

# Regeringens proposition 1996/97:154

Kapitalförluster och organisationskostnader  
vid beskattningen, m.m.

Prop.  
1996/97:154

---

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 12 juni 1997

*Göran Persson*

*Thomas Östros*  
(Finansdepartementet)

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslår regeringen att kapitalförlustbegreppet tas bort ur lagtexten. Avdragsrätten för förluster regleras i stället särskilt för inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller förluster av kontanta medel genom stöld eller rån föreslås att avdragsrätten begränsas till de fall där den skattskyldige kan visa förlustens storlek och karaktär.

Propositionen behandlar även avdragsrätten för s.k. organisationskostnader. Kostnader i samband med en fusion (t.ex. konsultkostnader och kostnader för prospekt) skall vara avdragsgilla. Vidare föreslår regeringen att ett aktiebolags kostnader för förändring och förvaltning av bolagets kapital skall vara avdragsgilla enligt en generell bestämmelse. En motsvarande reglering föreslås beträffande en ekonomisk förenings kostnader för förändring och förvaltning av medlems- och förlagsinsatser.

Regeringen föreslår vidare att en medlems fordran på en producentförening inom jord- eller skogsbruket skall anses utgöra en tillgång i näringsverksamheten om medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten. Propositionen behandlar slutligen vissa justeringar i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek och i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning.

## Innehållsförteckning

Prop. 1996/97:154

<b>1</b>	<b>Förslag till riksdagsbeslut</b> .....	4
<b>2</b>	<b>Lagtext</b> .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i kommunalskatte- lagen (1928:370) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt .....	11
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning .....	12
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek .....	14
2.5	Förslag till lag om upphävande av lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag .....	17
<b>3</b>	<b>Ärendet och dess beredning</b> .....	18
<b>4</b>	<b>Förbudet mot avdrag för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla</b> .....	18
<b>5</b>	<b>Kapitalförluster</b> .....	<b>23</b>
<b>6</b>	<b>Förlust av kontanta medel i näringsverksamhet</b> .....	<b>27</b>
6.1	Bakgrund .....	27
6.2	Avdragsrätt för förlust av kontanta medel i näringsverksamhet .....	29
6.3	En särskild bevisregel .....	30
6.4	En särskild beloppsbegränsning .....	32
6.5	En särskild presumtionsregel .....	34
6.6	Mervärdesskatt .....	35
<b>7</b>	<b>Organisationskostnader</b> .....	<b>38</b>
7.1	Organisationskostnader .....	38
7.2	Bolagsbildningskostnader .....	40
7.3	Kostnader för förändring av aktiekapitalet .....	41
7.4	Förvaltningskostnader .....	43
7.5	Kostnader i samband med aktieförvärv .....	44
7.6	Flyttningskostnader .....	46
7.7	Kostnader i samband med fusion .....	47
7.8	Kostnader i skattemål .....	48
<b>8</b>	<b>Lantmäterikostnader</b> .....	<b>48</b>

<b>9</b>	<b>Avveckling av aktiebolag</b> .....	50
9.1	Bakgrund .....	50
9.2	Fastigheter som ändrar karaktär till om- sättningsstillgångar m.m. ....	51
9.3	Expansionsmedel .....	52
<b>10</b>	<b>Medlemsinlåning till producentföreningar</b> .....	52
<b>11</b>	<b>Övergångspost vid räntefördelning</b> .....	54
<b>12</b>	<b>Budgeteffekter</b> .....	<b>55</b>
<b>13</b>	<b>Författningskommentarer</b> .....	56
13.1	Kommunalskattelagen (1928:370) .....	56
13.2	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt .....	58
13.3	Lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning .....	58
13.4	Lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek .....	59
<b>Bilaga 1</b>	Kapitalförlustutredningens sammanfattning .....	61
<b>Bilaga 2</b>	Kapitalförlustutredningens lagförslag .....	67
<b>Bilaga 3</b>	Förteckning över remissinstanser .....	76
<b>Bilaga 4</b>	Remitterade lagförslag .....	77
<b>Bilaga 5</b>	Lagrådets yttrande .....	89
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 juni 1997 .....	92

## Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1996/97:154

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
3. lag om ändring i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid b e -  
skatt  
ning
4. lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m.  
anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek
5. lag om upphävande av lagen (1970:599) om avdrag vid  
inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC  
Aktiebolag

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

### 2.1 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 §, punkt 1 och 2 av anvisningarna till 22 § samt punkt 1 av anvisningarna till 23 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 20 §<sup>1</sup>

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 inlutit i förvärvskällan under beskattningsåret.

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;

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 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, 5 kap. 12 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 31 § tullagen (1994:1550), 60 § fordonsskattelagen (1988:327), 36 § lagen (1996:1030) om underhållsstöd och 19 kap. 2 och 4 – 9 §§ skattebetalningslagen (1997:000) samt dröjsmålsavgift beräknad enligt lagen (1997:000) om dröjsmålsavgift;

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);

avgift enligt 21 § insiderlagen (1990:1342);

avgift enligt 22 § tredje stycket lagen (1993:737) om bostadsbidrag;  
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;  
skatteavdrag för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt skattebetalningslagen (1997:000);  
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;*

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).  
(Se vidare anvisningarna.)

**Anvisningar**

## till 22 §

1.<sup>2</sup> Till intäkt av näringsverksamhet hänförs samtliga intäkter i pengar eller varor, som har influerats 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. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

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 värdeminskningsskatt. Även ersättning som i fall som avses i 2 § andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. *Detsamma gäller vinst vid icke yrkesmässig avyttring av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet.* I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för

uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,
2. om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,
3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller
4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

2.<sup>3</sup> Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. *Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). Utdelning på inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar utgör intäkt av näringsverksamhet om innehavet av den till insatsen knutna andelen betingas av sådan verksamhet.*

2. Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. *Till intäkt av näringsverksamhet räknas också ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). Ränta och utdelning på andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör intäkt av näringsverksamhet, om innehavet av andelen betingas av verksamheten. Detsamma gäller ränta på en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om*



*medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet.*

Som intäkt av näringsverksamhet räknas i fråga om handelsbolag all ränta och utdelning samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 §.

till 23 §

1.<sup>4</sup> 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.

Om den skattskyldige i sina räkenskaper har inräknat sådana räntor som avses i första och andra styckena i utgiften för anskaffningen av en tillgång och denna utgift enligt bestämmelser i denna lag skall dras av genom årliga värdeminskningssavdrag, gäller bestämmelserna om sådana avdrag även beträffande räntorna.

*Till kostnad i näringsverksamhet hänförs vidare, utöver förluster som avses i punkt 33, andra förluster som har uppkommit i verksamheten, om inte särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. I fråga om förlust av kontanta medel genom brott krävs att den skattskyldige visar att förutsättningarna för avdrag föreligger. 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.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 december 1997 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering. På yrkande av den skattskyldige får de nya bestämmelserna i punkt 1 och 2 av anvisningarna till 22 § tillämpas redan fr.o.m. 1995 års taxering.

<sup>1</sup> Lydelse enligt prop. 1996/97:100.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1994:1857.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:1855.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1995:1613.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt Prop.1996/97:154

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall införas ett nytt moment, 2 § 16 mom., av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

2 §

*16 mom. Överlåtande och övertagande företag medges avdrag för kostnader i samband med fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket samt annan fusion enligt 14 kap. 1 § aktieföretagslagen (1975:1385).*

*Ett aktieföretag medges avdrag för kostnader för förändring av aktiekapitalet och för förvaltning av företagets kapital. Detsamma gäller en ekonomisk förening kostnader för ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 december 1997 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

## 2.3 Förslag till lag om ändring av lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning

Härigenom föreslås att 9 och 18 §§ lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

9 §<sup>1</sup>

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid avyttring av egendomen utgör intäkt av näringsverksamhet. Andel i handelsbolag skall aldrig räknas som tillgång.

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, såvida inte *avkastning av egendomen eller* vederlag eller realisationsvinst vid avyttring av egendomen utgör intäkt av näringsverksamhet. Andel i handelsbolag skall aldrig räknas som tillgång.

18 §

Är vid 1995 års taxering eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst av näringsverksamheten detta år, vid 1996 års taxering, fördelningsunderlaget – beräknat utan sådan jämkning som avses i 19 § – negativt, skall fördelningsunderlaget ökas med motsvarande belopp (övergångsposten).

Är vid 1995 års taxering eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst av näringsverksamheten detta år, vid 1996 års taxering, fördelningsunderlaget – beräknat utan sådan jämkning som avses i 19 § – negativt, skall fördelningsunderlaget ökas med motsvarande belopp (övergångsposten). *Har fastighet som inte utgör omsättningsstillgång vid denna taxering tagits upp till lägre belopp än det högsta av de värden som följer av 13 § 4 eller 14 §, skall övergångsposten minskas med mellanskillnaden.*

I fråga om delägare i handelsbolag skall övergångsposten reduceras i den mån delägarens nettouttag från bolaget (uttag över tillskott) under beskattningsår som taxerats åren 1991–1994 överstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Övergår näringsverksamheten eller, i fråga om handelsbolag, andelen till en fysisk person eller ett dödsbo på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, övertas övergångsposten av förvärvaren. Prop.1996/97:154

---

Denna lag träder i kraft den 1 december 1997 och tillämpas första gången i fråga om det beskattningsår som påbörjas närmast efter ikraftträdandet.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1994:1885.

## 2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop.1996/97:154

Härigenom föreskrivs att 4, 7 och 14 §§ lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 4 §

Skattepliktig *realisationsvinst* eller avdragsgill *realisationsförlust* skall inte anses uppkomma genom sådan avregistrering som anges i 1 §. Detsamma gäller i fråga om tillskott av aktier till handelsbolag eller ekonomisk förening som övertar verksamheten enligt 2 §.

Skattepliktig *vinst eller avdragsgill förlust som hänför sig till aktierna i bolaget* skall inte anses uppkomma genom sådan avregistrering som anges i 1 §. Detsamma gäller i fråga om tillskott av aktier till handelsbolag eller ekonomisk förening som övertar verksamheten enligt 2 §.

Avyttras övertagna tillgångar som inte föranlett uttagsbeskattning enligt 3 §, skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig när frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust bedöms.

