisk beräkningsenhet är utformad. I detta sammanhang bör också framhållas att förvärvskälleindelningen inte har någon direkt betydelse för vad som är inkomstskattepliktigt. Avgörande för om en inkomst skall inkomstbeskattas är att det är fråga om en inkomst som kan hänföras till något inkomstslag och som inte heller är skattefri enligt den uttryckliga regleringen i 19 § KL.[9]

Indirekt synes dock den ändrade förvärvskälleindelningen ha medfört att möjligheterna till avdrag i vissa fall kan ha blivit större. Detta är en följd av att all den näringsverksamhet som en juridisk eller fysisk person bedriver hänförs till en och samma förvärvskälla enligt gällande regler (med vissa mindre undantag, se avsnitt 2.2.3). Enligt tidigare bestämmelser utgjorde i princip varje förvärvsverksamhet som var att anse som en självständig rörelse en förvärvskälla. Om rörelse bedrevs huvudsakligen med den enskildes egen arbetskraft ansågs i allmänhet en förvärvskälla föreligga. Var verksamheterna till arten helt olika och utan något egentligt inre sammanhang ansågs i regel skilda förvärvskällor föreligga (se punkt 3 av anvisningarna till 18 § KL i dess lydelse före 1992 års taxering).

Utgifter som är nedlagda innan det föreligger en skattepliktig verksamhet är i princip inte avdragsgilla. Det går därför inte att få avdrag för kostnader som läggs ned under uppbyggnadsskedet av en verksamhet. Normalt kan dock utgifterna tas upp som ett tillgångsvärde och dras av när näringsverksamheten har startat och det därmed föreligger en skattepliktig verksamhet.

Vidare är det enligt punkt 26 av anvisningarna till 23 § KL möjligt att i efterhand få avdrag för utgifter i näringsverksamheten före verksamhetens påbörjande. Avdraget får avse utgifter under det år då verksamheten påbörjades och det närmast föregående året, under förutsättning att rätt till omedelbart avdrag skulle ha förelegat om verksamheten redan då hade varit i gång (se också avsnitt 9.3.3). Utvecklings- och experimentkostnader som inte leder till att någon skattepliktig verksamhet kommer till stånd är däremot inte möjliga att dra av, eftersom de inte skapat något tillgångsvärde.

I de fall en skattskyldig redan bedriver viss skattepliktig verksamhet kunde den tidigare förvärvskälleindelningen i inkomstslaget rörelse i

[9] Jfr Bexhed, Förvärvskällebegreppet, s. 18 och SOU 1989:34 s. 250.

princip medföra att nedlagda utvecklings- och experimentkostnader inte ansågs hänförliga till den bedrivna verksamheten utan att de i stället ansågs syfta till att få i gång en verksamhet som till sin karaktär var så artskild från den bedrivna att den skulle utgöra en egen förvärvskälla om den kom till stånd. Detta medförde att utgifterna inte kunde dras av i den bedrivna verksamheten. Först om det planerade projektet ledde fram till en skattepliktig verksamhet (och därmed en särskild förvärvskälla) kunde de bli avdragsgilla. Om utvecklings- och experimentkostnaderna däremot inte ledde fram till någon skattepliktig verksamhet blev de aldrig avdragsgilla. Det fanns då ingen särskild förvärvskälla att dra av dem i. Från praxis kan nämnas RÅ 1960 ref. 36, där en skeppsmäklare hade förvärvat rätten att tillverka en gasturbin. Efter att under beskattningsåret ha tillverkat en provturbin för 137 442 kr fann han att projektet inte lönade sig. Avdrag nekades med motiveringen att skeppsmäklaren inte hade bedrivit någon rörelse, eftersom någon tillverkning inte hade kommit till stånd.

Nu gällande bestämmelser, där huvudregeln är att all näringsverksamhet som en skattskyldig bedriver hänförs till samma förvärvskälla, synes i viss mån ha medfört att möjligheterna till avdrag för denna typ av kostnader har utökats, eftersom det numera inte på motsvarande sätt kan bli aktuellt att hänföra utvecklings- och experimentkostnader till en ny förvärvskälla.

Jag har ovan konstaterat att den förändring av förvärvskälleindelningen som skett genom bl.a. 1990 års skattereform inte direkt påverkar principen att avdrag inte medges för förvärv etc. av en inkomstkälla, men att den indirekt synes ha medfört att möjligheterna till avdrag i viss mån har ökat. Enligt direktiven bör förvärvskällefrågan emellertid belysas även på ett annat plan. Härvid anförs att förvärvskällebegreppet är gammalt och grundläggande inom inkomstbeskattningen och att det speglar ett samhälle som genomgår långsamma förändringar. Det framhålls att samhället i dag ser annorlunda ut och att anpassningstakten till förändringar är hög, inte minst i de mindre och medelstora företagen. Vidare anförs att villkoren är väsentligen annorlunda i dag än när reglerna infördes. I många fall ställs stora krav på snabba anpassningar. En fråga är därför enligt direktiven i vad mån avdragsförbudet för kostnader för bl.a. utvidgning eller förbättring av en förvärvskälla fortfarande har relevans och vilka förändringar som kan anses erforderliga.

Beträffande denna fråga kan följande sägas. I avsnitt 2.3 har konstaterats att principen ger uttryck för att det föreligger ett förbud mot omedelbart avdrag för kostnader för förvärv, förbättring eller utvidgning av en inkomstkälla. Fullt genomslag får denna princip bara vid inkomstberäkning enligt kontantprincipen, som inte medger

värdeminskningsavdrag på grund av t.ex. slitage. Ett tydligt exempel på principens fulla genomslag var de regler om beräkning av inkomst av jordbruksfastighet som fick tillämpas t.o.m. 1979 års taxering. Bestämmelserna innebar att inget avdrag medgavs för nyanskaffning av djur och inventarier medan däremot omedelbart avdrag medgavs för ersättningsanskaffning.

Numera beräknas all näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder (24 § KL), varvid avdrag medges för värdeminskning. Härigenom medges i praktiken avdrag vid den löpande beskattningen för kostnader som är hänförliga till förvärv etc. av en inkomstkälla. Endast vid förvärv av finansiella tillgångar såsom andelar i ett bolag (om andelarna blir anläggningstillgångar i näringsverksamheten) och vid förvärv av mark får principen fullt genomslag vid den löpande beskattningen.

Det förhållandet att det i inkomstslaget näringsverksamhet i praktiken föreligger avdragsrätt för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla, i den mån den förvärvade tillgången förbrukas i verksamheten, medför att det saknas anledning att med hänvisning till samhällsutvecklingen föreslå någon grundläggande förändring av principen. Att t.ex. generellt medge omedelbart avdrag för investeringar som innebär att en inkomstkälla förbättras eller utvidgas kan givetvis inte komma i fråga. Det skulle strida mot allmänna periodiseringsprinciper såsom den s.k. matchningsprincipen (jfr ovan avsnitt 2.4.2).

Vad som däremot kan diskuteras är var gränsen skall dras mellan å ena sidan sådana utgifter som skall hänföras till anskaffningskostnaden för en viss anläggningstillgång och därmed bli föremål för de avdragsbestämmelser som gäller härför och å andra sidan sådana utgifter som inte kan anses ha ett sådant direkt samband med förvärvet av tillgången, varför de får dras av direkt. Exempel på denna typ av frågor är konsultkostnader i samband med aktieförvärv och lantmäterikostnader. Dessa frågor kommer att behandlas bl.a. i avsnitt 9.4.7 och 10.5.

3 Kapitalförluster — bakgrund

3.1 Inledning

I direktiven sägs att nuvarande bestämmelser i princip innebär ett avdragsförbud för kapitalförluster och att avdragsförbudet många gånger framstår som orättvist och oförklarligt. Detta gäller enligt direktiven särskilt i fråga om förluster på grund av brott. Enligt direktiven skall utredaren analysera förutsättningarna för och belysa konsekvenserna av en utvidgning av avdragsrätten samt även ta hänsyn till lämpligheten av en sådan åtgärd. Oavsett vilket ställningstagande utredaren kommer fram till bör en teknisk lösning till en utvidgning av avdragsrätten presenteras.

3.2 Definition av begreppet kapitalförluster

I 20 § KL, som innehåller grundläggande bestämmelser om vad som utgör avdragsgilla kostnader vid inkomstskatteberäkningen, anges i andra stycket att avdrag inte får göras för kapitalförluster, ''i vidare mån än som särskilt föreskrivs''. Begreppet kapitalförlust definieras i punkt 5 första stycket av anvisningarna till samma lagrum. Enligt definitionen räknas till kapitalförlust *''förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga''*. Enligt anvisningspunktens andra stycke a)—e) skall vissa förluster, som i och för sig måste betecknas som onormala, ändå inte anses som kapitalförluster (se vidare avsnitt 3.4.2).

3.3 Historik

Nu gällande bestämmelser om kapitalförluster har, förutom vissa mindre ändringar i samband med 1990 års skattereform, haft samma utformning sedan 1984 års taxering.

Begreppet kapitalförlust är dock av äldre datum. I prop. 1980/81:68 Del B s. 194—198 finns en historisk redogörelse för begreppet som

sträcker sig tillbaka till slutet av 1800-talet.[1] Nedan görs en mer kortfattad genomgång av begreppets historia.

I det betänkande som 1918 års inkomstskattesakkunniga lämnade år 1923, vilket var ett led i förarbetena till kommunalskattelagen, omtalades kapitalförlust som en ''förlust, som drabbar själva förvärvskällan såsom sådan'' (SOU 1923:69 s. 120). Enligt utredningens författningsförslag skulle avdrag inte medges för kapitalförluster. Förlust i en förvärvsverksamhet som hade uppkommit genom att en intäkt som normalt bort inflyta i verksamheten uteblivet och vilken således ingick såsom ett led i förvärvsverksamheten skulle enligt förslaget inte anses såsom en kapitalförlust.

Vid tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag infördes i 20 § och punkt 8 av anvisningarna till 29 § KL bestämmelser om kapitalförlust. I 20 § KL föreskrevs, i likhet med vad som gäller i dag, att avdrag inte fick ske för ''förlust, som är att hänföra till kapitalförlust''. I punkt 8 (sedermera punkt 10) av anvisningarna till 29 § KL ställdes begreppet kapitalförlust i motsats till begreppet driftförlust. Endast driftförlusten var avdragsgill. Driftförlust definierades som ''uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen''. Detta innebar att intäktens uteblivande skulle vara av sådan beskaffenhet att ''det i den förvärvsverksamhet, varom fråga är, kan räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst, samt att förlusten alltså ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten''. Till driftförlust räknades inte ''förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom *kapitalförlust*''. Punkt 8 behandlade visserligen bara förluster i rörelse men vad som där föreskrevs om kapitalförluster skulle enligt anvisningarna till 20 § KL gälla även för andra förvärvskällor.

I de fall förlusten hade uppkommit i en förvärvsverksamhet uppställde således 1928 års lagstiftning i princip ett krav på normalitet för att avdragsrätt skulle föreligga för förlusten. Kunde man normalt räkna med förlust av viss art i verksamheten var denna avdragsgill.

[1] Angående begreppets tidigare innebörd se också Welinder, Svensk Skattetidning 1965, s. 101—122 och 307—330 samt Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, tredje upplagan, s. 470 ff.

Bestämmelsen i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL om kapitalförlust kom att ändras vid två tillfällen innan helt nya regler om kapitalförlust infördes fr.o.m. 1984 års taxering.

År 1951 infördes i punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL bestämmelser som innebar att intäkt vid avyttring av inventarier i rörelse alltid i sin helhet skulle utgöra intäkt av rörelse. Samtidigt ändrades bestämmelsen i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL som föreskrev att till kapitalförlust skulle hänföras förlust genom prisfall på eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av ''sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk i rörelsen''. Orden ''sådana tillgångar'' byttes ut mot ''fastighet''. Ändringen hade också samband med att det år 1938 hade införts nya regler för avskrivning på inventarier som bl.a. innebar att avskrivningsplanen under vissa förutsättningar kunde frångås. Dessa regler stred mot den då gällande lydelsen av punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL.

Den andra ändringen av 1928 års regler om kapitalförlust gjordes år 1965. Då infördes ett andra stycke i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL. Enligt detta stycke medgavs avdrag för ackordsförlust — om det kunde antas att ackordet hade sin grund i intressegemenskap mellan borgenär och gäldenär — endast om koncernbidrag hade kunnat lämnas mellan företagen. Skälet till regeln var att vinst genom ackord i praxis inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst.

År 1981 beslutades om mer genomgripande förändringar av kapitalförlustbegreppets reglering i kommunalskattelagen. Ändringarna trädde i kraft vid 1984 års taxering (prop. 1980/81:68, SkU 25 och 47, rskr. 234, SFS 1981:295). I 20 § andra stycket KL och punkt 5 av anvisningarna till samma lagrum samlades då bestämmelserna om kapitalförluster. Bestämmelserna överensstämmer i stort sett med de i dag gällande. 1981 års ändringar innebar dels en kodifiering av gällande rätt, dels en ytterligare inskränkning av kapitalförlustbegreppet för näringsidkare.

Genom lagstiftningen upphävdes bl.a. bestämmelserna i punkt 10 av anvisningarna till 29 § KL. Därigenom bortföll den definition av driftförlustbegreppet som fanns i punkt 10. I nu gällande KL återfinns inte termen driftförlust.

I nästföljande avsnitt redogörs närmare för 1981 års bestämmelser. Redan här kan dock nämnas att i 20 § andra stycket KL kom att anges att avdrag inte får göras för förlust, som är att hänföra till kapitalförlust, ''i vidare mån än som får ske enligt 36 §''. Bestämmelsen infördes som ett förtydligande av vad som redan gällde utan uttryckligt lagstöd. I förarbetena (prop. 1980/81:68 Del A s. 136) uttalas att ''bestämmelsen i 20 § att avdrag inte får ske för kapitalförlust är missvisande. Kapitalförluster beaktas nämligen i stor utsträckning vid

beräkning av realisationsvinst''. Vidare sägs i specialmotiveringen (s. 196) bl.a. följande.

> Är en förlust inte avdragsgill i något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst eller kapital kan således avdrag medges som realisationsförlust vid beräkning av inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet. Alla i övriga inkomstslag inte avdragsgilla förluster får emellertid inte dras av i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Förlust vid avyttring av annan lös egendom än aktier o.d. är exempelvis i regel inte avdragsgill. Detta gäller särskilt bilar, båtar och andra bruksföremål. Den värdeminskning som har skett av sådan egendom anses nämligen hänförlig till levnadskostnad. Däremot kan t.ex. förluster vid avyttring av fastigheter och värdepapper dras av mot realisationsvinster.

3.4 Gällande rätt

3.4.1 Inledning

Som nämnts ovan anges i 20 § andra stycket KL att avdrag inte får göras för kapitalförluster '' i vidare mån än som särskilt föreskrivs''. Sin nuvarande lydelse fick bestämmelsen i samband med 1990 års skattereform. Tidigare föreskrevs att avdrag inte får göras för kapitalförlust ''i vidare mån än som får ske enligt 36 §''. Bestämmelsen ändrades av lagtekniska skäl, eftersom reglerna för realisationsförluster numera regleras i olika sammanhang (prop. 1989/90:110 s. 648). Bestämmelsen innebär att en kapitalförlust som inte är avdragsgill vid den löpande inkomstberäkningen i en verksamhet kan vara avdragsgill vid realisationsvinstbeskattningen.

Begreppet kapitalförlust definieras i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 20 § KL. Enligt definitionen räknas till kapitalförlust förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga. Detta normalitetskrav uttrycktes före år 1981 på så sätt att till kapitalförlust räknades förlust som ''skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten''. I specialmotiveringen (prop. 1980/81:68 Del A s. 198) till den nya bestämmelsen anförde departementschefen bl.a. följande.

> Av definitionen, som i sak överensstämmer med gällande rätt, framgår att förlust som inte står i samband med någon förvärvskälla, t.ex.

skador på personliga tillhörigheter och infriande av en privat borgensförbindelse, utgör kapitalförlust. Till kapitalförlust hänförs också en förlust av sådan art att man i den aktuella förvärvskällan normalt inte behöver räkna med förluster av detta slag. Måste man å andra sidan normalt räkna med förluster av viss art i verksamheten är dessa avdragsgilla. Som exempel på avdragsgilla förluster kan nämnas förlust på grund av insolvens hos kunder, prisfall och försämring av lagertillgångar och den fortlöpande värdeminskning som inventarier och byggnader är underkastade. Andra exempel på avdragsgilla förluster är en kassörs förlust på grund av felväxling och skadestånd som är en normal följd av den bedrivna verksamheten.

3.4.2 Inskränkningarna i kapitalförlustbegreppet

Enligt punkt 5 andra stycket a)—e) av anvisningarna till 20 § KL skall vissa förluster, som i och för sig kan betecknas som onormala, ändå inte anses som kapitalförluster. Nedan redogörs för dessa inskränkningar.

Det bör framhållas att inskränkningarna gäller endast inkomstslaget näringsverksamhet (jfr RÅ 1988 ref. 95).

Till kapitalförlust räknas inte genom brand, annan olyckshändelse eller brottslig handling uppkommen skada, förstörelse eller förlust, i den mån köpeskilling som skulle ha influtit om den skadade eller förlorade egendomen i stället hade sålts hade utgjort intäkt i förvärvskällan [andra stycket a)]

Bestämmelsen innebär att förlust eller skada på egendom är avdragsgill i en viss verksamhet om en försäljning av egendomen skulle ha beskattats i samma verksamhet. När bestämmelsen infördes tog den sikte på inventarier och lagertillgångar (se prop. 1980/81:68 Del A s. 198). Avyttringar av dessa tillgångar redovisades i inkomstslaget rörelse. Däremot redovisades avyttringar av byggnader och markanläggningar i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Det innebar att förluster hänförliga till dessa tillgångar inte omfattades av bestämmelsen. För juridiska personer utom dödsbon gäller numera att all inkomst redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet och i en och samma förvärvskälla. Detta bör innebära att bestämmelsen efter 1990 års skattereform, utan att dess ordalydelse har ändrats, också omfattar byggnader och markanläggningar som ägs av juridiska personer.

(Motsvarande förändring har inte skett vad gäller enskilda näringsidkare.)

Vad beträffar inventarier innebär bestämmelsen, i de fall den skattskyldige tillämpar räkenskapsenlig avskrivning enligt huvudregeln, att avskrivningsunderlaget inte sätts ned på grund av den värdeminskning som har inträffat genom skadan eller förlusten. Om inventarier förloras eller om den skattskyldige väljer att utrangera en skadad tillgång finns vid tillämpning av huvudregeln inte någon möjlighet till särskilt utrangeringsavdrag. Hänsyn kan dock tas till en utrangering genom tillämpning av den s.k. kompletteringsregeln. Den utrangerade tillgången skall då inte beaktas vid beräkning av inventariernas värde. Den skattskyldige kan också söka visa att det verkliga värdet på hela inventariebeståndet till följd av utrangeringen understiger det bokförda värdet och på denna grund göra en extra avskrivning. Har tillgången anskaffats under samma beskattningsår får avdrag göras för anskaffningsvärdet (prop. 1980/81:68 Del A s. 198 f.).

Rör skadan eller förlusten lagertillgångar sker avdraget automatiskt vid värderingen av det utgående lagret.

Bestämmelsen att förlust av inventarier och lagertillgångar genom brott inte skall behandlas som kapitalförlust innnebär en viss inskränkning av kapitalförlustbegreppet jämfört med vad som gällde före 1981 års ändring (se prop. 1980/81:68 Del A s. 199).

Till kapitalförlust räknas inte genom brand eller annan olyckshändelse uppkommen skada på eller förstörelse av byggnad eller av markanläggning [andra stycket b)]

Innebörden av bestämmelsen är att avskrivningsunderlaget för byggnad som används i näringsverksamhet och för markanläggningar på näringsfastighet, som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, inte sätts ned på grund av den värdeminskning som har inträffat genom skadan. Värdeminskningsavdrag erhålls således i samma takt och omfattning som om skadan inte hade inträffat. Bestämmelsen innebar en inskränkning av kapitalförlustbegreppet när den infördes genom 1981 års lagstiftning (se prop. 1980/81:68 Del A s. 199).

Det bör noteras att bestämmelsen — till skillnad från bestämmelsen i andra stycket a) som tar sikte på inventarier och lagertillgångar — inte uttryckligen omfattar skada eller förstörelse genom brottslig handling. Det torde innebära att skador som uppkommit genom t.ex. skadegörelse kan komma att bedömas som icke avdragsgilla kapitalförluster om de inte är normala för verksamheten. I förarbetena till bestämmelsen sägs inget om anledningen till varför undantaget

inskränkts till olyckshändelser. Vad beträffar skador på byggnader och markanläggningar som ingår i en verksamhet som bedrivs av en juridisk person gäller dock, som framhållits ovan, att de numera också omfattas av bestämmelsen i andra stycket a).

Bestämmelsen i andra stycket b) innebär inte att gränsdragningen mellan reparationskostnader och utgifter för ny-, till- eller ombyggnad ändras. Om en skada på en byggnad haft sådan omfattning att arbeten för att avhjälpa skadan har karaktär av ombyggnad, får utgifterna för arbetena inte dras av direkt, utan de får i stället tillföras avskrivningsunderlaget. Däremot blir utgifter för att bota mindre skador direkt avdragsgilla, om åtgärderna i tekniskt hänseende utgör reparationsarbete. Det skall därvid vara fråga om sådana reparationer som den skattskyldige under alla omständigheter måste räkna med att vid något tillfälle behöva utföra (prop. 1980/81:68 Del A s. 127).

Har en byggnad totalförstörts medges i stället utrangeringsavdrag (punkt 6 sista stycket av anvisningarna till 23 § KL). Utrangeringsavdrag beträffande markanläggningar medges inte (prop. 1980/81:68 Del A s. 128).

Skadeförluster på privatbostadsfastigheter anses som kapitalförluster, och förlusten beaktas indirekt vid realisationsbeskattningen vid en eventuell framtida försäljning.

Försäkringsersättning för skada på byggnad på näringsfastighet och för markanläggning är normalt skattepliktig redan skadeåret. Eftersom en sådan beskattning kan ge upphov till likviditetsproblem för den skattskyldige om utgifterna för att avhjälpa skadan inte är omedelbart avdragsgilla, finns en möjlighet att göra avsättning till en s.k. ersättningsfond; se lag (1990:663) om ersättningsfonder.

Till kapitalförlust räknas inte förlust i fall som avses i punkt 33 av anvisningarna till 23 § [andra stycket c)]

Bestämmelsen avser förluster på fordringar, aktier och liknade tillgångar som innehas på grund av näringsverksamhet. Till och med 1991 års taxering hade bestämmelsen en lydelse som klart angav detta (''...förlust på lånefordringar, aktier, andelar eller liknande tillgångar, om innehavet betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära''). Av lagtekniska skäl ändrades bestämmelsen i samband med 1990 års skattereform (prop. 1990/91:54 s. 283 och 300).

I bestämmelsen görs nu i stället en hänvisning till punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL, vari sägs att en realisationsförlust är

avdragsgill i näringsverksamhet, om en motsvarande realisationsvinst skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet.

I förarbetena till bestämmelsen i dess lydelse t.o.m. 1991 års taxering (prop. 1980/81:68 Del A s. 200) uttalades bl.a. följande.

> F.n. torde avdrag för förluster avseende aktier, andelar eller liknande tillgångar inte medges för värdeminskning som är endast beräknad. För avdragsrätt torde krävas att förlusten är definitiv. Detta sammanhänger med de bestämmelser som gäller för realisationsvinstbeskattningen vid försäljning av aktier m.m.Vid beräkning av sådan vinst sker nämligen inte någon beskattning av återvunna värdeminskningsavdrag. Om avdrag medgavs för värdeminskning som är endast beräknad skulle detta kunna leda till en definitiv — och i sak omotiverad — skattelättnad. Att förlusten är definitiv kan i allmänhet konstateras först sedan aktierna har avyttrats eller genom att det företag, som aktieinnehavet avser, trätt i likvidation eller gått i konkurs. För avdragsrätt krävs vidare att det skall vara fråga om en verklig förlust. Detta har särskild betydelse i fråga om organisationsaktier. Den omständigheten att ett sådant bolag har trätt i likvidation utgör således inte tillräckligt bevis för att avdragsgill förlust föreligger. Den bokföringsmässiga förlusten kan då motsvaras av att en dold reserv, t.ex. en hyresrätt, utan vederlag har överförts till moderbolaget. I sådant fall anses någon verklig förlust inte ha uppkommit.
>
> De förutsättningar som f.n. måste vara uppfyllda för att avdrag skall medges för förluster avseende aktier, andelar eller liknande tillgångar bör enligt min mening gälla också i fortsättningen. Samma krav bör ställas för att avdrag skall medges för förluster avseende lånefordringar. Däremot bör orsaken till förlusten inte tillmätas någon betydelse.

Enligt min mening har bestämmelsen fått en ändrad innebörd genom 1990 års skattereform.

Vad gäller aktiebolag och aktier innebar bestämmelsen i dess lydelse före skattereformen att förluster på s.k. organisationsaktier (näringsbetingade aktier) kunde dras av i inkomstslaget rörelse i stället för att dras av som realisationsförlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (jfr RÅ 1986 ref. 52). Detta var möjligt trots att en vinst på sådana aktier skulle beskattas som realisationsvinst i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Av nämnda rättsfall framgår också att den skattskyldige kunde välja mellan att yrka avdrag för förlusten som rörelseförlust eller som realisationsförlust.

Enligt nu gällande regler hänförs ett aktiebolags alla vinster och förluster på aktier till inkomstslaget näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust skall realisationsvinstreglerna i inkomstslaget kapital tillämpas; se 2 § 1 mom. första och åttonde stycket SIL, punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 24 § KL samt

prop. 1989/90:110 s. 545. Detta synes innebära att regeln i punkt 5 andra stycket c) av anvisningarna till 20 § KL saknar självständig betydelse vid ett aktiebolags förlust på aktier. Förlusten skall alltid hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet och beräknas enligt reglerna i inkomstslaget kapital (om det inte är fråga om omsättningsaktier). Någon valmöjlighet finns inte.

Det kan också hävdas att reglerna i 20 § KL om kapitalförlust över huvud taget inte är tillämpliga vid bedömningen av avdragsrätten för aktieförluster. Detta skulle följa av att enligt 2 § 1 mom. SIL skall 20 § KL inte tillämpas om det finns särskilda bestämmelser i SIL. Sådana särskilda regler för aktier och andra värdepapper finns i 2 § 14 mom. SIL.[2]

För fysiska personer som är näringsidkare gäller att avyttring av aktier alltid hänförs till inkomstslaget kapital. Tidigare synes det dock, i enlighet med vad som sagts ovan rörande aktiebolag, även ha varit möjligt för fysiska personer att med stöd av dåvarande lydelse av punkt 5 andra stycket c) av anvisningarna till 20 § KL dra av förluster på organisationsaktier (näringsbetingade aktier) i inkomstslaget rörelse. Detta är knappast möjligt längre. I punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL (som det hänvisas till i punkt 5 andra stycket c) av anvisningarna till 20 § KL) sägs att ”avdrag medges för förlust vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsförlust) av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet”. Eftersom en vinst på aktier för en fysisk person alltid skall beskattas i inkomstslaget kapital är det svårt att göra en annan bedömning än att en förlust på aktier aldrig får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Även för dessa fall synes således den nu behandlade regeln i 20 § KL sakna betydelse.[3]

Vad som nu har sagts synes gälla också förluster på lånefordringar som har tillkommit som ett led i långivarens verksamhet, vilka tidigare uttryckligen reglerades i andra stycket c). Numera hänförs för aktiebolag förluster på sådana fordringar alltid till inkomstslaget näringsverksamhet medan motsvarande förluster för enskilda näringsidkare torde hänföras till inkomstslaget kapital. Detta medför att regeln i andra stycket c) saknar självständig betydelse.

Det bör framhållas att man har genom att knyta bestämmelsen i andra stycket c) till realisationsbestämmelserna också har knutit bestämmelsen till begreppet avyttring (realisationsprincipen innebär ju att beskattning sker först när avyttring har skett). Detta var inte fallet

[2] Jfr Johansson, Svensk Skattetidning 1993, s. 278.

[3] Jfr Lodin m.fl., Inkomstskatt, femte upplagan, s. 285.

enligt den tidigare lydelsen av bestämmelsen. I praktiken krävdes dock att förlusten var defintiv och verklig. I förarbetena (prop. 1980/81:68 Del A s. 200) sägs ''att förlusten är definitiv kan i allmänhet konstateras först sedan aktierna har avyttrats eller genom att det företag, som aktieinnehavet avser, trätt i likvidation eller gått i konkurs''. I RÅ 1983 Aa 70 ansågs sålunda, med hänsyn till bolagets ställning vid konkursbeslutet, en definitiv förlust ha uppkommit redan vid bolagets försättande i konkurs.

I 24 § 2 mom. SIL finns numera särskilda regler av betydelse för avdrag för förlust vid konkurs och likvidation. Genom 1990 års skattereform infördes en bestämmelse i 24 § 2 mom. första stycket SIL som innebar att aktier e.d. skulle anses avyttrade när det bolag som hade ställt ut instrumentet upplöstes genom konkurs. Denna regel torde ha inneburit att avdrag för förlust kunde erhållas först när konkursen avslutats. Bestämmelsen har dock ändrats fr.o.m. 1995 års taxering. Numera föreskrivs att avyttring av ett finansiellt instrument anses föreligga redan när det företag som har givit ut instrumentet har försatts i konkurs under förutsättning att företaget är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Bestämmelsens aktuella lydelse stämmer alltså härvidlag överens med vad som tidigare gällde enligt praxis.

Detsamma gäller likvidationer. Från och med 1995 års taxering anses avyttring av ett finansiellt instrument föreligga om det företag som gett ut instrumentet träder i likvidation.

Vad gäller lånefordringar kan tilläggas att det inte är helt klart om sådana fordringar kan betecknas som finansiella instrument. I 29 § 1 mom. SIL regleras ''realisationsvinst vid avyttring av fordringar och andra finansiella instrument''. Någon definition av begreppet finansiella instrument finns inte i SIL. Däremot finns en definition i lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument. I dess första paragraf sägs att med finansiella instrument avses ''fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden''. Om man tar hänsyn till den definitionen synes nu aktuella lånefordringar inte falla in under bestämmelsen om fordringar i 29 § SIL. Begreppet finansiella instrument anses dock ha en vidare betydelse i skatteförfattningarna (se bet. 1990/91:NU37 s. 5 och SOU 1991:81 s. 193).[4]

[4] Jfr även RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 1, s. 441.

Till kapitalförlust räknas inte förlust på borgensförbindelse, om denna betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära [andra stycket d)]

För att avdragsrätt skall föreligga krävs att borgensförbindelsen har samband med näringsverksamheten. Föreligger inte detta samband betraktas förlusten på borgensåtagandet i stället som kapitalförlust eller levnadskostnad. I prop. 1980/81:68 Del B s. 204 f. finns en redogörelse för äldre praxis. Bestämmelsen är en kodifiering av denna praxis.

Till kapitalförlust räknas inte utgifter för projektering av byggnader och markanläggning, avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamhet, även om byggnads- eller anläggningsarbetet inte genomförs [andra stycket e)]

Bestämmelsen innebär att utgifter för projektering av anläggningar behandlas som en avdragsgill förlust när anläggningen inte har utförts, under förutsättning att projekteringen avser byggnad eller markanläggning, som stadigvarande skall användas i näringsverksamheten. Projekteringsutgifter som kan hänföras till en uppförd anläggning räknas in i avskrivningsunderlaget för anläggningen.

I förarbetena (prop. 1980/81:68 Del A s. 201) sägs att det inte är möjligt att i lagtexten ange hur utgifter för projektering e.d. skall behandlas i olika situationer. Det uttalas dock att i de fall utgifterna har nedlagts på att undersöka alternativa lösningar de utgifter som kan hänföras direkt till en uppförd anläggning bör räknas in i avskrivningsunderlaget för denna anläggning. Utgifter för förkastade alternativ får dras av direkt.

Bestämmelsen torde innebära en inskränkning av kapitalförlustbegreppet jämfört med den praxis som gällde före 1981 års lagstiftning (prop. 1980/81:68 Del A s. 201).

3.5 Närmare om kapitalförlustbegreppets betydelse

3.5.1 Inkomstslaget näringsverksamhet

Som framgått ovan är kapitalförlustbegreppet kraftigt inskränkt genom bestämmelserna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL. Genom dessa inskränkningar är numera flertalet förluster som uppkommer i näringsverksamhet avdragsgilla oavsett om förlusten är normal eller inte. Utöver vad som tidigare har redovisats synes avdragsförbudet därför främst ha betydelse vid förlust av kontanta medel (som behandlas i nästa avsnitt), skadestånd och böter samt vid förlust på grund av ackord.

Skadestånd kan vara både avdragsgilla och inte avdragsgilla. I första hand får man skilja mellan skadestånd som utgår i form av livränta och andra skadestånd. Skadestånd som utgår i form av livränta är vanligtvis avdragsgilla (prop. 1980/81:68 Del B s. 205). När det gäller skadestånd i övrigt bestäms avdragsrätten, i enlighet med huvudprincipen, av om det utgivna skadeståndet kan anses ha ett normalt samband med den bedrivna verksamheten eller ej. Skadestånd som inte är normalt påräkneliga i näringsverksamheten är inte avdragsgilla. I RÅ 1964 Fi 1020 medgavs en jurist inte avdrag för skadestånd i anledning av vårdslös soliditetsupplysning för vilken han dömts till villkorligt frihetsstraff.

Böter som drabbar en näringsidkare anses inte ha något normalt samband med den bedrivna verksamheten och är därför inte avdragsgilla.

Också förlust på grund av ackord som borgenär har lämnat följer huvudregeln att förluster som har normalt samband med verksamheten är avdragsgilla. Ackordsförlust är således avdragsgill i de fall förlusten hänför sig till kundfordringar.[5] Detta gäller trots att motsvarande vinst hos gäldenären enligt praxis inte anses skattepliktig.

3.5.2 Inkomstslaget tjänst

Jag har i föregående avsnitt konstaterat att kapitalförlustbegreppets betydelse för inkomstslaget näringsverksamhet är begränsat på grund av inskränkningarna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL. Dessa inskränkningar tar visserligen inte sikte på inkomstslaget

[5] Jfr RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 2, s. 780 och 1333.

tjänst. Men även utanför näringsverksamhet har avdragsförbudet för kapitalförluster begränsad självständig betydelse. Detta hänger bl.a. samman med att förluster utanför näringsverksamhet inte sällan kan hänföras till icke avdragsgilla levnadskostnader som inte har samband med någon skattepliktig verksamhet. Exempel på detta är stöld av personliga tillhörigheter och förlust på borgensförbindelse som ingåtts utan samband med någon verksamhet.

När det gäller förluster som har samband med en anställning finns det för det fallet att *den anställde är redovisningsskyldig* en särskild reglering i 33 § 1 mom. andra stycket KL. I bestämmelsen föreskrivs att avdrag får göras för ''förlust å medel, för vilka den skattskyldige varit på grund av sin tjänst redovisningsskyldig''. Vidare sägs i punkt 2 av anvisningarna till samma lagrum att till denna typ av förlust ''räknas exempelvis bankkassörs ersättningsskyldighet för felräkning och redogörares återbetalningsskyldighet för felaktigt utbetalda avlöningsbelopp''. I anvisningspunkten sägs också att avdrag inte medges om ersättnings- eller återbetalningsskyldigheten beror på brottslig handling av den redovisningsansvarige. I praxis har avdrag bl.a. medgivits en kontorschef i en speditionsfirma för brist i vissa kontanta medel han haft att utbetala till fartygsbefälshavare m.fl. (RÅ 1934 Fi 258) och en bokhållare för felräkning i tjänsten (RÅ 1945 Fi 551). Vidare medgavs i RÅ 1962 ref. 42 en anställd avdrag för att han tvingats ersätta arbetsgivaren för stöld av pengar för vilka den anställde var redovisningsskyldig.

I rättspraxis har avdrag medgivits också för förlust av andra i tjänsten omhänderhavda tillgångar än kontanta medel. Avdrag har bl.a. medgivits en ölutkörare som ålagts ersättningsskyldighet för värdet av sönderslagna flaskor (RÅ 1934 Fi 804) samt en skobutiksföreståndare och en lagerföreståndare för ersättning för brist i varulagret (RÅ 1938 Fi 178 resp. RÅ 1938 Fi 427).

I och med den särskilda regleringen saknar kapitalförlustbestämmelsen betydelse för sådana förluster i inkomstslaget tjänst som är hänförliga till redovisningsmedel. För andra typer av förluster som har samband med en anställning kan dock avdragsförbudet för kapitalförluster få betydelse, dvs. avdragsrätten bestäms av huruvida förlusten kan anses normal för verksamheten eller ej. I praxis har kapitalförlustbestämmelsen bl.a. haft betydelse vid bedömningen av *förluster som är hänförliga till egendom som används i tjänsten*. Några exempel kan belysa detta.

I RÅ 1969 ref. 4 medgavs avdrag för *kostnader för reparation* m.m. av en personbil som använts i tjänsten och skadats under en tjänsteresa. Regeringsrättens majoritet konstaterade att skadan inte hade förorsakats av vårdslöshet och fann med hänsyn härtill att de

kostnader som föranletts av händelsen fick anses vara sådana som den skattskyldige *normalt* hade att räkna med i sin förvärvsverksamhet och vilka således ingick såsom ett led i verksamheten. — Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg att kostnaderna var att betrakta som kapitalförlust, varför avdrag inte skulle medges vid beräkning av inkomst av tjänst.

Också i RÅ 1973 ref. 46 medgavs avdrag för kostnad för reparation av bil efter kollision som inträffat under färd i tjänsten. Regeringsrätten konstaterade att den skattskyldige använt sin bil för körning i tjänsten i betydande omfattning och att olyckshändelsen inte föranlett åtal för någon. Med hänsyn härtill fann Regeringsrätten att de kostnader för bilens reparation som olyckshändelsen förorsakat var att anse som en *normal* driftkostnad för bilen och avdrag medgavs med den del av reparationskostnaderna som kunde anses belöpa på körningen i tjänsten. (Både i RÅ 1969 ref. 4 och i RÅ 1973 ref. 46 inräknades reparationskostnaden i de totala bilkostnaderna, vilka uppdelades på tjänstekörning och privat körning.)

Varken i RÅ 1969 ref. 4 eller i RÅ 1973 ref. 46 hade den skattskyldige genom straffbar vårdslöshet orsakat förlusten. Om så varit fallet torde avdrag inte ha medgetts. I RÅ 1960 ref. 17 var frågan huruvida en bilförsäljare som vållat skada på en demonstrationsbil som tillhörde hans arbetsgivare skulle medges avdrag för kostnad för reparation av skadan vid taxering av inkomst av tjänst. Bilförsäljaren hade dömts för vårdslöshet i trafik. Regeringsrätten fann att avdrag inte skulle medges, eftersom de kostnader som den skattskyldige hade ådragit sig i samband med trafikolyckan uppkommit under sådana omständigheter att de — även med beaktande av att vissa skaderisker naturligt är förenade med demonstrationskörning — fick anses ligga *vid sidan av normal verksamhet* som bilförsäljare.

Dessa rättsfall avseende avdrag för reparationskostnader av bil som används i tjänsten avser avdragsreglernas utformning före 1991 års taxering. Då gällande regler innebar i princip att avdrag medgavs med ett belopp som svarade mot den del av de faktiska bilkostnaderna som belöpte på bilens användning i tjänsten. Numera medges avdrag enligt schablon med 13 kr för varje körd mil (punkt 3 c av anvisningarna till 33 § KL). Avdragsschablonen avser att täcka alla kostnader för bilen, varför ytterligare avdrag för t.ex. reparationskostnader inte torde medges. Detta medför att kapitalförlustbestämmelsen numera saknar betydelse för kostnader som hänför sig till bilar som omfattas av avdragsschablonen. Andra fordon än personbilar torde dock inte

omfattas av schablonen.[6] När det gäller reparationskostnader för andra fordon som används i tjänsten, t.ex. lastbilar, kan kapitalförlustbestämmelsen därför fortfarande få betydelse. Detsamma gäller annan egendom som används i tjänst, t.ex. musikinstrument och verktyg (jfr t.ex. RÅ78 1:20 avseende kostnad för reparation av en flygel).

I nyssnämnda rättsfall var det fråga om avdragsrätt för kostnader för reparation av egendom som används i tjänsten. När det gäller *totalförlust* av egendom som använts i tjänsten, t.ex genom brand eller stöld, har avdrag vid beräkning av inkomst av tjänst inte medgetts oavsett om den skattskyldige varit vårdslös eller ej. I RÅ 1977 ref. 17 medgavs sålunda inte en musiker avdrag för förlust av musikinstrument som hade blivit förstörda genom brand. Avdrag yrkades med ett belopp motsvarande instrumentens oavskrivna restvärde. Regeringsrätten konstaterade att en avyttring av för stadigvarande bruk i inkomstslaget tjänst avsedda inventarier inte utgjorde intäkt av tjänst. Med hänsyn härtill fann Regeringsrätten att förlust genom brand eller olyckshändelse av sådana tillgångar inte kunde anses hänförlig till driftförlust utan fick betraktas som en inte avdragsgill kapitalförlust. — Det kan anmärkas att det inte var fråga om en förlust som uppkommit vid avyttring av egendom.

Ett annat exempel på att avdrag inte medges vid totalförlust är RÅ 1970 ref. 67 där det bl.a. var fråga om en förlust som uppkommit genom att en bil totalförstörts vid en trafikolycka. Omständigheterna var följande. En läkare, som var anställd vid Läkartjänst AB, redovisade en realisationsvinst vid försäljning av läkarinventarier men kvittade vinsten mot en förlust som uppkommit vid försäljning av två bilar. Läkaren åberopade att han under beskattningsåret med förlust sålt dels en Opel Rekord, dels en vid en trafikolycka totalhavererad Citroën. Bägge bilarna hade använts i tjänsten. Förlusten hade beräknats utifrån skillnaden mellan försäljningspris och bilarnas oavskrivna restvärde. Regeringsrätten medgav inte yrkat avdrag och anförde följande.

> Opelbilen har enligt V:s egen uppgift anskaffats huvudsakligen för privatbruk. I den mån V vid avyttring av denna bil vidkänts förlust utöver normal värdeminskning, är denna förlust att hänföra till levnadskostnader, och avdrag kan ej medges för realisationsförlust. Förlusten på den 1958 inköpta bilen av märket Citroën har uppkommit genom totalhaveri. Den omständigheten att vraket efter denna bil lämnats som dellikvid för en ny bil av samma märke, kan inte medföra

[6] RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 1, s. 310.

> rätt att dra av förlusten såsom realisationsförlust. Ehuru bilen enligt uppgift av V huvudsakligen använts i tjänsteutövning och under färd till och från olika lokaler där tjänsten utövats, kan en totalförlust av bilen icke anses ingå som ett normalt led i förvärvsverksamheten. Avdrag kan därför inte heller medges från V:s intäkter av tjänst. Den kapitalförlust som V lidit är således icke i något hänseende avdragsgill.

Ett annat avgörande i samma riktning är RÅ 1962 Fi 1360 där avdrag inte medgavs vid beräkning av inkomst av tjänst för förlust vid försäljning av en bil som använts i tjänsten. (Avdrag yrkades för skillnaden mellan bilens oavskrivna värde och dess försäljningspris.)

Förklaringen till att avdrag inte medges i inkomstslaget tjänst vare sig vid totalförlust av egendom som används i tjänsten eller vid försäljning av sådan egendom synes främst kunna sökas i att den eventuella vinst som kan uppkomma vid en försäljning av sådan egendom inte utgör skattepliktig intäkt av tjänst utan i stället kan bli förmål för realisationsvinstbeskattning (jfr särskilt ovan nämnda RÅ 1977 ref. 17). Härvid kan en jämförelse också göras med vad som ursprungligen gällde vid motsvarande förluster av inventarier i dåvarande inkomstslaget rörelse. Vid kommunalskattelagens tillkomst bedömdes dessa som icke avdragsgilla kapitalförluster, eftersom en avyttring av inventarierna inte utgjorde intäkt av rörelse (jfr avsnitt 3.3).

Vad gäller förlust på grund av *borgensförbindelse* medges enligt fast praxis inte avdrag vid beräkning av inkomst av tjänst även om förlusten kan sägas ha ett samband med tjänsten. I RÅ 1965 Fi 26 var det fråga om en vice verkställande direktör i ett aktiebolag och tillika styrelseledamot i bolaget som någon tid före bolagets konkurs tillsammans med övriga styrelseledamöter tecknat borgen för ett lån åt bolaget. Prövningsnämnden, vars beslut inte ändrades av överinstanserna, uttalade att den låneförbindelse, som den skattskyldige uppgivit sig ha ingått på grund av sin tjänst, var att anse såsom en inte avdragsgill *kapitalförlust*.

Också i RÅ 1976 ref. 70 ansågs en förlust som en arbetstagare åsamkats på grund av ett borgensåtagande för arbetsgivarens förpliktelser hänförlig till inte avdragsgill kapitalförlust.

Denna praxis har vidare bekräftats i RÅ 1988 ref. 95 där en delägare och anställd i ett fåmansbolag yrkade avdrag för förlust på grund av ett borgensåtagande för bolaget. Regeringsrättens majoritet uttalade bl.a. följande.

> Enligt andra stycket i anvisningspunkt 5 räknas inte till kapitalförlust vissa under a) — e) uppräknade skador, förluster eller utgifter. Med hänsyn till innehållet i föreskrifterna i detta stycke och till vad som

förekom under förarbetena vid deras tillkomst får dessa bestämmelser anses avse endast den som bedriver näringsverksamhet (jfr prop. 1980/81:68 s. 137 och 201). Därtill kommer att utformningen av bestämmelserna i 33 § kommunalskattelagen om avdrag från intäkt av tjänst inte ger stöd för att en sådan förlust som den i målet aktuella skulle kunna utgöra en i den förvärvskällan avdragsgill kostnad. Roland S är därför inte berättigad till avdrag för förlusten med anledning av borgensförbindelsen. Den omständigheten att han och övriga borgensmän äger samtliga aktier i bolaget och arbetar i detta föranleder inte någon annan bedömning.

Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg att det förelåg ett sådant samband mellan den skattskyldiges tjänsteintäkter från bolaget under beskattningsåret och hans förlust på grund av borgensförbindelserna att förlusten var avdragsgill under inkomst av tjänst. Det kan noteras att minoriteten ansåg att av bestämmelserna i punkt 5 andra stycket d) av anvisningarna till 20 § KL följde att förlusten på borgensförbindelserna inte var att anse som en kapitalförlust. Detta förhållande ledde dock enligt minoriteten inte utan vidare till att den skattskyldige hade rätt till avdrag för förlusten.

Också när det gäller *skadestånd* som uppkommer i samband med en anställning avgörs avdragsrätten av kapitalförlustbestämmelsen, dvs. fråga blir huruvida orsaken till skadeståndet kan anses normal för verksamheten eller ej. Några särskilda regler om skadestånd finns således inte. (Jag bortser här ifrån ovan nämnda bestämmelse i 33 § 1 mom. andra stycket KL som i och för sig kan ses som en regel om skadestånd.)

I RÅ 1942 Fi 290 vägrades en sångare avdrag för skadestånd på grund av kontraktsbrott vid beräkning av uppskattad inkomst av inkomst av tjänst eller tillfällig förvärvsverksamhet. I målet hade från skattemyndighetens sida anförts att kontraktsbrotten hade sin grund i omständigheter som uppkommit genom sångarens eget förvållande, varför dessa utgifter inte kunde betraktas som en normal omkostnad i hans verksamhet. Rättsfallet kan tolkas så att har ett avtalsbrott gjorts av rent personliga skäl och utgår skadestånd till följd av avtalsbrottet anses förlusten ha uppkommit oberoende av verksamheten. Avdrag medges därför inte (jfr prop. 1980/81:68 Del B s. 207). Tilläggas kan att det synes som om rätten till avdrag bedöms restriktivare i inkomstslaget tjänst än i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges i allmänhet avdrag för skadestånd i anledning av kontraktsbrott.

3.5.3 Inkomstslaget kapital

Vad gäller inkomstslaget kapital saknar kapitalförlustbestämmelsen i praktiken självständig betydelse, eftersom avdragsförbudet för kapitalförluster inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen. Vid beräkning av realisationsvinst görs således inte någon åtskillnad mellan normala och onormala förluster. Att avdragsförbudet inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen — bortsett från vad som är att hänföra till personliga levnadskostnader — kommer indirekt till uttryck i 20 § andra stycket KL där det sägs att avdrag inte får göras för kapitalförluster ”i vidare mån än som särskilt föreskrivs” (jfr ovan avsnitt 3.4.1).

4 Särskilt om förlust av kontanta medel i näringsverksamhet

4.1 Gällande rätt

Förlust av kontanta medel i näringsverksamhet behandlas olika beroende på hur förlusten har uppkommit. I enlighet med huvudprincipen får avdrag för förlust av kontanta medel göras om förlusten kan betraktas som något normalt för verksamheten. Om förlusten orsakats av felväxling torde således avdrag medges. Har kontanta medel däremot förlorats genom en extraordinär händelse, t.ex. genom brand eller genom att en näringsidkare tappat pengar som tillhör verksamheten, föreligger inte avdragsrätt (jfr prop. 1980/81:68 Del B s. 208 f.).

Förlust av kontanta medel genom brottsligt förfarande torde normalt ha bedömts som driftförlust om brottet begåtts av en anställd som genom sin tjänst *haft medel under sin förvaltning*. I RÅ 1935 ref. 14 medgavs sålunda ett bolag avdrag för förlust på grund av förskingring av bolagets kontorschef. I ett annat fall, RÅ 1940 Fi 690, fick ett elektricitetsverk avdrag för förlust, uppkommen genom förskingring av två av verkets tjänstemän. I ytterligare ett fall, RÅ 1944 ref. 64, fick en advokat dra av en förlust som uppkommit genom förskingring av en annan advokat, som han anlitat som ombud.

Däremot har stöld som förövats av en anställd som *inte är redovisningsansvarig* betraktas som kapitalförlust. I RÅ 1941 Fi 347 vägrades avdrag för förlust genom att en springflicka tillgripit kontanter ur kassalådan och i RÅ 1957 Fi 1765 fick ett detaljhandelsbolag inte avdrag för en förlust som uppkommit genom att ett hos bolaget anställt handelsbiträde stulit 1 700 kr, som förvarats i ett kuvert på en hylla i bolagets kontor.

Likaså har stöld som förövats av en *utomstående*, dvs. icke anställd, betraktats som kapitalförlust. I RÅ 1963 Fi 1406 och 1407 fick ett restaurangföretag inte avdrag för förlust genom stöld av dagskassa från en utanför restaurangen stående bankbil, trots invändning att tillgreppet endast kunnat ske genom försummelse från anställt bankbuds sida. I ett annat fall, RÅ 1964 Fi 1469, tillgreps 22 937 kr ur ett bolags kassa, i vilken kassören enligt instruktion inte hade rätt att över natten förvara mer än 2 000 kr. Bolaget vägrades avdrag med 20 937 kr. Även i RÅ79 1:94 ansågs ett bolags förlust genom stöld av kontanter vara kapitalförlust.

Enligt tidigare praxis har även *banker* vägrats avdrag för förluster av kontanta medel genom stöld eller rån. I ett förhandsbesked, RÅ79 1:69 I, hade en bank under år 1977 utsatts för stöld eller rån vid sju tillfällen. Därvid hade pengar och värdehandlingar som tillhörde banken tillgripits eller förstörts. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg att den del av förlusten som avsåg värdehandlingar utgjorde driftförlust medan den del som avsåg pengar utgjorde kapitalförlust. Regeringsrätten fann emellertid att de förluster som banken lidit inte kunde anses normalt ingå som ett led i bankens förvärvsverksamhet oavsett om förlusterna hänfört sig till svenska eller utländska pengar eller till värdehandlingar. Denna praxis bekräftades i RÅ84 1:27.

Äldre praxis rörande banker har efter 1981 års lagstiftning om kapitalförluster ändrats. I ett förhandsbesked, RÅ 1986 ref. 148, avseende SE-Banken fann Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden att banken hade rätt till avdrag för de förluster av värdehandlingar samt av svenska och utländska pengar som uppkommer genom rån, stöld, bankboxsprängning och liknande. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Av nämndens motivering framgår att värdehandlingar och utländska pengar ansågs som lager i bankrörelse, varför förlust av dessa tillgångar genom brottslig handling till följd av bestämmelserna i punkt 5 andra stycket a) av anvisningarna till 20 § KL inte skulle räknas som kapitalförlust.

Däremot kunde enligt nämndens uppfattning svenska pengar inte anses utgöra lager i bankrörelse, varför en förutsättning för avdragsrätt för förlust av sådana tillgångar var att det normalitetskrav som följer av den allmänna regeln i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 20 § KL är uppfyllt.

Av bankens utredning i ärendet framgick att antalet rån och rånförsök mot banken under perioden 1974—1983 uppgått till 75 (dvs. i genomsnitt cirka sju per år) och antalet serviceboxsprängningar under perioden 1976—1983 till 89 (dvs. i genomsnitt cirka elva per år).

Efter att ha redogjort för utredningen uttalade nämnden följande beträffande normalitetskravet.

> Frågan är således om de förluster som uppkommer på grund av denna brottslighet uppfyller normalitetskravet. Detta krav uttrycktes före 1981 så att till kapitalförlust räknades förlust som ''skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten''. I praxis har denna regel tillämpats på det sättet att förluster i bankrörelse av pengar m m genom stöld eller rån behandlats som kapitalförlust (se bl a rättsfallen RÅ 1979 1:69 och 1984 1:27). Genom

> 1981 års lagstiftning har normalitetskravet fått den ändrade utformning som angetts ovan. I förarbetena till lagstiftningen gjordes det allmänna uttalandet att den nya definitionen ''i sak överensstämmer med gällande rätt'' (prop 1980/81:68 s 198). Andra uttalanden tyder dock på att normalitetskravet bör ges en innebörd som närmare ansluter till allmänt språkbruk. När t ex frågan om företagens förluster av svenska pengar genom stöld e d berördes, anfördes att avdragsrätt skall föreligga om risken för sådana brott ''är något som man normalt behöver räkna med i verksamheten'' (prop s 199). Nämnden finner sig böra ta fasta på detta.

Nämnden konstaterade med stöd av utredningen att förluster av svenska pengar genom rån, stöld m.m. är en påtaglig och återkommande risk i verksamheter av det slag som bankerna bedriver och fann att förlusterna var ''något som man normalt behöver räkna med i verksamheten'' och därför avdragsgilla som driftförluster.

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att förluster på grund av rån m.m. inte uppfyllde normalitetskravet och att det med anledning av 1981 års lagstiftning inte fanns skäl att göra avsteg från den bedömning som tidigare gjorts i praxis. Regeringsrätten ändrade som nämnts ovan inte förhandsbeskedet.

Regeringsrätten har därefter i ett fall, RÅ 1994 ref. 27, tagit ställning till om förlust av kontanta medel på grund av inbrott i *butikslokal* är att hänföra till driftförlust eller till icke avdragsgill kapitalförlust. Målet gällde stöld av kontanter om 580 000 kr (tre dagskassor) vid inbrott i en livsmedelsbutik. Omständigheterna var följande. Dagskassorna förvarades i ett särskilt larmat utrymme i bolagets butikslokal. Att dagskassorna förvarades i butiken hängde samman med att det var helg, då hämtning av kontanter inte kunde ske. Under vardagar hämtades dagskassorna varje dag av posten. Bolagets försäkringsersättning på grund av inbrottet kom att begränsas till sammanlagt ett basbelopp. Anledningen till detta var att kontanterna, enligt försäkringsbolaget, inte hade förvarats på ett sätt som föreskrevs i försäkringsvillkoren.

Regeringsrätten fann, i likhet med underinstanserna, att förlusten var en icke avdragsgill kapitalförlust. I sin motivering konstaterade Regeringsrätten, efter att ha redogjort för punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL, att avdrag kan medges för förlust av kontanter i svensk valuta i samband med rån, inbrott, stöld o.d. endast om förlusten kan anses normal för förvärvskällan i fråga. Regeringsrätten fortsatte:

> Regeringsrätten har funnit så vara fallet beträffande förluster av kontanter som uppkommit genom rån, stöld, bankboxsprängning o.d. i banksektorn (RÅ 1986 ref. 148). I målet är utrett att även butikslokaler

är utsatta för brott av nu nämnt slag i en inte obetydlig omfattning och att även en viss ökning av brotten skett under åren 1987—1991. Utredningen ger emellertid vid handen att frekvensen av denna brottslighet ligger på väsentligt lägre nivå än vad som visats gälla beträffande banker. Vidare kan risken för brott i butikslokaler förutsättas vara beroende av bransch och geografiskt läge. Det bör också beaktas att tillgrepp i butikslokaler i långt högre grad än vad som är fallet för banker kan antas omfatta andra tillgångar än kontanter. Mot bakgrund härav kan i målet inte anses visat att butiker genom brottsliga handlingar frånhänds kontanta medel i en sådan omfattning att därav uppkomna förluster generellt kan anses normala för förvärvskällan.

Med hänsyn till det sagda och det som i övrigt förekommit i målet finner Regeringsrätten inte visat att den förlust av kontanta medel som uppkommit i samband med inbrottet i bolagets butikslokal är att hänföra till vid inkomsttaxeringen avdragsgill driftförlust. Bolagets överklagande skall därför avslås.

Regeringsrätten fann sålunda att normalitetskravet i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 20 § KL inte var uppfyllt. Utredningen i målet visade enligt Regeringsrätten inte att butiksrån etc. var så vanliga att de var normala för verksamheten.

4.2 Kommentar till rättsläget

Slutsatsen av RÅ 1986 ref. 148 måste bli att normalitetskravet blivit något mindre strängt efter 1981 års lagstiftning. Att detta skulle ha skett medvetet från lagstiftarens sida är dock svårt att utläsa ur förarbetena, eftersom där uttryckligen uttalades att den nya definitionen av normalitetskravet ”i sak överensstämmer med gällande rätt”. Det kan också konstateras att de formuleringar i prop. 1980/81:68 som Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden tagit till intäkt för att lagstiftaren avsett att närma normalitetskravet till allmänt språkbruk förekommer även beträffande beskrivningen av då gällande rätt (se t.ex. prop. 1980/81:168 Del A s. 137: ”Har förlust uppkommit i en förvärvsverksamhet uppställs således i princip ett krav på normalitet för att avdragsrätt skall föreligga för förlusten. Kan man normalt räkna med förlust av viss art i verksamheten är denna avdragsgill.”). Tilläggas kan att en jämförelse mellan RÅ 1986 ref. 148 och det nyss refererade fallet rörande butiksrån ger vid handen att en minskad frekvens av bankrån kan leda till att normalitetskravet i framtiden inte längre kan anses uppfyllt för banksektorn. Om bankerna således genom t.ex. förbättrade säkerhetsrutiner lyckas få ner antalet rån,

synes detta kunna leda till att sådana förluster inte längre kommer att hänföras till driftförluster utan till icke avdragsgilla kapitalförluster.

Vad gäller distinktionen i praxis mellan å ena sidan stöld som har förövats av anställd som inte har kontanta medel under sin förvaltning och å andra sidan förskingring synes den svår att helt förklara med hänvisning till normalitetskravet. Det finns knappast grund för att påstå att förskingring är så pass vanligt förekommande att det är något som en näringsidkare normalt behöver räkna med i verksamheten medan så inte skulle vara fallet beträffande stölder som begås av anställda. Detsamma torde gälla skillnaden i bedömningen av stöld som förövats av utomstående och förskingring. Detta är i så fall en oönskad effekt av det nuvarande kapitalförlustbegreppet.

I doktrinen har anförts att det förhållandet att avdrag medges för förlust genom förskingring men inte för förlust genom stöld inte behöver förklaras med att förskingring är något ett företag har större anledning att räkna med. Man kan också säga att stöld är något envar kan råka ut för, medan förskingring mera är en förlust i själva verksamheten.[1] Helt stämmer detta dock inte enligt Welinder då även privatmedel kan förskingras och de vanliga bankrånen utgör en för banken speciell förlustrisk.

4.3 Framförd kritik mot rättsläget

I äldre doktrin har, som antytts ovan, framförts kritik mot att avdrag medges för förskingring men inte för stöld från personalens sida. Enligt Welinder är distinktionen mellan stöld och förskingring svårbegriplig. Den avgörande gränsen bör enligt honom dras mellan förluster i en yrkesmässig förvärvsverksamhet och övriga.

I äldre doktrin har också framförts uppfattningen att den naturliga slutpunkten för utvecklingen av kapitalförlustbegreppet är att alla förluster i förvärvsverksamhet blir avdragsgilla. Sandström har anfört bl.a. följande efter att sammanfattningsvis ha redogjort för då gällande rättsläge beträffande kapitalförluster i inkomstslaget rörelse.[2]

> Det sålunda anförda synes fullt ut bekräfta Ebersteins förut citerade uttalande, att ''det avgörande kriteriet på en driftförlust icke är huruvida den ena eller andra förlustbringande händelsen är att anse såsom en

[1] Welinder, Beskattning av inkomst och förmögenhet, Del 1, sjunde upplagan, s. 183 f.

[2] Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, tredje upplagan, s. 526.

> normal företeelse inom näringen, utan huruvida förlusten hänför sig till det ena eller andra slaget av nyttigheter, som ingå i rörelsen''. Härtill är endast att foga, att — sedan detta yttrande år 1929 fälldes — antalet av de nyttigheter i rörelse, beträffande vilka all förlust måste anses avdragsgill, alltmera ökat. Slutskedet synes en gång bliva — men dit är tydligtvis ännu lång väg kvar — att all förlust i rörelse blir avdragsgill och att därmed begreppet kapitalförlust upphör att äga betydelse för intäkt av rörelse.

Det förhållandet att näringsidkare vägrats avdrag vid inkomsttaxeringen för förluster som uppkommit genom stöld av kontanta medel har föranlett ett flertal riksdagsmotioner de senaste tio åren. Att avdragsrätt inte föreligger i dessa fall har upplevts som stötande, orättvist och stridande mot grundläggande rättsprinciper.

Skatteutskottet har inte ställt sig avvisande till att det kan finnas skäl att ompröva det nuvarande kapitalförlustbegreppet. I bet. SkU 1985/86:33 uttalade utskottet således bl.a. följande.

> Skatteutskottet är inte främmande för att det nuvarande kapitalförlustbegreppet kan behöva omprövas. I avvaktan på närmare erfarenheter av den nya lagstiftningens praktiska tillämpning är utskottet inte berett nu medverka till en ändring av kapitalförlustbegreppet. Utskottet avstyrker följaktligen bifall till motionerna men vill i sammanhanget betona vikten av att försäkringsbolagen noga informerar försäkringstagarna om de villkor som gäller som förutsättning för att de vid en uppkommen skada skall ha möjlighet att få ekonomisk gottgörelse för lidna förluster.

Uttalande i samma riktning har gjorts också i bet. SkU 1986/87:33, 1990/91:SkU30 och 1992/93:SkU21.

4.4 Brottsstatistik

Den officiella brottsstatistiken skiljer inte mellan stöld av kontanta medel resp. stöld av andra tillgångar. Det går således inte att av statistiken utläsa i vilken omfattning t.ex. butiker är utsatta för stöld av kontanta medel. Av statistiken framgår följaktligen inte heller hur stora belopp som förloras genom brott.

Däremot skiljer statistiken på brott mot olika typer av verksamheter, t.ex. butiker och bensinstationer. Statistiken skiljer också på stöld medelst inbrott och stöld utan inbrott (inkl. snatteri).

Vad gäller butiker och varuhus uppgick år 1994 antalet anmälda inbrottsstölder till 11 564 medan antalet övriga anmälda stölder (inkl.

snatteri) uppgick till 55 729. Av dessa brott torde det helt övervägande antalet avse andra tillgångar än kontanta medel. Motsvarande siffror för år 1993 var 13 000 resp. 61 268.

Vad gäller antalet anmälda bank- och butiksrån uppgick dessa år 1994 till 136 resp. 468. Rånen torde till övervägade delen avse kontanta medel. Motsvarande siffror för år 1993 var 198 resp. 658. Jämfört med medelvärdet av antalet anmälda bank- och butiksrån för åren 1991—1993 har dessa brott minskat med 31 procent.

Tilläggas kan att Sveriges Köpmannaförbund och Kooperativa Förbundet har uppgett att de inte har tillgång till någon utförligare statistik.

4.5 Något om möjligheterna att försäkra sig mot förluster av kontanta medel i näringsverksamhet

Utredningen har haft kontakt med försäkringsbolagen Folksam, Länsförsäkringar, Skandia, Trygg-Hansa samt WASA för att undersöka vilka möjligheter det finns för ett företag eller en företagare att försäkra sig mot förluster av kontanta medel på grund av brott. Undersökningen visar att det hos samtliga bolag finns möjlighet att försäkra sig mot sådana förluster. Bolagens villkor är i huvudsak likartade.

Försäkringsvillkoren skiljer i regel på begreppen stöld, inbrott och rån. Med inbrott förstås att någon olovligen med våld brutit sig in i eller med dyrk tagit sig in i en lokal. Stöld utan inbrott ersätts normalt inte.

I allmänhet finns det en möjlighet att teckna en kombinerad försäkringslösning som erbjuder de mest grundläggande försäkringarna i ett enda paket. Denna typ av försäkring kallas ''Kombinerad företagsförsäkring'' eller liknande. I försäkringen ingår de vanligaste skadehändelserna såsom brand- och vattenskador samt inbrott och rån m.m.

Enligt villkoren i den kombinerade försäkringen är pengar och värdehandlingar försäkrade till ett visst belopp, även om det inte särskilt anges i försäkringsbrevet. Pengar eller värdehandlingar som förvaras i ett låst värdeskåp ersätts i regel upp till ett basbelopp. Om de förvaras på ett annat sätt ersätts högst 20 procent av basbeloppet. Vid rån eller överfall ersätts upp till två basbelopp.

Detta grundläggande skydd kan vid behov utökas mot premietillägg. Det högre försäkringsskyddet anges då i försäkringsbrevet.

Några bolag tillhandahåller också separata inbrotts- och ránförsäkringar. Beroende på försäkringsbeloppets storlek ställs olika krav

på hur pengarna skall förvaras. Man skiljer bl.a. på förvaring i säkerhetsskåp, värdeskåp, kassavalv och värdevalv. Vid mycket höga försäkringsbelopp kan försäkringen vara villkorad också på annat sätt, t.ex. genom krav på inbrottslarm.

Självrisken är i regel lägst 20 procent av ett basbelopp.

Om en anställd har gjort sig skyldig till förmögenhetsbrott mot försäkringstagaren, ersätts förlusten om s.k. förmögenhetsbrottsförsäkring har tecknats.

5 EG-aspekter och utländsk rätt

5.1 EG-aspekter

Utredningen skall enligt direktiven bl.a.beakta EG-aspekter.

På företagsbeskattningens område finns det två EG-direktiv. Det ena direktivet, fusionsdirektivet (90/434/EEG), syftar till att de stater som är medlemmar i EG i sina skattelagstiftningar skall införa regler som medför att omstruktureringar av företag över gränserna mellan medlemsstater inte hindras eller försvåras av att beskattning utlöses.

Det andra direktivet, det s.k. moder-dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG), syftar till att utdelning skall kunna lämnas av ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat utan att inkomstskatt eller källskatt utgår.

De krav som ställs i fusionsdirektivet har införlivats i den svenska skattelagstiftningen genom lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG. Moderdotterbolagsdirektivet har föranlett ändring bl.a. i 4 § kupongskattelagen (1970:624); se vidare SOU 1994:100 och prop. 1994/95:52.

De skatterättsliga frågor som utredningen har att behandla, bl.a. kapitalförlustbegreppet och s.k. organisationskostnader, är inte av sådan karaktär att de berörs av nyssnämnda EG-direktiv. De förslag som jag lägger fram torde inte heller i övrigt strida mot EG-rätten.

5.2 Danmark[1]

5.2.1 Grundläggande avdragsbestämmelser

Den grundläggande avdragsbestämmelsen i dansk skattelagstiftningen finns i 6 § statsskatteloven (SL). I bestämmelsen sägs bl.a. att avdrag får göras för driftkostnader (''driftsomkostninger''). Med detta avses utgifter som används för att förvärva, trygga och bibehålla inkomsten

[1] Uppgifterna är hämtade från bl.a. Aagesen m.fl., Lærebog i Skatteret och Engholm Jacobsen m.fl., Skatteretten 1.

(''anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten''). Bestämmelsen gäller i princip för alla skattskyldiga.

Av 6 § SL anses följa att utgifter för att förvärva och utvidga inkomstkällan (''indkomstkilden'') i princip inte är avdragsgilla som ''driftomkostninger''. I likhet med vad som gäller enligt svensk rätt är det dock en princip vars betydelse är begränsad i praktiken.

Utgångspunkten är sålunda att etableringsutgifter inte är avdragsgilla. (Det är inte ''driftomkostninger'' utan ''formueudgifter''). Denna huvudregel modifieras emellertid på ett flertal sätt. I 8 § Ligningsloven (taxeringslagen) finns t.ex. regler som medger avdrag för resekostnader och reklam i samband med etablering av en ny marknad (däremot medges i princip inte avdrag för sådana utgifter när det är fråga om att starta en ny verksamhet). I samma lagrum finns också regler som medger avdrag för försöks- och forskningsutgifter. Vidare finns fr.o.m. inkomståret 1992 möjlighet att göra avdrag för vissa utgifter i samband med etablering eller utveckling av en näringsverksamhet. Avdrag kan medges för utgifter till advokater och revisorer samt för avgifter till Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Avdrag medges också för utgifter för undersökning av nya marknader och för förvärv av ''know-how'' och patenträttigheter (8 § I, J och L Ligningsloven).

När det gäller avdrag för värdeminskning på inventarier finns det en särskild lag; afskrivningsloven.

5.2.2 Kapitalförluster

I dansk skattelagstiftning finns inga uttryckliga regler om kapitalförluster resp. driftförluster. Enligt praxis medges dock avdrag för driftförluster (driftstab). Avdrag medges däremot inte för s.k. förmögenhetsförluster (formuetab).

Vid bedömningen av om en förlust skall hänföras till avdragsgill driftförlust görs en grundläggande åtskillnad mellan å ena sidan förluster på omsättningstillgångar och å andra sidan förluster på anläggningstillgångar. Utgångspunkten är att förluster på omsättningstillgångar är avdragsgilla, medan förluster på anläggningstillgångar inte är det. Denna åtskillnad hänger samman med frågan huruvida en intäkt vid försäljningen av tillgången är skattepliktig eller ej.

När det gäller förluster av kontanta medel på grund av brott har dessa under vissa förutsättningar betraktats som avdragsgilla förluster av omsättningstillgångar. Vad särskilt gäller förluster av kassabehållning, t.ex. genom stöld eller rån, krävs normalt att brottet har polisanmälts och att förlusten kan dokumenteras genom en tillfredsställande

bokföring. Avdragsrätt kan helt eller delvis nekas om det i det förlorade beloppet ingått medel som inte kan anses näringsbetingade. Det krävs vidare att kassan har förvarats på ett för verksamheten sedvanligt och naturligt sätt samt att det förlorade beloppet inte varit större än vad som normalt förvaras på det aktuella sättet.

Även förluster av kontanta medel genom brott som har förövats av anställda är i allmänhet avdragsgilla.

5.3 Finland[2]

5.3.1 Allmänt

I Finland finns en särskild ''näringsskattelag''; lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet av den 24 juni 1968 (NSL). Näringsverksamhet indelas i rörelse och yrkesutövning. Med näringsverksamhet avses en i vinstsyfte bedriven verksamhet av åtminstone viss varaktighet.

Till yrkesutövning hänförs sådan verksamhet, vari den personliga yrkesskickligheten är central, personalen är liten och kapitalinsatsen sekundär (t.ex. läkare). Annan näringsverksamhet betecknas som rörelse. All rörelseverksamhet och yrkesutövning som den skattskyldige bedriver bildar en förvärvskälla (i betydelsen skatteberäkningsenhet); se 2 § NSL.

Näringsskattelagens inkomstbegrepp är omfattande. I princip är alla realiserade inkomster skattepliktiga om inte skattefrihet följer av uttryckliga regler. Kapitalvinster är således i princip skattepliktiga.

En allmän inkomstdefinition finns i 4 § NSL. Inkomstbegreppet preciseras i 5 och 6 §§ NSL. I 5 § första punkten sägs att till skattepliktig inkomst hänförs överlåtelsepris och övriga vederlag för omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångar samt för andra i näringen använda materiella och immateriella nyttigheter. Vidare föreskrivs i 5 § andra punkten att ersättning för uthyrning, utfört arbete eller tjänst och annat dylikt som utförts i form av näringsverksamhet är skattepliktigt. Enligt 5 § tredje punkten är räntor och övriga inkomster av egendom som hör till näringsverksamheten skattepliktiga.

Bestämmelser om undantag från näringsskattelagens inkomstbegrepp finns i 6 § NSL. I bestämmelsen sägs bl.a. att vad ett samfund erhållit

[2] Uppgifterna är hämtade från bl.a. Andersson, Näringsskattelagen i huvuddrag, tredje upplagan, 1987.

i aktie- eller andelskapital eller som annan kapitalplacering inte betraktas som inkomst.