### 7 §

Övertagaren skall ta upp lager, fordringar och liknande tillgångar till ett belopp motsvarande de utgående värdena i den balansräkning som aktiebolaget upprättat vid övertagandet. Det värde som övertagaren skall ta upp lagret till skall dock jämkas, om lagret omfattat en fastighet som vid övertagandet ändrar karaktär till privatbostadsfastighet.

Har byggnad, markanläggning, inventarium, patenträtt eller tillgång av goodwill natur tagits över, skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig när värdeminskningsskatt och likande skatt samt vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde beräknas.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter tagits över och har aktiebolaget medgett avdrag för utgifterna, skall motsvarande belopp tas upp som intäkt hos övertagaren. Avdragsrätten för övertagaren prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

Utgör aktierna i aktiebolaget omsättningstillgång enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommu-

Utgör aktierna i aktiebolaget omsättningstillgång enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommu-

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

nalskattelagen (1928:370) skall aktiebolagets fastigheter hos övertagaren tas upp till ett belopp motsvarande det värde aktierna tagits upp till enligt punkt 2 av anvisningarna till 24 § nämnda lag. Det belopp som övertagaren skall ta upp skall dock jämkas, om värdet på aktierna i mer än ringa omfattning är hänförligt till annat än sådana fastigheter.

nalskattelagen (1928:370) skall aktiebolagets fastigheter hos övertagaren tas upp till *anskaffningsvärdet i bolaget. Det belopp som övertagaren skall ta upp skall dock jämkas, om aktierna vid tillämpning av punkt 2 av anvisningarna till 24 § nämnda lag tagits upp till lägre belopp än anskaffningsvärdet. Jämkning skall dock inte ske, om värdenedgången är hänförlig till annat än fastigheterna.*

Utöver vad som anges i första – fjärde styckena skall övertagaren redovisa skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader som annars varit hänförliga till aktiebolaget.

#### 14 §

Vid tillämpning av lagen (1993:1537) om expensionsmedel gäller att övertagaren vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses ha expensionsmedel som svarar mot 138,89 procent av ett belopp som utgörs av aktiebolagets eget kapital minskat med tillskjutet kapital. I fråga om delägare i handelsbolag och enkelt bolag gäller motsvarande beträffande dennes del av kapitalet.

Vid tillämpning av lagen (1993:1537) om expensionsmedel gäller att övertagaren vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses ha expensionsmedel som svarar mot 138,89 procent av ett belopp som utgörs av aktiebolagets eget kapital minskat med tillskjutet kapital. *Aktiebolagets egna kapital skall dessutom minskas med det bokförda värdet på egendom som beskattas enligt 3 § andra stycket.* I fråga om delägare i handelsbolag och enkelt bolag gäller motsvarande beträffande dennes del av kapitalet.

Prop.1996/97:154

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Överstiger anskaffningsvärdet för aktierna, beräknat enligt 27 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, det tillskjutna kapitalet, skall det egna kapitalet minskas med anskaffningsvärdet.

---

Denna lag träder i kraft den 1 december 1997.



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

Prop.1996/97:154

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 1998 och tidigare års taxeringar.

### 3 Ärendet och dess beredning

Prop.1996/97:154

Den dåvarande regeringen beslutade den 30 juni 1994 att ge en särskild utredare i uppdrag att se över kapitalförlustbegreppet och bestämmelserna om avdrag för s.k. organisationskostnader och andra utgifter som har att göra med förvärv, utvidgning eller förbättring av en förvärvskälla. Utredaren redovisade uppdraget i betänkandet *Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen* (SOU 1995:137). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 1* och lagförslagen finns i *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns i lagstiftningsärendet (dnr Fi96/307).

Ytterligare frågor som behandlas är medlemsinlåning till producentföreningar samt vissa ändringar i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek och lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Vid beredningen av lagförslagen har synpunkter inhämtats från Riksskatteverket. I fråga om förslaget om medlemsinlåning till producentföreningar har kontakter också haft med Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund. De synpunkter som framförts har varit av teknisk art och har i allt väsentligt beaktats.

#### *Lagrådet*

Regeringen beslutade den 15 maj 1997 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 4*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 5*. Lagrådet har ifrågasatt behovet av en särskild bevisregel avseende avdragsrätten för förluster av kontanta medel genom brott. Frågan behandlas i avsnitt 6.3.

Regeringen har i övrigt följt Lagrådets förslag. Dessutom har vissa redaktionella ändringar skett.

### 4 Förbudet mot avdrag för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla

**Regeringens bedömning:** Någon grundläggande förändring av principen om förbud mot avdrag för utgifter för förvärv, utvidgning eller förbättring av en inkomstkälla bör inte göras.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer med regeringens bedömning.

**Remissinstanserna:** *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar skall vara avdragsgilla vid den löpande beskattningen. *Kooperativa förbundet (KF)* föreslår att den frågan utreds vidare.

**Bakgrunden till regeringens bedömning:** Grundläggande bestämmelser om vad som utgör avdragsgilla kostnader vid inkomstberäkningen finns i 20 § kommunalskattelagen (1928:370, KL). I paragrafens första stycke sägs: "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 eller bibehållande. Bestämmelsen anses emellertid också ge uttryck för principen att avdrag inte medges för kostnader för förvärv av en förvärvskälla och inte heller för kostnader för utvidgning eller förbättring av den befintliga förvärvskällan.

Syftet med 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 värdeminskningsskatt eller vid vinst- eller förlustberäkningen vid tillgångens eventuella avyttring). Vad som är avdragsgillt och hur det skall dras av bestäms inte primärt av hur en teknisk beräkningsenhet är utformad.

*Indirekt* synes dock ändringarna i förvärvskälleindelningen som 1990 års skattereform och företagsskattereformen år 1994 innebär (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 m.fl. respektive prop. 1993/94:50, bet. 1993/94:SkU15, SFS 1993:1536 m.fl.) 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 med vissa mindre undantag hänförs till en och samma förvärvskälla enligt gällande regler. Enligt tidigare bestämmelser utgjorde i princip varje förvärvsverksamhet som var att anse som en självständig rörelse en förvärvskälla.

Utgifter som är nedlagda innan en skattepliktig verksamhet föreligger 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 en tillgång (aktiveras) och dras av i form av avskrivningar när näringsverksamheten startat och det därmed föreligger en skattepliktig verksamhet. Vidare är det enligt punkt 26 av anvisningarna till 23 § KL möjligt att under vissa förutsättningar få avdrag i efterhand för utgifter i näringsverksamheten före verksamhetens påbörjande.

I de fall en skattskyldig redan bedriver viss skattepliktig verksamhet kunde den tidigare förvärvskälleindelningen i inkomstslaget rörelse i princip medföra att nedlagda utvecklings- och experimentkostnader inte ansågs hänförliga till den bedrivna verksamheten. I stället ansågs de 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.

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.

Förvärvskällefrågan bör emellertid belysas även mot bakgrund av samhällsutvecklingen. Villkoren för bl.a. de små och medelstora företagen är väsentligen annorlunda i dag än när reglerna infördes. I många fall ställs stora 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 behövliga.

## Skälen för regeringens bedömning

### *Inkomstslaget tjänst*

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*. 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, eftersom dessa kostnader inte är att betrakta som kostnader för förvärv etc. av en inkomstkälla.

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 finns det således ett allmänt och absolut avdragsförbud mot kostnader för förvärv av en inkomstkälla. Frågan är 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. Den genomgång av rättspraxis som Kapitalförlustutredningen gjort tyder emellertid inte på att det skulle finnas något sådant avdragsförbud. Avdrag har tvärtom medgetts trots att utbildningen varit ägnad att medföra högre kompetens för den skattskyldige, dvs. haft karaktär av grundutbildning.

Det avgörande är om 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

inte 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 rättsfallsgenomgången sker detta i praktiken genom att det under utbildningstiden utgått oavkortad lön eller motsvarande ersättning. Har sådan ersättning utgått är det en presumtion för att det är fråga om kostnader för fullgörande av tjänsten. En sådan presumtion kan givetvis inte ställas upp förbehållslöst i fråga om 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. Detta kan emellertid inte tas till intäkt för att utbildningskostnaden ses som en inte avdragsgill kostnad för förbättring av inkomstkällan. Orsaken är snarare att den skattskyldige inte förmått styrka att det är en kostnad som är nödvändig för tjänstens fullgörande.

#### *Inkomstslaget näringsverksamhet*

Genom att värdeminskingsavdrag i regel medges för utgifter för förvärv av anläggningstillgångar 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 värdeminskingsavdrag. 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.

I ett par fall har avdragsförbudet betydelse. För den del av anskaffningskostnaden för en näringsfastighet som belöper på marken medges inte värdeminskingsavdrag. Detta följer av att marken anses ha ett bestående värde och därför inte förbrukas i verksamheten.

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 vare sig direkt eller indirekt genom värdeminskingsavdrag. Avdrag medges först vid vinst- eller förlustberäkningen vid aktiens avyttring. Ett par remissinstanser tar upp denna fråga i sina yttranden och ifrågasätter om inte nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar borde vara avdragsgilla vid den löpande beskattningen. En remissinstans anser att frågan bör utredas vidare.

Regeringen är bl.a. med hänsyn till svårigheterna att med rimlig grad av säkerhet värdera inte marknadsnoterade finansiella instrument inte beredd att göra nedskrivningar av finansiella tillgångar avdragsgilla vid den löpande taxeringen.

I praktiken finns det inte något generellt avdragsförbud. Det avgörande är om det är fråga om en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande,

dvs. 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 slutligen framhållas att den svenska skattelagstiftningen också bygger på den principen att till beskattning för en viss tidsperiod ( beskattningsåret ) tas upp på perioden belöpande intäkter efter avdrag för på samma tidsperiod belöpande omkostnader. Varje beskattningsår skall 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 är hänförlig till och fördelas på samtliga de år som tillgången beräknas vara i bruk i företaget. Det skulle med andra ord strida mot allmänna periodiseringsprinciper att generellt medge omedelbart avdrag för investeringar som innebär att en inkomstkälla förbättras eller utvidgas. 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 i avsnitt 7.5 och 8.

### *Inkomstslaget kapital*

Inkomstslaget kapital är endast föremål för statlig beskattning. Genom hänvisning i 2 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (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 det principiella avdragsförbud 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 reavinstberäkningen efter avyttringen. Avdrag medges också, med vissa inskränkningar, för reaförluster.