Det kan tilläggas att lagen gör en mycket klar åtskillnad mellan de frågor som gäller om en viss post över huvud taget utgör skattepliktig inkomst resp. avdragsgill utgift (omfångsproblemet) och frågor rörande rätt beskattningsår för inkomster och utgifter (periodiseringsproblemet). Till exempel sägs i 8 § punkt 1—2 att avdrag medges för anskaffningsutgiften för omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångar. I bestämmelsen sägs dock inget om vilket år anskaffningsutgiften skall dras av utan detta regleras i andra lagrum.

5.3.2 Grundläggande avdragsbestämmelser

De omfattande reglerna för vad som är skattepliktig inkomst motsvaras av vida regler för vad som är avdragsgilla utgifter. Avdragsgilla är sålunda inte endast utgifterna för inkomsternas förvärvande och bibehållande, utan även förluster som uppstått i anledning av inkomstförvärvet.

Såsom näringsskattelagen är uppbyggd kan det inte sägas föreligga något principiellt avdragsförbud mot förvärv, förbättring eller utvidgning av en inkomstkälla. Som nämnts ovan sägs i lagen att avdrag medges för anskaffningsutgiften för omsättnings- och anläggningstillgångar. Denna bestämmelse anses ge uttryck för det i lagen omfattade betraktelsesättet. Tidigare betraktades köp av t.ex. omsättnings- och anläggningstillgångar som investeringar eller omplaceringar av kapital medan deras resultatpåverkan berodde på varulagrets ''värdering'' resp. anläggningstillgångars ''värdenedgång'', som beaktades genom avskrivning.

Regler om de s.k. naturliga avdragen finns i 7, 8 och 17 §§ NSL. Det avgörande för om en utgift kan anses utgöra ett naturligt avdrag är om den erlagts i syfte att påverka inkomstförvärvet. Den grundläggande avdragsbestämmelsen återfinns i 7 §. I bestämmelsen föreskrivs att ''Avdragbara inom näringsverksamheten äro utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande samt därav härrörande förluster''. I 8 § ges en närmare exemplifiering av olika avdragsgilla utgifter. Till exempel är forskningsutgifter för främjande av rörelsen avdragsgilla enligt 8 § punkt 6. (Enligt tidigare praxis har forskningsutgifter i något fall ansetts icke avdragsgilla med motiveringen att de syftade till rörelsens utvidgning eller att forskningen inte lett till något resultat och därför utgjorde kapitalförlust.) Av särskilt intresse är också att enligt 8 § punkt 7 medges avdrag för utgifter för grundande

av ett företag, för dess omorganisation, för bolagsbildning och annat dylikt.

5.3.3 Kapitalförluster

Näringsskattelagen gör inte någon åtskillnad mellan driftförluster och kapitalförluster.

Som nämnts ovan medges enligt 7 § NSL avdrag för förluster som härrör från näringsverksamheten. Exempel på avdragsgilla förluster anges i 17 § NSL. Bland annat nämns förluster på grund av försnillning, stöld och andra brott som riktat sig mot finansieringstillgångar (med finansieringstillgångar avses bl.a. pengar). Dessa typer av förluster betraktades före NSL:s tillkomst som icke avdragsgilla kapitalförluster.

5.4 Norge[3]

5.4.1 Grundläggande avdragsbestämmelser

Den grundläggande avdragsbestämmelsen i norsk skattelagstiftning finns i 44 § punkt 1 lov om skatt av formue og inntekt av den 18 august 1911 nr. 8 (skatteloven). I bestämmelsen sägs att avdrag medges för ”alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse”, dvs. avdrag medges för utgifter för intäkternas förvärvande, tryggande och bibehållande.

Av bestämmelsen anses följa att avdrag medges endast för utgifter som har anknytning till intäkten eller intäktsskapande aktivitet. Däremot medges — i likhet med vad som gäller i Danmark och Sverige — i princip inte avdrag för utgifter som är hänförliga till inkomstkällan (”inntektskilden”). Principens praktiska betydelse framstår dock som begränsad. Främst synes den ha betydelse för bedömningen av utbildningskostnader. Avdrag för grundutbildningskostnader medges således inte.

Vad gäller ett bolags etableringskostnader medges enligt praxis avdrag för utgifter för bildande av bolaget och för ökning av aktiekapitalet (under förutsättning att bolaget skall stå för kostnaderna).

[3] Uppgifterna är hämtade från bl.a. Zimmer, Lærebok i Skatterett, 1993.

5.4.2 Kapitalförluster

Norsk skattelagstiftning gör ingen uttrycklig skillnad mellan driftförluster och kapitalförluster. Enligt 44 § punkt 1 d skatteloven medges avdrag för förluster i näringsverksamhet (''tap i næring'').

Avdrag medges bl.a. för förluster på varufordringar. Avdrag medges vidare för svinn. För förluster hänförliga till anläggningstillgångar medges avdrag i den mån en vinst vid försäljning skulle ha varit skattepliktig.

Vad gäller förluster av kontanta medel på grund av brott, t.ex stöld och förskingring, medges avdrag om det rör sig om näringsbetingade medel. Detta gäller såväl brott av anställda som brott av utomstående.

5.5 Storbritannien

I Storbritannien skiljer man på driftförluster (''operational losses'') och kapitalförluster (''capital losses''). Kapitalförluster är i princip inte avdragsgilla vid inkomstaxeringen. Däremot kan avdrag komma i fråga vid realisationsvinstbeskattningen.

Som huvudregel gäller att förluster hänförliga till anläggningstillgångarna betraktas som kapitalförluster oavsett om förlusten uppkommit på grund av brottslig verksamhet eller ej.

Vad gäller andra förluster medges avdrag om förlusten uppkommit i näringsverksamheten. Avdrag medges således t.ex. för förluster hänförliga till varulagret. Avdrag medges också för förlust av dagskassa. För förluster som uppkommit på grund av brott som har förövats av en anställd eller en utomstående medges i regel avdrag. Däremot medges inte avdrag om brottet har begåtts av verksamhetens ägare eller av någon denne närstående. Det saknar betydelse huruvida förlusten kan betraktas som normal eller ej.

5.6 Tyskland

Förluster som uppkommer i en näringsverksamhet till följd av extraordinära händelser såsom t.ex. stöld eller brand är avdragsgilla vid den löpande beskattningen. Det gäller även förluster av kontanta medel genom brott.

5.7 Kanada

Avdrag medges i vissa fall för förluster av kontanta medel genom brottslig handling, t.ex stöld och förskingring. Som grundförutsättning gäller att förlusten kan betraktas som en naturlig (''inherent'') risk i verksamheten och att förlusten är av sådan art att man har att räkna med den.

Avdrag medges i regel för förluster av kontanta medel som uppkommit genom brott av utomstående. Samma huvudregel gäller för förluster på grund av brott som förövats av anställda. Undantag görs dock för brott som har förövats av företagsledare och andra anställda i överordnad ställning. Avdrag medges i regel inte heller om brottet har begåtts av företagets ägare, delägare eller större aktieägare.

5.8 USA

Avdrag medges för förluster som uppkommer i en verksamhet till följd av t.ex. brand och stöld. Avdrag medges även för förluster av kontanta medel genom brott.

6 Kapitalförluster — överväganden

6.1 Varför skiljer man på driftförluster och kapitalförluster?

Den historiska förklaringen till distinktionen mellan icke avdragsgilla kapitalförluster och avdragsgilla driftförluster kan sökas i den s.k. källteorin, som hade stor betydelse vid tillkomsten av 1928 års kommunalskattelag. Som nämnts i avsnitt 2.2.1 skall man enligt källteorin endast beskatta sådan inkomst som utgör avkastning från en varaktig inkomstkälla. Däremot skall en värdestegring av inkomstkällan — en kapitalvinst — inte beskattas, varför inte heller en motsvarande förlust skall få dras av. Detta följer av att kapitalvinster inte uppfyller källteorins krav på varaktighet. Vid kommunalskattelagens tillkomst ansågs kapitalvinster därför i princip inte vara skattepliktiga inkomster. Vinster vid försäljning av inventarier, fastigheter och aktier var sålunda inte skattepliktiga i inkomstslaget rörelse. (Däremot kunde de efter en viss tids innehav vara skattepliktiga i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet; se avsnitt 2.2.1.)

Man kan säga att källteorin försöker skilja mellan å ena sidan förlusten *av* en inkomstkälla eller del därav och å andra sidan förluster *i* en inkomstkälla. Endast förluster *i* en inkomstkälla skall vara avdragsgilla. Detta kommer till uttryck bl.a. i ovan nämnda uttalande i förarbetena till kommunalskattelagen (SOU 1923:69 s. 120) där kapitalförlust omtalades som en ”förlust, som drabbar själva förvärvskällan såsom sådan” (jfr avsnitt 3.3).

Utvecklingen har inneburit att allt fler inkomster blivit skattepliktiga. Något krav på att det skall finnas en *varaktig* inkomstkälla upprätthålls inte längre. Till exempel blev år 1966 och år 1967 realisationsvinstbeskattningen av aktier och fastigheter evig. Källteorins krav på att en inkomst skall komma från en varaktig inkomstkälla har därför i dag förlorat det mesta av sin praktiska betydelse.

Kapitalförlustbegreppets innebörd har också avlägsnat sig från källteorin. I dag kan begreppet sägas vara en beteckning på sådana förluster som har en extraordinär karaktär. För sådana förluster medges avdrag endast inom ramen för reglerna om realisationsförluster vid avyttring av egendom. Anledningen till att avdrag inte

medges för dessa förluster vid den löpande beskattningen måste antas vara att de inte kan jämställas med andra kostnader i verksamheten.

6.2 Kapitalförlustbegreppets betydelse i gällande rätt

Som kapitalförlust räknas enligt gällande rätt ''förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga'' (punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL).

Det första ledet i definitionen av begreppet kapitalförluster — att avdrag inte medges för förluster som inte har samband med någon förvärvskälla — kan inte anses ha någon självständig betydelse. Att avdrag inte medges för sådana förluster följer redan av att det inte finns något allomfattande inkomstbegrepp i kommunalskattelagen. Om en inkomst inte kan hänföras till något inkomstslag — och därmed inte heller inordnas i någon särskild skatteberäkningsenhet (förvärvskälla) — är den skattefri. På motsvarande sätt krävs för att en kostnad skall vara avdragsgill att den skattskyldige bedriver en skattepliktig verksamhet — och att det följaktligen finns en särskild skatteberäkningsenhet — till vilken kostnaden kan hänföras.

Däremot har det andra ledet i definitionen av kapitalförlustbegreppet — att avdrag inte medges för onormala förluster trots att de har samband med förvärvskällan — en självständig betydelse. Bestämmelsen medför att en förlust som är onormal inte är avdragsgill trots att den har ett sådant direkt samband med en skattepliktig verksamhet att den skulle vara avdragsgill om kapitalförlustbestämmelsen inte fanns. Vissa förluster som annars skulle kunna vara avdragsgilla hänförs således genom bestämmelsen till icke avdragsgilla förluster. Genom undantagen i anvisningspunktens andra stycke har dock bestämmelsens självständiga betydelse alltmer kommit att urholkas.

6.3 Normalitetskraven i 20 § och 22 § KL

6.3.1 Allmänt om sambandet mellan 20 § och 22 § KL

Som framgått ovan bygger kapitalförlustbegreppet på ett normalitetskrav. Ett motsvarande normalitetskrav har också betydelse för bestämningen av vad som utgör intäkt av näringsverksamhet. I punkt 1 första stycket av anvisningarna till 22 § KL sägs att ''Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har

influtit i verksamheten. Detta innebär, att intäkten skall vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten''.

På samma sätt som en förlust enligt huvudregeln skall vara normalt påräknelig för att inte betecknas som en kapitalförlust skall således en intäkt i princip vara normalt påräknelig i verksamheten för att anses som en intäkt av näringsverksamhet.

Skatterättsligt hänfördes ursprungligen till intäkt av näringsverksamhet (tidigare rörelse) endast regelbundna intäkter, medan inkomst vid försäljning av anläggningstillgångar (icke normal intäkt) beskattades enligt realisationsvinstreglerna. Senare kom dock gränsdragningen att förskjutas genom uttrycklig lagstiftning på så sätt att flera anläggningstillgångar vid avyttring kom att beskattas inom näringsverksamheten. Genom uttryckliga lagregler hänförs numera således för juridiska personer (utom dödsbon) alla och för enskilda näringsidkare vissa av dessa inkomster till inkomstslaget näringsverksamhet. Sådana bestämmelser finns t.ex. i punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL och 2 § 1 mom. SIL.

Denna utvecklingen på intäktssidan — ett exempel är att avyttring av inventarier numera alltid skall hänföras till inkomst av näringsverksamhet — har motsvarats av en inskränkning av kapitalförlustbegreppet genom att förluster på sådana tillgångar inte längre betraktats som kapitalförluster.

Det kan följaktligen konstateras att på samma sätt som kapitalförlustbegreppet uttryckligen inskränkts genom bestämmelserna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL har genom uttrycklig lagstiftning allt fler inkomster kommit att hänföras till inkomst av näringsverksamhet. Utvecklingen av avdragsförbudet för kapitalförluster kan sägas ha löpt parallellt med utvecklingen av vad som skall hänföras till inkomst av näringsverksamhet.

Sambandet mellan reglerna om kapitalförluster och bestämmelserna om vad som utgör intäkt av näringsverksamhet kommer till tydligt uttryck i punkt 5 andra stycket a) av anvisningarna till 20 § KL där det sägs att ''Till kapitalförlust räknas dock inte genom brand, annan olyckshändelse eller brottslig handling uppkommen skada, förstörelse eller förlust, i den mån köpeskilling som skulle ha influtit om den skadade eller förlorade egendomen i stället hade sålts hade utgjort intäkt i förvärvskällan''. Bestämmelsen innebär att förlust eller skada på sådan egendom där en försäljning skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet inte är att betrakta som kapitalförlust.

Detta samband mellan bestämmelserna framgick t.o.m. 1983 års taxering av punkt 10 första meningen av anvisningarna till 29 § KL (som behandlade driftförluster och kapitalförluster) där det föreskrevs

följande. ”I anslutning till vad som enligt anvisningarna till 28 § betecknats såsom *intäkt* i rörelse, skall såsom *driftförlust* i denna förvärvskälla anses uteblivandet av en intäkt, som normalt bort inflyta i rörelsen.”

6.3.2 Särskilt om normalitetskravet i 22 § KL

Normalitetskravet i 22 § KL har betydelse för gränsdragningen mellan inkomstslagen näringsverksamhet och kapital. Är en skattepliktig intäkt vid avyttring inte normal för verksamheten i fråga och finns det inte en bestämmelse som uttryckligen anger att intäkten skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet skall den hänföras till kapital. (Till intäkt av kapital räknas enligt 3 § 1 mom. SIL bl.a. realisationsvinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet.)

Ett exempel på detta är bestämmelsen i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL där det föreskrivs att ”Till intäkt av näringsverksamhet hänförs också vad som inflyter vid avyttring av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier eller av tillgångar som är likställda med dessa vid beräkning av värdeminskningsavdrag”. Sådana intäkter kan inte betraktas som normala i verksamheten och det behövs därför en uttrycklig bestämmelse för att de skall kunna hänföras till intäkt av näringsverksamhet. Bestämmelsen infördes ursprungligen år 1938 då aktiebolags och vissa andra juridiska personers intäkter vid avyttring av inventarier kom att beskattas i det dåvarande inkomstslaget rörelse. Dessförinnan hade sådana avyttringar beskattats i det dåvarande inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. (År 1951 infördes en bestämmelse som medförde att intäkt vid avyttring av inventarier i rörelse alltid skulle utgöra intäkt av rörelse.)

Ett annat exempel är bestämmelserna i 2 § 1 mom. SIL där det bl.a. sägs att för juridiska personer (utom dödsbon) räknas vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar till intäkt av näringsverksamhet.

Har en viss intäkt väl hänförts till det ena eller andra inkomstslaget har dock normalitetskravet inte någon betydelse. Är det inte fråga om intäkt av kapital och har intäkterna ett direkt samband med den bedrivna verksamheten är de skattepliktiga som intäkt av näringsverksamhet. Det krävs då inget *normalt* samband. Ett tydligt exempel härpå är de fall i praxis där intäkter som förvärvats på ett brottsligt sätt har bedömts som skattepliktiga i näringsverksamheten. Denna typ av intäkter kan knappast anses normala för verksamheten.

Det kan noteras att Utredningen om reformerad företagsbeskattning (SOU 1989:34) i sitt förslag till reformering av skattesystemet inte hade kvar rekvisitet ”normalt” i paragrafen (se betänkandet s. 33). Detta synes ha varit en följd av att utredningen föreslog att till intäkt av näringsverksamhet skulle räknas ersättning vid avyttring av samtliga slag av tillgångar som hör till verksamheten (se s. 363). 1990 års skattereform medförde dock i denna del inte någon förändring av de äldre reglerna.

6.3.3 Särskilt om normalitetskravet i 20 § KL

Som sagts ovan i avsnitt 6.2 medför distinktionen mellan normala och onormala förluster att kapitalförlustbestämmelsen har en självständig funktion på så sätt att den hänför vissa förluster, som annars skulle kunna vara avdragsgilla, till icke avdragsgilla kostnader.

I praktiken har emellertid distinktionen mellan normala och onormala förluster högst begränsad betydelse. Det är en följd av de inskränkningar av kapitalförlustbegreppet som görs i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL. Genom dessa undantag är de flesta förluster som kan uppkomma i en näringsverksamhet avdragsgilla oavsett om de är normala eller inte. Avdragsförbudet för onormala förluster i näringsverksamhet har därför numera endast betydelse för en begränsad grupp av förluster, däribland förluster av kontanta medel på grund av brott.

Inskränkningarna av kapitalförlustbegreppet gäller visserligen bara inkomstslaget näringsverksamhet. Men även för förluster i inkomstslaget tjänst kan regeln om kapitalförluster ha betydelse. Flertalet onormala förluster utanför näringsverksamhet är dock hänförliga till icke avdragsgilla levnadskostnader. Betydelsen av distinktionen mellan normala och onormala förluster torde därför för inkomstslaget tjänst vara ännu mindre än vad som är fallet beträffande inkomstslaget näringsverksamhet. Det bör emellertid framhållas att i praxis har normalitetskravet tillmätts betydelse också vid tolkningen av 33 § KL (jfr avsnitt 3.5.2).

Vad gäller inkomstslaget kapital saknar distinktionen mellan normala och onormala förluster i praktiken betydelse, eftersom avdragsförbudet för kapitalförluster över huvud taget inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen (jfr avsnitt 3.5.3).

6.4 Avskaffande av kapitalförlustbegreppet

När det gäller inkomstslaget näringsverksamhet har utvecklingen medfört att den ursprungliga huvudregeln att avdrag inte medges för förluster som är onormala för verksamheten i praktiken blivit en undantagsregel.

Den successiva inskränkningen av kapitalförlustbegreppets betydelse för inkomslaget näringsverksamhet medför att det måste ifrågasättas om begreppet längre är nödvändigt. Det rekvisit som då måste diskuteras och prövas är kravet på normalitet.

Tar man bort normalitetskravet finns det inte heller någon anledning att ha kvar kapitalförlustbegreppet, eftersom dess självständiga betydelse just är att säga att avdrag inte medges för onormala förluster. I det här sammanhanget kan också noteras att begreppet driftförluster — som kan sägas utgöra motsatsen till kapitalförluster — inte längre förekommer i lagtexten.

Normalitetskravet har under lång tid utsatts för kritik (se avsnitt 4.3). Utvecklingen inom skatterätten, som den skisserats ovan, talar för att det förlorat det mesta av sin betydelse och snarast medfört oklarheter.

Bedömningen av vad som är normalt resp. icke normalt framstår inte sällan som subtil. Ett exempel härpå är enligt min mening den distinktion som görs i praxis mellan å ena sidan stöld av kontanta medel och å andra sidan förskingring.

Om man tar bort normalitetskravet och kapitalförlustbegreppet kan detta visserligen tänkas medföra att vissa förluster som i dag inte är avdragsgilla på grund av att de är onormala för verksamheten blir avdragsgilla. För att så skall bli fallet krävs dock, vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet, att de kan anses utgöra en kostnad i verksamheten. Enligt min mening är det inte alls givet att de onormala förluster som i dag inte anses avdragsgilla i näringsverksamhet på grund av kapitalförlustbestämmelsen, t.ex. vissa skadestånd, verkligen är av sådan karaktär att de kan betraktas som kostnader i verksamheten. Det är med andra ord inte självfallet att det räcker med att en förlust har ett samband med verksamheten för att den skall kunna sägas utgöra en kostnad i verksamhet. Det kan tvärtom hävdas att rekvisitet ”kostnader i verksamheten” (vilket är det uttryck som används i 23 § KL) uttrycker ett hårdare krav än ”samband med ... förvärvskällan” (vilket är det uttryck som används i bestämmelsen om kapitalförluster).

På motsvarande sätt kan beträffande inkomstslaget tjänst hävdas att det grundläggande rekvisitet för avdragsrätt ”kostnader för fullgörande av tjänsten” (33 § 1. mom. första stycket KL) uttrycker ett hårdare

krav än ''samband med ... förvärvskällan''. (Jfr t.ex. det i avsnitt 3.5.2 angivna rättsfallet RÅ 1988 ref. 95.)

Mot bakgrund av vad som sagts ovan föreslår jag att kapitalförlustbegreppet tas bort ur lagtexten. Dess nuvarande självständiga betydelse är begränsad och begreppet framstår närmast som en historisk rest.

6.5 Förslag till ny reglering av avdragsrätten för förluster

Om kapitalförlustbegreppet avskaffas bör avdragsrätten för förluster regleras särskilt vad gäller inkomstslagen näringsverksamhet och tjänst. För inkomstslaget kapital saknar avdragsförbudet för kapitalförluster självständig betydelse. Någon särskild reglering med anledning av att kapitalförlustbegreppet avskaffas behövs därför inte för detta inkomstslag.

6.5.1 Inkomstslaget näringsverksamhet

Vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet föreslår jag att det i en ny bestämmelse i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL anges att till kostnad i näringsverksamhet hänförs också förluster som uppkommit i verksamheten.

En begränsning av avdragsrätten för förluster bör dock göras genom att det i lagtexten anges att avdrag inte medges om särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Avdrag bör t.ex. inte medges för skadestånd på grund av brottslig handling. Angående vidare kommentarer till förslaget, se avsnitt 11.

I enlighet med utredningens direktiv föreslår jag också en särskild reglering av avdragsrätten för förluster av kontanta medel på grund av brott. Detta förslag kommer att behandlas närmare i avsnitt 7.

6.5.2 Inkomstslaget tjänst

Förslaget att avskaffa kapitalförlustbegreppet har sin grund i att begreppet i stort sett har förlorat sin betydelse vad beträffar inkomstslaget näringsverksamhet. Genom inskränkningarna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL medges avdrag vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet även för förluster som kan betecknas som onormala.

När det gäller inkomstslaget tjänst har utvecklingen inte medfört någon motsvarande inskränkning av begreppets betydelse. Vid beräkning av inkomst av tjänst gäller således alltjämt som huvudregel att avdrag inte medges för förluster som är onormala för verksamheten.

Praxis ger också vid handen att normalitetskravet tillmäts betydelse inte endast vid bedömningen av vad som enligt allmänt språkbruk brukar hänföras till begreppet förluster utan även vid bedömningen av utgifter i allmänhet, såsom kostnader för att reparera egendom som används i tjänsten (se t.ex. RÅ 1969 ref. 4).

Förslaget att avskaffa kapitalförlustbegreppet syftar inte till att utvidga avdragsrätten i inkomstslaget tjänst utan tar sikte på inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom normalitetskravet utnyttjas vid tillämpning av reglerna om avdragsrätt för kostnader i tjänsten bör det placeras där det hör hemma, nämligen i 33 § KL. Nuvarande ordning är vilseledande. Detta medför att det i 33 § 1 mom. KL bör tas in en bestämmelse som ger uttryck för den för inkomstslaget tjänst gällande huvudprincipen att avdrag medges för kostnader som kan anses normala för verksamheten.

7 Särskilt om avdragsrätt för förlust av kontanta medel i näringsverksamhet

7.1 Inledning

Enligt gällande rätt avgörs avdragsrätten för förluster av kontanta medel i samband med brott av huruvida förlusten kan anses normal för verksamheten eller inte. Kan förlusten inte anses normal för verksamheten i fråga är den att betrakta som en kapitalförlust och därmed inte avdragsgill.

Detta har i praxis medfört att avdrag medges för förluster i samband med bankrån medan avdrag inte medges för förluster som uppkommit vid inbrott i butiker (se avsnitt 4). Bankrån har således till skillnad från inbrott i butiker bedömts vara så vanliga att de kan betraktas som ''normala'' för verksamheten.

I föregående avsnitt har jag föreslagit att kapitalförlustbegreppet — och därmed normalitetskravet — tas bort ur lagtexten. Detta förslag medför att förluster av kontanta medel som uppkommit genom brott — i likhet med andra förluster — blir avdragsgilla om de kan betraktas som kostnader i verksamheten.

Det avgörande blir således inte huruvida förlusten kan anses normal eller inte utan om förlusten kan betraktas som en kostnad i verksamheten. Fråga uppkommer därmed om förlust av kontanta medel på grund av brott generellt kan anses utgöra ''kostnader i verksamheten''.

7.2 Utgör förlust av kontanta medel genom brott ''kostnad i verksamheten''?

En grundläggande princip för att avdragsrätt skall föreligga för en kostnad är att den har ett samband med förvärvandet eller bibehållandet av en inkomst. Detta framgår av 20 § första stycket KL. I paragrafens andra stycke anges en rad kostnader för vilka avdragsrätt inte föreligger, däribland levnadskostnader. Utöver dessa allmänna regler finns i varje inkomstslag speciella regler för vad som är avdragsgillt. Beträffande inkomst av näringsverksamhet sägs i 23 § KL att ''Från intäkt av näringsverksamhet får avdrag göras för kostnader i verksamheten på sätt framgår av anvisningarna''.

Även om det i princip krävs att en kostnad har ett direkt samband med förvärvandet eller bibehållandet av en inkomst för att den skall vara avdragsgill, är det dock inte nödvändigt att kostnaden verkligen givit upphov till en inkomst. Vid inkomsttaxeringen görs i princip inte heller någon prövning av huruvida kostnaden var nödvändig eller om den gett upphov till någon inkomst. Det avgörande är om det finns ett tillräckligt samband mellan kostnaden och inkomsterna.

Vad som talar för att förlust av kontanta medel genom brott skall betraktas som ''kostnader i verksamheten'' är att ingen näringsidkare kan projektera en verksamhet utan att beakta risken för förluster på grund av brott såsom vilken annan kostnad i verksamheten som helst. Att avdrag medges för åtgärder som har till syfte att hindra brott, t.ex. larmanordningar och vakter, talar för att avdrag bör medges också för förluster av kontanta medel som uppkommer genom brott.

Vad som i viss mån talar emot att jämställa en förlust av kontanta medel på grund av brott med sådana förluster av inventarier och lagertillgångar, är det förhållandet att avdragsrätten för sistnämnda förluster kan förklaras med att en eventuell vinst vid försäljning av inventarier och lagertillgångar är skattepliktig. När det gäller förlust av pengar på grund av brott kan det däremot inte uppkomma någon direkt motsvarande vinst.

Det bör också noteras att utvecklingen av avdragsförbudet för kapitalförluster löper parallellt med utvecklingen av skatteplikten vid avyttring av egendom. När t.ex. avyttring av vissa anläggningstillgångar började beskattas som inkomst av rörelse, medförde detta att skador på sådana tillgångar snart inte kom att betecknas som kapitalförluster.

Vidare kan konstateras att när förlust av lager och inventarier genom brottslig handling blev avdragsgilla genom 1981 års lagstiftning, oberoende av om det var normalt för verksamheten eller ej, så motiverades detta bl.a. med att eventuell försäkringsersättning avseende varulager och inventarier alltid beskattades i verksamheten (se prop. 1980/81:68 Del A s. 137). En försäkringsersättning som utgår på grund av förlust av pengar torde däremot inte vara beskattningsbar inkomst om förlusten inte är avdragsgill (jfr 19 § KL). Rättsläget synes dock inte helt klart. Det kan hävdas att utfallande försäkringsersättning är skattepliktig, eftersom försäkringspremien i praktiken är avdragsgill. Det går emellertid också att vända på resonemanget och hävda att försäkringspremien inte är avdragsgill, eftersom en eventuell försäkringsersättning inte är skattepliktig.

Man kan också fråga sig varför avdrag för förlust av kontanta medel på grund av brott skall berättiga till avdrag i näringsverksamhet medan sådana förluster för en enskild person inte är avdragsgilla.

Vid en sammanvägning av vad som talar för och emot att anse förluster av kontanta medel på grund av brott som avdragsgilla kostnader i näringsverksamhet bör enligt min mening avgörande vikt fästas vid det förhållandet att försäljningsverksamhet inte kan bedrivas utan en kalkylerad risk för förlust av kontanter på grund av brott.

Det framstår med hänsyn härtill som svårt att komma fram till en annan bedömning än att utgångspunkten bör vara att förluster av kontanta medel på grund av brott betraktas som kostnader i näringsverksamhet. De får anses ha ett samband med verksamheten och de kan, till skillnad från de förluster genom brott som drabbar enskilda, inte ses som levnadskostnader. Denna skillnad motiverar enligt min mening att avdrag för förluster av kontanta medel på grund av brott kan medges i en näringsverksamhet medan motsvarande förluster för en enskild person inte är avdragsgilla. Det bör i detta sammanhang också framhållas att i samtliga de länder som har redovisats i avsnitt 5 betraktas förluster av kontanta medel på grund av brott i princip som en avdragsgill kostnad i näringsverksamhet.

När det gäller förluster av kontanta medel genom stöld eller rån bör dock utgångspunkten vara att avdrag inte medges med större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten. Om en näringsidkare utan sakliga skäl t.ex. väljer att i verksamhetens lokaler förvara intäkterna från flera dagars försäljning bör avdrag således inte medges med hela det förlorade beloppet. En sådan förlust är inte en kostnad som näringsidkaren behöver räkna med i verksamheten.

7.3 En utvidgad avdragsrätt

7.3.1 Allmänna utgångspunkter

I direktiven sägs att en utvidgning av avdragsrätten för förluster inte framstår som invändningsfri, inte ens vid förluster på grund av brott. En invändning gäller risken för missbruk eller andra slag av inte önskvärda beteendeförändringar. Denna invändning går enligt min mening inte att bortse ifrån.

Det är uppenbart att en regel som skulle innebära en generell avdragsrätt för förluster av kontanta medel genom brott relativt lätt skulle kunna missbrukas. Att beakta härvid är att pengar i allmänhet inte kan ”öronmärkas”, vilket medför att det är svårt att kontrollera en förlust av pengar. Pengar kan tillhöra vem som helst. De kan vara

annat än tillgångar i verksamheten och summorna kan vara okända eller överdrivna.

Av betydelse är också att skattemyndigheten i realiteten inte har någon egentlig möjlighet att utreda sanningshalten i ett påstående om att kontanta medel har förlorats på grund av brottslig gärning. Skattemyndigheten har varken polismyndighets befogenheter eller resurser. Till detta kommer att skattemyndigheten i regel har att ta ställning till ett yrkande om avdrag för förlust av kontanta medel först en längre tid efter det att förlusten har uppkommit.

Med hänsyn härtill måste man enligt min mening räkna med att det kan finnas företagare och företag för vilka det kan komma att framstå som lockande att på ett otillbörligt sätt utnyttja en generell regel som medger avdrag för förluster av kontanta medel. Detta kan ske genom att den skattskyldige t.ex. oriktigt uppger att han varit utsatt för brott varvid kontanta medel tillgripits eller yrkar avdrag för ett högre belopp än vad som faktiskt har tillgripits. Omständigheterna kan givetvis också vara sådana att inte ens den skattskyldige med säkerhet vet hur stort belopp som har tillgripits.

Problemet kan sägas bestå i att säkerställa att en uppgiven förlust också verkligen inträffat och haft uppgiven omfattning (jfr bilaga 2). Med hänsyn till det ovan sagda bör utgångspunkten vara att en regel om avdragsrätt för förluster av kontanta medel på grund av brott utformas på ett sådant sätt att möjligheterna till missbruk i möjligaste mån begränsas.

Med hänsyn till att näringsidkare har möjlighet att försäkra sig mot förluster av kontanta medel genom inbrott och rån (se avsnitt 4.5) kan det ifrågasättas om en utökad avdragsrätt för förluster av kontanta medel inte skulle kunna begränsas till en rätt till avdrag för erlagd självrisk. Det kan hävdas att i och med att det finns privata försäkringslösningar på problemet med förluster av kontanta medel genom inbrott och rån saknas anledning att införa regler som i realiteten innebär att staten träder in som ett slags försäkringsgivare (dvs. avdrag medges för hela förlusten vid inkomsttaxeringen).

En sådan begränsad avdragsrätt skulle bl.a. ha den fördelen att tvister mellan skattemyndigheten och de skattskyldiga angående avdrag för förluster av kontanta medel på grund av brott undviks, eftersom det i regel inte skulle uppkomma några utrednings- och bevisproblem vid taxeringen. Om en näringsidkare har haft en utgift för självrisk med anledning av en förlust av kontanta medel genom brott, vilket enkelt kan konstateras, medges avdrag. I övriga fall medges inte avdrag.

Jag är dock inte beredd att föreslå en sådan begränsning av avdragsrätten. I avsnitt 7.2 har konstaterats att förluster av kontanta medel på

grund av brott i princip är av sådan karaktär att de bör betraktas som avdragsgilla kostnader i näringsverksamhet. Detta innebär att den principiellt riktiga lösningen på frågan om hur en utökad avdragsrätt för sådana förluster bör utformas är att avdrag inte skall vägras om det är klarlagt att den skattskyldige fått vidkännas en sådan förlust. Tillräckligt starka skäl att välja en mer begränsad lösning kan enligt min mening inte anses föreligga.

Slutsatsen av det sagda blir att jag föreslår att det införs en särskild regel om rätt till avdrag för förluster av kontanta medel i näringsverksamhet på grund av brott. För att avdrag skall kunna medges enligt denna bestämmelse skall krävas att den skattskyldige kan visa såväl förlustens storlek som karaktär. Avdragsrätten förenas således med särskilda beviskrav (se nästa avsnitt).

När det gäller förlust av kontanta medel genom stöld eller rån — men inte förskingring — föreslås vidare en särskild beloppsbegränsning (avsnitt 7.3.3).

För de fall den skattskyldige erhållit försäkringsersättning i anledning av förlust av kontanta medel föreslås slutligen en särskild presumtionsregel (avsnitt 7.3.4).

7.3.2 En särskild bevisregel

En allmän bevisprincip i taxeringsmål är att den av parterna som har lättast att prestera bevisning också skall göra detta. Detta innebär bl.a. att den skattskyldige har bevisbördan för de avdrag som yrkas. Vilket mått av bevisning som därvid krävs varierar. I allmänhet räcker det med att uppgifterna vid en objektiv bedömning framstår som sannolika. Om de uppgivna kostnaderna kan anses rimliga medges således yrkat avdrag utan någon närmare bevisning. Yrkas däremot avdrag för kostnader som framstår som främmande för verksamheten eller som är ovanligt höga skärps beviskraven.

Vad särskilt gäller inkomst av näringsverksamhet skall sådan enligt 24 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Uppfyller bokföringen bokföringslagens krav och har den skattskyldige följt vad god bokföringssed i övrigt kräver har bokföringen i allmänhet ett stort bevisvärde. Bevisvärdet är dock inte obegränsat utan kan i vissa fall frångås, t.ex. om vinsten framstår som osannolikt låg (jfr rättsfallet RÅ 1995 ref. 31).

Mot bakgrund av vad som sagts i föregående avsnitt om möjligheterna till missbruk anser jag att det bör ställas upp ett högt beviskrav för att medge avdrag för förluster av kontanta medel på grund av brott. Denna typ av förluster är till sin karaktär sådana att de i regel

framstår som extraordinära för verksamheten och det är vanligen nästan omöjligt för skattemyndigheten att kontrollera sanningshalten i ett påstående om en sådan förlust.

Om man skall införa en generell avdragsrätt för förluster krävs därför enligt min mening att man förenar denna rätt med ett beviskrav som i princip innebär att avdrag för förluster av kontanta medel genom brott medges endast om det *visas* att förlusten uppkommit genom brott mot näringsidkaren och avser tillgångar i näringsverksamhet. Det bör krävas att den skattskyldige visar såväl förlustens storlek som att förlusten uppkommit genom brott.

Vad som närmare bör krävas för att den skattskyldige skall uppnå detta mått av bevisning bör enligt min mening inte anges i lagtexten. En grundläggande bevisprincip är den s.k. fria bevisprövningen, som kommer till uttryck i 35 kap. 1 § första stycket RB. I bestämmelsen sägs att ”Rätten skall efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, avgöra, vad i målet är bevisat”. Principen, som av hävd tillämpas också i förvaltningsprocessen, innebär att det inte uppställs några begränsningar i fråga om vilka former av bevismedel som får användas. Varje omständighet i målet skall således beaktas.

Ett grundläggande krav bör dock vara att den näringsidkare som yrkar avdrag för förlust av kontanta medel har gjort en polisanmälan snarast efter det att brottet har upptäckts. Vad som därutöver bör krävas för att näringsidkaren skall kunna styrka att kontanta medel har förlorats genom brott går inte att ange exakt utan får bedömas på grundval av utredningen i varje enskilt fall. Något absolut krav på fällande dom eller att gärningsmannen har gripits och erkänt brottet bör dock inte uppställas utan det bör räcka med att det är klarlagt att ett brott har begåtts.

För att en skattskyldig skall kunna styrka förlustens storlek och karaktär torde i regel krävas att det finns någon form av kassaregistrering som visar hur stor summa som har förlorats. En uppskattning av förlustens storlek som enbart grundar sig på en s.k. bruttovinstkalkyl bör inte vara tillräckligt för att beviskravet skall kunna anses uppfyllt. Om den skattskyldige inte har ordnad bokföring är detta en omständighet som talar emot att förlustens storlek kan anses klarlagd.

7.3.3 En särskild beloppsbegränsning

Som anförts ovan i avsnitt 7.2 bör utgångspunkten vid förlust av kontanta medel genom stöld eller rån vara att avdrag inte medges med ett större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten. Vad som kan anses som ett sedvanligt

innehav av kontanta medel får bedömas från fall till fall. När det gäller detaljhandeln torde ett sedvanligt innehav av kontanter vara detsamma som en vanlig dagskassa, dvs. inkomsten under en dag. I andra verksamheter kan det vara fråga om det belopp som behövs för dagens löpande utgifter.

Om en näringsidkare inom detaljhandeln väljer att i verksamhetens lokaler förvara intäkterna från flera dagars försäljning bör avdrag således inte medges med hela det förlorade beloppet, utan avdragsrätten bör begränsas till ett belopp som motsvarar en vanlig dagskassa i verksamheten.

En sådan begränsning bör dock inte gälla undantagslöst. Det kan för ett företag eller en företagare vid vissa tillfällen finnas anledning att förvara ett större belopp i verksamhetens lokaler än ett sedvanligt innehav av kontanter. Det kan t.ex. vara fråga om en tillfällig kassaökning på grund av en utförsäljning. Det kan också förekomma fall då det vid ett visst tillfälle inte varit möjligt att omgående lämna dagskassan till förvaring i bank, med påföljd att kontantkassan blivit osedvanligt stor.

Har det av särskilda skäl funnits anledning att förvara ett större belopp i verksamhetens lokaler än ett sedvanligt innehav av kontanta medel bör avdragsrätten således inte begränsas till detta belopp, utan avdrag bör medges med hela det förlorade beloppet. En grundförutsättning är givetvis att den skattskyldige, i enlighet med vad som har sagts i föregående avsnitt, förmår visa förlustens storlek och karaktär.

7.3.4 En särskild presumtionsregel

Det är uppenbart att ett beviskrav som innebär att den skattskyldige skall visa förlustens storlek och karaktär kommer att medföra bevissvårigheter. Detta kan i sin tur förutses ge upphov till ett icke ringa antal tvister mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Ett högt beviskrav för avdragsrätt torde också i vissa fall leda till beslut som av den enskilde uppfattas som orättfärdiga.

Dessa olägenheter kan i och för sig lätt undvikas genom att man väljer ett lägre beviskrav. Som framgått av föregående avsnitt anser jag emellertid att detta skulle innebära att möjligheterna till missbruk blir alltför stora. Jag är därför inte beredd att föreslå en sådan lösning.

Vad som däremot kan övervägas är en presumtionsregel som innebär att kravet på att den skattskyldige skall visa förlustens storlek och karaktär anses uppfyllt om försäkringsersättning har betalats ut i anledning av förlust av kontanta medel genom brott.

Av avsnitt 4.5 framgår att det för företag och företagare är möjligt att försäkra sig mot förluster av kontanta medel på grund av inbrott och rån. Det finns således inte något hinder för t.ex. en butiksägare att försäkra sig mot denna typ av brott. Möjligheterna att försäkra sig mot s.k. enkla stölder (dit bl.a. snatterier räknas) är visserligen begränsade. Detta torde dock inte vara något problem i detta sammanhang, eftersom dessa stölder i regel inte avser kontanta medel. De s.k. enkla stölderna riktar sig främst mot sådana tillgångar för vilka det redan i dag föreligger avdragsrätt vid förlust på grund av brott.

Det saknas anledning anta annat än att försäkringsbolagen i varje anmält skadefall rörande förlust av kontanta medel genom brott gör en så noggrann undersökning som fallet kräver innan de ersätter försäkringstagaren. Man torde därför oftast kunna utgå ifrån att om ett försäkringsbolag har lämnat ersättning till en näringsidkare eller ett företag för förlust av kontanta medel på grund av brott har försäkringstagaren också verkligen blivit utsatt för ett sådant brott. På motsvarande sätt torde man normalt kunna utgå ifrån att det utbetalda beloppet inte överstiger vad försäkringstagaren faktiskt förlorat vid brottet.

Med hänsyn härtill anser jag att man bör kunna presumera att kravet på att förlustens storlek och karaktär skall visas är uppfyllt om den skattskyldige har erhållit försäkringsersättning med anledning av förlust av kontanta medel på grund av brott.

En sådan regel skulle innebära att om den skattskyldige har erhållit försäkringsersättning för förlust av kontanta medel på grund av brott detta belopp skall tas upp som intäkt i näringsverksamheten samtidigt som avdrag medges med motsvarande belopp. I de fall självrisk har utgått medges avdrag även för detta belopp. Någon begränsning av avdragsrätten till belopp som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter skulle inte heller behöva gälla i dessa fall.

Enstaka fall av försäkringsbedrägeri kan visserligen inte uteslutas. Det saknas dock skäl att anta att dessa uppgår till ett så stort antal att en presumtionregel av den anledningen inte bör införas. Härvid bör också beaktas att skattemyndigheterna torde ha betydligt sämre möjligheter än försäkringsbolagen att upptäcka ett försök till bedrägeri.

För de flesta företag och företagare som i sin verksamhet riskerar förluster av kontanta medel på grund av inbrott och rån torde det framstå som naturligt att försäkra sig häremot. Om de följer försäkringsvillkoren medför den föreslagna presumtionsregeln att de i praktiken alltid kommer att få avdrag för den förlust de gör ifall de blir utsatta för denna typ av brott. Detta innebär en utvidgning av avdragsrätten. Enligt gällande rätt medges inte avdrag för självrisken

om det inte är fråga om en förlust som kan anses normal för verksamheten.

7.4 Uttrycket kontanta medel

Som framgått ovan föreslår jag en huvudregel som innebär att vid förlust av kontanta medel på grund av stöld eller rån avdrag inte skall medges med större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten. Beträffande vad som kan räknas till kontanter kan sägas följande.

I 8 § andra stycket BFL finns bestämmelser om vid vilken tidpunkt bokföring skall ske. Åtskillnad görs mellan å ena sidan kontanta in- och utbetalningar och å andra sidan övriga affärshändelser. Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske.

Någon definition av vad som avses med kontanter finns inte i bokföringslagen. När man i allmänt språkbruk talar om kontanta medel avses i regel sedlar och mynt. Begreppet kontanter har dock en vidare innebörd i bokföringssammanhang. I Bokföringsnämndens uttalande om försäljning mot kontokort (BFN U 89:11) sägs beträffande bestämmelsen i 8 § andra stycket BFL följande. ''Till kontanter räknas i detta sammanhang förutom mynt och sedlar även checkar, postväxlar och andra anvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar. Den försäljning som sker mot kontokort kan inte jämställas med kontantförsäljning. Säljföretaget erhåller på grund av bakomliggande avtal en fordran på kontokortsföretaget. När betalning erhålles utgör detta en särskild affärshändelse.''[1]

När det gäller avdragsrätt för förluster av kontanta medel bör på motsvarande sätt checkar, postväxlar etc. jämställas med sedlar och mynt. Till skillnad mot vad som gäller i bokföringssammanhang bör dock i detta sammanhang även försäljning som sker mot kontokort jämställas med kontantförsäljning.

Anledningen till detta är att den föreslagna bestämmelsen om avdragsrätt för förluster av kontanta medel på grund av stöld eller rån tar sikte bl.a. på butikshandeln. Vid försäljning inom detaljhandeln är det inte ovanligt att köparen betalar med kontokort. Om säljaren genom en brottslig handling blir av med en dagskassa som innehåller köpnotor i anledning av försäljning mot kontokort kan detta få till

[1] Jfr även Bökmark/Svensson, Bokföringslagen, sjätte upplagan, s. 58 f.

följd att han saknar möjlighet att få betalning från kontokortsföretaget. Skäl saknas att i sådana fall behandla en förlust av köpnotor på annat sätt än en förlust av sedlar eller checkar. I sammanhanget kan också noteras att enligt försäkringsbolagens standardvillkor jämställs förluster av pengar med förluster av värdehandlingar. Med värdehandlingar avses bl.a. checkar och försäljningsnotor.

8 Förlust av kontanta medel och mervärdesskatt

8.1 Allmänt

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall mervärdesskatt betalas bl.a. vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet. All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig, om inte annat särskilt anges i lagen. Skyldig att betala skatten (skattskyldig) är som regel den som omsätter varan eller tjänsten.

En skattskyldig skall i en deklaration redovisa den skatt som skall betalas. Vid redovisningen av mervärdesskatten har — förenklat uttryckt — den skattskyldige rätt att avräkna den skatt som han betalat till sina leverantörer (*ingående* mervärdesskatt) från den skatt som han själv mottagit från sina kunder (*utgående* mervärdesskatt). Mellanskillnaden skall betalas till staten.

Vad som nedan sägs om kundförluster och förluster av kontanta medel gäller beräkningen av den utgående skatten.

8.2 Gällande rätt

Om en förlust av kontanta medel genom brott avser medel som rör betalning för en skattepliktig omsättning av en vara eller tjänst uppkommer fråga vad som gäller beträffande skyldigheten att redovisa och betala mervärdesskatt. Skall mervärdesskatt redovisas och betalas eller är ett belopp motsvarande förlusten avdragsgill från det beskattningsunderlag som mervärdesskatten skall beräknas på? (Vid omsättning av en vara eller tjänst beräknas beskattningsunderlaget som regel utifrån ersättningen för varan eller tjänsten.)

I 1 kap. 3—5 §§ ML anges vid vilken tidpunkt skyldigheten att betala skatt uppkommer. Som huvudregel gäller enligt 1 kap. 3 § ML att skyldighet att betala mervärdesskatt inträder när en vara eller tjänst har levererats resp. tillhandahållits.

För det fallet att en förlust uppkommer på en kundfordran, en s.k. *kundförlust*, finns det i 7 kap. 6 § tredje stycket ML en bestämmelse som medger att den skattskyldige får minska beskattningsunderlaget

med ett belopp som motsvarar förlusten. Bestämmelser om hur minskningen av beskattningsunderlaget skall redovisas finns i 13 kap. ML.

Någon motsvarande reglering finns inte vad gäller *förluster av kontanta medel*. Detta innebär att den skattskyldige saknar laglig möjlighet att minska beskattningsunderlaget vid denna typ av förluster. I och med att skattskyldigheten inträder när en vara eller tjänst har levererats resp. tillhandahållits skall mervärdesskatt redovisas även om medlen därefter har förlorats genom brott.

Detta gäller även om förlusten är av sådan karaktär att avdrag för den kan medges vid inkomsttaxeringen, dvs. förlusten är att betrakta som normal för verksamheten i fråga. Den vid inkomsttaxeringen avgörande skillnaden mellan driftförluster och kapitalförluster saknar således i detta sammanhang betydelse för skyldigheten att betala mervärdesskatt.

Enligt 22 kap. 9 § ML får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från mervärdesskatt om det finns synnerliga skäl. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 76 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Regeringen har bemyndigat RSV att pröva sådana ansökningar.

Med stöd av denna bestämmelse kan en skattskyldig som har förlorat kontanta medel på grund av brott ansöka om befrielse från eller nedsättning av den mervärdesskatt han skall betala. Det synes dock osäkert om en sådan ansökan skulle bifallas. RSV har i RSV Im 1982:3 informerat om möjligheterna att få befrielse från mervärdesskatt enligt dåvarande 76 § lagen om mervärdeskatt. I informationen sägs inget om förluster av kontanta medel. Som en allmän förutsättning för befrielse anges dock att den skattskyldige inte har tagit ut skatten av sina kunder. Tillämpas denna förutsättning även på förluster av kontanta medel genom brott torde befrielse inte medges vid denna typ av förluster.

8.3 Överväganden

Jag har i avsnitt 7 föreslagit en viss utvidgning av avdragsrätten vid inkomstbeskattningen för förluster av kontanta medel genom brott i förhållande till vad som gäller i dag.

Som framgår ovan påverkas inte skyldigheten att betala mervärdesskatt av att den skattskyldige genom t.ex. stöld eller rån förlorat de kontanta medel han erhållit som betalning för en vara eller tjänst. Mervärdesskatt för den skattepliktiga transaktionen skall ändå alltid betalas. Det saknar betydelse om förlusten är avdragsgill vid inkomst-

beskattningen. Detta medför följaktligen att den föreslagna utvidgningen av avdragsrätten för förluster av kontanta medel genom brott inte påverkar redovisningen av och skyldigheten att betala mervärdesskatt.

Det kan naturligtvis framstå som osystematiskt att vid en förlust av kontanta medel genom brott, det saknas möjlighet för den skattskyldige att minska beskattningsunderlaget med ett belopp motsvarande förlusten.

Med hänsyn till dels att utredningsuppdraget inte avser den indirekta skatten, dels att konsekvenserna av en möjlighet att justera beskattningsunderlaget inte helt kan överblickas, nöjer jag mig med att peka på systembristen. Jag vill också framhålla att motsvarande systembrist föreligger beträffande punktskatterna.

9 Organisationskostnader

9.1 Inledning

I direktiven sägs att det bör kartläggas vilka organisationskostnader i vid mening som förekommer och vad som gäller skatterättsligt för dessa i syfte att lämna förslag till de regelförändringar som behövs för att anpassa bestämmelserna till dagens förutsättningar att driva näringsverksamhet. I uppdraget ingår också att analysera och lämna förslag till de förändringar som kan anses nödvändiga för att åstadkomma en mer likformig avdragsrätt för organisationskostnader.

9.2 Begreppet organisationskostnader

9.2.1 Civilrätten

I den civilrättsliga regleringen skiljer man mellan å ena sidan utgifter för bolagsbildning, ökning av aktiekapitalet och för bolagets förvaltning och å andra sidan s.k. organisationskostnader. Bestämmelser om detta finns i aktiebolagslagen (1975:1385) och i motsvarande associationsrättslig lagstiftning samt i bokföringslagen (1976:125).

I 11 kap. 7 § femte stycket ABL föreskrivs att utgifter för bolagsbildningen, för ökning av aktiekapitalet och för bolagets förvaltning inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. Dessa typer av utgifter skall således kostnadsföras direkt. Att de inte är balansgilla förklaras av att de inte kan anses komma den ekonomiska verksamheten till godo under kommande år (se prop. 1975:103 s. 452).

Ytterligare bestämmelser finns i 17 § andra stycket BFL. Enligt lagrummet får utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande tas upp som anläggningstillgång, om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Denna typ av utgifter kan således i vissa fall aktiveras. I förarbetena till bokföringslagen har frågan om förutsättningarna för en aktivering inte utvecklats närmare. Vad särskilt gäller forsknings- och utvecklingskostnader har emellertid Bokföringsnämnden utfärdat en rekommendation, BFN R 1 ''Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader''. I denna anges ett antal

villkor som skall vara uppfyllda för att utgifter som lagts ned på FoU-arbete skall kunna aktiveras. Enligt rekommendationen gäller som huvudregel att utgifter för FoU-arbeten inte skall aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer.

Begreppet organisationskostnader förekommer varken i bokföringslagen eller i aktiebolagslagen, men i förarbetena till bokföringslagen (prop. 1975:104 s. 226 och SOU 1971:15 s. 283) sägs att 17 § andra stycket BFL innehåller bestämmelser om värderingen av s.k. organisationskostnader.

Distinktionen i den civilrättsliga lagstiftningen mellan å ena sidan s.k. organisationskostnader och å andra sidan övriga nu nämnda utgifter sträcker sig långt bak i tiden. Åtskillnad gjordes även när lagstiftningen inte medgav någon möjlighet att balansera organisationskostnader. I 1910 års aktiebolagslag föreskrevs sålunda att ”Kostnader för bolagets bildande, organisations- eller förvaltningskostnader eller förvärvad egen aktie må ej uppföras såsom tillgång” (56 § 7).

Möjligheten att balansera organisationskostnader infördes först genom 1944 års aktiebolagslag. Den aktuella bestämmelsen hade följande lydelse. ”Kostnader för bolagsbildningen eller för ökning av aktiekapitalet, så ock förvaltningskostnader må icke upptagas såsom tillgång. Kostnader för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete må, där de äro av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse, upptagas såsom anläggningstillgång i särskild post, kostnader som gjorts före bolagets bildande dock allenast såframt i stiftelseurkunden angivits att ersättning skall gäldas av bolaget” (100 § 8 mom.).

I och med tillkomsten av 1976 års bokföringslag kom bestämmelserna om organisationskostnader att upptas i bokföringslagen i stället för aktiebolagslagen. Vad gäller gränsen mellan organisations- och förvaltningsutgifter sägs i förarbetena (prop. 1975:104 s. 226) att den i praktiken kan vara svår att dra, exempelvis när det gäller utgifter för reklam, och det överlämnas åt bokföringspraxis att närmare bestämma avgränsningen.

Tilläggas kan att Redovisningskommittén i delbetänkandet Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv (SOU 1994:17) föreslår att 11 kap. aktiebolagslagen upphävs och ersätts av en ny årsredovisningslag. I lagförslagets 2 kap. 15 § finns bestämmelser som motsvarar 11 kap. 7 § femte stycket ABL och 17 § andra stycket BFL.

9.2.2 Skatterätten

Begreppet organisationskostnader förekommer inte i skatteförfattningarna. Däremot används det i den skatterättsliga doktrinen. Begreppet har dock inte någon bestämd innebörd.

När denna typ av utgifter diskuteras i doktrinen görs i regel inte någon distinktion motsvarande den som görs i den civilrättsliga regleringen. Både sådana utgifter som avses i 11 kap. 7 § femte stycket ABL, dvs. utgifter för bolagsbildning, för ökning av aktiekapitalet och för bolagets förvaltning, och sådana utgifter som avses i 17 § andra stycket BFL betecknas som organisationskostnader.[1] Även andra utgifter såsom flyttningskostnader och kostnader vid fusion brukar ibland betecknas som organisationskostnader. Den distinktion som görs i doktrinen är mellan avdragsgilla resp. icke avdragsgilla organisationskostnader.

Begreppet organisationskostnader brukar således ges en annan, vidare innebörd inom skatterätten än vad som är fallet i civilrätten. För att undvika begreppsförvirring kommer jag i det följande att skilja mellan termen *organisationskostnader*, varmed avses sådana utgifter som regleras i 17 § andra stycket BFL, och termen *organisationskostnader i vid mening*, som innefattar en större grupp av utgifter.

9.3 Gällande rätt

9.3.1 Inledning

När man skall redogöra för den skattemässiga behandlingen av organisationskostnader i vid mening finns det enligt min mening skäl att utgå från den civilrättsliga reglering som nyss har redovisats. Detta främst beroende på att företagsbeskattningen tar sin utgångspunkt i den bokföringsmässiga redovisningen. Nedan (avsnitt 9.3.2—9.3.5) skall därför först redogöras för den skatterättsliga behandlingen av den typ av utgifter som regleras i 11 kap. 7 § femte stycket ABL och 17 § andra stycket BFL. Därefter (avsnitt 9.3.6—9.3.10) kommer även några andra kostnadstyper som kan hänföras till organisationskostnader i vid mening att behandlas.

[1] Se t.ex. GRS Skattehandbok s. 23:116 och RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 2, s. 767 ff.

9.3.2 Sådana kostnader som civilrättsligt brukar betecknas som organisationskostnader

Enligt 17 § andra stycket BFL får ”utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande” tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år.

Denna typ av kostnader är av sådan karaktär att de i regel är att betrakta som ett naturligt inslag i ett företags löpande drift och bör således vara avdragsgilla som driftkostnader även vid taxeringen. Rättspraxis ger inte heller vid handen att avdrag vägras för sådana kostnader.

Vad särskilt gäller forsknings- och utvecklingskostnader finns det en regel i punkt 24 av anvisningarna till 23 § KL som säger att avdrag får ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Bakgrunden till bestämmelsen, som tillkom genom lagstiftning år 1970 (Ds Fi 1970:1, prop. 1970:135, BeU 59, rskr. 363, SFS 1970:651), var att praxis ansågs vara alltför restriktiv i fråga om bidrag till forskning och utveckling. Vad som nu krävs för avdragsrätt är inte mer än att företaget har ett rimligt intresse av forskning och utvecklingsarbete i näringsverksamheten. Avdragsrätt föreligger däremot inte för sådan forskning och utveckling som normalt helt faller utanför näringsverksamheten (prop. 1970:135 s. 33). Denna avdragsrätt ligger således i linje med huvudprincipen att avdrag medges för kostnader i verksamheten.

17 § andra stycket BFL ger en möjlighet att i vissa fall aktivera utgifter som också kan kostnadsföras direkt. Om en skattskyldig väljer att aktivera sådana utgifter saknas det normalt anledning att inte godta det vid den skattemässiga bedömningen.[2] I RÅ 1954 ref. 41 medgavs ett bolag avskrivning på balanserade utgifter för en försäljningskampanj i utlandet.

[2] Jfr Thorell, Skattelag och affärssed, s. 294.

9.3.3 Bolagsbildningskostnader

Vad först gäller den närmare innebörden av begreppet bolagsbildningskostnader kan konstateras att det inte finns någon definition av begreppet i den civilrättsliga lagstiftningen eller i skatteförfattningarna. I sakens natur ligger dock att det skall vara fråga om utgifter som hänför sig till själva bildandet av bolaget.

I 11 kap. 7 § femte stycket ABL föreskrivs att utgifter för bolagsbildningen inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. Sådana utgifter skall följaktligen kostnadsföras direkt vid den bokföringsmässiga redovisningen. Däremot anses de enligt en samstämmig doktrin inte avdragsgilla vid den skattemässiga redovisningen.[3] Någon klargörande praxis från Regeringsrätten synes dock inte finnas. Ett äldre notisfall är RÅ 1933 Fi 529 där ett bolag vägrades avdrag för bl.a. registreringsavgift vid bolagets bildande. Jfr även RÅ 1947 Fi 525. Det finns också notisfall där avdrag har vägrats för ett bolags kostnader vid ombildning av bolaget, se t.ex. RÅ 1917 Fi 64. Även i avsaknad av klargörande praxis får dock rättsläget anses klart. Typiska kostnader som uppkommer vid ett företags bildande såsom t.ex. registreringskostnader, annonskostnader och juristkostnader är inte avdragsgilla för bolaget. Här blir således skillnaden mellan civilrätten och skatterätten tydlig.

För att undvika missförstånd bör framhållas att denna typ av kostnader däremot kan bli avdragsgilla hos bolagsbildarna under förutsättning att de har stått för kostnaderna. De utgifter som uppkommer när ett bolag bildas kan i regel läggas till anskaffningskostnaden för aktierna och på så sätt kostnadsföras vid en framtida avyttring av aktierna. Det är således först i det fallet bolagsbildarna låter bolaget överta kostnaden som den aldrig blir avdragsgill. Detta får enligt min mening ses som ett resultat av att bolaget betalat en utgift som inte är en driftkostnad i bolagets verksamhet utan en utgift för bolagsbildarna. Något absolut avdragsförbud för bolagsbildningskostnader i den meningen att avdrag över huvud taget inte kan komma i fråga föreligger således inte.

Att ett bolag inte får avdrag för dess bolagsbildningskostnader har även förklarats med att det är fråga om kostnader för förvärv av en

[3] Se t.ex. GRS Skattehandbok s. 23:116 och RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 2, s.768. Jfr även SOU 1949:9 s. 103 och prop. 1951:170 s. 64 ff.

inkomstkälla.[4] Utgifter nedlagda innan en skattepliktig verksamhet föreligger är inte avdragsgilla. Skall avdrag medges för sådana kostnader krävs därför en särskild reglering. Ett exempel på en sådan reglering är punkt 26 av anvisningarna till 23 § KL, där det finns en bestämmelse som ger rätt till avdrag i efterhand för vissa utgifter som uppkommit innan en näringsverksamhet har påbörjats.

I bestämmelsen, som kan sägas strida mot principen att avdrag inte medges för kostnader för förvärv av en inkomstkälla i den meningen att kostnader nedlagda innan det finns en skattepliktig verksamhet inte är avdragsgilla, föreskrivs följande. ''En skattskyldig som driver näringsverksamhet har rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före verksamhetens påbörjande. Avdraget får avse utgifter under det år då verksamheten påbörjades och det närmast föregående året, såvida rätt till omedelbart avdrag skulle ha förelegat om verksamheten redan under denna tid haft karaktär av näringsverksamhet.''

Bestämmelsen synes ha fått en utvidgad innebörd i samband med 1990 års skattereform, då den fick sin nuvarande lydelse. Tidigare lydelse av bestämmelsens första mening var följande. ''En fysisk person som driver rörelse har rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före rörelsens påbörjande.'' Bestämmelsens tillämplighet var således begränsad till enskilda näringsidkare. Så kan inte längre anses vara fallet, eftersom den nuvarande lydelsen talar om ''En skattskyldig...'' utan inskränkning till fysiska personer. Detta innebär att även juridiska personer såsom aktiebolag omfattas av bestämmelsen. (Det senare följer av hänvisningen till kommunalskattelagens bestämmelser i 2 § 1 mom. SIL.) Utvidgningen av bestämmelsens innebörd synes ha skett omedvetet från lagstiftarens sida. I prop. 1989/90:110 s. 669 sägs i specialmotiveringen att anvisningspunkt 26 motsvarar tidigare bestämmelser om avdrag i efterhand för utgifter före rörelsens påbörjande i punkt 18 b av anvisningarna till 29 § KL.

En förutsättning för att avdrag skall kunna medges med stöd av punkt 26 av anvisningarna till 23 § KL är att det är fråga om kostnader som till sin karaktär är omedelbart avdragsgilla. Det innebär att sådana utgifter som över huvud taget inte anses avdragsgilla i ett bolags verksamhet, såsom kostnader för dess bildande, inte heller kan bli avdragsgilla med stöd av denna bestämmelse. Att bolagsbildningskostnader inte är avdragsgilla i ett bolags näringsverksamhet förklaras enligt min mening av att det är fråga om en utgift som hänför sig till

[4] Se t.ex. RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 2, s. 768.

bolagsbildarna. Förklaringen bör således enligt min mening inte sökas i principen att avdrag inte medges för förvärv etc. av en inkomstkälla. Däremot kan denna princip ge en förklaring till varför bolagsbildarna, i de fall de själva betalar bolagsbildningskostnaderna, inte får omedelbart avdrag härför (jfr avsnitt 2.3).

Var gränsen går mellan icke avdragsgilla bolagsbildningskostnader och avdragsgilla driftkostnader har prövats bl.a. i förhandsbeskedet RÅ 1987 ref. 106. Omständigheterna var följande. Ett tidigare vilande aktiebolag hade haft vissa kostnader i samband med att bolaget började bedriva rörelse. Kostnaderna gällde företagsförsäkring, registreringsavgift till bolagsbyrån för ändring av styrelse och firma, arvode för juridiskt biträde med ändringsanmälan samt arvode för administration och uppläggning av bolagets redovisning.

Regeringsrätten, som konstaterade att samtliga kostnader föranletts av att bolaget börjat bedriva rörelse, fann att varken det förhållandet att bolaget dessförinnan inte hade bedrivit någon verksamhet eller kostnadernas natur kunde anses utgöra skäl att hänföra dem till annat än driftkostnader i bolagets rörelse. En ledamot var skiljaktig och ansåg att kostnaderna var att bedöma som icke avdragsgilla bolagsbildningskostnader, eftersom de inte hade samband med någon tidigare bedriven förvärvskälla.

Regeringsrättens majoritet synes ha ansett att kostnaderna uppkommit först efter det att bolaget bildats och verksamheten startats samt att kostnaderna är sådana som då och då kan uppkomma i ett bolags löpande verksamhet. Härvid bör noteras att det inte var fråga om sådana kostnader som typiskt sett hänför sig till bildandet av ett bolag och att kostnaderna inte heller var av sådan karaktär att de kunde ha lagts till anskaffningskostnaden för aktierna om aktieägarna hade stått för kostnaderna.

9.3.4 Kostnader för ökning av aktiekapitalet

I likhet med vad som gäller för bolagsbildningskostnader föreskrivs i 11 kap. 7 § femte stycket ABL att utgifter för ökning av det egna kapitalet inte får tas upp som tillgång i balansräkningen, vilket innebär att de måste kostnadsföras omedelbart. Vid bolagets skattemässiga redovisning medges däremot inte avdrag.

Att avdrag inte medges för utgifter för ökning av det egna kapitalet medför att ett bolags kostnader i samband med nyemission eller börsintroduktion inte är avdragsgilla (se bl.a. RÅ 1917 Fi 64 och RÅ 1992 ref. 55 II). Med stöd av lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC

Aktiebolag kan dock sådana kostnader bli avdragsgilla om de faktureras via VPC. Lagen har följande lydelse.

> Avgifter som aktiebolag erlägger till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag för uppgifter enligt 3 kap. 8 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385), 3 kap. 8 § tredje stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 3 kap. 8 § tredje stycket bankaktiebolagslagen (1987:618) eller enligt särskilt uppdrag utgör avdragsgill kostnad vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

I förarbetena (prop. 1970:99 s. 79) till lagen uttalade departementschefen att bland de kostnader som blir avdragsgilla ingår också vissa kostnader som enligt gällande praxis inte skulle ha varit avdragsgilla för de anslutna aktiebolagen om dessa själva direkt bestritt kostnaderna. Som exempel på sådana kostnader nämndes registrerings-, annons- och andra kostnader i samband med nyemission och fondemission. Departementschefen menade att det var önskvärt att alla avgifter till VPC i sin helhet blev avdragsgilla. För att undvika tveksamhet borde därför avdragsrätten uttryckligen regleras i den särskilda lagen. Samtidigt underströks att den skattemässiga behandlingen av kostnader för nyemissioner m.m. utanför den förenklade aktiehanteringen skulle lösas i ett annat sammanhang. Den frågan hörde enligt departementschefen samman med den skattemässiga behandlingen av organisationskostnader över huvud taget och borde utredas särskilt. Någon sådan utredning har emellertid inte kommit till stånd förrän nu. (Angående förarbetena till lagen, se även avsnitt 9.4.12).

Avdragsförbudet för utgifter för ökning av det egna kapitalet har bl.a. förklarats med hänvisning till bestämmelsen i 20 § andra stycket KL, som föreskriver att avdrag inte får göras för ränta på den skattskyldiges eget kapital som har nedlagts i hans förvärvsverksamhet. Att avdragsförbudet avseende ränta på eget kapital måste leda till att avdrag vägras för utgifter för anskaffning av eget kapital har dock kritiserats i doktrinen. von Bahr/ Thorell anser att avdragsförbudet avseende ränta på eget kapital ''rimligen inte innebär mer än att avdrag inte medges för aktieutdelning och liknande vinstdispositioner och inte heller för beräknad ''ränta'' på tillskjutet kapital''.[5] Jag delar denna uppfattning.

En annan förklaring, som enligt min mening framstår som mer näraliggande, är att kostnader för ökning av aktiekapitalet i likhet med

[5] von Bahr/Thorell, Skattenytt 1993, s. 307.

bolagbildningskostnader inte kan betraktas som en kostnad i bolagets näringsverksamhet, utan får ses som en utgift som hänför sig till aktieägarna. När bolaget står för denna utgift får det till följd att den aldrig blir avdragsgill.

9.3.5 Förvaltningskostnader

I 11 kap. 7 § femte stycket ABL föreskrivs också att utgifter för ett bolags förvaltning inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

Rättspraxis ger vid handen att sådana kostnader som är av förvaltningskaraktär vid den skatterättsliga bedömningen i vissa fall har bedömts som avdragsgilla och vissa fall som icke avdragsgilla. Till skillnad från de kostnader som har behandlats i föregående avsnitt är praxis således inte entydig vad gäller denna typ av kostnader. Tilläggas kan att var gränsen går mellan sådana förvaltningsutgifter som åsyftas i 11 kap. 7 § femte stycket ABL och sådana organisationskostnader som regleras i 17 § andra stycket BFL inte är lätt att ange (jfr ovan avsnitt 9.2.1).

I äldre praxis har till icke avdragsgilla kostnader hänförts kostnader för tryckning av kupongark (RÅ 1964 Fi 1699). Avdrag har också vägrats för årsavgift till Stockholms fondbörs (RÅ 1947 ref. 49).

I senare praxis har avdrag medgetts för kostnader för provisioner till banker för arbete med inlösen av utdelningskuponger (RÅ79 1:61 och RÅ 1979 Aa 233). Regeringsrätten, som hänvisade till ett aktiebolags skyldigheter enligt 43 § i dåvarande taxeringslagen och 13—17 §§ kupongskattelagen, ansåg att det var fråga om ”sådana kostnader av kameral natur, som är avdragsgilla vid bolagets inkomsttaxering”.

Avdrag har också medgetts för kostnader för annonsering av kallelse till bolagsstämma (RÅ82 1:8). Regeringsrätten anförde att kostnaderna var sådana som bolaget inte kunde undandra sig.

Tendensen i praxis synes således vara att kostnader som är nödvändiga för den löpande driften är avdragsgilla även om de har samband med det egna kapitalet eller organisationen av det egna kapitalet (jfr det i avsnitt 9.3.3 åberopade rättsfallet RÅ 1987 ref. 106).

9.3.6 Kostnader i samband med förvärv av aktier resp. kostnader i samband med planerade men ej genomförda förvärv

Enligt gällande praxis medges omedelbart avdrag för kostnader i samband med planerade men inte genomförda aktieförvärv. Däremot medges inte omedelbart avdrag för kostnader som uppkommit i samband med genomförda förvärv. Denna praxis framgår bl.a. av RÅ 1992 ref. 55 I.

Regeringsrätten hänvisar i rättsfallet till notisfallet RÅ 1970 Fi 2071, vari omständigheterna var följande. AB Svenska Kullagerfabriken yrkade avdrag för kostnader i samband med förvärv av aktier i ett utländskt företag och uppgav att förvärvet var ett led i dess strävan att bibehålla och ytterligare befästa sin sedan många år ledande ställning på världsmarknaden och att åstadkomma rationaliseringar på tillverknings- och försäljningsområdena. Regeringsrätten fann att kostnaderna för allmän planering av bolagets verksamhet och undersökning av olika marknader för försäljning av bolagets produkter måste anses utgöra driftkostnad för bolaget, medan de kostnader som sammanhängde direkt med aktieförvärvet — däri inberäknat kostnader för samarbetsavtal eller liknande överenskommelser vilka utgjorde ett led i aktieförvärvet — inte var sådana kostnader som fick dras av vid beräkning av bolagets inkomst av rörelse.

Det bör framhållas att den omständigheten att Regeringsrätten i RÅ 1992 ref. 55 I och II vägrat avdrag för konsultkostnader i samband med köp av aktier inte torde innebära att sådana kostnader över huvud taget inte är avdragsgilla. Vad Regeringsrätten tagit ställning till är om kostnaderna skall vara *omedelbart* avdragsgilla. Att man funnit kostnaderna inte omedelbart avdragsgilla får antas innebära att de i stället får läggas till aktiernas anskaffningsvärde och kostnadsföras vid en framtida avyttring.[6]

I sammanhanget bör också nämnas RÅ 1994 ref. 18 där ett aktiebolag medgavs omedelbart avdrag för kostnader för advokat och skiljemän som uppkommit som en följd av en tolkningstvist rörande en klausul i det avtal varigenom aktiebolaget förvärvat aktierna i ett annat bolag. Regeringsrätten konstaterade bl.a. att tvisten hade uppkommit först efter köpet och att den inte hade något sådant direkt samband med aktieförvärvet att kostnaderna kunde hänföras till kostnader av det slag som behandlats i RÅ 1992 ref. 55 I och II samt

[6] Jfr Lodin m.fl., Inkomstskatt, femte upplagan, s. 287 och von Bahr/Thorell, Skattenytt 1993, s. 306.

RÅ 1970 Fi 2071. Kostnaderna fick i stället enligt Regeringsrätten anses nedlagda i bolagets näringsverksamhet, varför de var avdragsgilla som driftkostnader.