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 finns inte heller i inkomstslaget kapital. Vid beräkning av reavinst 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. Prop.1996/97:154

## 5 Kapitalförluster

**Regeringens förslag:** Kapitalförlustbegreppet avskaffas. Avdragsrätten för förluster regleras särskilt vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet. Någon särskild reglering införs inte för inkomstslagen tjänst och kapital.

**Utredningens förslag:** Stämmer i huvudsak överens med regeringens. Utredningen föreslog emellertid en bestämmelse avseende inkomstslaget tjänst som gav uttryck för principen att avdrag medges för kostnader som kan anses normala för verksamheten.

**Remissinstanserna:** De flesta remissinstanserna anser att kapitalförlustbegreppet bör avskaffas. *Riksrevisionsverket* föreslår dock att man i avvaktan på Skattelagskommitténs översyn av skattelagstiftningen nöjer sig med att reglera avdragsrätten för kontantförluster. Bl.a. *RSV* anser att den föreslagna regleringen avseende inkomstslaget tjänst medför en förändring av avdragsrätten och föreslår en annan teknisk lösning.

**Bakgrunden till regeringens förslag:** Bestämmelserna 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 SOU 1995:137 (s. 49 – 52) finns en genomgång av begreppets historia.

I 20 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370, KL) anges att avdrag inte får göras för kapitalförluster "i vidare mån än som särskilt föreskrivs". Sin nuvarande lydelse fick bestämmelsen i samband med skattereformen. Tidigare föreskrevs att avdrag inte får göras för kapitalförlust "i vidare mån än som får ske enligt 36 §". Bestämmelsen ändrades av lagtekniska skäl, eftersom rätten till avdrag för reaförluster numera regleras i olika sammanhang (prop. 1989/90:110 s. 684). Bestämmelsen innebär att en kapitalförlust som inte är avdragsgill vid den löpande inkomstberäkningen i en verksamhet kan vara avdragsgill vid reavinstbeskattningen.

Begreppet kapitalförlust definieras i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 20 § KL. Det första ledet i definitionen – 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 inte avdragsgilla förluster. Bestämmelsens självständiga betydelse har emellertid kommit att urholkas på grund av inskränkningarna i anvisningspunktens andra stycke a) – e). I Kapitalförlustutredningens betänkande (s. 53 – 59) finns en närmare redogörelse för inskränkningarna.

## Skälen för regeringens förslag

### *Inkomstslaget näringsverksamhet*

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.

De successiva inskränkningarna 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. Det kan också framhållas att begreppet driftförluster ) som kan sägas utgöra motsatsen till kapitalförluster ) inte längre förekommer i lagtexten.

Normalitetskravet har under lång tid utsatts för kritik. Bedömningen av vad som är normalt respektive onormalt framstår inte sällan som subtil. Ett exempel är den distinktion som görs i praxis mellan å ena sidan stöld av kontanta medel och å andra sidan förskingring.

Att slopa normalitetskravet och kapitalförlustbegreppet kan visserligen tänkas medföra att vissa förluster som i dag inte är avdragsgilla på grund av att de är onormala för verksamheten blir avdragsgilla. För detta krävs emellertid att de kan anses utgöra en kostnad i verksamheten. Det är inte givet att de onormala förluster som i dag inte anses avdragsgilla 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).

Mot bakgrund härav bör kapitalförlustbegreppet tas bort. Dess nuvarande självständiga betydelse är begränsad och begreppet framstår väsentligen som en historisk rest. En ny bestämmelse bör införas i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL där det anges att till kostnad i näringsverksamhet hänförs också förluster som uppkommit i verksamheten.

En begränsning i 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.

Avdragsrätten för förluster av kontanta medel på grund av brott bör få en särskild reglering. Den regleringen diskuteras närmare i avsnitt 6.

#### *Inkomstslaget tjänst*

Inskränkningarna i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL tar visserligen inte sikte på inkomstslaget tjänst, men även utanför näringsverksamhet har avdragsförbudet för kapitalförluster begränsad självständig betydelse. Detta hänger bl.a. samman med att förluster utanför näringsverksamhet ofta kan hänföras till personliga levnadskostnader som inte har samband med någon skattepliktig verksamhet. Exempel på detta är stöld av personliga tillhörigheter och förlust på borgensförbindelser 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 redogöres 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 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 inte. I praxis har kapitalförlustbestämmelsen bl.a. haft betydelse vid bedömningen av *förluster som är hänförliga till egendom som har använts i tjänsten*. Avdrag har t.ex. medgivits för kostnader för reparation av bilar som använts i tjänsten (RÅ 1969 ref. 4 och RÅ 1973 ref.46). Kostnaderna har då varit att anse som normala driftkostnader. I sådana fall där kostnaderna bedömts ligga vid sidan av vad som normalt följer av

tjänsten, t.ex. om den skattskyldige vållat skadan, har avdrag vägrats (RÅ 1960 ref. 17).

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 inte (RÅ 1962 Fi 1360, RÅ 1970 ref. 67 och RÅ 1977 ref. 17).

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 föremål för reavinstbeskattning i inkomstslaget kapital. En jämförelse kan också göras med vad som ursprungligen gällde vid motsvarande förluster av inventarier i dåvarande inkomstslaget rörelse. Vid kommunalskattelagens tillkomst bedömdes dessa som inte avdragsgilla kapitalförluster, eftersom en avyttring av inventarierna då inte utgjorde intäkt av rörelse.

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 (RÅ 1965 Fi 26, RÅ 1976 ref. 70 och RÅ 1988 ref. 95).

Också när det gäller *skadestånd* som uppkommer i samband med en anställning avgörs avdragsrätten av kapitalförlustbestämmelsen, dvs. fråga blir om orsaken till skadeståndet kan anses normal för verksamheten eller inte. Några särskilda regler om skadestånd finns således inte. Här bortses från den ovan nämnda regeln i 33 § 1 mom. andra stycket KL som i och för sig kan ses som en regel om skadestånd.

Rättsfallsgenomgången visar att vid beräkning av inkomst av tjänst gäller 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).

Regeringen anser i likhet med Kapitalförlustutredningen att nödvändighetsrekvisitet (33 § 1 mom. andra stycket KL) skulle kunna slopas. Rekvisitet får anses sakna självständig betydelse. Regeringen delar emellertid den uppfattning som RSV och Kammarätten i Jönköping ger uttryck för, nämligen att det föreslagna tillägget till 33 § KL medför en förändring av avdragsrätten. En sådan förändring är inte avsedd och utredningens förslag bör därför inte genomföras i denna del.

### *Inkomstslaget kapital*

Särskild lagreglering avseende inkomstslaget kapital är obehövlig. Distinktionen mellan normala och onormala förluster saknar i princip

betydelse, eftersom avdragsförbudet för kapitalförluster inte gäller vid reavinstbeskattningen. Vid beräkningen av reavinst görs således inte någon åtskillnad mellan normala och onormala förluster. Att avdragsförbudet inte gäller vid reavinstbeskattningen, 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".

## 6 Förlust av kontanta medel i näringsverksamhet

### 6.1 Bakgrund

#### *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. Har kontanta medel däremot förlorats genom en extraordinär händelse, t.ex. genom brand eller genom att en näringsidkare tappat pengar som tillhör verksamheten, är förlusten inte avdragsgill (jfr prop. 1980/81:68 Del B s. 208 f.).

Förlust av kontanta medel genom brottsligt förfarande har bedömts som driftförlust om brottet begåtts av en anställd som genom sin tjänst *haft medel under sin förvaltning* (se t.ex. RÅ 1935 ref. 14, RÅ 1940 Fi 690 och RÅ 1944 ref. 64). Däremot har stöld som förövats av en anställd som *inte varit redovisningsansvarig* betraktats som kapitalförlust (bl.a. RÅ 1941 Fi 347 och RÅ 1957 Fi 1765). Likaså har stöld som förövats av en *utomstående*, dvs. icke anställd, betraktats som kapitalförlust (RÅ 1963 Fi 1406 och 1407, RÅ 1964 Fi 1469 samt RÅ79 1:94).

Enligt tidigare praxis har *banker* vägrats avdrag för förluster av kontanta medel genom stöld eller rån. I ett förhandsbesked, RÅ 1986 ref. 148, fann emellertid Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden att en bank hade rätt till avdrag för bl.a. de förluster av svenska pengar som uppkommer genom rån, stöld, bankboxsprängning och liknande. Nämnden konstaterade med stöd av bankens utredning i ärendet 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. Regeringsrätten ändrade 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 inte 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 inte avdragsgill kapitalförlust. I sin motivering konstaterade Regeringsrätten 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. Utredningen i målet visade enligt Regeringsrätten inte att butiksrån etc. var så vanliga att de var normala för verksamheten.

#### *Kritik mot rättsläget*

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 främmande för att det kan finnas skäl att ompröva det nuvarande kapitalförlustbegreppet (SkU 1985/86:33, SkU 1986/87:33, 1990/91:SkU30 och 1992/93:SkU21).

## 6.2 Avdragsrätt för förlust av kontanta medel i näringsverksamhet

**Regeringens förslag:** En särskild regel införs om rätt till avdrag för förluster av kontanta medel i näringsverksamhet på grund av brott.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Det stora flertalet av remissinstanserna anser att förslaget bör genomföras.

**Skälen för regeringens förslag:** 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 regeringens mening avgörande vikt fästas vid det förhållandet att försäljningsverksamhet inte kan bedrivas utan en kalkylerad risk för förlust av kontanter på grund av brott.

#### *Utgångspunkter för en utvidgad avdragsrätt*

Det är uppenbart att en regel som skulle innebära en generell avdragsrätt för förluster av kontanta medel genom brott relativt lätt skulle kunna missbrukas. Pengar kan i allmänhet inte "öronmärkas", vilket medför att det är svårt att kontrollera en förlust av pengar. De kan tillhöra vem som helst och kan vara annat än tillgångar i verksamheten. 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 regeringens mening räkna med att 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. Med hänsyn till det 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 kan det ifrågasättas om en utökad avdragsrätt för förluster av kontanta medel inte skulle kunna begränsas till en rätt till avdrag för självrisk. En sådan begränsad avdragsrätt skulle bl.a. ha den fördelen att tvister mellan skattemyndigheten och de skattskyldiga undveks, eftersom det i regel inte skulle uppkomma några utrednings- och bevisproblem vid taxeringen. Om en näringsidkare har haft en självrisk med anledning av en förlust av kontanta medel genom brott, vilket enkelt kan konstateras, medges avdrag. I övriga fall medges inte avdrag.