9.3.7 Flyttningskostnader

I RÅ 1971 ref. 52 medgavs ett aktiebolag omedelbart avdrag för kostnader för transport av maskiner och andra inventarier i samband med flyttning av rörelsen till en annan kommun. Regeringsrätten konstaterade att flyttningen främst föranletts av bolagets behov av större lokaler för utökning av driften. Varken detta förhållande eller vad i övrigt förekommit kunde emellertid medföra, att kostnaderna för flyttningen skulle anses likställda med icke avdragsgilla kostnader vid startandet av en ny rörelse. Målet, som avgjordes i plenum, innebar en ändring av äldre praxis. I RÅ 1942 ref. 29 hade ett bolag vägrats avdrag för motsvarande typ av flyttningskostnader.

Att avdrag medges för flyttningskostnader måste anses ligga i linje med huvudprincipen att avdrag medges för kostnader för driften av ett företag. Härvid är särskilt att märka att det inte är fråga om kostnader som uppkommit innan det föreligger en skattepliktig verksamhet. Det är normalt inte heller fråga om utgifter av sådan karaktär att de kan hänföras till anskaffningskostnaden för de maskiner och andra inventarier som flyttas. För att utgifter som hänför sig till tiden efter ett förvärv av en tillgång skall få inräknas i tillgångens anskaffningsvärde krävs enligt 15 § första stycket BFL att det är fråga om en värdehöjande förbättring av tillgången.

I RÅ 1994 not. 195 prövades avdragsrätten för utgifter för vissa elinstallations- och ventilationsarbeten som uppkommit i samband med flyttning av maskiner. Omedelbart avdrag medgavs inte. Regeringsrätten ansåg att det var fråga om utgifter för sådana installationer som skall hänföras till byggnadsinventarier, varför avdrag skulle medges enligt bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för inventarier.[7]

[7] Jfr von Bahr/Thorell, Skattenytt 1995, s. 314.

9.3.8 Kostnader i samband med fusion

Civilrättsliga regler om fusion

I 14 kap. ABL finns de aktiebolagsrättsliga reglerna om fusion. Bestämmelserna avser fusion mellan svenska aktiebolag. De är alltså inte tillämpliga på fusioner mellan svenska aktiebolag och utländska bolag eller andra juridiska personer. Reglerna har nyligen ändrats med anledning av EG:s fusionsdirektiv.

14 kap 1 § första stycket ABL innehåller en definition av vad som avses med fusion. Den innebär att ett eller flera överlåtande bolags samtliga tillgångar och skulder genom universalsuccession överförs på ett annat bolag, det övertagande bolaget, samtidigt som överlåtande bolag upplöses utan likvidation.

Fusion kan ske enligt två huvudalternativ; fusion genom *absorption* och fusion genom *kombination*. Fusion genom absorption innebär att ett existerande aktiebolag tar över ett eller flera andra aktiebolag som därvid upphör. Med fusion genom kombination förstås att två eller flera aktiebolag uppgår i ett nybildat aktiebolag (14 kap. 1 § andra stycket ABL).

Ett specialfall av absorption är när ett moderbolag absorberar ett helägt dotterbolag. Om detta finns särskilda regler i 14 kap. 22—29 §§ ABL. För sådan absorption erbjuder lagen ett förenklat fusionsförfarande.

Bestämmelser om fusion finns också i 12 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 11 kap. bankaktiebolagslagen (1987:618), 7 kap. sparbankslagen (1987:619), 10 kap. föreningsbankslagen (1987:620) och 15 a kap. försäkringsrörelselagen (1982:713).

Skatterättsliga regler om fusion

Vad gäller aktiebolag finns i 2 § 4 mom. SIL inkomstskatteregler om fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag , dvs. fusioner enligt 14 kap 22 § ABL. För övriga fusioner enligt aktiebolagslagen finns inga särskilda skatteregler.

Bestämmelserna i 2 kap. 4 mom. SIL gäller också fusioner enligt lagen om ekonomiska föreningar, försäkringsrörelselagen och fusioner inom banksektorn (jfr ovan). Reglernas tillämplighet är till skillnad från vad som gäller aktiebolag inte begränsade till fusioner mellan moderföretag och helägda dotterföretag.

Bestämmelserna i 2 § 4 mom. SIL bygger på den s.k. kontinuitetsprincipen. Den innebär att det övertagande bolaget övertar det absorberade bolagets skattemässiga restvärden.

Det allmänna syftet med dessa regler är att fusionen skall kunna genomföras utan att utlösa någon inkomstbeskattning hos de deltagande företagen och utan att i övrigt — t.ex. beträffande restvärden och avskrivningsunderlag — medföra någon ändring i deras inkomstskattemässiga situation. Enligt 2 § 4 mom. sjunde stycket SIL skall fusionen inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust.

För andra fusioner enligt aktiebolagslagen än mellan moderbolag och helägt dotterbolag finns det inte några särskilda inkomstskatteregler. Beskattning får därför ske utifrån de allmänna regler som gäller vid överlåtelser av tillgångar mellan företag.

Några särskilda skattebestämmelser om kostnader vid fusion finns inte.

Kostnader vid fusion

I doktrinen hävdas att kostnader i samband med fusion av företag inte är avdragsgilla.[8] Det kan vara fråga om t.ex. konsultkostnader och kostnader för själva förfarandet. Det synes inte helt klart på vilken grund det hävdas att denna typ av kostnader inte är avdragsgilla. Ibland har åberopats principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv etc. av en inkomstkälla. Möjligen kan det hävdas att det är fråga om kostnader som bör jämställas med icke avdragsgilla bolagsbildningskostnader eller likvidationskostnader. (I RÅ 1944 Fi 821 vägrades en skattskyldig avdrag för advokatkostnader i samband med likvidation av en firma, som han tidigare varit delägare i. Likaså vägrades i kammarrättsavgörandet K76 1:50 ett aktiebolag avdrag för kostnader som uppkommit i samband med likvidation av bolaget.) Med stöd av 2 § 4 mom. sjunde stycket SIL, där det föreskrivs att en fusion inte skall leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen, synes det också, t.ex. vad gäller fusioner mellan moderbolag och dotterbolag, kunna hävdas att kostnader i samband med en sådan fusion inte är avdragsgilla. Fusionen kan ur moderbolagets perspektiv ses som en avyttring och förvärv genom byte; aktier i dotterbolaget

[8] Se GRS Skattehandbok s. 23:116. Jfr även RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 2, s. 768.

byts mot dotterbolagets inkråm. Eftersom denna avyttring av aktierna enligt 2 § 4 mom. sjunde stycket SIL inte skall föranleda någon beskattning, kan det göras gällande att kostnaderna för transaktionen, dvs. fusionen, inte är avdragsgilla.

Någon klargörande praxis från Regeringsrätten hur kostnader i samband med fusion skall betraktas finns inte. Kammarrätten i Stockholm har dock i ett fall medgivit avdrag för kostnader för juridisk hjälp i samband med en fusion mellan ett moderbolag och dess dotterbolag (dom den 8 juli 1982 i mål nr 2780—1981). Rättsläget får enligt min mening anses oklart.

9.3.9 Kostnader i samband med fission

Ett företag kan också omstruktureras genom att verksamheten fördelas på flera bolag, s.k. *fission*. Det finns flera tekniker att genomföra en fission.

I svensk civilrätt saknas regler om fission. Det finns i huvudsak inte heller några särskilda skattebestämmelser, utan kontinuitetsmetoden får tillämpas.[9] (För den situationen att ett bolag som ett led i en företagsdelning delar ut alla aktier i ett dotterbolag till sina aktieägare finns i 3 § 7 mom. SIL en regel som under vissa förutsättningar möjliggör att detta kan ske skattefritt.)

I likhet med vad som gäller kostnader i samband med fusion finns det inte någon klargörande rättspraxis beträffande fissionskostnader.

9.3.10 Kostnader i skattemål

Kostnader i skattemål är i princip inte avdragsgilla. Avdrag medges således inte för ombudsarvoden i taxeringsmål (RÅ 1952 Fi 706 och RÅ 1953 Fi 1547). Inte heller är kostnader för deklarationshjälp avdragsgilla (RÅ 1947 Fi 770). Grunden för att juridiska personer inte medges avdrag för sådana kostnader får sökas i att det inte är fråga om kostnader i driften utan om kostnader som åligger alla och envar i samband med taxeringen.

Däremot har avdrag medgetts för ombudsarvode i mervärdesskatteprocess. I RÅ 1986 ref. 128 fick ett bolag avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för ombudsarvode i en process rörande bolagets

[9] Jfr Lodin m.fl., Inkomstskatt, femte upplagan, s. 404.

rätt till avdrag vid mervärdesbeskattningen för ingående mervärdesskatt på tjänster som tillhandahållits av två andra företag.

Till skillnad mot kostnader vid inkomsttaxeringen rör det sig här om en skatt som kan påverka bolagets resultat före skatt (jfr RÅ 1988 ref. 49). Därmed kan det sägas vara en kostnad för driften av företaget.

9.4 Överväganden

9.4.1 Allmänna utgångspunkter

Enligt 24 § KL skall ”inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelser i denna lag”. I samma paragraf sägs vidare att en inkomst skall anses ha åtnjutits det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. Motsvarande gäller i fråga om utgifter. Detta innebär att vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet den civilrättsliga inkomstberäkningen skall följas såvida det inte finns avvikande reglering i kommunalskattelagen.

I följande avsnitt diskuteras hur ett antal olika utgifter bör behandlas skatterättsligt. Gemensamt för dem är att de kan hänföras till organisationskostnader i vid mening. Mot bakgrund av den nära kopplingen mellan beskattningen och bokföringen bör en utgångspunkt vara att den skatterättsliga regleringen skall överensstämma med den bokföringsmässiga såvida det inte finns särskilda skäl för avsteg.

Av grundläggande betydelse vid denna diskussion är huruvida utgifterna är av sådan karaktär att det kan anses vara fråga om *kostnader i verksamheten*, vilket enligt 23 § KL är ett krav för att avdrag skall få göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid bedömningen av denna fråga saknar redovisningsreglernas innehåll betydelse. Däremot har de betydelse för frågan om vid vilken tidpunkt kostnaden skall dras av, den s.k. periodiseringen.

När det gäller frågan om en kostnad skall vara avdragsgill eller ej är utgångspunkten att avdrag bör medges för alla kostnader som har ett naturligt samband med *driften* av ett företag. Ett kriterium på att ett sådant samband föreligger är att kostnaderna kan förväntas ge upphov till intäkter i den verksamhet till vilken kostnaderna hänförts. Detta bör dock inte vara ett absolut krav för att avdrag skall kunna medges. Det avgörande bör vara om kostnaderna uppkommit som ett naturligt led *i verksamheten*, dvs. att det är fråga om kostnader som en företagare eller ett företag har anledning att räkna med i sin planering av driften av företaget. Om man kan konstatera att kost-

naden har förorsakats av verksamhetens drift bör avdrag således medges.

9.4.2 Sådana kostnader som civilrättsligt brukar betecknas som organisationskostnader

Som konstaterats ovan i avsnitt 9.3.2 är den typ av kostnader som avses i 17 § andra stycket BFL (s.k. organisationskostnader) redan nu avdragsgilla vid den skattemässiga redovisningen. Någon ändring av gällande rätt kan inte anses påkallad, eftersom det är fråga om kostnader som i regel har ett naturligt samband med driften av ett företag.

9.4.3 Bolagsbildningskostnader

Som framgår av avsnitt 9.3.3 anser jag att förklaringen till att ett bolag inte medges avdrag för utgifter som uppkommit vid dess bildande bör sökas i att det är fråga om utgifter som primärt hänför sig till bolagsbildarna, dvs. aktieägarna, och att det inte är fråga om utgifter som har att göra med driften av företaget. Av betydelse härvid är att det ligger i sakens natur att utgifterna uppkommit innan bolagets verksamhet har kommit i gång.

Detta medför att bolagsbildningskostnader inte kan ses som omkostnader i den verksamhet som bedrivs av bolaget utan måste hänföras till i princip icke avdragsgilla kostnader för bolaget. Om avdrag skall medges för sådana utgifter bör detta ske genom ett särskilt stadgande.

I detta sammanhang kan noteras att enligt *dansk rätt* medges fr.o.m. inkomståret 1992 avdrag för vissa utgifter i samband med etablering eller utveckling av en näringsverksamhet. Enligt 8 § J Ligningsloven kan avdrag medges för utgifter till advokater och revisorer samt för avgifter till Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. På motsvarande sätt medges enligt *finsk rätt* (8 § punkt 7 näringsskattelagen) avdrag för bolagsbildningskostnader. Även enligt *norsk rätt* medges avdrag för utgifter för bildande av aktiebolag. Detta följer dock inte av ett uttryckligt lagstadgande utan av rättspraxis som sträcker sig tillbaka till 1920-talet (jfr avsnitt 5).

Att det i Sveriges grannländer medges avdrag för bolagsbildningskostnader väcker frågan om inte en motsvarande avdragsrätt bör införas i den svenska skattelagstiftningen. Enligt min mening bör dock avgörande vikt fästas vid att det är fråga om en typ av utgifter som till

sin karaktär har ett direkt samband med bolagsbildarnas anskaffningskostnad för aktierna. Lika lite som ett bolag i sin verksamhet kan göra avdrag för andra utgifter som inte är hänförliga till den bedrivna verksamheten utan till ett annat skattesubjekts verksamhet bör avdrag medges för de bolagsbildningskostnader som ett bolag betalar i stället för bolagsbildarna.

Det bör också framhållas att om bolaget i sin tur väljer att bilda ett dotterbolag medges inte omedelbart avdrag för de bolagsbildningskostnader som då uppkommer, utan avdrag medges först vid en eventuell avyttring av aktierna.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att tillräckliga skäl inte föreligger att föreslå en bestämmelse som skulle innebära omedelbar avdragsrätt för bolagsbildningskostnader.

9.4.4 Kostnader för ökning av aktiekapitalet

I direktiven sägs att förutsättningarna för avdrag för olika typer av organisationskostnader bör bli mer likformiga än vad som nu är fallet. Ett område där det finns en klar olikformighet är behandlingen av ett bolags olika kostnader för anskaffande av kapital.

Ett aktiebolags kostnader för anskaffande av främmande kapital är avdragsgilla. Däremot anses kostnader för anskaffande av eget kapital inte avdragsgilla. Detta medför att kostnader i samband med nyemission av aktier eller börsintroduktion i regel inte är avdragsgilla. Med stöd av lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag kan dock sådana kostnader bli avdragsgilla om de faktureras via VPC (se avsnitt 9.3.4).

Det råder således en dubbel olikformighet på detta område. Dels finns det en grundläggande skillnad vad gäller avdragsrätten för kostnader för anskaffande av eget resp. främmande kapital, dels föreligger det en skillnad i bedömningen av avdragsrätten för kostnader för ökning av aktiekapitalet, som beror på speciell lagstiftning. Fråga är huruvida det finns någon saklig grund för denna olikformighet.

Att utgifter för anskaffande av främmande kapital skall betraktas som driftkostnader framstår som självklart. Det är utgifter som typiskt sett har ett direkt samband med driften av ett företaget och som uppkommer som ett naturligt led i verksamheten. Kapitalet används i verksamheten och syftet är oftast att förbättra dess lönsamhet. Det saknas därför skäl att ifrågasätta nu gällande avdragsrätt för denna typ av kostnader.

Samma skäl som föranleder att kostnader för främmande kapital är driftkostnader kan enligt min mening även anföras vad gäller kostnader för ökning att det egna kapital. Att ett aktiebolag i samband med en investering väljer att tillgodose sitt behov av kapital genom att öka aktiekapitalet medför också — i vart fall teoretiskt — att bolagets lönsamhet, och därmed skattebasen, kommer att öka i än högre grad än vad som skulle ha blivit fallet om finansieringsfrågan hade lösts med främmande kapital. Det följer av att det vid en finansiering med eget kapital inte uppkommer några räntekostnader som behöver täckas av rörelseresultatet.

Ytterligare ett skäl för att kostnader för ökning av det egna kapitalet bör jämställas med kostnader för anskaffning av främmande kapital är att det förekommer finansieringsformer som är mellanformer av eget kapital och främmande kapital. Två sådana mellanformer regleras i aktiebolagslagen; konvertibla skuldebrev och skuldebrev med optionsrätt att teckna aktier (se 5 kap. ABL). Ett konvertibelt skuldebrev ger borgenären rätt att under viss tid byta ut sin fordran enligt skuldebrevet mot aktier i bolaget. Skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning ger borgenären rätt att teckna aktier i bolaget mot betalning i pengar. Genom att jämställa kostnader för ökning av aktiekapitalet med kostnader för anskaffning av främmande kapital undviks problem vid bedömningen av avdragsrätten för ett bolags utgifter för dessa mellanformer av finansiering.

Också från nationalekonomisk synpunkt saknas skäl att diskriminera kostnader för förvärv av eget kapital i förhållande till främmande kapital.

Vad som nu sagts talar för att kostnader för ökning av det egna kapitlet bör vara avdragsgilla. På grund av den särskilda VPC-lagen är detta också redan fallet när sådana kostnader faktureras via VPC. Merparten av de kostnader som här är aktuella är därmed i praktiken avdragsgilla. Likformighetsskäl talar för att avdragsrätten inte bör vara beroende av faktureringsväg. Nuvarande avdragsrätt enligt VPC-lagen kan sägas vara icke konkurrensneutral, eftersom de bolag som inte använder sig av VPC inte får göra motsvarande avdrag.

Det kan dock anföras skäl mot att medge ett bolag avdrag för kostnader för ökning av dess aktiekapital. Som nämnts i avsnitt 9.3.4 bör förklaringen till att avdrag inte medges för kostnader för ökning av aktiekapitalet, i likhet med vad som gäller för bolagsbildningskostnader, sökas i att det är fråga om en kostnad som primärt hänför sig till aktieägarna. Om avdrag skall medges för kostnader för ökning av aktiekapitalet, såsom nyemissionskostnader, kan det därför hävdas att avdragsrätten i första hand bör finnas hos aktieägaren. Så länge som det är fråga om nyemissionsutgifter som aktieägaren inte har betalat

lär dock gällande rätt inte medge avdrag. Om avdragsrätt skall medges inom nuvarande system synes det därför få ske genom ett fiktivt utdelningsresonemang. Teoretiskt kan man tänka sig att utdelningsbeskatta de aktieägare som förvärvar nyemitterade aktier för ett belopp motsvarande bolagets kostnader för emissionen och att den enskilda aktieägaren sedan får lägga denna kostnad till anskaffningskostnaden för förvärvade aktier. En sådan lösning framstår dock som alltför tillkrånglad och bör inte väljas.

Vidare gäller att avdrag i princip inte medges för aktieutdelning. Om en rätt till avdrag för kostnader för ökning av det egna kapitalet skulle medföra en möjlighet till kringgående av detta förbud och därmed av principen om dubbelbeskattning av aktiebolagsvinster skulle detta givetvis vara ett argument mot att avdrag medges för sådana kostnader. Såvitt jag kan bedöma innebär dock en sådan avdragsrätt inte något avsteg från eller kringgående av denna princip. Att avdrag medges för kostnader för ökning av eget kapital medför visserligen att skatten på redovisad vinst blir lägre än vad som skulle ha blivit fallet om avdrag inte hade medgetts. Att bolagets nettovinst härigenom blir högre kan emellertid inte anses innebära något brott mot dubbelbeskattningsprincipen, eftersom det likväl inte finns något belopp som kan utdelas till den enskilde aktieägaren utan att bli föremål för dubbelbeskattning. Inte heller kan den enskilde aktieägaren anses bli gynnad på aktiebolagets bekostnad.

Jag har i föregående avsnitt anfört att jag inte har funnit skäl att föreslå att avdrag skall medges för bolagsbildningskostnader. Också med hänsyn härtill kan det ifrågasättas om ett bolag bör medges avdrag för kostnader för ökning av aktiekapitalet. Det finns dock enligt min mening en avgörande skillnad mellan bolagsbildningskostnader och kostnader för ökning av aktiekapitalet. Detta hänger samman med att kostnaderna för ett bolags bildande av naturliga skäl uppkommer innan bolaget bedriver verksamhet (den juridiska personen måste bildas innan den kan bedriva verksamhet). Detta medför att kostnaderna har ett direkt samband med bolagsbildarna (aktieägarna). Kostnader för ökning av aktiekapitalet uppkommer däremot under driften av företaget och har inte samma direkta samband med aktieägarnas förvärv av aktierna utan föranleds av ett behov av driftkapital. Denna skillnad motiverar enligt min mening att avdrag medges för kostnader för ökning av aktiekapitalet medan avdrag inte medges för bolagsbildningskostnader.

Min slutsats av vad som sagts ovan blir att man för att uppnå en likformighet när det gäller rätten till avdrag för kostnader för anskaffning av kapital till ett aktiebolags verksamhet bör införa en generell avdragsrätt för kostnader i samband med ökning av aktiekapi-

talet. Med hänsyn till bestämmelserna i 11 kap. 7 § femte stycket ABL bör kostnaderna vara omedelbart avdragsgilla.

För att undvika oklarhet bör tilläggas att vad som här har diskuterats är aktiebolags kostnader för ökning av det egna kapitalet. Någon motsvarande ändring när det gäller reglerna för *enskilda näringsidkare* kan inte anses aktuell. För denna grupp torde det inte kunna uppkomma några liknande kostnader. Inte heller beträffande *handelsbolag* torde denna typ av kostnader förekomma.

Vad gäller *ekonomiska föreningar* regleras de av lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, som anknyter till aktiebolagslagen. Den civilrättsliga konstruktionen för ekonomiska föreningar visar följaktligen stora likheter med vad som gäller för aktiebolag. I huvudsak gäller också samma skatteregler för ekonomiska föreningar som för aktiebolag.

Ekonomiska föreningars motsvarighet till aktiekapitalet utgörs av inbetalda medlemsinsatser. (Till skillnad från aktiebolagslagen innehåller lagen om ekonomiska föreningar dock inte några regler om visst minimikapital.) Vid sidan av medlemsinsatser finns det dessutom en annan form för riskkapital s.k. förlagsinsatser. Denna form av kapitalinsatser har införts i syfte att göra det möjligt för ekonomiska föreningar att ta till sig riskbärande kapital även från andra än medlemmarna. Förlagsinsatser räknas till det bundna egna kapitalet och intar en mellanställning mellan medlemskapitalet och det lånade kapitalet. Insatserna är inte förenade med någon rösträtt men medför en viss insyn i föreningen. Insatserna skall vara bundna i minst fem år (se 5 kap. lagen om ekonomiska föreningar).

I den mån en ekonomisk förening har kostnader för att anskaffa medlemsinsatser och förlagsinsatser som är av sådan karaktär att de kan jämställas med ett aktiebolags kostnader för ökning av aktiekapitalet bör dessa i enlighet med vad som föreslagits ovan vara avdragsgilla vid den löpande beskattningen.

9.4.5 Förvaltningskostnader

Mot bakgrund av vad som sagts i föregående avsnitt — att kostnader för ökning av det egna kapitalet generellt bör betraktas som avdragsgilla kostnader — bör också kostnader för förvaltning av det egna kapitalet vara avdragsgilla. Ersättningar och provisioner till banker m.fl. för arbete i samband med utdelning bör således vara avdragsgilla. Detsamma bör gälla t.ex. kostnader för att vidmakthålla en börsnotering och kostnader för att hålla bolagsstämma. Eftersom

rättsläget inte är helt klart (jfr avsnitt 9.3.5) krävs enligt min mening ett klargörande i lagstiftningen.

Vad gäller kostnader för förtäring och liknade i samband med bolagsstämma åsyftas inte någon ändring av gällande rätt. De är att betrakta som representationskostnader. (Angående RSV:s rekommendationer på detta område, se RSV Dt 1991:20.)

Anledning saknas att särbehandla ekonomiska föreningar. Eventuella kostnader för förvaltning av medlems- och förlagsinsatser bör således på motsvarande sätt vara avdragsgilla.

9.4.6 Kostnader för planerade men inte genomförda aktieförvärv

I rättsfallet RÅ 1992 ref. 55 I medgav Regeringsrätten omedelbart avdrag för utgifter för planerade men inte genomförda aktieförvärv. Regeringsrätten uttalade bl.a. att utgifter av detta slag bör, med tillämpning av det synsätt som kommit till uttryck i RÅ 1970 Fi 2071 betraktas som driftkostnad i den bedrivna rörelsen. (Angående RÅ 1970 Fi 2071, se avsnitt 9.3.6.)

Enligt min bedömning finns det inte skäl att föreslå lagstiftning för att frångå denna praxis. Det framstår som ett naturligt led i ett bolags fortlöpande verksamhet att organisationen ses över. Kostnader härför bör därför vara avdragsgilla. Om omedelbart avdrag inte medges för utgifter av detta slag blir de över huvud taget inte avdragsgilla, eftersom de inte är av sådan karaktär att de kan aktiveras och de av naturliga skäl inte heller kan kostnadsföras vid en framtida avyttring.

En jämförelse kan också göras med bestämmelsen i punkt 5 andra stycket e) av anvisningarna till 20 § KL. Bestämmelsen innebär att omedelbart avdrag medges för utgifter för projektering av byggnader och markanläggningar som inte kommer till stånd (se avsnitt 3.4.2). På motsvarande sätt torde utgifter för planerade men inte genomförda förvärv av maskiner och andra inventarier vara omedelbart avdragsgilla.

Att omedelbart avdrag medges för utgifter för planerade men inte genomförda aktieförvärv är således i enlighet med hur andra liknande utgifter behandlas enligt gällande rätt.

9.4.7 Kostnader i samband med förvärv av aktier

Enligt gällande praxis medges inte omedelbart avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kringkostnader i samband med förvärv av aktier. Det kan t.ex. röra sig om konsultkostnader för förhandlingar och upprättande av avtal. Detta torde dock som framhållits i avsnitt 9.3.6 inte innebära att sådana utgifter över huvud taget inte är avdragsgilla. I stället för att omedelbart dras av torde de få läggas till aktiernas anskaffningsvärde och kostnadsföras vid en framtida avyttring.

Fråga är om det finns skäl att föreslå någon ändring av nu gällande rätt. En utgångspunkt är därvid hur denna typ av utgifter skall redovisas i bokföringen. En annan är hur motsvarande utgifter vid förvärv av andra anläggningstillgångar såsom byggnader och inventarier behandlas enligt gällande rätt.

Vägledning i redovisningsfrågan kan sökas bl.a. i Föreningen Auktoriserade Revisorers FARs rekommendationer i redovisningsfrågor, nr 12 angående redovisning av aktier och andelar. Vad gäller anskaffningsvärdet för aktier och andelar i dotterföretag och icke börsnoterade aktier och andelar sägs i rekommendation att i anskaffningsvärdet kan inräknas direkta kostnader för förvärvet, såsom omsättningsskatt samt kostnader för utredningar och externa arvoden som har direkt samband med aktieköpet.

När det gäller innehav av börsnoterade aktier (exkl. aktier i börsregistrerade dotterbolag) sägs beträffande omsättningsaktier att i anskaffningsvärdet bör förutom köpeskillingen inräknas courtage, omsättningsskatt och andra till förvärvet direkt hänförbara avgifter. Beträffande börsnoterade aktier som skall redovisas som anläggningstillgångar hänvisas till vad som sägs beträffande omsättningsaktier.

Av rekommendationen framgår således att såsom anskaffningsvärde för anläggningsaktier får tas upp inte endast ett värde motsvarande den faktiska köpeskillingen utan även andra till förvärvet direkt hänförliga kostnader.

Av betydelse i det här sammanhanget är också Bokföringsnämndens uttalande om utgifter för förkastade alternativ, BFN U 90:9. I uttalandet sägs bl.a. följande. Av 15 § första stycket BFL följer att en anläggningstillgång skall tas upp till högst anskaffningsvärdet. Med detta värde avses de utgifter som företaget haft för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats fram till den dag då den kan tas i bruk. I anskaffningsvärdet skall därför inräknas bl.a. alla till tillgången direkt hänförbara utgifter såsom inköpspris, avgifter för import och tull, transport-, försäkrings- och annan hanteringskostnad, kostnader

för provision, lagfart, montering etc. I anskaffningsvärdet bör utgifterna för projektering av den anskaffande anläggningen inräknas.

Mot bakgrund av vad som sägs i detta uttalande från Bokföringsnämnden och i nyssnämnda rekommendation från FAR, får det anses vara i enlighet med god redovisningssed att aktivera konsultkostnader i samband med aktieförvärv. Detsamma gäller konsultkostnader vid förvärv av andra anläggningstillgångar.

Det kan visserligen hävdas att en lösning som innebär omedelbar avdragsrätt för utgifter för icke genomförda aktieförvärv, medan utgifter för genomförda förvärv betraktas som en del av anskaffningspriset, kan ge upphov till tillämpningsproblem. Det kan t.ex. vara svårt att fördela konsultinsatser mellan förkastade och genomförda projekt. Ett annat fördelningproblem hänger samman med beskattningsårets slutenhet.

Dessa tillämpningsproblem bör dock enligt min mening inte överdrivas. Likartade gränsdragningsfrågor är inte ovanliga inom skatterätten. Ett näraliggande exempel är bestämmelsen i punkt 5 andra stycket e) av anvisningarna till 20 § KL. Där föreskrivs att till kapitalförlust räknas inte utgifter för projektering av byggnader och markanläggning, avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamhet, även om byggnads- eller anläggningsarbetet inte genomförs. I förarbetena (prop. 1980/81:68 Del A s. 201) sägs att det knappast är möjligt att i lagtexten ange hur utgifter för projektering e.d. skall behandlas i olika situationer. Det uttalas dock att i de fall utgifterna har nedlagts på att undersöka alternativa lösningar bör de utgifter som kan hänföras direkt till en uppförd anläggning räknas in i avskrivningsunderlaget för denna anläggning. Detta innebär således att kostnader för anläggningar som inte genomförs är omedelbart avdragsgilla medan projekteringutgifter som kan hänföras till en uppförd anläggning räknas in i avskrivningsunderlaget för anläggningen. Även om det inte finns någon särskild bestämmelse härom torde också utgifter i samband med förvärv av inventarier resp. utgifter i samband med icke genomförda förvärv av inventarier behandlas på samma sätt (jfr föregående avsnitt).

Det har vidare hävdats att det i gällande rätt finns en olikformighet på så sätt att om ett bolag i stället för att köpa aktierna i ett annat bolag utvidgar verksamheten genom köp av inkråmet kostnaden härför i praktiken blir direkt avdragsgill (se bl.a. minoritetens skiljaktiga mening i RÅ 1992 ref. 55 I). Jag anser emellertid att det finns skäl att ifrågasätta om detta är en riktig beskrivning av gällande rätt. Vid förvärv av tillgångar i form av inkråmsköp skall köpeskillingen i princip fördelas på de olika tillgångar som ingår i köpet. Det innebär t.ex. att den del av köpeskillingen som är hänförlig till inventarierna

kommer att utgöra avskrivningsunderlag för köparen. Har det uppkommit konsultkostnader i samband med inkråmsförvärvet bör de enligt min mening fördelas på samma sätt som köpeskillingen och läggas till avskrivningsunderlaget för varje tillgång, dvs. på samma sätt som om tillgångarna hade förvärvats en och en. Någon olikformighet skulle därmed inte föreligga i gällande rätt mellan utgifter vid förvärv av inkråm resp. aktier.

Sammanfattningsvis kan konstateras att det förhållandet att omedelbart avdrag inte medges för utgifter i samband med förvärv av aktier såsom t.ex. konsultkostnader är i enlighet med god redovisningssed. Det är också i enlighet med hur man i gällande rätt behandlar denna typ av utgifter vid förvärv av andra anläggningstillgångar än aktier.

En omedelbar avdragsrätt för kringkostnader i samband med förvärv av aktier skulle avvika från systemet i övrigt. Enligt min mening saknas skäl att föreslå en sådan särlösning. Om någon ändring skall göras bör denna inte begränsas till utgifter i samband med förvärv av aktier utan även omfatta motsvarande utgifter vid förvärv av andra anläggningstillgångar. När det gäller lämpligheten av en sådan utökad avdragsrätt bör avgörande vikt fästas vid att det är i enlighet med god redovisningssed att aktivera denna typ av utgifter. Detta medför enligt min mening att det inte finns skäl att föreslå någon förändring av gällande rätt.

Slutligen kan konstateras att också det förhållandet att omedelbart avdrag har medgetts i praxis för utgifter som uppkommit efter det att ett förvärv av aktier har genomförts (se det i avsnitt 9.3.6 anmärkta rättsfallet RÅ 1994 ref. 18) synes vara i enlighet med god redovisningssed. För att utgifter som hänför sig till tiden efter ett förvärv av en anläggningstillgång skall få inräknas i tillgångens anskaffningsvärde krävs att det är fråga om en värdehöjande förbättring av tillgången (15 § första stycket BFL).

9.4.8 Kostnader i samband med fusion

Jag har i avsnitt 9.4.4 argumenterat för att avdrag vid den löpande beskattningen skall medges för kostnader för ökning av aktiekapitalet men inte för bolagsbildningskostnader. Denna åtskillnad motiveras enligt min mening av att kostnader för ökning av aktiekapitalet till skillnad från bolagsbildningskostnader uppkommer under driften av företaget och därför inte har samma direkta samband med aktieägarnas förvärv av aktierna som bolagsbildningskostnader. På motsvarande sätt uppkommer kostnader för en fusion under driften av ett företag och det finns inte heller något direkt samband med aktieägarnas förvärv av

aktierna. En fusion måste som regel antas vara motiverad av företagsekonomiska skäl. Jag anser därför att också kostnader för att genomföra en fusion bör vara avdragsgilla vid den löpande beskattningen.

En fusion kan från det övertagande bolagets sida ses som ett inkråmsförvärv. Med hänsyn härtill kan det hävdas att det övertagande bolagets kostnader för förfarandet bör fördelas på de olika tillgångar som ingår i förvärvet och läggas till avskrivningsunderlaget för resp. tillgång. Även hos överlåtande bolag uppkommer dock kostnader för förfarandet. Kostnader vid en fusion bör enligt min mening inte behandlas olika beroende på om de har erlagts av det övertagande eller överlåtande bolaget. Jag anser därför att kostnaderna bör vara omedelbart avdragsgilla.

Med hänsyn till den oklarhet som får anses råda beträffande gällande rätt krävs ett klargörande genom lagstiftning. Regleringen bör begränsas till sådana fusioner för vilka det finns en civilrättslig reglering, dvs. fusioner enligt 14 kap. ABL samt motsvarande associationsrättslig lagstiftning, och tas in i 2 § 4 mom. SIL, som reglerar beskattningskonsekvenserna vid fusioner.

Vad gäller avdragsrätten för kostnader vid fusioner som inte omfattas av den civilrättsliga regleringen, t.ex. fusioner mellan svenska aktiebolag och utländska bolag eller andra juridiska personer, bör enligt min mening den föreslagna bestämmelsen kunna tillämpas analogivis.

9.4.9 Kostnader i samband med fission

Som nämnts i avsnitt 9.3.9 finns det i svensk rätt inte någon civilrättslig reglering av fissioner. På grund härav och då det finns flera tekniker för att åstadkomma en fission är jag inte beredd att föreslå någon särskild skatterättslig reglering av avdragsrätten för kostnader i samband med en fission.

9.4.10 Kostnader i samband med vissa gränsöverskridande omstruktureringar

I lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG finns bestämmelser som innebär att vissa gränsöverskridande omstruktureringar skall kunna genomföras utan att det uppkommer några omedelbara skattekonsekvenser.

Lagen gäller internationella fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och andelsbyten. En förutsättning är att bolag från två medlemsländer deltar i förfarandet. I fråga om andelsbyten är bestämmelserna också tillämpliga om någon andelsägare i det förvärvade bolaget är hemmahörande i Sverige och det förvärvande bolaget är hemmahörande i ett annat land (1 §).

Vad beträffar internationella fusioner och fissioner saknar lagen praktisk betydelse, eftersom det i svensk civilrätt saknas regler om dessa typer av förfaranden.

Med *internationell verksamhetsöverlåtelse* avses ett förfarande genom vilket ett bolag (det överlåtande bolaget) överlåter samtliga tillgångar i sin verksamhet eller i en eller flera verksamhetsgrenar till ett annat bolag (det övertagande bolaget) mot vederlag av andelar i det övertagande bolaget (5 §). Till skillnad mot fusion upplöses således inte det överlåtande bolaget.

Det övertagande bolaget skall ta upp de tillgångar som ingår i överlåtelsen till de skattemässiga värden som gällde för det överlåtande bolaget, dvs. kontinuitetsprincipen tillämpas (9 och 20 §§). Detta värde skall även anses utgöra anskaffningsvärde för de andelar som det överlåtande bolaget erhåller för överlåtelsen (21 §).