En sådan begränsning av avdragsrätten bör emellertid inte komma i fråga. Förluster av kontanta medel på grund av brott är i princip 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 inte anses föreligga.

### 6.3 En särskild bevisregel

**Regeringens förslag:** För att avdrag skall kunna medges för förluster av kontanta medel i näringsverksamhet på grund av brott krävs att den skattskyldige kan visa att förutsättningarna för avdrag föreligger.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som har yttrat sig ifrågasätter om en särskild bevisregel behövs. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* påpekar att det redan genom allmänna bevisregler är klart att den skattskyldige har bevisbördan och att den fria bevisprövningen bör leda till höga men ändå rimliga krav i fall som dessa.

**Skälen för regeringens förslag:** 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 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 normalt 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 § kommunalskattelagen (1928:370, 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 RÅ 1995 ref. 31).

Mot bakgrund av vad som sagts ovan om möjligheterna till missbruk anser regeringen att det bör ställas upp ett högt beviskrav för att medge avdrag för förluster av kontanta medel på grund av brott. Lagrådet ifrågasätter om den föreslagna bevisregeln behövs. Regeringen håller i och för sig med om att det redan av allmänna principer följer att den skattskyldige har bevisbördan för de avdrag han eller hon yrkar. Regeringen anser ändå att det är motiverat med en särskild bevisregel i det här fallet. Den typ av förluster som det handlar om är till sin karaktär sådana att de i regel framstår som extraordinära för verksamheten. Vidare kan det vanligen vara 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 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. Med andra ord bör ett högre beviskrav uppställas än vad som följer av allmänna regler. 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 inte anges i lagtexten.

En grundläggande bevisprincip är den s.k. fria bevisprövningen, som kommer till uttryck i 35 kap. 1 § första stycket rättegångsbalken. I bestämmelsen sägs att "Rätten skall efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, avgöra, vad i målet är bevisat". Principen, som 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 givetvis 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.

#### 6.4 En särskild beloppsbegränsning

**Regeringens förslag:** Avdrag medges inte med större belopp än vad som motsvarar ett sedvanligt innehav av kontanter i verksamheten.

**Utredningens förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Bl.a. *Sveriges Köpmannaförbund* anser att det är fel att begränsa avdragsrätten. Enligt förbundet kan det finnas en mängd olika anledningar till att en handlare tvingas ha större belopp än en dagskassa i sina lokaler. Det kan bero på t.ex. dålig tillgänglighet till bank eller höga mottagningsavgifter hos banker.

**Skälen för regeringens förslag:** Utgångspunkten vid förlust av kontanta medel genom stöld eller rån bör 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 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 dagskassa i verksamheten. Att kontanter förvaras i verksamhetens lokaler på grund av att näringsidkaren anser att bankens mottagningsavgift är för hög är således inte godtagbart.

En sådan begränsning bör emellertid 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. Dagskassans storlek kan också variera med hänsyn till veckodag eller i anslutning till utbetalning av lön, barnbidrag m.m. 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 grundföretsättning är givetvis att den skattskyldige förmår visa förlustens storlek och karaktär.

#### *Uttrycket kontanta medel*

I 8 § andra stycket bokföringslagen (1976:125, 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 jämföras med kontantförsäljning. Säljretaget erhåller på grund av bakomliggande avtal en fordran på kontokortsretaget. När betalning erhålles utgör detta en särskild affärshändelse."

När det gäller avdragsrätt för förluster av kontanta medel bör på motsvarande sätt checkar, postväxlar etc. jämföras med sedlar och mynt. Till skillnad mot vad som gäller i bokföringssammanhang bör i detta sammanhang även försäljning som sker mot kontokort jämföras med kontantförsäljning. Så sker även vid tillämpningen av kontantprincipen (41 § KL) där betalning med kreditkort jämföras med kontant betalning.

Om säljaren genom en brottslig handling blir av med en dagskassa som innehåller köpnotor i anledning av försäljning mot kontokort kan detta få till följd att han saknar möjlighet att få betalning från kontokortsretaget. 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 Prop.1996/97:154 försäkringsbolagens standardvillkor jämställs förluster av pengar med förluster av värdehandlingar. Med värdehandlingar avses bl.a. checkar och försäljningsnotor.

## 6.5 En särskild presumtionsregel

**Regeringens bedömning:** En presumtionsregel för de fall då försäkringsersättning utgår bör inte införas.

**Utredningens förslag:** En presumtionsregel som innebär att kravet på att den skattskyldige skall visa förlustens storlek och karaktär anses uppfyllt om försäkringsersättning har betalats ut på grund av förlust av kontanta medel genom brott införs. Avdragsrätten är i dessa fall inte begränsad till ett sedvanligt innehav av kontanter.

**Remissinstanserna:** Av de som yttrat sig särskilt i frågan tillstyrker *Sveriges Köpmannaförbund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* förslaget. RSV anser dock att det inte är tillfredsställande att låta försäkringsersättningens storlek avgöra avdragsbeloppets storlek. Förutsättningarna för försäkringsersättning skiljer sig från vad som bör ligga till grund för avdrag. Vidare skulle en presumtionsregel kunna ge incitament för den skattskyldige att begå försäkringsbedrägeri.

**Skälen för regeringens bedömning:** En sådan presumtionsregel som kapitalförlustutredningen föreslår har många fördelar. För de flesta företag och företagare som i sin verksamhet riskerar förluster av kontanta medel på grund av inbrott och rån är det sannolikt naturligt att ta en försäkring. Om de följer försäkringsvillkoren skulle presumtionsregeln i praktiken innebära att de alltid fick avdrag för den förlust de gör om de blir utsatta för denna typ av brott. Det är naturligtvis också så att man normalt bör kunna utgå från att om ett försäkringsbolag har lämnat ersättning till en näringsidkare eller ett företag har försäkringstagaren verkligen blivit utsatt för ett sådant brott. Man bör alltså normalt även kunna utgå från att det utbetalda beloppet inte överstiger vad försäkringstagaren faktiskt har förlorat vid brottet. Enligt regeringens mening finns det emellertid skäl som talar emot att en presumtionsregel införs. Risken för missbruk av avdragsrätten har berörts tidigare. Pengar kan inte "öronmärkas" och det är svårt att kontrollera förluster av pengar. En presumtionsregel kan, som RSV befarar, ge incitament för den skattskyldige att begå försäkringsbedrägeri, eftersom detta skulle kunna ge såväl högre ersättning som större skatteavdrag. Lagstiftningen skall inte ge sådana impulser. Har försäkringsersättning betalats ut är det däremot givetvis en sådan omständighet som kan tjäna som bevisning om förlustens storlek och karaktär.

## 6.6 Mervärdesskatt

**Regeringens bedömning:** Regler som gör det möjligt att korrigera underlaget vid mervärdesbeskattningen bör inte införas.

**Utredningens förslag:** Utredningen lämnade inte något förslag avseende mervärdesbeskattningen.

**Remissinstanserna:** De remissinstanser som yttrat sig i frågan anser att en ökad avdragsmöjlighet för kapitalförluster vid inkomstbeskattningen bör få en motsvarighet inom den indirekta beskattningen och då i synnerhet såvitt gäller mervärdesskatten.

### Bakgrunden till regeringens bedömning

#### *Gällande rätt*

Mervärdesskatt skall betalas vid omsättning av varor och tjänster mot vederlag om omsättningen är skattepliktig och sker i en yrkesmässig verksamhet [1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML]. Normalt är det den som omsätter varan eller tjänsten som skall betala skatten (1 kap. 2 § ML). Skattskyldigheten inträder när varan levereras eller tjänsten har tillhandahållits (1 kap. 3 § ML). Redovisningen av skatten (utgående skatt) skall göras löpande för bestämda tidsperioder (13 kap. 3 § ML). Redovisningsperioderna uppgår till en månad (14 kap. 8 § ML). Redovisningen görs normalt i särskild deklaration. Olika tidpunkter för när sådan deklaration skall inlämnas gäller beroende på verksamhetens storlek (14 kap. 12 § ML). För företag med liten omsättning (högst en miljon kronor) kan redovisningen ske i en sådan självdeklaration som anges i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (14 kap. 8 § ML). Enligt 13 kap. 6 § ML skall utgående skatt redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som omsätter en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört omsättningen. Vissa undantag, som saknar betydelse i det här sammanhanget, finns.

Bestämmelser om hur och på vilket underlag skatten skall beräknas finns i 7 kap. ML. Normalt beräknas skatten som en procentsats på priset för varan eller tjänsten (beskattningsunderlaget). Enligt en särskild bestämmelse får den skattskyldige minska beskattningsunderlaget om det uppkommer en förlust på en fordran avseende ersättning för en vara eller tjänst, s.k. kundförlust (7 kap. 6 § tredje stycket ML). Minskningen får ske med beloppet av förlusten.

Mervärdesskattelagen innehåller inte i övrigt några bestämmelser om att hänsyn vid beskattningen får tas till förluster i en verksamhet. En skattskyldig är således skyldig att redovisa mervärdesskatt även om den ersättning han

uppburit för en omsättning förlorats genom exempelvis stöld e.d. Det är således endast vid kundförlust som beskattningsunderlaget får minskas.

I 22 kap. 9 § ML finns en regel som innebär att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får medge en skattskyldig nedsättning eller befrielse från mervärdesskatt om det finns synnerliga skäl. Regeringen har bemyndigat Riksskatteverket att medge sådan befrielse. Förrutsättningarna för befrielse anges i Riksskatteverkets rekommendationer (RSV Im 1982:3). Av rekommendationerna framgår bl.a. att den som ansöker om befrielse skall vara skattskyldig i den aktuella situationen. Vidare förutsätts att den skattskyldige inte tagit ut skatten av sina kunder.

Med hänsyn till det sistnämnda kravet är det inte sannolikt att en ansökan om befrielse eller nedsättning av skatt på grund av att vederlaget gått förlorat skulle godtas. I ett sådant fall har den skattskyldige redan uppburit ersättning från kunden, varför en grundläggande förrutsättning för befrielse saknas.

Sammanfattningsvis kan därför sägas att nu gällande svenska regler inte ger någon möjlighet att ta hänsyn till sådana förluster som avses här.

#### *EG:s regler*

EG:s mervärdesskatteregler finns huvudsakligen i det s.k. sjätte direktivet [Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1, Celex 395L0007), senast ändrat genom rådets direktiv 96/95/EG]. Enligt artikel 1 i direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Med skattskyldig person avses enligt artikel 4 varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Normalt är det den som omsätter en vara eller tillhandahåller en tjänst som är betalningsskyldig för skatten (artikel 21.1). Bestämmelser om på vilket underlag skatten skall beräknas finns i artikel 11. Huvudregeln när det gäller omsättning av varor och tjänster är att beskattningsunderlaget utgörs av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part (artikel 11 A.1).

I artikel 11 C finns vissa bestämmelser om korrigeringsregler av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget skall sättas ned bl.a. om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har satts ned efter det att tillhandahållandet ägt rum. Medlemsländerna skall bestämma de villkor som gäller för nedsättande av beskattningsunderlaget. För de fall att betalning helt eller delvis uteblir får medlemsländerna dock göra undantag från denna bestämmelse.

Några andra bestämmelser om när beskattningsunderlaget kan sättas ned finns inte i direktivet. Det sägs således inget om nedsättning i fall då vederlaget förlorats.

Av visst intresse i detta sammanhang är bestämmelsen i artikel 20.1 som handlar om korrigerings av gjorda avdrag för ingående skatt. Här sägs bl.a. att ett avdrag skall korrigeras om det, efter det att redovisning skett, inträffar någon ändring av förutsättningarna för avdragsrätten. Detta gäller särskilt om ett köp hävs eller om prisnedsättningar erhålls. Det sägs dock särskilt att korrigerings inte skall få ske i fall då transaktioner helt eller delvis förblir obetalda eller om det visas eller bekräftas att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits. Om avdrag för ingående skatt gjorts för varor som sedermera stjäls, skall således ingen korrigerings göras av den ingående skatten.

### Skälen för regeringens bedömning

Överväger man att införa regler i mervärdesskattelagen som innebär att korrigerings medges om vederlaget för en omsättning förloras genom t.ex. stöld, måste det klarläggas om en sådan regel kan anses förenlig med EG:s mervärdesskatteregler. Som framgått ovan innehåller sjätte direktivet inga bestämmelser som innebär att beskattningsunderlaget kan korrigeras i sådana fall. I princip kan detta tolkas på två sätt. Den ena tolkningen innebär att avsaknaden av explicita regler medför att det får anses vara överlämnat till medlemsländerna att själva bestämma om dylika regler skall införas. Den andra tolkningen innebär att de regler som finns i sjätte direktivet är uttömmande och att medlemsländerna därför är förhindrade att införa regler om korrigerings av beskattningsunderlaget i andra situationer än de som anges.

Det finns vissa allmänna principer som kan tala för att det är den senare tolkningen som är den riktiga. Mervärdesskatten är en allmän omsättningsskatt som avser att träffa konsumtion av varor och tjänster. Har en vara sålts mot vederlag i en skattepliktig verksamhet är förutsättningarna uppfyllda för att skatt skall betalas. Vad som i ett senare skede sker med det erhållna vederlaget saknar betydelse för frågan om skatt skall betalas eller inte. Den sålda varan kommer att konsumeras och principiellt finns det inte någon anledning att korrigeras skatten. I de fall som korrigerings medges enligt direktivet är förhållandena däremot annorlunda. Om exempelvis betalning helt eller delvis uteblir, innebär detta att det saknas ett moment (helt eller delvis) för att en transaktion skall medföra beskattning. Det är då också logiskt att medge korrigerings av skatten.

Motsvarande resonemang kan föras när det gäller avdragsvidan. Har ett avdrag för ingående skatt gjorts skall det inte göras någon korrigerings för det fall varorna blir stulna. Direktivet innehåller också en uttrycklig regel härom.

Av stort intresse i sammanhanget är hur förhållandena är i övriga medlemsländer. Enligt vad som kommit fram saknar medlemsländerna regler som gör det möjligt att korrigeras beskattningsunderlaget i de nu aktuella situationerna. Man synes vara av den uppfattningen att reglerna i artikel 11 C i direktivet är uttömmande. Korrigerings av beskattningsunderlag får därför inte ske i några andra fall. Det gäller t.ex. Tyskland, Grekland, Storbritannien, Belgien, Nederländerna och Irland. Inte heller Danmark har

några regler som medger korrigering av beskattningsunderlaget i de aktuella situationerna. Det finns ett rättsfall i Danmark som bekräftar denna princip. Målet gällde ett företag som ville slippa betala mervärdesskatt avseende omsättning där en del av vederlaget blivit stulet. Företaget nekades detta och fick således betala skatt på hela beskattningsunderlaget. I en kommentar till rättsfallet anges att avgörandet får anses riktigt, eftersom skatteplikten följer av omsättningen, som i det aktuella fallet redan skett. Vid inkomstbeskattningen betraktas däremot förluster av kontanta medel på grund av brott som avdragsgilla i dansk rätt under vissa förutsättningar (jfr SOU 1995:137 s. 76 f.).

Det kan slutligen nämnas att det i Tyskland finns ett system som innebär vissa lättnader för en skattskyldig som förlorat ersättningen för en omsättning. Systemet går ut på att den skattskyldige kan fördela beskattningen över en längre period, t.ex. ett eller ett par år. Det är inte känt om liknande lättnader finns i några andra länder.

Enligt regeringens mening tyder genomgången på att EG-reglerna inte medger att Sverige inför regler för korrigering av beskattningsunderlaget i sådana fall då vederlaget för en omsatt vara eller tjänst stulits. Ett införande av en rätt till korrigering måste dessutom anses strida mot mervärdesskattelagens grundläggande principer.

## 7 Organisationskostnader

### 7.1 Organisationskostnader

**Regeringens bedömning:** Någon ändring av gällande rätt är inte påkallad.

**Utredningens bedömning:** Stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** RSV anser att en särskild skatteregel om avskrivningsmetod rörande organisationskostnader i allmänhet behövs.

**Skälen för regeringens bedömning:** Enligt 17 § andra stycket bokföringslagen (1976:125, BFL) får "utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande" tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Se även 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL).

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 § kommunalskattelagen (1928:370, 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 (prop. 1970:135, BeU 59, 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 faller utanför näringsverksamheten (prop. 1970:135 s. 33). Denna avdragsrätt ligger således i linje med huvudprincipen att avdrag medges för kostnader i verksamheten.

Regeln i 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. Enligt förarbetena (prop. 1975:104 s. 227) syftar rätten att aktivera organisationsutgifter endast till att möjliggöra en fördelning av kostnaderna åren närmast efter det år då utgiften gjorts. En snabb avskrivning måste äga rum eftersom utgifterna inte representerar något verkligt existerande förmögenhetsobjekt. Bokföringsnämnden rekommenderar (BFN R 1, punkt 18) en linjär planenlig avskrivning som huvudregel.

## 7.2 Bolagsbildningskostnader

**Regeringens bedömning:** Direktavdrag för bolagsbildningskostnader bör inte medges.

**Utredningens bedömning:** Stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ett stort antal remissinstanser anser att bolagsbildningskostnader bör vara direkt avdragsgilla. RSV anför att om kostnader för ökning av aktiekapital och fusioner blir avdragsgilla bör av praktiska skäl kostnader för bolagsbildning göras avdragsgilla, även om de bestrids av bolaget.

**Skälen för regeringens bedömning:** I 11 kap. 7 § femte stycket aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) föreskrivs att utgifter för bolagsbildningen inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. Sådana utgifter skall följaktligen kostnadsföras direkt vid den bokföringsmässiga redovisningen. Avdragsrätt föreligger däremot inte vid den skattemässiga redovisningen. Typiska kostnader som uppkommer vid ett företags bildande såsom t.ex. registreringskostnader, annonskostnader och juristkostnader är således inte avdragsgilla för bolaget. Utgifterna kan däremot som regel läggas till anskaffningskostnaderna för aktierna och på så sätt kostnadsföras vid en framtida avyttring av aktierna. I det fallet bolagsbildarna låter bolaget överta kostnaden bör den behandlas som utdelning och läggas till anskaffningsvärdet för aktierna.

Att bolagsbildningskostnaderna inte är avdragsgilla för bolaget kan även förklaras med att det är fråga om kostnader för förvärv av en inkomstkälla. Utgifter nedlagda innan en skattepliktig verksamhet föreligger är inte avdragsgilla.

Enligt dansk, finsk och norsk rätt medges avdrag för bolagsbildningskostnader (jfr SOU 1995:137 s. 75 ff.). Det väcker i och för sig frågan om inte en motsvarande avdragsrätt bör införas i den svenska skattelagstiftningen. Som några remissinstanser påpekat kan även praktiska skäl tala för den lösningen. Enligt regeringens mening bör dock avgörande vikt fästas vid att det är fråga om 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.



### 7.3 Kostnader för förändring av aktiekapitalet

**Regeringens förslag:** Ett aktiebolags kostnader för ökning respektive nedsättning av aktiekapitalet skall vara avdragsgilla. En motsvarande reglering av avdragsrätten införs även beträffande en ekonomisk förenings kostnader för ökning respektive nedsättning av föreningens medlems- och förlagsinsatser. Den särskilda VPC-lagen upphävs.

**Utredningens förslag:** Utredningen föreslog inte någon avdragsrätt för kostnader avseende nedsättning av aktiekapital m.m.

**Remissinstanserna:** *Företagarnas riksorganisation* anser att avdragsrätten bör gälla även enskilda näringsidkare som har kostnader för att öka det egna riskbärande kapitalet i företaget. *SRF* menar att avdragsrätten skall utsträckas till att omfatta även handelsbolag. *Näringslivets skattedelegation* anser att även kostnader i samband med nedsättning av aktiekapitalet bör vara avdragsgilla.

**Skälen för regeringens förslag:** Ett aktiebolags kostnader för anskaffande av främmande kapital är avdragsgilla. Däremot anses kostnader i samband med nyemission av aktier inte avdragsgilla. Inte heller kostnader för börsintroduktion anses i regel vara 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.