Från det övertagande bolagets sida sett innebär en internationell verksamhetsöverlåtelse ett inkråmsförvärv. Kostnader i samband med detta förfarande såsom konsultkostnader bör enligt min mening i första hand bedömas på samma sätt som kostnader för inkråmsförvärv i allmänhet (jfr avsnitt 9.4.7). Någon särskild reglering av avdragsrätten härför kan inte anses påkallad. I och med att vederlaget vid en internationell verksamhetsöverlåtelse utgörs av andelar i det övertagande bolaget bör också den föreslagna bestämmelsen om avdragsrätt för kostnader i samband med nyemission (avsnitt 9.4.4) kunna aktualiseras.

Med *internationellt andelsbyte* avses ett förfarande genom vilket ett bolag (det förvärvande bolaget) förvärvar andelar i ett annat bolag (det förvärvade bolaget) av andelsägare i det senare bolaget. Vederlaget skall utgöras av andelar i det förvärvande bolaget med viss möjlighet till kontantvederlag (6 §).

Vid andelsbytet fastställs en realisationsvinst för den som avyttrat andelar i det förvärvade bolaget. Ett eventuellt kontantvederlag beskattas omedelbart. Realisationsvinsten i övrigt beskattas när vederlagsandelarna avyttras (22—24 §§). Likartade bestämmelser finns sedan tidigare i 27 § 4 mom. SIL. Där regleras det fallet att en i Sverige bosatt eller hemmahörande person avyttrar aktier eller andelar till ett svenskt aktiebolag eller ett motsvarande utländskt bolag och vederlaget för de avyttrade aktierna eller andelarna utgörs av nyemitte-

rade aktier i det köpande bolaget och eventuellt visst kontantvederlag. Reglerna i 27 § 4 mom. SIL gäller inte vid ett internationellt andelsbyte (22 §).

Omstruktureringslagen innehåller ingen bestämmelse om anskaffningsvärdet för de andelar som det förvärvande bolaget erhåller i det förvärvade bolaget. I förarbetena till lagen uttalas att av allmänna principer följer därmed att anskaffningsvärdet kommer att utgöras av marknadsvärdet av de andelar som lämnas som vederlag (prop. 1994/95:52 s. 65).

Från det övertagande bolagets sida sett innebär ett internationellt andelsbyte att det förvärvar andelar i ett annat bolag. Konsultkostnader etc. för detta förfarande bör enligt min mening i första hand bedömas på samma sätt som kostnader för andelsförvärv i allmänhet, dvs. läggas till anskaffningskostnaden för andelarna. I likhet med vad som sagts ovan beträffande internationella verksamhetsöverlåtelser bör också den föreslagna bestämmelsen om avdrag för kostnader i samband med nyemission kunna bli tillämplig.

9.4.11 Kostnader i skattemål

I enlighet med vad som sagts i avsnitt 9.3.10 finns det enligt min mening inte skäl att föreslå någon ändring av gällande rätt. Avdrag bör således inte medges för kostnader i taxeringsmål och för deklarationshjälp, eftersom det inte är fråga om kostnader för intäkternas förvärvande.

9.4.12 Den särskilda VPC-lagen

Av lagen om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag framgår att avdrag medges för avgifter till VPC avseende dels vissa lagreglerade uppgifter, dels uppgifter enligt särskilt uppdrag. (Angående lagens lydelse, se avsnitt 9.3.4.)

Vad gäller de lagreglerade uppgifterna sägs i 3 kap. 8 § tredje stycket ABL följande.

> För avstämningsbolag skall utöver vad som anges i aktiekontolagen följande uppgifter fullgöras av Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (värdepapperscentralen), nämligen att
> 1. föra aktiebok och förteckning enligt 12 §,
> 2. pröva frågor om införing av aktieägare i aktieboken,
> 3. svara för utskrift av aktiebok,

4. avstämma aktiebok och förteckning enligt 12 §,
5. utsända utdelning,
6. vidta åtgärder enligt 4 kap. 17 § i fråga om ej uttagen aktie.

Motsvarande bestämmelser i försäkringsrörelselagen och bankaktiebolagslagen har samma innehåll.

De uppgifter som enligt dessa bestämmelser kan överlämnas till VPC är samtliga av sådan karaktär att de kan hänföras till kostnader för förvaltning av aktiekapitalet. I och med att jag föreslår att det införs en generell regel som medger avdrag för sådana kostnader är den särskilda regleringen följaktligen onödig i denna del.

Vad gäller avdrag för kostnader avseende uppgifter enligt särskilt uppdrag framgår det inte av lagtexten vilken typ av kostnader som avses. Av förarbetena till lagen framgår dock att det är organisationskostnader i vid mening man haft i åtanke. I förarbetena (prop. 1970:99 s. 79) sägs sålunda bl.a. följande.

> Vid sidan av de obligatoriska förvaltningsfunktionerna kan ett aktiebolag uppdra åt VPC att utföra vissa åligganden. Det kan exempelvis röra sig om att framställa aktiebrev och att distribuera årsredovisningar och andra meddelanden till aktieägarna. Taxerings- och skattekontrollen kan vidare göra det nödvändigt att vissa uppgifter läggs på VPC.
>
> Den verksamhet som VPC kommer att driva, utgör rörelse i kommunalskattelagens mening. VPC blir skattskyldig för de avgifter, som betalas av företag som anlitar dess tjänster, och VPC får avdrag för sina kostnader för verksamheten. Bland de kostnader, som blir avdragsgilla vid VPC:s taxering, ingår också vissa kostnader som enligt gällande praxis inte skulle varit avdragsgilla för de anslutna aktiebolagen om dessa själva direkt bestritt kostnaderna. Jag syftar här på registrerings-, annons- och andra kostnader i samband med nyemission och fondemission som enligt praxis hänförts till inte avdragsgilla organisationskostnader.
>
> Några remissinstanser, bl.a. Sveriges industriförbund, har understrukit vikten av att den kostnadssänkande effekten av det framlagda förslaget inte går förlorad genom den skattemässiga behandlingen av de anslutna aktiebolagens avgifter till VPC. För egen del anser jag det önskvärt att anpassningen till det nya systemet underlättas genom att alla avgifter till VPC blir i sin helhet avdragsgilla vid taxeringen. För att undvika tveksamhet på denna punkt bör avdragsrätten uttryckligen regleras. Frågan om den skattemässiga behandlingen av kostnader för nyemisssioner m.m. utanför den förenklade aktiehanteringen är jag inte beredd att ta upp i detta sammanhang. Frågan hör samman med den skattemässsiga behandlingen av organisationskostnader över huvud taget och bör göras till föremål för särskild utredning. Med hänsyn härtill bör avdragsrätten för avgifter till VPC tills vidare regleras i en särskild lag.

De uppdrag till VPC vid sidan av de lagreglerade förvaltningsfunktionerna som man hade i åtanke vid VPC-lagens tillkomst täcks enligt min mening in av förslaget att såväl kostnader för ökning av aktiekapitalet som kostnader för förvaltning av aktiekapitalet generellt skall vara avdragsgilla. Även i denna del är således den särskilda regleringen onödig.

Slutsatsen blir således att den särskilda regleringen kan upphävas.

Tilläggas bör att VPC för närvarande har ensamrätt när det gäller kontoföring av dematerialiserade finansiella instrument. Monopolet kommer till uttryck genom att bestämmelserna i aktiebolagslagen samt i aktiekontolagen och dess följdförfattningar har byggts upp kring VPC. I betänkandet Konto, clearing och avveckling (SOU 1993:114) föreslår Clearingutredningen att det nuvarande monopolet för VPC inte bör behållas. Ett sådant upphävande av monopolet kommer bl.a. att medföra en förändring av bestämmelsen i 3 kap. 8 § tredje stycket ABL. Detta föranleder dock inte någon annan slutsats än den ovanstående, dvs. att den särskilda regleringen kan upphävas. Det bör slutligen nämnas att det i dagsläget inte är klart om det nuvarande monopolet för VPC kommer att upphävas.

10 Avdragsrätt för lantmäterikostnader

10.1 Inledning

Enligt praxis är lantmäterikostnader i regel inte avdragsgilla vid den löpande inkomstbeskattningen, vare sig omedelbart eller i form av årliga värdeminskningsavdrag. Däremot är de avdragsgilla vid en eventuell avyttring av fastigheten.

I direktiven sägs bl.a. att även inom jord- och skogsbruket är förändringstakten hög vilket leder till strukturrationaliseringar. Genomförandet av dessa strukturrationaliseringar kräver ofta någon form av fastighetsbildningsförrättning. Enligt direktiven skall utredningen överväga i vilken utsträckning lantmäterikostnader bör vara avdragsgilla som en driftkostnad. En viktig fråga är om det bör krävas att åtgärderna är ett led i en strukturrationalisering. Vidare bör det tas ställning till om en utvidgad avdragsrätt bör omfatta även annan näringsverksamhet än jord- och skogsbruk. Det bör beaktas att rationaliseringsförvärv kan ske även utan fastighetsbildningsåtgärder, t.ex. genom förvärv av en grannfastighet.

10.2 Lantmäterikostnader ur civilrättslig synvinkel

10.2.1 Allmänt

Bestämmelser om *fastighetsbildning* finns i fastighetsbildningslagen (1970:988). Enligt 2 kap. 1 § FBL sker fastighetsbildning genom fastighetsreglering om den avser *ombildning* av fastigheter och genom avstyckning, klyvning eller sammanläggning om den avser *nybildning* av en fastighet.

I FBL finns också regler om *fastighetsbestämning*, vilket är ett från fastighetsbildning fristående institut. En allmän beskrivning av institutet finns i 1 kap. 1 § andra stycket FBL. I bestämmelsen sägs att frågor om beskaffenheten av gällande fastighetsindelning samt frågor rörande beståndet eller omfånget av ledningsrätt eller vissa servitut kan avgöras genom fastighetsbestämning. Närmare be-

stämmelser om detta finns i 14 kap. FBL. Fastighetsbestämning kan ske utan samband med fastighetsbildning.

Fastighetsbildning och fastighetsbestämning sker vid förrättning som handläggs av en fastighetsbildningsmyndighet (2 kap. 2 § och 14 kap. 2 § FBL). Tilläggas kan att i prop. 1995/96:78 föreslås att begreppet fastighetsbildningsmyndighet byts ut mot lantmäterimyndighet med anledning av en ny organisation för lantmäteri- och fastighetsdataverksamheten.

10.2.2 Särskilt om omarrondering

När frågan om omedelbart avdrag för lantmäterikostnader diskuteras brukar särskilt framhållas behovet av omarrondering inom jord- och skogsbruket.

Begreppet omarrondering finns inte definierat i fastighetsbildningslagen utan är en benämning på en viss typ av fastighetsreglering. Om en fastighet består av flera markområden, brukar man säga att den har flera skiften. Arrondering är en term inom jord- och skogsbruket som anger fältens och de enskilda skogsskiftenas form, storlek och läge i förhållande till varandra. En fastighet med många skiften på långa avstånd från varandra sägs ha en dålig arrondering. Syftet med en omarrondering är att förbättra fastighetsindelningen genom att samla fastighetens delar till ett färre antal större skiften. En förbättrad arrondering anses vara en viktig del i jord- och skogsbrukets strukturrationalisering.

En omarrondering behöver inte medföra någon förändring av den enskildes totala markinnehav men kan få den följden. I regel medför dock en omarrondering inte någon väsentlig förändring av markinnehavets storlek.

När det gäller behovet av omarrondering anses Dalarna inta en särställning. Den storskiftesreform som genomfördes i större delarna av Dalarna under 1800-talet blev snabbt urholkad. Fastigheterna har inte sällan uppdelats på flera ägare och varje fastighet består i sin tur ofta av flera skiften. För att främja utvecklingen mot en lämplig fastighetsindelning har medel tidigare tillhandahållits från bl.a. Jordbruksdepartementets anslag för bidrag till jordbrukets yttre rationalisering. Den omarronderingsverksamhet som har bedrivits inom ramen för detta anslag har till 90 procent varit förlagd till Dalarna. Detta stöd är numera under avveckling (se SOU 1994:90 s. 184).

Ett annat stöd från det allmänna som har betydelse vid omarronderingar är den nedsättning av ersättningsbeloppet vid lantmäteriförrätt-

ningar som i vissa fall skall ske enligt lantmäteritaxan (se avsnitt 10.2.4).

10.2.3 Särskilt om förrättningskostnader

Bestämmelser om förrättningskostnader vid fastighetsbildning finns i 2 kap. 6 § FBL. Av lagrummets första stycke följer att förrättningskostnaderna skall fördelas mellan berörda parter enligt de bestämmelser som gäller för den fastighetsbildningsåtgärd som det är fråga om. Sådana särskilda bestämmelser finns för fastighetsreglering, avstyckning, klyvning och sammanläggning.

Enligt tredje stycket har sakägarna rätt att komma överens om fördelning av förrättningskostnaderna på annat sätt än vad som följer av lagen. Detta gäller dock inte om det är uppenbart att överenskommelsen tillkommit i otillbörligt syfte.

I fjärde stycket finns en *definition* av begreppet förrättningskostnader. Till sådana kostnader hänförs taxeavgift, ersättning till sakkunnig och syssloman, utgift för hantlangning som inte ingår i taxeavgiften samt ersättning till den vars fastighet skadats i samband med mätning eller annat förrättningsarbete. Uppräkningen är uttömmande. Kostnad av annat slag får således inte påföras som förrättningskostnad.

Den viktigaste förrättningskostnaden är taxeavgiften. Vad som ingår i denna regleras i lantmäteritaxan (1971:1101). Se närmare härom i nästa avsnitt.

Bestämmelser om förrättningskostnader vid fastighetsbestämning finns i 14 kap. 10 § FBL. Huvudregeln är att kostnaderna skall fördelas mellan sakägarna efter skälighet. Definitionen i 2 kap. 6 § FBL på förrättningskostnader gäller också vid fastighetsbestämning.

10.2.4 Lantmäteritaxan

Lantmäteritaxan är tillämplig på förrättning som handläggs av fastighetsbildningsmyndighet, av tjänsteman vid sådan myndighet eller av särskild, av fastighetsbildningsmyndighet förordnad förrättningsman (1 §). Detta innebär bl.a. att åtgärder enligt fastighetsbildningslagen, anläggningslagen och ledningsrättslagen skall debiteras enligt taxan.

Avgifterna enligt lantmäteritaxan skall i princip täcka kostnaderna för verksamheten, inkl. kostnaderna för den regionala och centrala administrationen.

Ersättning enligt taxan utgår som sakersättning eller tidersättning (3 §) Om saktaxa tillämpas tas fasta avgifter ut för att få en tjänst utförd, oberoende av tidsåtgången. Med tidtaxa blir det slutligt debiterade beloppet i stället beroende av den tid som myndigheten lägger ned på det enskilda ärendet.

Från och med år 1985 gäller för fastighetsregleringar och för avstyckningar och klyvningar att debitering skall ske enligt tidtaxa om den reglerade ägovidden resp. den nybildade fastigheten överstiger ett hektar. Sedan år 1983 debiteras all fastighetsbestämning efter tid.

Tidersättningens storlek är relaterad till den enskilde tjänstemannens lön. För närvarande tas tidersättning ut inom intervallet 300—630 kr per timme (7 §).

Ersättningen skall i vissa fall sättas ned. Nedsättningsbeloppet uppgår för närvarande till 550 kr per fastighet, samfällighet, skifte eller servitut. Nedsättningen är dock begränsad till högst 50 procent av den sammanlagda avgiften för fastighetsregleringen eller sammanläggningen (10 §). Omarronderingsfallen är i regel av sådan karaktär att de omfattas av reglerna om nedsättning.

En sakägare som är missnöjd med den debitering som fastighetsbildningsmyndigheten gör kan anmärka på räkningen hos överlantmätarmyndigheten, vars beslut i sin tur kan överklagas hos Statens lantmäteriverk (17 och 18 §§).

10.3 Lantmäterikostnader ur skatterättslig synvinkel

10.3.1 Allmänt om avdrag för lantmäterikostnader

Som framgått ovan skiljer nuvarande fastighetsbildningslag på åtgärderna fastighetsreglering (ombildning av fastighet), klyvning, styckning, sammanläggning (nybildning av fastighet) samt fastighetsbestämning.

I äldre lagstiftning fanns bl.a. instituten laga skifte och ägoutbyte. Dessa är nu ersatta av institutet fastighetsreglering.

I praxis har avdrag inte medgivits såsom för driftkostnad för lantmäterikostnader som uppkommit i samband med åtgärder som enligt nuvarande lagstiftning är att beteckna som *fastighetsbildning*. I RÅ 1927 Fi 585 medgavs sålunda inte omedelbart avdrag för kostnader i samband med laga skifte. I RÅ 1954 Fi 73 och RÅ 1969 Fi 677 medgavs inte avdrag för kostnader i samband med ägoutbyte. Vidare vägrades i RÅ 1947 Fi 1551 avdrag för lantmäterikostnader i samband med sammanläggning av fastigheter.

Däremot har avdrag medgetts för förrättningskostnader i anledning av gränsbestämning, vilket motsvarar nuvarande institutet *fastighetsbestämning*; se RÅ 1940 Fi 567, RÅ 1950 Fi 879 och RÅ 1953 Fi 1504. I RÅ 1968 Fi 898 vägrades dock avdrag för kostnader i samband med en lantmäteriförrättning som innebar både avstyckning och gränsbestämning. Regeringsrätten uttalade följande. ''Ifrågavarande lantmäterikostnad, som avser till huvuddelen avstyckningsförrättning och till en mindre del gränsbestämning, synes vara att hänföra till själva fastighetsförvärvet. I varje fall har icke visats att kostnaden till någon del varit av beskaffenhet att kunna anses som en avdragsgill driftkostnad.'' I betänkandet Skogsbeskattningen (SOU 1969:30 s. 23) uttalades beträffande gällande rätt att avdrag har medgivits för gränsbestämning som skett utan samband med gränstvist, skifte eller avstyckning.

Som förklaring till gällande praxis brukar ibland åberopas principen att avdrag inte medges för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en *inkomstkälla*. Enligt detta synsätt skulle kostnader för lantmäteriförrättningar i regel vara av sådan karaktär att de är att hänföra till kostnader för förvärv etc. av en inkomstkälla.

Enligt min mening är det enklare att förstå praxis genom att endast konstatera att lantmäterikostnader i regel har betraktats som en kostnad som har samband med förvärvet av en *fastighet* eller som en kostnad för åtgärder som på ett bestående sätt höjer värdet på fastigheten. I likhet med andra kostnader för anskaffande och förbättring av en fastighet medges inte omedelbart avdrag härför.

10.3.2 Särskilt om lantmäterikostnader vid s.k. rationaliseringsförvärv

I punkt 9 och 10 av anvisningarna till 23 § KL finns bestämmelser om avdrag på grund av avyttring av skog på fastighet som är taxerad som lantbruksenhet, s.k. skogsavdrag. Rätten till skogsavdrag är knuten dels till skogens och skogsmarkens anskaffningsvärde, dels till intäkterna i skogsbruket.

Beträffande anskaffningsvärdet för skogen och skogsmarken gäller som huvudregel att det anses utgöra så stor del av vederlaget för fastigheten som fastighetens skogsbruksvärde utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvstillfället.

Vid s.k. rationaliseringsförvärv får enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL i anskaffningsvärdet också inräknas den del av övriga kostnader med anledning av förvärvet som belöper på den förvärvade skogen och skogsmarken. Detta innebär att t.ex. lagfarts-

och fastighetsbildningskostnader kan beaktas vid beräkning av skogsavdrag (se prop. 1978/79:204 s. 77 f. och 86). Bestämmelsen infördes för att underlätta rationaliseringsverksamheten inom jord- och skogsbruket. Det kan nämnas att departementschefen i sammanhanget uttalade att det av principiella skäl inte bör komma i fråga att generellt medge avdrag för lantmäterikostnader (jfr avsnitt 10.4.1).

Till rationaliseringsförvärv hänförs förvärv (t.ex. genom köp eller fastighetsreglering) som utgör ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Det åligger den skattskyldige att *visa* att det är fråga om ett sådant förvärv. Detta kan ske genom intyg från länsstyrelsen eller på annat sätt (punkt 9 tredje stycket av anvisningarna till 23 § KL). Bestämmelserna om rationaliseringsförvärv gäller endast fysiska personer samt för dödsbo där fastigheten ägdes av den avlidne.

10.4 Tidigare utredningsarbete

Frågan om avdragsrätt för lantmäterikostnader har diskuterats vid flera tillfällen i utredningssammanhang. Nedan redogörs för detta utredningsarbete.

10.4.1 Ds B 1978:2

I promemorian Beskattning av skogsbruk (Ds B 1978:2) som låg till grund för prop. 1978/79:204 om omläggning av skogsbeskattningen behandlades bl.a. frågan om avdragsrätt för lantmäterikostnader.
I promemorian (s. 214 f.) sägs bl.a. följande.

> I en skrivelse år 1974 till RSV begärde lantmäteristyrelsen att RSV skulle uttala sig i frågan om avdragsrätt enligt 22 § KL förelåg för förrättningskostnader i vissa fall av fastighetsreglering. I skrivelsen berördes fall där fastighetsregleringen avsåg omarrondering eller storleksrationalisering av fastigheter och fall där de båda elementen ingick i en och samma förrättning. Med omarrondering avsågs sammanförande av fastigheters spridda skiften till större områden med lämplig storlek och form och med storleksrationalisering fall där mark läggs till fastigheter för att motverka olägenheterna av små brukningsenheter.
>
> Enligt lantmäteristyrelsens uppfattning förelåg inga principiella hinder mot att medge avdrag för de ifrågavarande kostnaderna. Det kunde visserligen förhålla sig så, menade styrelsen, att åtgärderna gav en bestående värdeökning åt fastigheten. Å andra sidan måste fastighetsindelningen anpassas till ändrade tekniska, ekonomiska och sociala

förhållanden. I likhet med t.ex. vägsystemen måste fastighetsindelningen fortlöpande undergå förändringar för att lönsamheten i jord- och skogsbruk skall bibehållas. Från denna utgångspunkt kunde kostnaderna ses som underhållskostnader.

RSV inhämtade yttranden över skrivelsen från ett tjugotal myndigheter och organisationer. Flera av remissinstanserna förordade att någon form av avdragsrätt infördes. RSV fann det motiverat att avdragsrätt infördes i de rena omarronderingsfallen. Bl.a. praktiska skäl talade för att avdrag skulle medges också i övriga fall. Avdragsrätten borde enligt RSV utformas enligt mönster från vad som gäller för markanläggningar på jordbruksfastighet. RSV överlämnade med ett yttrande av detta innehåll ärendet till budgetdepartementet.

I promemorian (s. 215) konstateras att skäl kan anföras för att angelägen strukturrationaliseringsverksamhet inom jord- och skogsbruket underlättas genom att avdragsrätt införs för den ersättning som utgår till statsverket och för övriga kostnader som föranleds av en fastighetsbildningsförrättning. Å andra sidan framstår det inte som motiverat att medge avdrag i de fall tillskottsförvärv av mark kunde ha genomförts som köp i stället för genom fastighetsbildning. Kostnader för lagfart och övriga kostnader i samband med köp av fastighet inräknas i anskaffningskostnaden för fastigheten och beaktas således endast vid realisationsvinstberäkningen. Motsvarande synes böra gälla även vid förrättningskostnader.

I promemorian (s. 216) anförs mot denna bakgrund att det inger betänkligheter att medge avdrag för förrättningskostnader i de fall då fastigheten undergår stora förändringar. Någon generell avdragsrätt bör därför inte införas. Att begränsa en avdragsrätt till omarronderingsfallen medför också problem. En begränsningsregel förutsätter en prövning av såväl förrättningens angelägenhet från allmän synpunkt som inslaget av ''vanlig'' överlåtelse av mark.

Med hänsyn främst till dessa gränsdragningsproblem föreslogs inte några regler om avdragsrätt för lantmäterikostnader. Det angavs också att det inte torde kunna komma i fråga att medge avdrag för förrättningskostnader i samband med fastighetsbildning vid beräkning av inkomst av annan fastighet eller rörelse.

Departementschefen anslöt sig till den ståndpunkt som hade intagits i promemorian. I prop. 1978/79:204 s. 77 uttalar han, som framgått ovan, att det av principiella skäl inte bör komma i fråga att generellt medge avdrag för lantmäterikostnader. En begränsning av avdragsrätten till förrättningar som är betydelsefulla för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering är inte heller invändningsfri. Strukturrationalisering behöver inte bara innebära smärre ägojämkningar utan kan också avse mycket stora ändringar i fastighetsindel-

ningen. I sådana fall har kostnaderna utan tvivel karaktär av kostnader för förvärv av en fastighet.

10.4.2 SOU 1990:9

I betänkandet Kostnader för fastighetsbildning m.m. (SOU 1990:9) avgivet av Fastighetsbildningskostnadsutredningen föreslogs att möjlighet till direktavdrag skulle införas inom lantbruket för alla lantmäterikostnader som avsåg fastighetsbildning, fastighetsbestämning och anläggningsförrättningar. Något konkret förslag till lagtext lämnades inte.

Som bakgrund till sitt förslag anför utredningen bl.a. (s. 109 f.) att det svenska lantbruket är under ständig förvandling för att möta samtidens krav på näringen. Detta innebär bl.a. att lantbrukarna tvingas genomföra strukturrationaliseringar på fastigheterna. Genomförandet av dessa nödvändiga åtgärder kräver vanligtvis någon form av fastighetsbildningsförrättningar. Kostnaderna härför anses av många lantbrukare som alltför höga, eftersom de ofta leder till kännbara likviditetspåfrestningar. Eftersom lantmäterikostnader i stället betraktas som en anskaffningskostnad för en fastighet/förvärvskälla beaktas kostnaden, förutom vid beräkning av underlag för skogsavdrag, först vid beräkning av skattepliktig realisationsvinst när fastigheten säljs. Många lantbruksfastigheter överförs emellertid från generation till generation, vilket i praktiken innebär att lantmäterikostnaderna utgör en icke avdragsgill avgift.

Konsekvensen av dessa förhållanden blir enligt utredningen att många lantbrukare, liksom även andra fastighetsägare, drar sig för att blanda in fastighetsbildningsmyndigheten. I stället väljer de att lösa uppkomna frågor genom en informell fastighetsindelning.

Att lantmäterikostnader skall ses som kostnader för anskaffning av en fastighet/förvärvskälla stämmer enligt utredningen inte alltid med det faktiska förhållandet. Eftersom en stor del av fastighetsregleringarna sker som ett led i en strukturrationalisering av lantbruket med avsikt att förbättra driftförhållandena och öka effektiviteten inom näringen är det enligt utredningen mer naturligt att se förrättningskostnaderna som en del av den löpande driften än som kostnader för anskaffande av en ny förvärvskälla.

10.4.3 SOU 1994:90

Frågan om avdragsrätt berördes också av Lantmäteri- och inskrivningsutredningen i betänkandet Kart- och fastighetsverksamhet — finansiering, samordning och författningsreglering (SOU 1994:90).

I betänkandet redogörs för det förslag till utvidgad avdragsrätt som lämnades i SOU 1990:9 och det sägs att flertalet av de remissinstanser som yttrade sig över förslaget tillstyrkte en sådan avdragsrätt (s. 233 ff.).

Utredningen lämnade inte några förslag till förändringar av avdragsmöjligheterna för kostnader vid lantmäteriförrättningar. Däremot föreslogs att nedsättningsbeloppet enligt 10 § lantmäteritaxan (jfr ovan avsnitt 10.2.4) skulle höjas från 550 kr till 1 500 kr i 1994 års kostnadsläge. Med hänsyn till bl.a. detta förslag var utredningen inte beredd att föreslå någon förändring av avdragsrätten för lantmäterikostnader (s. 295).

10.5 Överväganden

10.5.1 Allmänna utgångspunkter

Vid en diskussion om avdrag för lantmäterikostnader framstår det som naturligt att utgå ifrån hur lagfartskostnader behandlas skattemässigt.

Enligt gällande rätt hänförs *lagfartskostnader* och andra kostnader i direkt samband med ett förvärv av en fastighet till fastighetens anskaffningskostnad. Sådana kostnader är inte omedelbart avdragsgilla. Förvärvas en näringsfastighet som består av både mark och byggnad skall anskaffningsutgiften fördelas på marken resp. byggnaden utifrån de värden som fastställts vid fastighetstaxeringen (punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL). För den del av anskaffningsutgiften som kan anses belöpa på byggnaden medges avdrag i form av årliga värdeminskningsavdrag. Detta innebär att lagfartskostnaden i motsvarande mån blir avdragsgill vid den löpande beskattningen.

För den del av anskaffningskostnaden som belöper på marken medges däremot inte värdeminskningsavdrag, vilket medför att den del av lagfartskostnaden som är hänförlig till förvärvet av marken blir avdragsgill först vid en eventuell avyttring av fastigheten. När det gäller skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv föreligger det dock som framgått av avsnitt 10.3.2 ett undantag från dessa regler. I sådana fall beaktas även de lagfartskostnader som är hänförliga till förvärvet av skogsmarken vid den löpande beskattningen.

Den fråga som uppkommer är om lantmäterikostnader generellt sett i likhet med lagfartskostnader kan sägas vara kostnader som är hänförliga till anskaffningskostnaden för en fastighet. Är detta fallet bör de också behandlas på motsvarande sätt. Vid besvarandet av denna fråga är det enligt min mening lämpligt att följa den grundläggande uppdelning på olika institut som görs i fastighetsbildningslagen.

Vad först gäller lantmäterikostnader som uppkommit vid sådana fastighetsbildningsåtgärd som är att hänföra till nybildning av en fastighet, dvs. *avstyckning*, *klyvning* eller *sammanläggning*, saknas anledning att betrakta dessa på annat sätt än kostnader för anskaffning av fastigheten. Det är uppenbart fråga om en kostnad för förvärv av en fastighet. Lantmäterikostnader som uppkommit vid sådana fastighetsbildningsåtgärder bör därför jämställas med lagfartskostnader. Så länge man inte är beredd att ändra den skattemässiga behandlingen av lagfartskostnader vid fastighetsförvärv finns det följaktligen inte heller någon anledning att föreslå lagstiftning för att ändra gällande rätt vad gäller avdrag för lantmäterikostnader vid nybildning av fastighet.

Förrättningskostnader som uppkommit i anledning av *fastighetsbestämning* är till skillnad från lantmäterikostnader i andra fall omedelbart avdragsgilla. Inte heller beträffande denna grupp av förrättningskostnader finns det enligt min mening skäl att föreslå lagstiftning för att frångå praxis. Kostnaderna kan rimligen inte betraktas som kostnader för anskaffningen av fastigheten och de torde i regel inte heller avse åtgärder som medför att fastighetens värde höjs.

När det gäller lantmäterikostnader som uppkommit i anledning av *fastighetsreglering* är bilden inte lika entydig huruvida de bör hänföras till anskaffningskostnaden för fastigheten eller inte.

I vissa fall av fastighetsreglering är omständigheterna sådana att det framstår som naturligt att hänföra lantmäterikostnaderna till anskaffningskostnaden för fastigheten. Ett exempel på detta är de fall då en presumtiv förvärvare av en viss fastighet i praktiken kan välja mellan att förvärva fastigheten genom fastighetsreglering eller genom köp. Detta kan vara möjligt om han äger en annan näraliggande fastighet (jfr SOU 1994:90 s. 231). De lantmäterikostnader som uppkommit i sådana fall bör behandlas på samma sätt som lagfartskostnader

I andra fall, såsom t.ex. vid omarronderingar, framstår det däremot många gånger som främmande att betrakta förrättningskostnaderna som anskaffningskostnader för fastigheten. Vid omarronderingar förändras inte det ursprungliga markinnehavets storlek i någon väsentlig grad utan syftet är i stället, som framgått av avsnitt 10.2.2, att uppnå en bättre arrondering av marken. Förrättningskostnaderna

avser således åtgärder som inte kan jämställas med direkta kostnader för förvärv av en fastighet såsom lagfartskostnader. Eftersom avsikten ofta är att förbättra driftförhållandena är det i stället möjligt att betrakta kostnaden som en naturlig kostnad i den pågående driften. Detta talar för att kostnaderna i likhet med kostnader för fastighetsbestämning bör vara omedelbart avdragsgilla.

Till skillnad från kostnader för fastighetsbestämning torde dock kostnader för fastighetsregleringar som genomförs i strukturrationaliseringssyfte i regel avse åtgärder som medför att berörda fastigheter får ett *högre värde* än vad de hade dessförinnan. Syftet med åtgärderna är nämligen oftast att skapa bättre förutsättningar för ett fullgott utnyttjande av jordbruks- och skogsmarken. Genom att avkastningsmöjligheterna ökar måste det antas att också fastighetens värde ökar. Fråga är om denna skillnad motiverar den åtskillnad som görs i gällande rätt mellan å ena sidan kostnader för fastighetsbestämning och å andra sidan kostnader för fastighetsreglering som inte innebär någon väsentlig förändring av den enskildes markinnehav. Av betydelse därvid är hur kostnader för förbättring av en fastighet generellt behandlas skattemässigt.

Som skatterättslig huvudprincip gäller att åtgärder som innebär att en näringsfastighet förbättras, dvs. medför att den får ett högre värde, inte är omedelbart avdragsgilla. Detta kan sägas vara ett utslag av principen att sådant avdrag inte medges för förvärv och förkovran av en inkomstkälla. Först i den mån förbättringen kan anses förbrukad i driften av företaget medges avdrag. Omedelbart avdrag medges således inte för utgifter för ny-, till- och ombyggnad av en byggnad på en näringsfastighet utan avdrag medges i form av årliga värdeminskningsavdrag. Detsamma gäller utgifter för markanläggningar.

Däremot medges omedelbart avdrag för reparationskostnader. Detta förklaras av att sådana kostnader inte antas medföra någon värdehöjning av fastigheten i förhållande till ursprungligt skick utan endast innebär att byggnaden på fastigheten återställs i ursprungligt skick.

En utvidgning av reparationsbegreppet skedde år 1969. Enligt nuvarande punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL får avdrag göras som för reparation och underhåll ”för kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten, som upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler”. Detta innebär att omedelbart avdrag medges för vissa typer av åtgärder som egentligen är att hänföra till ombyggnadsåtgärder. I förarbetena till lagstiftningen (SOU 1968:26 s. 64 f.) anfördes bl.a. följande.

> Då en byggnads lokaler till följd av ändrade verksamhetsbetingelser omdisponeras och därvid nya fönster- och dörröppningar upptas och innerväggar flyttas m.m., erhålls i allmänhet inte omedelbart avdrag för kostnaderna, eftersom arbetena ifråga syftar till en förändring av byggnadens tekniska skick. Ändrad verksamhetsinriktning, teknisk och ekonomisk utveckling medför emellertid ofta, att värdet av dessa omdisponeringsåtgärder inte blir bestående. De kan stundom i stället återkomma tämligen regelmässigt och med relativt korta tidsintervaller. Genom aktivering av samtliga dessa kostnader kan därför ekonomiskt oriktiga byggnadsvärden erhållas. — — — De av utredningen i det föregående föreslagna ändringarna med avseende på behandlingen av till fastighet hänförliga kostnader har syftat till att anpassa de skatterättsliga reglerna efter vad som från företagsekonomisk synpunkt kan anses riktigt.

I motiveringen till den utvidgade avdragsrätten betonades således att ifrågavarande omdisponeringsåtgärder ofta inte medför någon bestående värdehöjning. Detta ansågs utifrån företagsekonomiska synpunkter motivera en omedelbar avdragsrätt.

När det gäller kostnader för de fastighetsregleringar inom jord- och skogsbruket som genomförs i rationaliseringssyfte men som inte innebär någon väsentligt utvidgning av markinnehavet, s.k. omarronderingar, torde man inte på motsvarande sätt kunna utgå ifrån att de inte medför någon bestående värdehöjning. Har en fastighetsägares innehav av ett stort antal skiften sammanförts till ett eller några sammanhängande skiften torde utrymmet för och behovet av ytterligare strukturrationaliseringar inte vara särdeles stort vad gäller det befintliga markinnehavet. Det framstår därför enligt min mening som svårt att hävda att åtgärderna inte har ett bestående värde vad gäller detta markinnehav. En annan sak är att det i verksamheten kan finnas behov av att förvärva ytterligare mark för att möjliggöra ett rationellt jord- och skogsbruk.

Mot bakgrund av vad som nu har sagts anser jag att kostnader i samband med omarronderingar i likhet med andra kostnader som kan anses medföra att en fastighets värde bestående höjs inte bör vara omedelbart avdragsgilla såsom systemet nu är uppbyggt.

10.5.2 Finns det skäl att särbehandla lantmäterikostnader?

I föregående avsnitt har avdragsrätten för lantmäterikostnader diskuterats främst med utgångspunkt i hur kostnader för förvärv och förkovran av en fastighet generellt behandlas skatterättsligt. Min slutsats av vad som där har sagts är att den nuvarande behandlingen av lantmäterikostnader är i enlighet med systemet i övrigt. Skäl att utifrån rent principiella synpunkter medge avdrag för lantmäterikostnader vid den löpande beskattningen föreligger således inte enligt min mening. Detta gäller även s.k. omarronderingar.

Fråga är dock om det finns skäl som talar för att lantmäterikostnader bör särbehandlas.

Som argument för en omedelbar avdragsrätt för lantmäterikostnader brukar anföras det återkommande behovet av strukturrationaliseringar inom jord- och skogsbruket för att uppnå en tillfredsställande lönsamhet. Som framgått ovan kan det i vissa fall finnas behov av en bättre markarrondering. I andra fall kan det vara fråga om ett behov att öka jord- eller skogsbruksfastighetens storlek. Behovet av omarrondering kan lösas endast genom fastighetsreglering medan behovet av storleksrationalisering kan vara möjligt att tillgodose både genom fastighetsreglering och genom köp av fastighet.

Anser man att det finns skäl att underlätta rationaliseringsverksamheten inom jord- och skogsbruket genom ökad avdragsrätt vid den löpande beskattningen bör det emellertid enligt min mening inte göras någon åtskillnad mellan förvärv genom köp eller genom fastighetsreglering eller annan fastighetsbildningsåtgärd. Som sagts i föregående avsnitt bör utgångspunkten vara att lagfartskostnader och förrättningskostnader i anledning av fastighetsbildning behandlas på samma sätt. Det bör också framhållas att det är den lösning som har valts beträffande skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv (jfr avsnitt 10.3.2).

Jag ställer mig emellertid tveksam till att föreslå en lagändring som innebär att omedelbart avdrag medges för lagfartskostnader och lantmäterikostnader i samband med strukturrationaliseringar inom jord- och skogsbruket. Ett problem som då uppkommer är att avgränsa dessa fall från de fall av fastighets- eller markförvärv som inte genomförs i rationaliseringssyfte. En lösning på detta skulle i och för sig kunna vara att, i enlighet med vad som gäller beträffande skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv, kräva att den skattskyldige *visar* att det är fråga om ett förvärv som utgör ett led i jordbrukets yttre rationalisering. Gränsdragningsproblem kan dock likväl knappast undvikas.

En mer avgörande invändning är enligt min mening att det synes svårt att motivera varför just kostnader för rationaliseringsförvärv inom jord- och skogsbruket skall vara omedelbart avdragsgilla. Det är uppenbart att det även inom andra verksamheter än jord- och skogsbruk kan förekomma fastighets- och markförvärv av rationaliseringsskäl. För att uppnå enhetlighet borde därför avdrag medges även härför. Och är man beredd att föreslå detta uppkommer i sin tur fråga om inte även kostnader för förvärv av andra tillgångar, t.ex. inventarier, som genomförs i rationaliseringssyfte borde vara omedelbart avdragsgilla.

Slutsatsen av det sagda är att behovet av strukturrationaliseringar inte framstår som så särpräglat för just jord- och skogsbruket att det motiverar en omedelbar avdragsrätt för lantmäterikostnader. Inte heller finns skäl att medge avdrag i form av årliga värdeminskningsavdrag, eftersom det inte är ett värde som förbrukas.

Vad särskilt gäller omarronderingar kan det visserligen hävdas att det finns starkare skäl för en särbehandling. Ett argument som har framförts för omedelbar avdragsrätt är att det skulle öka markägarnas benägenhet att medverka till omarronderingar, vilket är av betydelse då en förbättrad fastighetsindelning är önskvärd från allmän synpunkt.

Som nämnts i avsnitt 10.2.4 innehåller emellertid lantmäteritaxan möjligheter till nedsättning av ersättningen. Omarronderingsfallen är i regel av sådan karaktär att de omfattas av dessa bestämmelser. Om man från samhällets sida önskar underlätta att omarronderingar kommer till stånd bör man enligt min mening välja att öka nedsättningsbeloppets storlek i stället för att införa särregler på skatterättens område. Som tidigare nämnts (avsnitt 10.4.3) föreslog Lantmäteri- och inskrivningsutredningen en höjning av beloppet.

11 Budgeteffekter

I detta avsnitt redovisas effekterna på den offentliga sektorns finanser av utredningens förslag. Sådana effekter uppkommer på två områden: avdrag för förlust av kontanta medel genom brott och avdrag för kostnader i samband med ökning av aktiekapitalet.

Förslag i betänkandet som inte kommenteras har uppskattas inte ha några budgeteffekter.

11.1 Avdrag för förlust av kontanta medel genom brott

Underlagen för uppskattning av effekterna på den offentliga sektorns finanser av avdrag för förlust av kontanta medel genom brott är mycket bristfälliga. Antalet butiksrån under år 1994 uppgick till drygt 400 (jfr avsnitt 4.4). Av dessa var, enligt uppgift från Sveriges Köpmannaförbund, ca 100 rån som inte rör pengar. Av resterande 300 rån var ca hälften kassarån, som enligt Sveriges Köpmannaförbund rörde belopp mellan 1 000 kr och 10 000 kr. I regel var bytet mellan 1 000 kr och 5 000 kr. Vid den återstående hälften av penningrånen understeg bytet i regel 100 000 kr.

Enligt utredningens förslag kan även förluster i samband med t.ex. taxirån, inbrott och rån av värdetransport komma att bli avdragsgilla.

Det finns inga uppgifter om i vilken utsträckning dessa rånoffer varit försäkrade mot förlust av kontanta medel. Någon motverkande effekt till avdragsrätten genom att försäkringsersättningen blir skattepliktig är därför mycket svår att uppskatta.

Enligt uppgifterna ovan torde de sammantagna utökade avdragsgilla kostnaderna kunna uppskattas till ca 15 mkr per år. Beroende på verksamhetsform och i vilket inkomstskikt avdragen sker torde detta ha en varaktig effekt på de offentliga finanserna på drygt 10 mkr årligen. På kort sikt kan kostnaden antas uppgå till knappt 10 mkr per år.

11.2 Avdrag för kostnader i samband med nyemission

Redan enligt gällande lagstiftning är nyemissionskostnader som debiteras av VPC avdragsgilla. Avdragsrätten omfattar också sådana kostnader som faktureras av VPC men som avser tjänster som utförts av andra (jfr avsnitt 9.3.4). Uppgifter från VPC rörande antal och volymer nyemissioner redovisas i tabell 11.1.

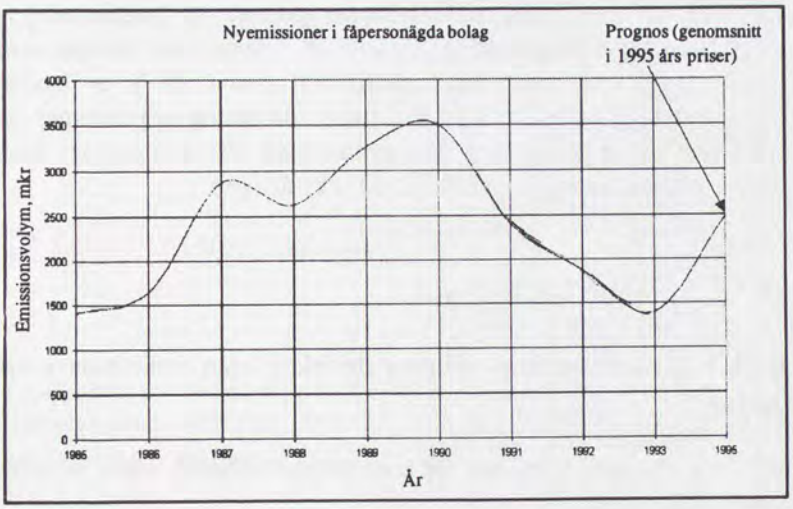
Tabell 11.1 Uppgifter från Värdepapperscentralen AB rörande nyemissioner

	1992	1993	1994
Kostnader för tjänster utförda av VPC	0,1	26,7	24,0 mkr
Totala kostnader fakturerade (helt eller delvis) via VPC	0,1	1 320,0	1 200,0 mkr
Antal nyemissioner	14	22	31
Emissionsvolymer	9 250	16 230	13 390 mkr

Eftersom den särskilda VPC-lagen ger VPC möjlighet att fakturera för särskilda uppdrag är dessa kostnader avdragsgilla redan i dag. Mot bakgrund av de volymer det rör sig om (drygt 8 % av emissionsvolymen) framstår det förhållandet att bolag som står utanför VPC inte får göra avdrag för kostnader i samband med nyemission som icke-konkurrensneutralt.

I försöken att identifiera hur stora kostnader i samband med nyemission företag som inte använder VPC har, har försök gjorts att karakterisera dessa bolag. Huruvida VPC används eller inte beror emellertid inte bara på antalet aktieägare, utan också på ägarmassans rörlighet och företagets emissionsbenägenhet. Någon operativ gräns för vilka som använder VPC har inte varit möjligt att fastställa

Mot denna bakgrund skulle man kunna ta utgångspunkt i de emissionsvolymer som redovisas av fåpersonsägda icke finansiella företag enligt SCB:s Finansstatistik.



Av figuren framgår att emissionsvolymen för gruppen fåpersonsägda företag torde ligga på ca 2 500 mkr i 1995 års priser. Det är dock inte troligt att kostnader i samband med nyemission för denna grupp uppgår till lika stor andel av emissionsvolymen. Kostnaderna kan beräknas till 125 mkr om man antar att de uppgår till 5 % av emissionsvolymen, eller till 83 mkr om man antar att de uppgår till 3 % av emissionsvolymen.

Sammantaget torde budgeteffekterna av ett utvidgat avdrag för kostnader i samband med nyemission varaktigt ligga mellan 20 och 30 mkr årligen. Den kortsiktiga effekten torde uppgå till mellan 20 och 25 mkr per år.

11.3 Förslagens finansiering

Som framgår av sammanfattningen nedan uppgår det samlade finansieringsbehovet till ca 40 mkr.

Mot bakgrund av de tilläggsdirektiv som lämnats till 1992 års företagsskatteutredning om att utreda en lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen av aktiebolagens vinster (dir. 1995:130) står den svenska bolagsbeskattningen med all sannolikhet inför stora förändringar. De kostnader som uppkommer som en följd av förslagen i detta betänkande framstår i ett sådant perspektiv som små. Man kan därför ifrågasätta lämpligheten av att finansiera förslagen genom en specifik åtgärd. Enligt utredningens direktiv krävs emellertid att ett finansieringsförslag anges.

Jag föreslår att förslagen finansieras genom en begränsning i avdragsrätten för representation. Genom att reducera det belopp som får dras av vid varje representationstillfälle med 0,05 % av basbeloppet enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring uppkommer en förstärkning av de offentliga finanserna med 60 mkr per år. Den varaktiga effekten uppgår också till 60 mkr årligen.

11.4 Sammanfattning

I tabell 11.2 sammanfattas de budgeteffekter som redovisats i det föregående.

Tabell 11.2 Finansiella effekter för konsoliderad offentlig sektor av olika åtgärder. Miljarder kr

	Varaktigt	1996	1997	1998	1999
Avdrag för					
förlust av kontanta medel på grund av brott	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01
kostnader i samband med nyemission	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
begränsning av representationsavdraget	-0,06	-0,06	-0,06	-0,06	-0,06

12 Författningskommentarer

12.1 Kommunalskattelagen

20 §

Ändringarna i paragrafen är en följd av att det föreslås att kapitalförlustbegreppet avskaffas. För att det inte skall råda någon tvekan om att kostnader för böter inte är avdragsgilla anges det i paragrafens andra stycke.

33 § 1 mom.

Förslaget att avskaffa kapitalförlustbegreppet syftar inte till att utvidga avdragsrätten i inkomstslaget tjänst. Med anledning av att kapitalförlustbegreppet avskaffas föreslås därför att det i andra stycket tas in en bestämmelse som föreskriver att avdrag medges för kostnader som kan anses normala för verksamheten. Någon ändring av gällande rätt åsyftas inte, se avsnitt 6.5.2.

I och med den nya bestämmelsen blir sista ledet i andra stycket överflödigt och kan tas bort.

Anvisningar

till 23 §

punkt 1
I anvisningspunkten har införts ett nytt tredje stycke som behandlar förluster som uppkommit i en näringsverksamhet. Bestämmelsen är en följd av att kapitalförlustbegreppet avskaffas. Finns det särskilda bestämmelser såsom för realisationsförluster och för underskott av näringsverksamhet gäller naturligtvis dessa regler.

I första meningen sägs att till kostnad i näringsverksamhet hänförs förluster som har uppkommit i verksamheten om annat inte följer av punkt 33 eller särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Samtliga förluster som är avdragsgilla enligt gällande rätt, eftersom de är att betrakta som normala för verksamheten eller därför att de omfattas av

inskränkningarna av kapitalförlustbegreppet i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL, omfattas också av den föreslagna bestämmelsen. Hänvisningen till punkt 33, där avdragsrätten för realisationsförluster regleras, har tagits in i bestämmelsen för att undvika oklarhet beträffande hur denna typ av förluster skall behandlas.

Hur förlusten skall dras av, dvs. omedelbart eller i form av värdeminskningsavdrag, regleras inte primärt av bestämmelsen. Finns det särskilda periodiseringsregler i KL skall de givetvis följas. Vad gäller t.ex. förluster som uppkommit genom att inventarier brandskadats följer de således reglerna om avdrag för värdeminskning (jfr avsnitt 3.4.2). Detta innebär ingen förändring av gällande rätt.

Genom att det inte — som i nuvarande regel om kapitalförluster — ställs något krav på att förlusten skall vara normal för verksamheten innebär bestämmelsen formellt sett en utvidgning av avdragsrätten för förluster. I praktiken är det dock fråga om en högst begränsad utvidgning. Genom de undantag från kapitalförlustbegreppet som finns i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL medges i realiteten redan i dag avdrag för de flesta förluster som kan uppkomma i en verksamhet. När det gäller förluster av kontanta medel genom brott innebär bestämmelsen visserligen en utvidgning av avdragsrätten. För sådana förluster föreslås dock särskilda begränsningsregler, se nedan.

I första meningen anges att avdrag för en förlust inte skall medges om särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. Inskränkningen har gjorts för att undvika att regeln ges en tolkning som medför att avdrag medges för förluster som inte har något naturligt samband med driften av ett företag och som en seriös företagare eller ett seriöst företag inte heller har anledning att räkna med i planeringen av driften. Avdrag bör således inte medges för de förluster på grund av skadestånd som enligt gällande rätt torde bedömas som icke avdragsgilla kapitalförluster, t.ex. skadestånd som orsakats av näringsidkarens brottsliga handling. När det gäller förluster av kontanta medel genom brott bör på motsvarande sätt avdrag inte medges om förlusten har sin grund i brottslig gärning av verksamhetens ägare eller någon denne närstående. Avdrag bör inte heller medges om näringsidkaren påstår att förlusten uppkommit genom att han tappat kontanta medel som tillhör verksamheten.

Som nämnts ovan omfattas förluster av kontanta medel genom brott i princip av avdragsrätten enligt första meningen. Av skäl som framgår av avsnitt 7 föreslås att avdragsrätten begränsas till de fall den skattskyldige kan visa förlustens storlek och karaktär. Denna begränsning framgår av andra meningen. Om förlusten har uppkommit genom stöld eller rån gäller vidare enligt tredje meningen att avdrag

inte medges med större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten om inte särskilda skäl föreligger. Se närmare om denna begränsning i avsnitt 7.3.3. Som framgår av lagtexten gäller beloppsbegränsningen inte förluster som har uppkommit genom förskingring. Angående vad som avses med kontanta medel, se avsnitt 7.4.

Den allmänna förutsättningen för avdragsrätt som anges i första meningen — att särskilda skäl inte talar mot avdragsrätt — gäller också förluster av kontanta medel på grund av brott. Om en kontantkassa har förvarats på ett för den aktuella verksamheten onaturligt sätt kan det medföra att avdrag vägras även om förutsättningarna i övrigt för avdragsrätt är uppfyllda.

Beloppsbegränsningen till ett sedvanligt innehav av kontanter gäller inte de fall den skattskyldige har erhållit försäkringsersättning för förlust av kontanta medel genom brott. Det framgår av sista meningen. Avdrag medges då med ett belopp som motsvarar ersättningen och den eventuella självrisk som den skattskyldige har fått erlägga. Har den skattskyldige erhållit sådan ersättning presumeras också att det är fråga om en avdragsgill kostnad i verksamheten. Denna presumtion gäller endast under den allmänna förutsättningen att särskilda skäl inte talar emot avdragsrätt.

Genom att avdrag medges med ett belopp som motsvarar erhållen försäkringsersättning och erlagd självrisk skall utfallande försäkringsersättning vid förlust av kontanta medel genom brott tas upp som skattepliktig intäkt i verksamheten. Någon särskild bestämmelse om detta kan inte anses erforderligt.

12.2 Lagen om statlig inkomstskatt

2 § 4 mom.

Elfte stycket är nytt och innebär att avdrag medges för olika kringkostnader som kan uppkomma i samband med en fusion. Några exempel på denna typ av kostnader nämns i bestämmelsen.

Avdragsrätten gäller samtliga sådana fusioner som avses i momentets första stycket. Dessutom omfattas även andra typer av fusion enligt aktiebolagslagen än fusioner mellan moderbolag och helägt dotterbolag.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 9.4.8.

2 § 16 mom.

Momentet är nytt. I bestämmelsen regleras ett aktiebolags avdragsrätt för kostnader för ökning av aktiekapitalet och för förvaltning av aktiekapitalet. I momentet anges några exempel på sådana kostnader.

Med aktiebolag avses även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.

Också en ekonomisk förenings kostnader i samband med ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser och för förvaltning av insatserna omfattas av avdragsrätten.

Bestämmelsen motiveras i avsnitt 9.4.4 och 9.4.5.

Kommittédirektiv

Dir. 1994:64

Översyn av bestämmelserna om kapitalförlust och organisationskostnader m.m.

Dir. 1994:64

Beslut vid regeringssammanträde den 30 juni 1994

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att se över kapitalförlustbegreppet. Nuvarande bestämmelser innebär i princip ett avdragsförbud för kapitalförluster. Avdragsförbudet framstår många gånger som orättvist och svårförklarligt. Det gäller särskilt i fråga om förluster på grund av brott. Syftet är att utreda om nuvarande bestämmelser lämpligen kan ändras och avdragsrätten utvidgas.

Utredaren skall vidare se över bestämmelserna om avdrag för s.k. organisationskostnader och andra utgifter som har att göra med förvärv, utvidgning eller förbättring av en förvärvskälla. Dessa bestämmelser bör anpassas till dagens förutsättningar att driva näringsverksamhet. Vidare bör förutsättningarna för avdrag för olika typer av organisationskostnader bli mer likformiga än vad som nu är fallet.

Utredarens arbete skall vara avslutat före utgången av år 1995.

Bakgrund och framförd kritik

Inledning

Utredningsuppdraget avser grundläggande principer för inkomstbeskattningen och framför allt för företagsbeskattningen. Trots att avdragsförbuden för kapitalförlust samt för förvärv, förbättring och utvidgning av en förvärvskälla är äldre än kommunalskattelagen (1928:370), KL uppkommer alltjämt i den praktiska tillämpningen frågor om vad dessa

2

principer innebär och var gränserna går för avdrag. Detta är en naturlig följd av förändringar inom näringslivet och samhället i stort men också en konsekvens av utvecklingen på skatteområdet. Sedan KL:s tillkomst har stora förändringar skett på centrala områden inom inkomstbeskattningen. Förändringarna har ofta tagit sikte på olika delfrågor och det har inte alla gånger varit möjligt att överblicka samspelet med de grundläggande bestämmelserna. Även om vissa reformer varit mycket omfattande har flertalet av de aktuella principerna endast förändrats mer marginellt. Det behövs därför en bred analys av detta område för att utröna behovet av och möjligheterna till att anpassa bestämmelserna till dagens ekonomiska verklighet.

Kapitalförlustbegreppet m.m.

En grundläggande princip är att en kapitalförlust är avdragsgill endast under vissa speciella förutsättningar. Till kapitalförlust räknas förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har ett sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga.

Avdrag får inte heller göras för förvärv av en förvärvskälla eller för att utvidga eller förbättra den. Å andra sidan beaktas kapitalförluster och utgifter som har att göra med förvärv av förvärvskällan vid reavinstbeskattningen.

Det finns ett samband mellan kapitalförlustbegreppet och frågan om förvärv etc. av en förvärvskälla. Kapitalförlust kan definieras som en förlust som drabbar förvärvskällan som sådan. Motsatsen kan sägas vara förvärv, utvidgning eller förbättring av förvärvskällan. Vid den löpande beskattningen får avdrag alltså varken göras för förlust av eller för förvärv etc. av en förvärvskälla.

Ursprungligen definierades driftförlust som ett uteblivande av en intäkt som normalt borde inflyta i rörelsen. Intäktens uteblivande skulle vara av sådan beskaffenhet att det i förvärvsverksamheten kunde räknas med eventuellt uppkommande förlust i stället för vinst samt att förlusten alltså ingick som ett led i förvärvsverksamheten.

Som kapitalförlust definierades en förlust som föranleddes av en oberoende av rörelsen uppkommen skada. Hit räknades en förlust som den skattskyldige hade lidit vid sidan av vad som normalt ingick som ett led i förvärvsverksamheten.

I samband med att rörelsebeskattning infördes vid avyttring av inventarier m.m. inskränktes kapitalförlustbegreppet i fråga om andra anläggningstillgångar än fastigheter.

År 1965 infördes avdragsrätt för ackordsförlust om ackordet hade sin grund i intressegemenskap mellan borgenär och gäldenär.

Ytterligare inskränkningar av kapitalförlustbegreppet gjordes år 1981 (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25, SFS 1981:295). Skador på byggnader eller markanläggningar och resultatlösa utgifter för projektering av byggnader hänfördes i fortsättningen inte till kapitalförlust. Inte heller skada, förstörelse eller förlust räknas som kapitalförlust i den mån köpeskilling vid en försäljning hade utgjort skattepliktig intäkt i förvärvskällan.

Förlust på lånefordringar, aktier eller liknande tillgångar blev avdragsgilla om innehavet betingades av näringsverksamheten. Efter skattereformen år 1990 är en reaförlust i princip fullt ut avdragsgill i näringsverksamheten om en motsvarande vinst beskattas i verksamheten.

Gällande bestämmelser finns efter skattereformen i 20 § KL och punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL.

Frågor om en förlust skall anses som en avdragsgill driftförlust eller som en inte avdragsgill kapitalförlust uppkommer relativt ofta. En fråga som tilldragit sig särskild uppmärksamhet är avdragsrätten vid skada på grund av brott. Det har framför allt gällt fall där näringsidkare blivit bestulna på kontanta medel men vägrats avdrag eftersom förlusten bedömts som en kapitalförlust.

Ett aktuellt avgörande gällde stöld av tre dagskassor vid ett inbrott i en livsmedelsbutik. Genom dom den 29 mars 1994 vägrade Regeringsrätten avdrag för förlusten med hänsyn till att den var att anse som en kapitalförlust och inte som en avdragsgill driftförlust. Hade inbrottet avsett varor i stället för pengar hade avdrag medgetts. Sådana fall har lett till berättigad uppmärksamhet. Avsaknaden av avdragsrätt upplevs som orättvis och stridande mot våra rättsprinciper. Under årens lopp har flera riksdagsmotioner väckts i ämnet och Skatteutskottet har inte varit främmande för att nuvarande regler kan behöva omprövas (bet. 1992/93: SkU21).

Organisationskostnader

Begreppet organisationskostnader har inte någon enhetlig innebörd. Det

kan vara fråga om utgifter i samband med att ett företag bildas, utgifter för omorganisation av ett företags förvaltning, drift eller struktur, utgifter för förvärv av ett annat företag, utgifter vid fusion, flyttkostnader, utgifter i samband med emission eller börsintroduktion eller andra utgifter för anskaffning av företagets kapital. Åtgärderna har betydelse för verksamheten under ett flertal år och det finns likheter med anskaffning av anläggningstillgångar. Många organisationskostnader kan anses falla in under det större området som avser förvärv, utvidgning eller förbättring av en förvärvskälla.

Vissa organisationskostnader är avdragsgilla, t.ex. utgifter för planeringen av driften inom en verksamhet. Andra organisationskostnader, som rör förvaltningen av bolagskapitalet (ibland kallade förvaltningskostnader), är inte avdragsgilla.

En form av organisationskostnader är kostnader för anskaffning av ett aktiebolags kapital. Enligt lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC AB (VPC) medges avdrag för avgifter som betalas till VPC. Genom lagen möjliggörs avdrag för vissa utgifter som inte avser intäkternas förvärvande eller bibehållande.

Redan år 1949 föreslogs att avdragsrätt skulle införas för organisationskostnader i samband med att förändringar gjordes när det gällde avdrag för goodwill m.m. (SOU 1949:9). Förslaget om organisationskostnader ledde dock inte till lagstiftning.

När det gäller avdragsförbudet vid förvärv, utvidgning eller förbättring av förvärvskälla samt frågorna om organisationskostnader har kritik riktats mot nuvarande bestämmelser och praxis (se t.ex. Skattenytt 1986 s. 479 f. och Svensk Skattetidning 1992 s. 173 f.).

I praktiken är det svårt att skilja mellan de fall då en kostnad för omorganisation av ett företag eller en annan åtgärd av organisatorisk natur är en driftkostnad i en förvärvskälla och när så inte är fallet. Kostnaden för en åtgärd kan syfta till att öka lönsamheten i en befintlig förvärvskälla samtidigt som en ny förvärvskälla införlivas. Det finns situationer där olika åtgärder (t.ex. inkråmsförvärv i stället för aktieförvärv) kan ha samma syfte men där skattereglerna föranleder att utgifterna bedöms olika.

I många fall är det knappast möjligt att skilja mellan driftkostnader och utgifter för utvidgning etc. av en förvärvskälla när arbetet utförs av företagets egen personal.

Kostnader i samband med förhandlingar m.m. om aktieförvärv är inte

avdragsgilla om ett förvärv kommer till stånd, men avdragsgilla om inget förvärv sker. Det är svårt att dra gränserna och det framstår inte alltid som relevant att utgå från förvärvskällan.

Ett exempel som visar svårigheterna att avgöra om utgifter har att göra med förvärv av en förvärvskälla eller om det är fråga om utgifter i förvärvskällan är ett aktuellt regeringsrättsavgörande där avdrag medgavs för advokat- och skiljemannakostnader vid en tolkningstvist som rörde en klausul i ett köpeavtal av ett företag (RÅ 1994 ref. 18). Eftersom tvisten hade uppkommit först efter köpet och inte ansågs ha ett direkt samband med aktieförvärvet samt att någon återgång av köpet inte varit aktuell ansågs utgifterna som driftkostnader.

När det gäller avdrag för avgifter till VPC var det enligt förarbetena önskvärt att alla avgifter i sin helhet blev avdragsgilla. För att undvika tveksamhet reglerades avdragsfrågan i den särskilda lagen. Samtidigt underströks att den skattemässiga behandlingen av kostnader för nyemissioner m.m. utanför den förenklade aktiehanteringen skulle lösas i ett annat sammanhang. Den frågan borde enligt departmentschefen utredas särskilt (prop. 1970:99 s. 79). Någon sådan utredning har emellertid aldrig kommit till stånd.

Genom den särskilda avdragsrätten för avgifter till VPC medges avdrag för organisationskostnader som inte är avdragsgilla om arbetet utförs av någon annan än VPC eller en underleverantör till VPC.

Vad som antyds är att såväl frågan om avdragsrätten för organisationskostnader som avdragsförbudet för kostnader för utvidgning eller förbättring av en förvärvskälla i takt med utvecklingen på skatteområdet och i övrigt tenderar att bli formell när grundvalarna för principerna har ändrats. En tänkbar möjlighet är att generellt utvidga avdragsrätten för organisationskostnader.

En annan frågeställning gäller hur det genom 1990 och 1993 års skattereformer ändrade förvärvskällebegreppet påverkar avdragsrätten för organisationskostnader.

Ytterligare en fråga som har relevans i sammanhanget gäller avdragsrätt för lantmäterikostnader vid den löpande inkomstbeskattningen. Enligt praxis anses lantmäterikostnader som regel inte som driftkostnad i näringsverksamheten. Med undantag för skogsavdrag vid rationaliseringsförvärv beaktas sådana utgifter först vid en avyttring av fastigheten. Frågan om avdrag för lantmäterikostnader har varit uppe i andra sammanhang (jfr bl.a. prop. 1978/79:204 och SOU 1990:9). Argumenten för avdragsrätt är att fastighetsregleringar och andra åtgärder inte alltid

resulterar i en utvidgning av förvärvskällan. I många fall är syftet i stället att effektivisera driften eller att reducera kostnaderna. En invändning mot avdragsrätt har varit att strukturrationaliseringar inte bara behöver innebära smärre ägojämkningar utan också kan avse så stora förändringar att kostnaderna har karaktär av förvärv av en fastighet.

Utredningsuppdraget

Kapitalförlustbegreppet

Avgörande för avdragsrätten för en förlust är om förlusten kan anses normal för verksamheten eller inte. Bedömningarna i de enskilda fallen grundas på situationen och verksamhetens art. I de fall avdrag vägras är motivet alltså att förlusten anses som en kapitalförlust.

Som redan nämnts kan avdragsförbudet många gånger framstå som orättvist och svårförklarigt. Det gäller särskilt vid förlust på grund av brott. En utvidgning av avdragsrätten framstår emellertid inte som invändningsfri, inte ens vid förluster genom brott. En invändning gäller risken för missbruk eller andra slag av inte önskvärda beteendeförändringar. Riskerna för sådana effekter kräver en allsidig belysning. Därvid kan även försäkringspolitiska aspekter komma in.

En utvidgad avdragsrätt kan med hänsyn till det anförda behöva omgärdas av restriktioner, t.ex. genom särskilda beviskrav och i form av kvalitativa begränsningar.

Utredaren skall analysera förutsättningarna för och belysa konsekvenserna av en utvidgning av avdragsrätten samt även ta ställning till lämpligheten av en sådan åtgärd. Oavsett vilket ställningstagande utredaren kommer fram till bör en teknisk lösning till en utvidgning av avdragsrätten presenteras.

Frågor om förvärvskällor

Avgörande för den löpande avdragsrätten i en förvärvskälla är att det är fråga om en utgift för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avdrag medges inte för kostnader för förvärvskällans förvärvande och inte heller för dess utvidgning eller förbättring.

Sedan dessa principer lagts fast har stora förändringar skett i skat-

telagstiftningen. Evig reavinstbeskattning har införts och skillnaderna i beskattning av reavinster och andra inkomster i näringsverksamhet har även i övrigt minskat. Som nämnts har kapitalförlustbegreppet inskränkts och förluster som tidigare inte varit avdragsgilla får numera många gånger dras av i näringsverksamheten. Förbudet mot avdrag för kostnader för förvärv eller utvidgning av förvärvskällan har genom senare lagstiftning förlorat mycket av sin betydelse, bl.a. i fråga om behandlingen av byggnader och inventarier samt utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete (jfr dissidenterna i RÅ 1992 ref. 55). Nyligen har ytterligare förändringar skett på företagsbeskattningens område som motiverar en översyn av frågorna kring förvärvskällebegreppet. Efter 1990 års skattereform hänförs skilda verksamheter i aktiebolag eller ekonomiska föreningar m.fl. till ett inkomstslag och till en och samma förvärvskälla. Genom 1993 års reformering av beskattningen av enskilda näringsidkare utgör skilda verksamheter även för en fysisk person som regel en förvärvskälla. Någon studie har inte ägt rum i vad mån dessa förändringar påverkat eller bör påverka frågan om avdragsrätt vid förvärv m.m. av en förvärvskälla.

Även på ett annat plan bör förvärvskällefrågan belysas. Förvärvskällebegreppet är gammalt och grundläggande inom inkomstbeskattningen. Det speglar - om än inte ett statiskt - ett samhälle som genomgår långsamma förändringar. Samhället ser i dag annorlunda ut och anpassningstakten till förändringar är hög, inte minst i de mindre och medelstora företagen. Under låt oss säga en period av tjugo år kan ett företag ha ändrat inriktning flera gånger och genomgått omfattande förändringar. Villkoren är väsentligt annorlunda i dag jämfört med de förhållanden som rådde när reglerna infördes. I många fall ställs krav på snabba anpassningar. En fråga är därför i vad mån avdragsförbudet för kostnader för bl.a. utvidgning eller förbättring av en förvärvskälla fortfarande har relevans och vilka förändringar som kan anses erforderliga.

Organisationskostnader

Omstrukturering av företag förekommer i stor utsträckning som ett led i att höja effektiviteten och öka konkurrenskraften. Den ökande internationaliseringen av ekonomin leder till att företagen alltmer söker sig utomlands samtidigt som utländska företag ökar sitt intresse för den svenska marknaden. Det är naturligtvis angeläget att gällande bestäm-

melser på skatteområdet inte lägger hinder i vägen för nödvändiga omstruktureringar. Utredaren bör därför kartlägga vilka organisationskostnader i vid mening som förekommer och vad som gäller skatterättsligt för dessa i syfte att lämna förslag till de regelförändringar som behövs för att anpassa bestämmelserna till dagens förhållanden. Vidare bör utredaren analysera och lämna förslag till de förändringar som kan anses nödvändiga för att åstadkomma en mer likformig avdragsrätt för organisationskostnader.

Lantmäterikostnader

Även inom jord- och skogsbruket är förändringstakten hög vilket leder till strukturrationaliseringar. För dessa näringsgrenar är markanvändningen av strategisk betydelse och för att möta de nya kraven genomförs försäljning och köp av mark. Vidare sker omarronderingar för att minska ägosplittringen och skapa produktiva brukningsenheter i syfte att rationalisera verksamheten.

Genomförandet av strukturrationaliseringar inom de areella näringarna kräver ofta någon form av fastighetsbildningsförrättningar. Utredaren skall överväga i vilken utsträckning lantmäterikostnader bör vara avdragsgilla som en driftkostnad. En viktig fråga är om det bör krävas att åtgärderna är ett led i en strukturrationalisering. Vidare bör ställning tas till om en utvidgad avdragsrätt bör omfatta även annan näringsverksamhet än jord- och skogsbruk. Utredaren bör ta hänsyn till att rationaliseringar kan ske även utan fastighetsbildningsåtgärder, t.ex. genom förvärv av en grannfastighet.

Övriga frågor

De frågor som utredaren behandlar går inte bara in i varandra utan påverkar även andra inkomstslag än näringsverksamhet. Utredaren är därför oförhindrad att ta upp även frågor som har ett samband med de frågor som särskilt skall behandlas.

Budgetaspekter, m.m.

9

De förslag som utredaren lägger fram bör sammantagna vara kostnadsmässigt neutrala för den offentliga sektorn. Innebär några förslag minskade inkomster skall utredaren också ange finansieringsförslag.

För utredningen skall gälla regeringens direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23) och angående EG-aspekter i utredningsverksamhet (dir. 1988:43).

Utredningsuppdraget skall vara avslutat före utgången av år 1995.

(Finansdepartementet)

Bilaga 2

Ekonomisk-teoretiska aspekter på stöld av kontanta medel

Dep. sekr. Ellen Bramness Arvidsson

1 Inledning

I Sverige medges inte avdrag för förlust som uppkommit genom stöld av kontanta medel om inte förlusten kan anses vara normal för verksamheten. Praktiskt sett innebär detta att butiker och bensinstationer som utsätts för rån beskattas för de pengar som stjäls.

I teorin utgör inte detta något problem, eftersom det går att försäkra sig mot förlust vid rån. I praktiken uppkommer emellertid problem. Av avsnitt 4.5 framgår att omfattningen på försäkringsskyddet för stöld av kontanta medel är betingat av en rad särskilda åtgärder som säkerhetsskåp etc. I standardskyddet mot stöld av kontanta medel uppgår ersättningsbeloppet till 20 % av basbeloppet (f.n. 7 240 kr).

Det primära skälet till varför staten borde ta del i det ekonomiska ansvaret är att förluster på grund av brott utgör en samhällsekonomisk kostnad. Att inte medge avdragsrätt för förlusten innebär en ökning av näringsidkarens kostnad, genom att han får betala skatt på pengar som *de facto* inte ingår i vinsten. Detta förstorar den samhällsekonomiska kostnaden.

Utredningens förslag innebär att staten är medförsäkrare i en situation där ett försäkringsbolag utbetalar ersättning. Eftersom utfallande försäkringsersättning blir skattepliktig när förlusten blir avdragsgill, kommer statlig medförsäkran endast att omfatta självrisken. I de fall där ingen försäkringsersättning utgår, för att ingen försäkring tecknats, innebär avdragsrätten en utvidgning av statens försäkringsansvar. Utredningen medger endast begränsade avdragsmöjligheter i det senare fallet.

I det följande pekas på olika anledningar till att avdragsmöjligheterna bör begränsas i fall ingen försäkringsersättning föreligger. Vidare pekas på vissa faktorer som talar för statens medförsäkran genom netto avdragsrätt för självrisken då försäkringsersättning utgår.