Det råder således en dubbel olikformighet på detta område. Dels finns det en grundläggande skillnad vad gäller avdragsrätten för kostnader för anskaffande av eget respektive främmande kapital, dels föreligger det en skillnad i bedömningen av avdragsrätten för kostnader för ökning av aktiekapitalet, som beror på speciell lagstiftning. Frågan är om 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 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 ökning av främmande kapital är driftkostnader kan enligt regeringens mening anföras vad gäller kostnader för ökning av det egna kapitalet. Om avdragsrätt inte föreligger missgynnas finansiering med eget kapital. I möjligaste mån bör finansieringsformen bestämmas på företagekonomiska grunder, inte styras av beskattningen.

Ytterligare ett skäl för att kostnader för ökning av det egna kapitalet bör jämföras med kostnader för anskaffning av främmande kapital är att det förekommer finansieringsformer som är mellanformer av eget kapital och främmande kapital. Genom att jämföra 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.

Vad som nu sagts talar för att kostnader för ökning av det egna kapitalet 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. Likformighets-skäl talar för att avdragsrätten inte bör vara beroende av faktureringsväg.

Regeringen har inte funnit skäl att föreslå att avdrag skall medges för bolagsbildningskostnader. Med hänsyn härtill kan det ifrågasättas om ett bolag bör medges avdrag för kostnader för ökning av aktiekapitalet. Enligt regeringens mening finns det emellertid 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. Enligt regeringen motiverar denna skillnad att avdrag medges för kostnader för ökning av aktiekapitalet medan avdrag inte medges för bolagsbildningskostnader. Slutsatsen blir att man bör 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 aktiekapitalet. 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 heller 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 stora likheter med vad som gäller för aktiebolag.

Ekonomiska föreningars motsvarighet till aktiekapitalet utgörs av inbetalda medlemsinsatser. Några regler om visst minimikapital finns inte i lagen om ekonomiska föreningar. Vid sidan om 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 kapitalet och intar en mellanställning mellan medlemskapitalet och det lånade kapitalet. Insatser är inte förenade

med rösträtt men medför en viss insyn i föreningen. Insatserna skall vara bundna i minst fem år. Prop.1996/97:154

I den mån en ekonomisk förening har kostnader för att anskaffa medlemsinsatser och förlagsinsatser bör kostnaderna i enlighet med vad som föreslagits ovan vara avdragsgilla vid den löpande taxeringen.

Avdagsrätten bör även gälla kostnader i samband med nedsättning av aktiekapitalet. Motsvarande bör gälla i fråga om ekonomiska föreningar.

#### *Den särskilda VPC-lagen*

Av lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag framgår att avgifter som aktiebolag erlägger till VPC 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.

De uppgifter som enligt dessa bestämmelser kan lämnas över till VPC är samtliga av sådan karaktär att de kan hänföras till kostnader för förvaltning av aktiekapitalet. I och med att regeringen föreslår att det införs en generell regel som medger avdrag för sådana kostnader är den särskilda regleringen 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 de uppdrag man haft i åtanke täcks in av förslaget att såväl kostnader för förändring av aktiekapitalet som kostnader för förvaltning av detsamma generellt skall vara avdragsgilla (prop. 1970:99 s. 79). Även i denna del är således den särskilda regleringen onödig.

## 7.4 Förvaltningskostnader

**Regeringens förslag:** Aktiebolags och ekonomiska föreningars kostnader för förvaltning av det egna kapitalet skall vara avdragsgilla.

**Utredningens förslag:** Stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** *SRF* anser att avdagsrätten bör utsträckas till att omfatta även handelsbolag. *LRF* ifrågasätter behovet av lagstiftning och yttrar att den slopade förvärvskälleindelningen torde medföra avdagsrätt för förvaltningskostnader. *LRF* anser vidare att avdagsrätten för förtäring i samband med bolagstämma bör frikopplas från representationskostnadsbegreppet. *Kammarrätten i Jönköping* anser att det

uttryckligen skall anges i lagtexten att kostnader för att hålla bolagsstämma är avdragsgilla samt att kostnader för förtäring o.d. i samband därmed inte är avdragsgilla.

**Skälen för regeringens förslag:** I 11 kap. 7 § femte stycket aktiebolagslagen (1957:1385, ABL) föreskrivs 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 i andra fall som inte avdragsgilla. Till skillnad från de kostnader som har behandlats i föregående avsnitt är praxis således inte entydig vad gäller denna typ av kostnader. Tendensen synes 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. Mot bakgrund av förslaget att kostnader för förändringar av det egna kapitalet generellt bör betraktas som avdragsgilla 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 entydigt krävs ett klagörande i lagstiftningen.

Vad gäller kostnader för förtäring och liknande i samband med bolagsstämma åsyftas inte någon ändring av gällande rätt. De är att betrakta som representationskostnader.

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

## 7.5 Kostnader i samband med aktieförvärv

**Regeringens bedömning:** Kostnader i samband med förvärv av aktier bör inte vara direkt avdragsgilla.

**Utredningens bedömning:** Stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** Endast ett fåtal remissinstanser har yttrat sig i frågan. De anser att kostnader i samband med förvärv av aktier bör vara direkt avdragsgilla.

*Kostnader för planerade men inte genomförda aktieförvärv*

I praxis medges omedelbart avdrag för utgifter för planerade men inte genomförda aktieförvärv. Någon ändring härvidlag bör inte komma i fråga. 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 § kommunalskattelagen (1928:370, KL). Den innebär att omedelbart avdrag medges för utgifter för projektering av byggnader och markanläggningar som inte kommer till stånd. 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.

*Kostnader i samband med förvärv av aktier*

Det förhållandet att omedelbart avdrag inte medges för utgifter i samband med förvärv av aktier står i överensstämmelse 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. Man kan visserligen hävda att en lösning som innebär omedelbar avdragsrätt för utgifter för inte genomförda aktieförvärv, medan utgifter för genomförda aktieförvärv 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 fördelningsproblem hänger samman med beskattningsårets slutenhet. Dessa tillämpningsproblem bör emellertid inte överdrivas. Liknande gränsdragningar är inte ovanliga inom skatterätten.

En omedelbar avdragsrätt för kringkostnader i samband med förvärv av aktier skulle avvika från systemet i övrigt. Enligt regeringens mening saknas skäl att föreslå en sådan särlösning. Om någon ändring skulle göras borde 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 regeringens 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 (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 och 4 kap. 3 § ÅRL).

## 7.6 Flyttningskostnader

**Regeringens bedömning:** Någon ändring av gällande rätt är inte påkallad.

**Utredningens bedömning:** Överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig i frågan.

**Skälen för regeringens bedömning:** 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 inte avdragsgilla kostnader vid startande 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 bokföringslagen (1976:125, BFL) att det är fråga om en värdehöjande förbättring av tillgången.

## 7.7 Kostnader i samband med fusion

**Regeringens förslag:** Kostnader i samband med fusioner enligt 14 kap. ABL och motsvarande associationsrättslig lagstiftning görs avdragsgilla. Någon avdragsrätt för kostnader i samband med lex ASEA-utdelning införs inte.

**Utredningens förslag:** Stämmer i huvudsak överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Handelshögskolan* anser att avdrag bör kunna medges för kostnader i samband med ombildningar som accepteras skattemässigt, nämligen ombildningar vid vilka uttagsbeskattning underlåts, fusioner som omfattas av 2 § 4 mom. SIL och fissioner enligt 3 § 7 mom. SIL. *Byggtreprenörerna* anser att regeln bör ges ett eget moment eller att den skall placeras tillsammans med den föreslagna bestämmelsen om kapitalanskaffningskostnader.

**Skälen för regeringens förslag:** Tidigare har föreslagits att avdrag skall medges för kostnader för ökning av aktiekapitalet men inte för bolagsbildningskostnader. De olika synsätten motiveras med 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. Det är därför rimligt att också kostnader för att genomföra en fusion är 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 respektive tillgång. Även hos överlåtande bolag uppkommer dock kostnader för förfarandet. Kostnader vid en fusion bör enligt regeringens mening inte behandlas olika beroende på om de har betalats av det övertagande eller överlåtande bolaget. Kostnaderna bör mot den bakgrunden vara omedelbart avdragsgilla. Med hänsyn till den oklarhet som får anses råda beträffande gällande rätt krävs ett klagörande genom lagstiftning. Regleringen bör begränsas till sådana fusioner för vilka det finns en civilrättslig reglering, dvs. fusioner enligt 14 kap. aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) samt motsvarande associationsrättslig lagstiftning. Det är obehövligt att införa någon särskild reglering avseende lex ASEA-utdelning. Den omfattas av förslaget i avsnitt 7.4.

Lagtekniskt bör bestämmelsen sammanföras med de föreslagna reglerna om kostnader för förändring av aktiekapitalet m.m. och ges ett eget moment i 2 § lagen (1947:576) om statlig inkomsskatt, SIL.

## 7.8 Kostnader i skattemål

**Regeringens bedömning:** Avdragsrätt för kostnader i skattemål bör inte införas.

**Utredningens förslag:** Stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** Många remissinstanser anser att kostnader i skattemål och kostnader för att upprätta deklarationer bör vara avdragsgilla. De pekar bl.a. på lagstiftningens komplexitet och anför vidare att kostnader av detta slag är en direkt följd av näringsverksamheten. Vidare görs gällande att det brister i neutralitet mellan stora och små företag, eftersom stora företag har intern kompetens.

**Skälen för regeringens bedömning:** Enligt gällande rätt är kostnader i skattemål inte avdragsgilla. Avdrag medges således inte för ombudsarvoden i taxeringsmål. Inte heller kostnader för deklarationshjälp är avdragsgilla. 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 mervärdes-skatteprocess. Till skillnad mot kostnader vid inkomsttaxeringen rör det sig här om en skatt som kan påverka bolagets resultat före skatt. Därmed kan det sägas vara en kostnad för driften av företaget.