2 Relationen mellan försäkringstagare och -givare vid oberoende osäkerhet.[1]

När en näringsidkare tecknar en försäkring är det i regel för att han vill bli kompenserad för det fall en för honom ogynnsam händelse inträffar, (till fullo eller till viss del). Näringsidkaren betalar en premie per tidsenhet. Premien baseras på den kompensation försäkringsgivaren åtagit sig att ge i kombination med den av försäkringsgivaren uppskattade sannolikheten (objektiv) för att den för näringsidkaren ogynnsamma händelsen skall inträffa[2]. Näringsidkaren baserar sitt tecknande av försäkring på en egen värdering av sannolikheten (subjektiv) för att den ogynnsamma händelsen skall inträffa kombinerat med den kostnad premien innebär för näringsverksamheten. Först görs ett antagande om att de två parternas värdering av sannolikheten är lika. Om näringsidkaren är riskneutral[3] kommer han inte att teckna försäkringen om den förväntade nyttan av ersättningen understiger den nytta näringsidkaren måste avstå för att betala premien.[4]

[1]I ett samhälle med fullständig information kan beslut tas under fullständig säkerhet. Emellertid har inga aktörer fullständig information om den värld de opererar i. Ett mått av osäkerhet finns alltid om vilka olika tillstånd som kan inträffa. Vid tillgång till en fullständig lista över olika händelser och olika kombinationer av händelser, kan man definiera ett ändligt antal möjliga tillstånd. Sannolikheten för att ett tillstånd i denna tillståndsmängd skall uppkomma är därmed 1. När tillstånden är kända *och* de kan länkas ihop med en sannolikhet, kan osäkerhetens inverkan på aktörernas beteende belysas.

Sannolikhetsvärderingen är antingen subjektiv eller objektiv. Den subjektiva och objektiva värderingen av sannolikheter för att ett visst tillstånd skall inträffa kan vara olika. Den enskildes informationsmängd kan t.ex. skilja sig från den allmänna åtkomsten till information. I det följande är distinktionen mellan subjektiv och objektiv sannolikhet av stort intresse.

[2]Det kan förefalla långtgående att hävda att försäkringsbolagen kan göra en objektiv sannolikhetsbedömning för det enskilda fallet. Försäkringsbolagen baserar dock sina bedömningar på mer allmänt tillgängliga och aggregerade uppgifter. Försäkringsbranschens möjligheter att över huvud taget gå med vinst bygger på de stora talens lag, där den objektiva sannolikhetsbedömningen härrör från den genomsnittliga sannolikheten för att en ogynnsam händelse inträffar.

[3]En aktör som är *riskneutral* kommer att vara indifferent mellan att motta ett belopp med säkerhet, eller att fatta beslut i den osäkra värld där samma belopp är den förväntade vinsten. En riskneutral aktör är därmed också indifferent mellan den nytta förväntningsvärdet utbetald med säkerhet skulle ge och nyttan av den förväntade vinsten.

[4]Antingen aktören är producent eller konsument medför tillståndet ett ekonomiskt utfall. Aktören kan i det han gör sin lista över tänkbara utfall också tilldela varje tillstånd ett ekonomiskt värde. I fortsättningen kommer beteckningen tillstånd att innefatta detta ekonomiska värde. Aktörens förväntningar om framtiden knyts till det ekonomiska resultatet knutet till tillståndet. *Ex ante* kan aktören endast förvänta sig ett visst ekonomiskt resultat givet att en händelse som ger ett

De flesta individer har emellertid en viss riskaversion.[5] Detta innebär att ju större en förlust är, ju hårdare drabbar den individens nytta. En individ med riskaversion kommer därför att teckna försäkring även om förväntad ersättning understiger den nytta näringsidkaren måste avstå för att betala premien.

Innan näringsidkaren försäkrade sig var det upp till honom själv att gardera sig mot förluster. Detta beteende kan kallas egenförsäkring. En rad försiktighetsåtgärder är av en sådan natur att de kostar pengar. Dessa kostnader kan uppfattas som premien för egenförsäkring.

Ett exempel illustrerar. Vi tänker oss en torghandlare som inte har någon kassaapparat, försäljningen under dagen kommer således inte att fortlöpande registreras. Pengarna hamnar i en burk som handlaren har i sin bod. Sannolikheten för att burken skall stjälas kan påverkas av handlarens aktsamhet. Om handlaren spikar fast ett skåp för sedlar i salustånde, som han gör en springa i, blir det svårare för en tjuv att springa i väg med hela dagskassan. För handlaren innebär tillverkningen av skåpet en kostnad. Åtgärden i sig påverkar sannolikheten för att den för handlaren ogynnsamma situationen (att kassan blir stulen) uppkommer. När denna sannolikhet sjunker, sjunker också handlarens *subjektiva* värdering av den premie han bör betala till en potentiell försäkringsgivare för att få förlusten täckt.

Om torghandlaren går till ett försäkringsbolag och kräver sänkt försäkringspremie därför att han hävdar att han blivit mera *uppmärksam*, är det inte troligt att försäkringsbolaget skulle medge en sänkning. Objektivt sätt har sannolikheten för stöld av kassan inte blivit mindre. Torghandlarens betalningsvilja sjunker dock, eftersom han anser att sannolikheten för ett ogynnsamt utfall sjunker.

Både den subjektiva och den objektiva sannolikhetsvärderingen är påverkbar. De kan fortfarande vara lika så länge parterna har åtkomst

specifikt tillstånd inträffar. Detta är tilldelat en viss sannolikhet, och det förväntade resultatet av beslutet *ex ante* blir det ekonomiska resultatet av tillståndet multiplicerat med sannolikheten för att det skall inträffa.

Begreppet förväntad nytta hänger samman med nyttofunktionen. Det förväntade resultatet och den förväntade nyttan av resultatet skiljer sig i det den förväntade nyttan av resultatet innehåller den enskilde aktörens *subjektiva* värdering av resultatet. Vissa subjektiva värderingar är emellertid likartade för många aktörer, t.ex. att mera pengar är bättre än mindre pengar.

[5]För aktörer på mikronivån gäller det generellt att man föredrar ett ekonomiskt utfall med säkerhet framför ett bättre utfall med osäkerhet. Aktören sägs ha riskaversion. Hur mycket sämre det säkra utfallet får vara beror på aktörens grad av riskaversion. För en aktör med riskaversion vill alltid det säkra ekonomiska utfallet vara lägre än det förväntade ekonomiska utfallet i den osäkra världen. Därmed är också den nytta som förväntningsvärdet utbetald med säkerhet skulle ge alltid högre än den förväntade nytta det osäkra värdet skulle ge.

till samma information. Ett traditionellt sätt för försäkringsbolagen att sänka den objektiva sannolikheten för ett ogynnsamt utfall är att försäkringstagaren tvingas bära en del av skadan till fullo (självrisk), och gärna då en andel av den totala skadan så att bördan växer med skadans omfattning (självförsäkring). Detta ger försäkringstagaren ett entydigt incitament att ta på sig kostnader som minskar sannolikheten för att skadan uppkommer, och gör skadans omfattning så liten som möjlig. Dessa kostnaderna kan i sig beaktas som en internaliserad försäkringspremie. Försäkringsgivarens anspråk på premie sjunker eftersom den objektiva sannolikheten för att den ogynnsamma situationen uppkommer sjunker.

3 Relationen mellan försäkringstagare och -givare efter att försäkring tecknats

Som påpekats ovan kan en försäkringstagares beteende ändras efter det att försäkringen tecknats. Innan försäkringen tecknas är försäkringstagaren mån om att stöld inte sker. De åtgärder han vidtar för att stöld inte skall inträffa utgör hans egenförsäkring. Sedan han har tecknat en försäkring som medger full ersättning vid stöld av dagskassan kan han anse att kostnaderna för egenförsäkringen är betalda med den försäkringspremie han har erlagt till försäkringsbolaget. Detta innebär dock att sannolikheten för att dagskassan stjäls ökar. Genom sitt ändrade beteende vältrar torghandlaren över kostnaderna för sin egenförsäkring på försäkringsbolaget, och därmed på de andra försäkringstagarna, utan att hans egen situation försämras nämnvärt. När han skall förnya sin försäkring, torde dock den generella premienivån ha ökat. Denna mekanism är central i värderingen av försäkringsproblem, och kallas *moral hazard*.

Existensen av moral hazard är med stor sannolikhet orsaken till att förlust av kontanta medel endast till liten del är försäkringsbar när inte särskilda säkerhetsåtgärder vidtagits. Ofta är det vid stöld eller rån av kontanta medel svårt att utreda hur mycket pengar som förlorats. Man tvingas göra en rimlighetsbedömning av förlustens storlek. Varken självrisk eller självförsäkring har någon inverkan på den del av ersättningsframställan som inte bygger på faktiska uppgifter. Den svåra bevissituationen tar sig två uttryck. För den som har lidit en verklig förlust kan beloppets storlek vara svårt att fastställa. Om någon påstår sig ha lidit en större förlust än den faktiska är fusket motsvarande svårt att upptäcka.

Tabell 1: Nettoförtjänst när avdrag medges för 100 kr i kontanta medel i förvärvskällan, och företagarens nettförtjänst om han uppger förlustens storlek att vara 100 000 kr större än den verkligen var.

		Avdragsrättens värde per 100 kronor	Netto förtjänst av 100. 000 kr extra
Aktiebolag			
Inkomst av tjänst	Under skiktgränsen	44,07	88.140 kr
	Mellan skiktgränsen och 7,5 basbelopp	64,49	128.980 kr
	Över 7,5 basbelopp	67,26	134.520 kr
Fåmansaktiebolag			
Som reavinst	Vanlig reavinst	49,60	99.200 kr
	Under skiktgränsen	50,14	100.280 kr
	Mellan skiktgränsen och 7,5 basbelopp	59,14	118.280 kr
	Över 7,5 basbelopp	59,14	118.280 kr
Som utdelning	Vanlig utdelning	49,60	99.200 kr
	Under skiktgränsen	50,68	101.360 kr
	Mellan skiktgränsen och 7,5 basbelopp	68,68	137.360 kr
	Över 7,5 basbelopp	68,68	137.360 kr
Enskild näringsverksamhet och handelsbolag			
	Under skiktgränsen	43,79	87.580 kr
	Mellan skiktgränsen och 7,5 basbelopp	64,31	128.620 kr
	Över 7,5 basbelopp	66,86	133.720 kr

Om torghandlaren sedan han tagit en försäkring genom bedrägliga uppgifter utfår en för stor försäkringsersättning för förlorad dagskassa medför detta för hans egen del endast en bråkdels höjning av premien för nästa period ($\Delta c_{t+1} = \mu/n$ där μ är ersättning som överstiger faktisk förlust och n är antalet försäkrade i försäkringsbolaget). Vinsten däremot blir den del av ersättningen som överstiger den faktiska förlusten. Det förväntade värdet om den ogynnsamma händelsen inträffar överstiger värdet av att den ogynnsamma händelsen inte inträffar med säkerhet, $\mu > \Delta c_{t+1}$. Aktören har ändrat beteende under resans gång och nu kännetecknas situationen av att försäkringstagaren har eget intresse i att förlusten skall inträffa.

4 Risk för missbruk när staten är försäkringsgivare

I en situation där staten medger avdragsrätt för stöld av kontanta medel är bilden helt analog med den ovan. Försäkringen har tecknats, det gjordes när lagstiftningen togs, och är *ex post* oberoende av hur lagändringen finansierades. Försäkringen har form av självförsäkring, eftersom avdragsrätten i princip endast reducerar förlustens storlek proportionellt med den aktuella skattesatsen. När försäkringen tecknats i försäkringsbolag gäller motsvarande resonemang för självrisken. I kolumnen "Avdragsrättens värde i kronor" i tabell 1 visas en översikt över vad avdragsrätten kan vara värd på marginalen för olika typer av näringsverksamhet.

För en *verklig* förlust är det klart att avdragsrätten är en typ av försäkring som minimerar risken för *moral hazard*, eller med andra ord lägre aktsamhet. Om näringsidkaren försäkrat sig bör ersättningen vara skattepliktig och premien vara avdragsgill.

Problemet består i att säkerställa att en påstådd förlust är en verklig förlust. Efter att den ogynnsamma händelsen inträffat finns det starka incitament för en ohederlig eller mindre nogräknad näringsidkare att överskatta förlusten eller t.o.m. brottsligen påstå att den varit större än han faktiskt vet att den var. Han har då möjlighet att få merbeloppet skattefritt ur förvärvskällan *och* avdrag för hela beloppet. Han får därmed en dubbel skatteeffekt av avdragsrätten. I tabellens kolumn "Netto förtjänst av 100 000 kr extra" listas vad olika kategorier av näringsidkare kan tjäna på att uppge att förlusten är 100 000 kr större än den verkliga förlusten, där inkomsten i sin helhet kommer i tillägg till de i andra kolumnen inkluderade nivåerna.

I tabellen behandlas inkomst från aktiebolag endast som löneinkomst. Inkomst från publika bolag kan därför ses som en jämförel-

senorm för tjänsteinkomstbeskattning. I alla marginalskattesatser ingår skattedelen av avgifterna, dvs. de avgifter som inte är direkt förmånsrelaterade. Detta inkluderar också de s.k. allmänna egenavgifterna.

Att säkerställa en förlusts storlek är ett kontrollproblem. För stora aktiebolag med spritt ägande finns tvåpartsförhållande mellan ägare och företagsledning och mellan olika ägare. Om någon grupp förstorar förlusten sker detta på bekostnad av den andra gruppen, med mindre alla parter kommer överens om att dela på vinsten. Om vinsten inte fördelas jämnt torde kontrollproblemet lösas (i alla fall i princip) genom ett aktivt ägande, antingen det är företagsledningen eller en grupp aktieägare som söker förstora förlusten till egen vinning. Om endast de offentliga finanserna förlorar fungerar emellertid inte denna mekanism.

I de fall ett tvåpartsförhållande mellan ägare och bolagsledning saknas finns inte någon implicit kontrollmekanism. I dessa fall måste en extern kontrollmekanism finnas. Aktiebolag har revisionsplikt. Handelsbolag är bokföringspliktiga. Detsamma gäller med några få undantag enskilda näringsidkare. Bokföring och revision är hjälpmedel för kontroll av verksamheten, men de är inte tillräckliga för att lösa kontrollproblemet i avsaknad av den interna kontroll som tvåpartsförhållande mellan ägare och ledning utgör.

Marknadsexterna kontrollmekanismer har ofta form av att aktören riskerar att betala ett pris för en olämplig (eller kriminell) handling om han upptäcks. Värderingen av huruvida han skall genomföra handlingen eller inte består i en vägning mellan sannolikheten för upptäckt och det pris han måste betala vid upptäckt. Resonemanget är helt analogt med värderingen att köpa försäkring eller inte.

Som potentiell ersättningsbetalare måste staten, liksom försäkringsbolaget, minimera risken för att den anmälda förlusten är större än den faktiska förlusten. Detta innebär att den förväntade vinsten av att fuska måste vara mindre än den förväntade kostnaden. Genom att samhället stärker sina (polisiära och andra) kontrollmekanismer ökar sannolikheten för upptäckt (polisanmälan, brottsplatsundersökning). Samtidigt måste det ställas krav på att näringsidkaren sörjer för att det finns bevis för (utredning om) förlustens storlek. Det är näringsidkarna som förfogar över bevismaterialet. Bristande kännedom måste drabba dem, detta för att minimera sannolikheten för medgivande av avdrag för falsk förlust.

För att näringsidkarna skall vara intresserade av en sådan ordning får kostnaderna för upprätthållandet av en intern kontrollapparat inte överstiga nyttan av den förväntade lättnad avdrag för faktisk förlust medger. Dock torde det vara klart att viss egenförsäkring krävs. För att återknyta till torghandlaren, torde ett minimikrav för avdrag vara

att han har någon form för kassaredovisning som kan säkerställa omfattningen på dagskassan. Om skattemyndigheten inte lämnas tillräckliga bevis för förlustens storlek, bör avdrag inte medges.

Litteraturförteckning

Aagesen, Ole, *Barslund*, Knud B., *Beck*, Chr., *Gam*, Henrik, *Normann Jeppesen*, Leif, *Tusborg*, H.J.: Lærebog i Skatteret 20. udgave, Köpenhamn 1993.

Andersson, Edward: Näringsskattelagen i huvuddrag, 3 uppl., Helsingfors 1987.

von Bahr, Stig, *Thorell*, Per: Inkomst av näringsverksamhet, Skattenytt 1993, s. 303—311.

— Inkomst av näringsverksamhet, Skattenytt 1995, s. 309—321.

Bexhed, Jan-Mikael: Förvärvskällebegreppet. En eller flera förvärvskällor, Stockholm 1992.

Bökmark, Jan, *Svensson*, Bo: Bokföringslagen, 6 uppl., Stockholm 1991.

Ekman, Gösta, *Berglöf*, Sigvard, *Gustafsson*, Arne, *Tiveús*, Ulf: GRS Skattehandbok, Norstedts laghandböcker.

Engholm Jacobsen, Jens Olav, *Pedersen*, Jan, *Siggaard*, Kurt: Skatteretten 1, 3 uppl., Köpenhamn 1993.

Hultqvist, Anders: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Stockholm 1995.

Johansson, Gunnar: Något om avdragsrätten för förlust på aktier vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet, Svensk Skattetidning 1993, s. 276—285.

Landerdahl, Göran: Avdrag för organisationskostnader och liknande kostnader i aktiebolags rörelse, Skattenytt 1986, s. 479—494.

Lodin, Sven-Olof, *Lindecrona*, Gustaf, *Melz*, Peter, *Silfverberg*, Christer: Inkomstskatt — en läro- och handbok i skatterätt. 5 uppl., Lund 1995.

Melz, Peter: Kapitalvinstbeskattningens problem — företrädesvis vid fastighetsförsäljningar, Stockholm 1986.

Munck-Persson, Brita: Två domar angående avdrag för organisationskostnader, Svensk Skattetidning 1992, s. 173—182.

Riksskatteverket: Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering, Del 1 och 2.

Sandström, K.G.A.: Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt, 3 uppl., Uddevalla 1951.

Sjökvist, Aud: Personalavveckling ur skatterättslig synvinkel, Skattenytt 1995, s. 168—188.
Thorell, Per: Skattelag och affärssed, Lund 1984.
Welinder, Carsten: Om kapitalförluster I, Svensk Skattetidning 1965, s.101—122.
— Om kapitalförluster II, Svensk Skattetidning 1965, s. 307—330.
— Beskattning av inkomst och förmögenhet, Del 1, 7 uppl., Malmö 1981.
Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett, Oslo 1993.

SVENSKA BIBLIOTEKET STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1995

Kronologisk förteckning

1. Ett renodlat näringsförbud. N.
2. Arbetsföretag – En ny möjlighet för arbetslösa. A.
3. Grön diesel – miljö- och hälsorisker. Fi.
4. Långtidsutredningen 1995. Fi.
5. Vårdens svåra val.
   Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. S.
6. Muskövarvets framtid. Fö.
7. Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. A.
8. Pensionsrättigheter och bodelning. Ju.
9. Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. Fi.
10. Översyn av skattebrottslagen. Fi.
11. Nya konsumentregler. Ju.
12. Mervärdesskatt – Nya tidpunkter för redovisning och betalning. Fi.
13. Analys av Försvarsmaktens ekonomi. Fö.
14. Ny Elmarknad + Bilagedel. N.
15. Könshandeln. S.
16. Socialt arbete mot prostitutionen i Sverige. S.
17. Homosexuell prostitution. S.
18. Konst i offentlig miljö. Ku.
19. Ett säkrare samhälle. Fö.
20. Utan el stannar Sverige. Fö.
21. Staden på vatten utan vatten. Fö.
22. Radioaktiva ämnen slår ut jordbruk i Skåne. Fö.
23. Brist på elektronikkomponenter. Fö.
24. Gasmoln lamslår Uppsala. Fö.
25. Samordnad och integrerad tågtrafik på Arlandabanan och i Mälardalsregionen. K.
26. Underhållsbidrag och bidragsförskott, Del A och Del B. S.
27. Regional framtid + bilagor. C.
28. Lagen om vissa internationella sanktioner – en översyn. UD.
29. Civilt bruk av försvarets resurser – regelverken, erfarenheter, helikoptrar. Fö.
30. Alkylat och Miljöklassning av bensin. M.
31. Ett vidareutvecklat miljöklassystem i EU. M.
32. IT och verksamhetsförnyelse inom rättsväsendet. Förslag till nya samverkansformer. Ju.
33. Ersättning för ideell skada vid personskada. Ju.
34. Kompetens för strukturomvandling. A.
35. Avgifter inom handikappområdet. S.
36. Förmåner och sanktioner - en samlad redovisning. Fi.
37. Vårt dagliga blad - stöd till svensk dagspress. Ku.
38. Yrkeshögskolan - Kvalificerad eftergymnasial yrkesutbildning. U.
39. Some reflections on Swedish Labour Market Policy. A.
    Några utländska forskares syn på svensk arbetsmarknadspolitik. A.
40. Älvsäkerhet. K.
41. Allmän behörighet för högskolestudier. U.
42. Framtidsanpassad Gotlandstrafik. K.
43. Sambandet Redovisning – Beskattning. Ju.
44. Aktiebolagets organisation. Ju.
45. Grundvattenskydd. M.
46. Effektivare styrning och rättssäkerhet i asylprocessen. A.
47. Tvångsmedel enligt 27 och 28 kap. RB samt polislagen. Ju.
48. EG-anpassade körkortsregler. K.
49. Prognoser över statens inkomster och utgifter. Fi.
50. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 1995. M.
51. Elförsörjning i ofred. N.
52. Godtrosförvärv av stöldgods? Ju.
53. Samverkan för fred. Den rättsliga regleringen. Fö.
54. Fastighetsbildning – en gemensam uppgift för stat och kommun. M.
55. Ett samlat verksamhetsansvar för asylärenden. A.
56. Förmåner och sanktioner – utgifter för administration. Fi.
57. Förslag om ett internationellt flygsäkerhetsuniversitet i Norrköping-Linköping. U.
58. Kompetens och kunskapsutveckling – om yrkesroller och arbetsfält inom socialtjänsten. S.
59. Ohälsoförsäkring och samhällsekonomi – olika aspekter på modeller, finansiering och incitament. S.
60. Kvinnofrid. Del A+B. S.
61. Myndighetsutövning vid medborgarkontor. C.
62. Ett renat Skåne. M.
63. Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. Fi.
64. Klimatförändringar i trafikpolitiken. K.
65. Näringslivets tvistlösning. Ju.
66. Polisens användning av övervakningskameror vid förundersökning. Ju.
67. Naturgrusskatt, m.m. Fi.
68. IT-kommissionens arbetsprogram 1995-96. SB.
69. Betaltjänster. Fi.
70. Allmänna kommunikationer – för alla? K.
71. Behörighet och Urval. Förslag till nya regler för antagning till Universitet och högskolor. U.
72. Svenska insatser för internationell katastrof- och flyktinghjälp. Kartläggning, analys och förslag. Fö.
73. Ett aktiebolag för service till universitet och högskolor m.m. U.
74. Lägenhetsdata. Fi.
75. Svensk flyktingpolitik i globalt perspektiv. A.
76. Arbete till invandrare. A.

Statens offentliga utredningar 1995

Kronologisk förteckning

77. Röster om EU:s regeringskonferens
- hearing med organisationsföreträdare, debattörer och forskare. UD.
78. Den svenska rymdverksamheten. N.
79. Vårdnad, boende och umgänge. JU.
80. EU om regeringskonferensen 1996
- institutionernas rapporter
- synpunkter i övriga medlemsländer. UD.
81. Ny rättshjälpslag och andra bestämmelser om rättsligt bistånd. Ju.
82. Finansieringslösningar för Göteborgs- och Dennisöverenskommelserna. K.
83. EU-kandidater – 12 länder som kan bli EU:s nya medlemmar. UD.
84. Kulturpolitikens inriktning. Ku.
84. Kulturpolitikens inriktning - i korthet. Ku.
85. Tjugo års kulturpolitik 1974-1994. Ku.
86. Dokumentation och socialtjänstregister. S.
87. Försäkringsrörelse i förändring 3. Fi.
88. Den brukade mångfalden. Del 1+2. Jo.
89. Svenskar i EU-tjänst. Fi.
90. Kärnavfall och Miljö. M.
91. Ett reformerat straffsystem. Del I-III. Ju.
92. EG:s arbetstidsdirektiv och dess konsekvenser för det svenska regelsystemet. A.
93. Omprövning av statliga åtaganden. Fi.
94. Personalavveckling, utbildning och beskattning. Fi.
95. Hälsodataregister – Vårdregister. S.
96. Jordens klimat förändras. En analys av hotbild och globala åtgärdsstrategier. M.
97. Miljöklassning av snöskotrar. M.
98. 1990-talets bostadsmarknad
- en första utvärdering. N.
99. SMHI:s verksamhetsform? K.
100. Hållbar utveckling i landets fjällområden. M.
101. Ett utvidgat EU – möjligheter och problem. Sammanfattning av en hearing i augusti 1995. UD.
102. Medborgarnas EU - frihet och säkerhet? Frågor om unionens tredje pelare inför regeringskonferensen 1996. UD.
103. Föräldrar i självförvaltande skolor. U.
104. Skattereformen 1990-1991. En utvärdering. Fi.
105. Konkurrens i balans. Åtgärder för ökad konkurrensneutralitet vid offentlig prissättning m.m. N.
106. Rapporteringsskyldighet för revisorer i finansiella företag. Fi.
107. Avbytarverksamhetens organisation och finansiering. Jo.
108. Ny ellag. N.
109. Likvärdig utbildning på lika villkor. U.
110. Viljan att veta och viljan att förstå – Kön, makt och den kvinnovetenskapliga utmaningen i högre utbildning. U.
111. Omvärld, säkerhet, försvar. Frågor om EU:s andra pelare inför regeringskonferensen 1996. UD.
112. Svensk sjöfart – näring för framtiden. + Bilagor. K.
113. Fristående gymnasieskolor. U.
114. Indirekt tobaksreklam. S.
115. Ny lag om europeiska företagsråd. A.
116. Jämställdhet ett mål i utvecklingssamarbetet. UD.
117. Jordbruk och konkurrens – jordbrukets ställning i svensk och europeisk konkurrensrätt. Jo.
118. Totalförsvarspliktiga m 95. En utvärdering av de totalförsvarspliktigas medinflytande och av deras sociala och ekonomiska situation under grundutbildningen. Fö.
119. Ändringar i hyresförhandlingslagen. Hyresgästinflytande vid ombyggnad m.m. Ju.
120. TV och utbildning. U.
121. Riksdagen, regeringen och forskningen. U.
122. Reform på recept. S.
123. Subsidiaritetsprincipen i EU. UD.
124. Ett reformerat hovrättsförfarande. Ju.
125. Finansiell verksamhet i kris och krig. Fi.
126. Kostnader för den statliga assistansersättningen. S.
127. Framtida central Europainformation. UD.
128. Kulturegendomar och kulturföremål. KU.
129. En styrande krigsorganisation. Om avsikterna med LEMO-reformen. FÖ.
130. Sverige i EU – makt, öppenhet, kontroll. Sammanfattning av ett seminarium i september 1995. UD.
131. Enklare och effektivare. Om EU:s komplexitet och maktbalanser. UD.
132. Utvidgning och samspel. EU:s östintegration ur historiskt och ekonomiskt perspektiv. Förhållandet småstat – stormakt : svenskt identitetsbyte. UD.
133. Bostadsbidragen
- effektivare inkomstprövning
- besparingar. S.
134. Verklig ledning – obegränsad skattskyldighet för juridiska personer? Fi.
135. Ubåtsfrågan 1981-1994. Fö.
136. Rättsväsendets resultat – så kan det redovisas. Ett förslag till modell för en samlad resultatredovisning. Ju.

Statens offentliga utredningar 1995

Kronologisk förteckning

137. Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen. Fi.

Statens offentliga utredningar 1995

Systematisk förteckning

Statsrådsberedningen

IT-kommissionens arbetsprogram 1995-96. [68]

Justitiedepartementet

Pensionsrättigheter och bodelning. [8]
Nya konsumentregler. [11]
IT och verksamhetsförnyelse inom rättsväsendet. Förslag till nya samverkansformer. [32]
Ersättning för ideell skada vid personskada. [33]
Sambandet Redovisning - Beskattning. [43]
Aktiebolagets organisation. [44]
Tvångsmedel enligt 27 och 28 kap. RB samt polislagen. [47]
Godtrosförvärv av stöldgods? [52]
Näringslivets tvistlösning. [65]
Polisens användning av övervakningskameror vid förundersökning. [66]
Vårdnad, boende och umgänge.[79]
Ny rättshjälplslag och andra bestämmelser om rättsligt bistånd. [81]
Ett reformerat straffsystem. Del I-III. [91]
Ändringar i hyresförhandlingslagen. Hyresgästinflytande vid ombyggnad m.m. [119]
Ett reformerat hovrättsförfarande. [124]
Rättsväsendets resultat - så kan det redovisas. Ett förslag till modell för en samlad resultatredovisning. [136]

Utrikesdepartementet

Lagen om vissa internationella sanktioner - en översyn. [28]
Röster om EU:s regeringskonferens - hearing med organisationsföreträdare, debattörer och forskare. [77]
EU om regeringskonferensen 1996 - institutionernas rapporter - synpunkter i övriga medlemsländer. [80]
EU-kandidater - 12 länder som kan bli EU:s nya medlemmar. [83]
Ett utvidgat EU - möjligheter och problem. Sammanfattning av en hearing i augusti 1995. [101]
Medborgarnas EU - frihet och säkerhet? Frågor om unionens tredje pelare inför regeringskonferensen 1996. [102]
Omvärld, säkerhet, försvar. Frågor om EU:s andra pelare inför regeringskonferensen 1996. [111]
Jämställdhet ett mål i utvecklingssamarbetet. [116]
Subsidiaritetsprincipen i EU. [123]
Framtida central Europainformation. [127]
Sverige i EU - makt, öppenhet, kontroll. Sammanfattning av ett seminarium i september 1995. [130]
Enklare och effektivare. Om EU:s komplexitet och maktbalanser. [131]
Utvidgning och samspel. EU:s östintegration ur historiskt och ekonomiskt perspektiv. Förhållandet småstat - stormakt : svenskt identitetsbyte. [132]

Försvarsdepartementet

Muskövarvets framtid. [6]
Analys av Försvarsmaktens ekonomi. [13]
Ett säkrare samhälle. [19]
Utan el stannar Sverige. [20]
Staden på vatten utan vatten. [21]
Radioaktiva ämnen slår ut jordbruk i Skåne. [22]
Brist på elektronikkomponenter. [23]
Gasmoln lamslår Uppsala. [24]
Civilt bruk av försvarets resurser - regelverken, erfarenheter, helikoptrar. [29]
Samverkan för fred. Den rättsliga regleringen. [53]
Svenska insatser för internationell katastrof- och flyktinghjälp. Kartläggning, analys och förslag. [72]
Totalförsvarspliktiga m 95. En utvärdering av de totalförsvarspliktigas medinflytande och av deras sociala och ekonomiska situation under grundutbildningen. [118]
En styrande krigsorganisation. Om avsikterna med LEMO-reformen. [129]
Ubåtsfrågan 1981-1994. [135]

Socialdepartementet

Vårdens svåra val. Slutbetänkande av Prioriteringsutredningen. [5]
Könshandeln. [15]
Socialt arbete mot prostitutionen i Sverige. [16]
Homosexuell prostitution. [17]
Underhållsbidrag och bidragsförskott, Del A och Del B. [26]
Avgifter inom handikappområdet. [35]
Kompetens och kunskapsutveckling - om yrkesroller och arbetsfält inom socialtjänsten. [58]
Ohälsoförsäkring och samhällsekonomi - olika aspekter på modeller, finansiering och incitament. [59]
Kvinnofrid. Del A+B. [60]
Dokumentation och socialtjänstregister. [86]
Hälsodataregister - Vårdregister. [95]
Indirekt tobaksreklam. [114]
Reform på recept. [122]
Kostnader för den statliga assistansersättningen. [126]

Statens offentliga utredningar 1995

Systematisk förteckning

Bostadsbidragen
- effektivare inkomstprövning
- besparingar. [133]

Kommunikationsdepartementet

Samordnad och integrerad tågtrafik på Arlandabanan och i Mälardalsregionen. [25]
Älvsäkerhet. [40]
Framtidsanpassad Gotlandstrafik. [42]
EG-anpassade körkortsregler. [48]
Klimatförändringar i trafikpolitiken. [64]
Allmänna kommunikationer - för alla? [70]
Finansieringslösningar för Göteborgs- och Dennisöverenskommelserna. [82]
SMHI:s verksamhetsform? [99]
Svensk sjöfart - näring för framtiden. + Bilagor. [112]

Finansdepartementet

Grön diesel - miljö- och hälsorisker. [3]
Långtidsutredningen 1995. [4]
Fullt ekonomiskt arbetsgivaransvar. [9]
Översyn av skattebrottslagen. [10]
Mervärdesskatt - Nya tidpunkter för redovisning och betalning. [12]
Förmåner och sanktioner - en samlad redovisning. [36]
Prognoser över statens inkomster och utgifter. [49]
Förmåner och sanktioner
- utgifter för administration. [56]
Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar. [63]
Naturgrusskatt, m.m. [67]
Betaltjänster. [69]
Lägenhetsdata. [74]
Försäkringsrörelse i förändring 3. [87]
Svenskar i EU-tjänst. [89]
Omprövning av statliga åtaganden. [93]
Personalavveckling, utbildning och beskattning. [94]
Skattereformen 1990-1991. En utvärdering. [104]
Rapporteringsskyldighet för revisorer i finansiella företag. [106]
Finansiell verksamhet i kris och krig. [125]
Verklig ledning - obegränsad skattskyldighet för juridiska personer? [134]
Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen. [137]

Utbildningsdepartementet

Yrkeshögskolan - Kvalificerad eftergymnasial yrkesutbildning. [38]
Allmän behörighet för högskolestudier. [41]
Förslag om ett internationellt flygsäkerhetsuniversitet i Norrköping-Linköping. [57]
Behörighet och Urval. Förslag till nya regler för antagning till Universitet och högskolor. [71]
Ett aktiebolag för service till universitet och högskolor m.m. [73]
Föräldrar i självförvaltande skolor. [103]
Likvärdig utbildning på lika villkor. [109]
Viljan att veta och viljan att förstå - Kön, makt och den kvinnovetenskapliga utmaningen i högre utbildning. [110]
Fristående gymnasieskolor. [113]
TV och utbildning. [120]
Riksdagen, regeringen och forskningen. [121]

Jordbruksdepartementet

Den brukade mångfalden. Del 1+2. [88]
Avbytarverksamhetens organisation och finansiering. [107]
Jordbruk och konkurrens - jordbrukets ställning i svensk och europeisk konkurrensrätt. [117]

Arbetsmarknadsdepartementet

Arbetsföretag - En ny möjlighet för arbetslösa. [2]
Obligatoriska arbetsplatskontakter för arbetslösa. [7]
Kompetens för strukturomvandling. [34]
Some reflections on Swedish Labour Market Policy. [39]
Några utländska forskares syn på svensk arbetsmarknadspolitik. [39]
Effektivare styrning och rättssäkerhet i asylprocessen. [46]
Ett samlat verksamhetsansvar för asylärenden. [55]
Svensk flyktingpolitik i globalt perspektiv. [75]
Arbete till invandrare.[76]
EG:s arbetstidsdirektiv och dess konsekvenser för det svenska regelsystemet. [92]
Ny lag om europeiska företagsråd. [115]

Kulturdepartementet

Konst i offentlig miljö. [18]
Vårt dagliga blad - Pstöd till svensk dagspress.[37]
Kulturpolitikens inriktning. [84]
Kulturpolitikens inriktning - i korthet. [84]
Tjugo års kulturpolitik 1974-1994. [85]
Kulturegendomar och kulturföremål. [128]

Statens offentliga utredningar 1995

Systematisk förteckning

Näringsdepartementet

Ett renodlat näringsförbud. [1]
Ny Elmarknad + Bilagedel. [14]
Elförsörjning i ofred. [51]
Den svenska Rymdverksamheten. [78]
1990-talets bostadsmarknad
- en första utvärdering. [98]
Konkurrens i balans. Åtgärder för ökad konkurrensneutralitet vid offentlig prissättning m. m. [105]
Ny ellag. [108]

Civildepartementet

Regional framtid + bilagor. [27]
Myndighetsutövning vid medborgarkontor. [61]

Miljödepartementet

Alkylat och Miljöklassning av bensin. [30]
Ett vidareutvecklat miljöklassystem i EU. [31]
Grundvattenskydd. [45]
Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 1995. [50]
Fastighetsbildning - en gemensam uppgift för stat och kommun. [54]
Ett renat Skåne. [62]
Kärnavfall och Miljö. [90]
Jordens klimat förändras. En analys av hotbild och globala åtgärdsstrategier. [96]
Miljöklassning av snöskotrar. [97]
Hållbar utveckling i landets fjällområden. [100]