## 8 Lantmäterikostnader

**Regeringens bedömning:** En generell avdragsrätt för lantmäterikostnader bör inte införas.

**Utredningens förslag:** Stämmer överens med regeringens.

**Remissinstanserna:** RSV anser att kostnader för fastighetsbestämning av förenklingskäl bör läggas till anskaffningskostnaden för fastigheten och avdrag medges först vid en framtida avyttring. Bl.a. *Skogsstyrelsen* och *Företagarnas riksorganisation* anser att lantmäterikostnader bör vara omedelbart avdragsgilla. *Lantmäteriverket* anser att lantmäterikostnader för fastighetsbildning generellt bör få dras av som direktavdrag vid den löpande inkomstbeskattningen av näringsfastighet. Om generellt avdrag inte kan genomföras bör avdrag medges för strukturrationaliseringar som genomförs med stöd av ett av länsstyrelsen antaget strukturprogram. I andra hand bör avdrag medges i form av värdeminskningsavdrag. Avdragsrätten bör avse även lantmäteriförrättningar enligt anläggningslagen och ledningsrättslagen.

**Skälen för regeringens bedömning:** Kapitalförlustutredningens slutsats, som delas av regeringen, är att lantmäterikostnaderna skatterättsligt behandlas på ett sätt som är helt förenligt med skattesystemets grundläggande



principer. Skäl att utifrån rent principiella synpunkter medge avdrag för lantmäterikostnader vid den löpande beskattningen föreligger således inte. Detta gäller även s.k. omarronderingar. Fråga är dock om det likväl 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 av Kapitalförlustutredningens betänkande 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 inte göras någon åtskillnad mellan förvärv genom köp eller genom fastighetsreglering eller annan fastighetsbildningsåtgärd. 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. En lagändring som innebär att omedelbart avdrag medges för lagfartskostnader och lantmäterikostnader i samband med strukturrationaliseringar inom jord- och skogsbruket inger emellertid betänkligheter. Ett problem som 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 skulle trots en sådan regel ändå uppkomma.

En mer avgörande invändning är 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 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 värdeminskningsskattavdrag, 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. Prop.1996/97:154

Lantmäteritaxan innehåller emellertid möjligheter till nedsättning av ersättningen. Omarronderingsfallen är i regel av sådan karaktär att de omfattas av dessa bestämmelser. Skall man underlätta omarronderingar bör man i första hand välja att öka nedsättningsbeloppets storlek i stället för att införa särregler på skatterättens område.

## 9 Avveckling av aktiebolag

### 9.1 Bakgrund

Från och med den 1 januari 1995 delas aktiebolagen in i två kategorier, publika och privata bolag (prop. 1993/94:196, bet. 1993/94:LU32, SFS 1994:802 och bet. 1994/95:LU1, SFS 1994:1395). Alla aktiebolag som bildats efter den 1 januari 1995 måste ha minst 100 000 kr i aktiekapital. För befintliga bolag gäller att de måste ha anmält den nödvändiga ökningen av aktiekapitalet till Patent- och registreringsverket före utgången av år 1997. Annars blir bolaget avregistrerat och avförs ut aktiebolagsregistret. Aktiebolaget är därmed upplöst. Ett bolag som inte har ett registrerat aktiekapital som uppgår till 100 000 kr kan också avregistreras om samtliga aktieägare och styrelseledamöter samt verkställande direktören begär det före utgången av oktober 1997.

En upplösning av ett aktiebolag medför skatterättsliga konsekvenser för såväl bolaget som dess ägare. Ägaren blir reavinstbeskattad och för bolagets del kommer bl.a. uttagsbeskattning i fråga.

Riksdagen beslöt våren 1996 (prop. 1995/96:168, bet. 1995/96:SkU27, SFS 1996:761) att införa regler i syfte att underlätta ett byte av företagsform för de aktiebolag som inte klarar av det nya minikravet. Den principiella utgångspunkten för lagstiftningen är att skattereglerna skall vara neutrala i fråga om valet av företagsform, dvs. skattereglerna skall varken försvåra eller ge incitament till att byta företagsform. Lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (avvecklingslagen) ger i princip inte heller någon definitiv skattelättnad. Avsikten är endast att göra det möjligt att driva aktiebolagens verksamhet vidare utan omedelbara skattekonsekvenser. I det följande föreslår regeringen att avvecklingslagen justeras i några avseenden.

### 9.2 Fastigheter som ändrar karaktär till omsättningstillgångar m.m.

<b>Regeringens förslag:</b> Övertagaren får i princip använda aktiebolagets anskaffningsvärde.
--

**Skälen för regeringens förslag:** Aktier i fastighetsförvaltande bolag som ägs av den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter utgör omsättningstillgång hos den skattskyldige om fastigheterna vid ett direkt ägande hade varit omsättningstillgång hos den skattskyldige och om bl.a. intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och företaget. I företaget utgör fastigheterna däremot anläggningstillgång. Fastigheterna ändrar normalt karaktär till omsättningstillgång vid de verksamhetsöverföringar som regleras i avvecklingslagen. En särskild värderingsregel (7 § fjärde stycket) infördes för de här fallen. Bestämmelsen innebär att övertagaren skall ta upp fastigheterna till ett belopp som svarar mot aktiernas skattemässiga värde. Bestämmelsen syftar till att upprätthålla kontinuiteten i beskattningen i de fall en fastighet övertas och därmed blir omsättningstillgång hos övertagaren. Beroende bl.a. på att regeln inte tar hänsyn till olika sätt att finansiera ett fastighetsförvärf har den fått en utformning som många gånger ger ett felaktigt beskattningsresultat.

Fastighetsförvärf är ofta lånefinansierade. Vid beräkning av räntefördelningsunderlaget kommer – från och med det andra verksamhetsåret – fastigheter som ändrat karaktär till omsättningsfastigheter att tas upp till ett värde som understiger anskaffningskostnaden. Skuldsidan kommer däremot att belastas fullt ut med lånet. Detta kan medföra att övertagaren får ett negativt fördelningsunderlag och därigenom negativ räntefördelning. Vidare kan takbeloppet enligt lagen (1993:1537) om expansionsmedel (expansionsmedelslagen) i en del situationer att bli negativt, vilket får till följd att expansionsmedel måste lösas upp. Slutligen blir den skattepliktiga vinsten vid en eventuell försäljning hög. Motsvarande effekter kan även uppkomma om förvärfvet har finansierats med intjänade vinstmedel. Den särskilda värderingsregeln kan således i en del situationer leda till materiellt felaktigt resultat. Ett sätt att lösa problemet är att låta övertagaren använda aktiebolagets anskaffningskostnad för fastigheten. Beloppet bör kunna jämkas om aktierna har tagits upp till ett lägre belopp än anskaffningskostnaden i räkenskaperna. Hänför sig värdenedgången till något annat än fastigheten skall beloppet givetvis inte jämkas.

En upplösning av ett aktiebolag är ur aktieägarnas synpunkt detsamma som en avyttring av aktierna. I 4 § avvecklingslagen finns en bestämmelse som anger att avregistreringen inte skall föranleda reavinstbeskattning. Bestämmelsen gäller alltså formellt inte aktier som skattemässigt utgör omsättningstillgång. Avsikten har dock, som redan framgått, varit att även bolag vars aktier utgör omsättningstillgång skall kunna avvecklas utan vinstbeskattning. Regeringen föreslår därför att avvecklingslagen justeras för att säkerställa att avvecklingen inte heller i sådana fall skall föranleda beskattning.

### 9.3 Expansionsmedel

**Regeringens förslag:** När övertagarens expensionsmedel beräknas skall aktiebolagets egna kapital korrigeras på så sätt att det minskas med det bokförda värdet på uttagsbeskattad egendom.

**Skälen för regeringens förslag:** Expansionsmedel i enskild näringsverksamhet (eller för delägare i handelsbolag) motsvaras i princip av aktiebolagets fria egna kapital, dvs. sådana vinstmedel som kan delas ut eller fonderas för att senare användas t.ex. för expansion av verksamheten. I avvecklingslagen finns en bestämmelse (14 §) som syftar till att bibehålla kontinuiteten i beskattningen på så sätt att endast förstaledsbeskattat kapital i aktiebolaget skall utgöra förstaledsbeskattat kapital hos övertagaren. Detta åstadkoms genom att övertagarens expensionsmedel vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret anses motsvara 138,89 % av aktiebolagets egna kapital, minskat med tillskjutet kapital. Som bestämmelsen är utformad kan merbeskattning bli följden i de fall uttagsbeskattade belopp ingår i underlaget för beräkning av expensionsmedel. Regeringen anser därför att det egna kapitalet även bör minskas med det bokförda värdet av sådan egendom som uttagsbeskattas. Förslaget motiveras närmare i författningskommentaren.

## 10 Medlemsinlåning till producentföreningar

**Regeringens förslag:** En medlems fordran på en producentförening skall anses utgöra en tillgång i näringsverksamheten om medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

**Skälen för regeringens förslag:** Till intäkt av näringsverksamhet hänförs enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) samtliga intäkter i pengar eller varor som influtit i verksamheten. Intäkten skall vara av sådan beskaffenhet att den normalt är att räkna med i verksamheten. I punkt 2 av anvisningarna till 22 § KL finns bestämmelser om ränta och utdelning. Till näringsverksamheten räknas ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten, ränta på kundfordringar och ränta på omsättningstillgångar. I förarbetena har lagstiftaren uttalat, för de fall särskilda regler saknas, att kapitalplaceringar endast undantagsvis skall beskattas i inkomstlagen näringsverksamhet ( t.ex. prop. 1993/94:50 s. 224 och senast prop. 1995/96:168 s. 18 och 31). Uppräkningen av fall där ränta och utdelning skall beskattas i inkomstlagen kapital har mot bakgrund av förarbetsuttalandena (prop. 1989/90:110 s. 661) i praxis ansetts vara uttömmande (jfr Regeringsrättens dom, mål nr 5341-1996, av den 28 januari 1997).

Enligt 2 § lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning utgörs fördelningsunderlaget vid räntefördelning av skillnaden mellan skulder och

tillgångar i näringsverksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Takbeloppet vid beräkning av expensionsmedel beräknas enligt 7 § lagen (1993:1537) om expensionsmedel enligt samma grunder.

Kooperationen har av tradition finansierat verksamheten med medel som härrör från medlemmarna. Medlemmarnas inlåning till jord- och skogsbrukets producentföreningar uppgår till ca 3 miljarder kr. Fordringarna på föreningarna synes alltid ha redovisats i näringsverksamheten.

Regeringsrättens dom av den 28 januari 1997 får till följd att medlemmarnas inlåning till lantbrukskooperationen inte utgör en tillgång i näringsverksamheten. Fordringarna på föreningarna får därför inte räknas in i underlaget för räntefördelning eller i taket för expensionsmedel.

Regeringen anser att det är uppenbart att fordringarna på lantbrukskooperationen har en sådan stark anknytning till medlemmarnas verksamhet att de bör anses utgöra en tillgång i näringsverksamheten om medlemskapet i föreningen betingas av medlemmens näringsverksamhet. Regeringen föreslår därför att bestämmelserna i punkt 1 och 2 av anvisningarna till 22 § KL ändras så att det framgår att en fordran på en producentförening får räknas som tillgång i verksamheten. Förslaget aktualiserar även en justering av 9 § lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning.

Det kan inte uteslutas att det finns någon näringsidkare som har haft skäl att redovisa en sådan fordran som nu är ifråga i inkomstslaget kapital. För att förslaget inte skall strida mot förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning till den skattskyldiges nackdel föreslår regeringen att bestämmelsen blir obligatoriskt tillämplig från och med 1999 års taxering. Mot bakgrund av att fordringarna i regel redovisats i näringsverksamheten bör reglerna dock på yrkande av den skattskyldige få tillämpas från och med taxeringsåret 1995.

## 11 Övergångspost vid räntefördelning

**Regeringens förslag:** Har vid beräkning av övergångsposten en fastighet tagits upp till lägre belopp än det högsta av de värden som följer av de båda värderingsreglerna i lagen om räntefördelning vid beskattning skall övergångsposten fr.o.m. 1998 års taxering minskas med mellanskillnaden.

**Skälen för regeringens förslag:** Vid räntefördelning enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning skall ett fördelningsunderlag beräknas. Fördelningsunderlaget utgörs av skillnaden mellan tillgångar och skulder i förvärvskällan värderade på visst sätt. Fastigheter som utgör anläggningstillgångar skall enligt huvudregeln i 13 § punkt 4 tas upp till anskaffningsvärdet minskat med medgivna värdeminskingsavdrag. I fråga om fastigheter som förvärvats före utgången av år 1990 finns en alternativ värderingsregel i 14 § enligt vilken fastigheten i stället får värderas till viss del av det för år 1993 gällande taxeringsvärdet.

Om skulderna överstiger tillgångarna, dvs. om det egna kapitalet är negativt, föreligger ett negativt fördelningsunderlag. Vid införandet av systemet med räntefördelning ville man undvika att gamla underskott skulle ge upphov till negativ räntefördelning. Vid 1995 års taxering eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte taxerades för inkomst av näringsverksamhet detta år, vid 1996 års taxering, fick därför fördelningsunderlaget, om det var negativt, ökas med ett belopp motsvarande det negativa underlaget. Detta belopp benämns övergångsposten. Vid de följande taxeringarna behandlas övergångsposten som en tillgångspost och läggs till fördelningsunderlaget.

En värdering av en fastighet enligt den ena värderingsregeln kan ge ett kraftigt negativt fördelningsunderlag samtidigt som en värdering enligt den andra regeln ger ett positivt fördelningsunderlag. Inom delar av skatteförvaltningen finns en uppfattning om att det föreligger valfrihet att växla mellan värderingsreglerna över åren. Vid beräkning av övergångsposten skulle man enligt detta synsätt kunna tillämpa den värderingsregel som ger lägst fastighetsvärde och därigenom få en hög övergångspost, för att på följande år skifta till den värderingsregel som ger ett högre fastighetsvärde. Efter tillägg för övergångsposten ger förfarandet ett betydligt högre underlag för positiv räntefördelning. Avsikten med bestämmelserna var självfallet inte att de skulle ges en sådan innebörd. Med hänsyn härtill föreslår regeringen att ett förtydligande görs i 18 § lagen om räntefördelning vid beskattning. Har fastighet vid beräkning av övergångsposten tagits upp till lägre belopp än det högsta av de värden som följer av de båda värderingsreglerna skall övergångsposten minskas med mellanskillnaden. Ändringen träder i kraft den 1 december 1997 och skall, i enlighet med vad Lagrådet förordat, tillämpas första gången i fråga om det beskattningsår som påbörjas närmast efter ikraftträdandet.

## 12 Budgeteffekter

Kostnaderna för en avdragsrätt för förlust av kontanta medel genom brott kan antas ha en varaktig effekt på de offentliga finanserna på drygt 10 mkr årligen. Budgeteffekterna av ett utvidgat avdrag för kostnader i samband med nyemission torde varaktigt ligga mellan 20 och 30 mkr per år.

## 13 Författningskommentarer

Prop.1996/97:154

### 13.1 Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

#### 20 §

Ändringen är en följd av att kapitalförlustbegreppet avskaffas.

#### **Anvisningar**

##### *till 22 §*

###### punkt 1

I *tredje stycket* görs ett tillägg som innebär att reavinst vid avyttring av en medlems fordran på en kooperativ ekonomisk förening beskattas i näringsverksamheten om medlemskapet betingas av verksamheten.

###### punkt 2

I *första stycket* görs ett tillägg som innebär att ränta på inlåning till en kooperativ ekonomisk förening skall beskattas i näringsverksamheten om innehavet betingas av näringsverksamheten. Motiven för ändringen finns i avsnitt 10. Vidare har en inskränkning gjorts i tredje meningen för att åstadkomma överensstämmelse med anvisningspunkt 1. Bestämmelsen omfattar i fortsättningen endast andelar i kooperativa ekonomiska föreningar.

##### *till 23 §*

###### punkt 1

I anvisningspunkten har införts ett nytt fjärde stycke som behandlar förluster som uppkommit i en näringsverksamhet. Bestämmelsen är en följd av att kapitalförlustbegreppet avskaffas. Finns det särskilda bestämmelser såsom för reaförluster 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 inte annat 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 om hur denna typ av förluster skall behandlas.

Hur förlusten skall dras av, dvs. omedelbart eller i form av värdeminskingsavdrag, 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. 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 en utvidgning av avdragsrätten. För sådana förluster införs dock särskilda begränsningsregler.

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 inte 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 tappat kontanta medel som tillhör verksamheten.

Förluster av kontanta medel genom brott omfattas av avdragsrätten. Av skäl som redovisas i avsnitt 6.3 begränsas avdragsrätten till de fall där den skattskyldige kan visa att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Denna begränsning framgår av andra meningen. Om förlusten har uppkommit genom stöld eller rån gäller vidare (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. Beloppsbegränsningen, som inte avser förluster på grund av förskingring, motiveras i avsnitt 6.4. I det sist nämnda avsnittet förklaras också vad som avses med uttrycket "kontanta medel".

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.

## 13.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt Prop.1996/97:154

### 2 § 16 mom.

Momentet är nytt. Av *första stycket* framgår att avdrag medges för olika kringkostnader som kan uppkomma i samband med en fusion. Några exempel på denna typ av kostnader är utgifter för rådgivning, prospekt och annonsering.

Avdragsrätten gäller samtliga sådana fusioner som avses i 2 § 4 mom. första stycket SIL. Dessutom omfattas även andra typer av fusion enligt aktiebolagslagen än fusioner mellan moderbolag och helägt dotterbolag.

I *andra stycket* regleras ett aktiebolags avdragsrätt för kostnader för förändring och förvaltning av aktiekapitalet, t.ex. kostnader för rådgivning, prospekt, annonsering och kostnader för utbetalning av utdelning.

Med aktiebolag avses även bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag.

Också en ekonomisk förenings kostnader i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser och för förvaltning av insatserna omfattas av avdragsrätten.

## 13.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning

### 9 §

I bestämmelsen införs ett tillägg som förtydligar att egendom enligt de uppräknade paragraferna räknas som tillgång vid beräkning av fördelningsunderlaget om avkastningen på egendomen beskattas i näringsverksamhet.

### 18 §

Ändringen tar sikte på sådana fall där en fastighet när övergångsposten beräknades, dvs. normalt vid 1995 års taxering, värderades efter den värderingsregel som gav det lägsta fastighetsvärdet. I sådana fall skall övergångsposten fortsättningsvis minska med ett belopp motsvarande mellanskillnaden mellan de båda värderingsreglerna.

### 13.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

#### 4 §

Genom ändringen klarläggs det att aktiebolag vars aktier utgör omsättningstillgångar skall kunna avvecklas utan att ägaren vinstbeskattas.

#### 7 §

Ändringen i *fjärde stycket* innebär att aktiebolagets fastigheter skall tas upp till bolagets anskaffningsvärde i de fall aktierna utgör omsättningstillgång enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL. Värdet skall jämkas om aktierna vid tillämpningen av punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL tagits upp till ett lägre belopp än anskaffningsvärdet under förutsättning att värdenedgången hänför sig till fastigheten/fastigheterna.

#### 14 §

Ändringen gör det möjligt att korrigera aktiebolagets egna kapital på så sätt att uttagsbeskattade belopp inte ingår i övertagarens expensionsmedel. Genom korrigeringen undviks merbeskattning. Ett exempel visar.

Ett enmansaktiebolag använder förstaledsbeskattat kapital för en investering i värdepapper. Efter avregistreringen drivs verksamheten vidare i form av enskild näringsverksamhet. Värdepapper får normalt inte ingå i enskild näringsverksamhet. Aktiebolaget blir uttagsbeskattat. Led två i beskattningen utlöses i och med att övertagaren utdelningsbeskattas. Det förstaledsbeskattade kapitalet enligt bolagets sista balansräkning omräknas till expensionsmedel hos övertagaren. På grund av att tillgångarna som svarar mot expensionsmedlen inte kan ingå i näringsverksamheten minskar takbeloppet vid beskattningsårets utgång. Härigenom utlöses en trippelbeskattning. Detta undviks om aktiebolagets egna kapital minskas med aktiebolagets bokförda värde på egendomen i fråga. Huruvida bolaget finansierat anskaffningen av aktierna med balanserade vinstmedel eller på annat sätt saknar betydelse. Regeln tillämpas alltså i vilketdera fallet. Detta ger också det materiellt riktiga resultatet i båda fallen.

En liknande situation uppkommer när fastigheter (bostadsrätter) byter karaktär till privatbostadsfastigheter (privatbostäder). I den mån sådana fastigheter har finansierats med förstaledsbeskattat kapital kommer det att omräknas till expensionsmedel hos övertagaren. Även här blir konsekvensen att expensionsmedel måste lösas upp, eftersom fastigheten inte ingår i näringsverksamheten. Aktiebolagets egna kapital bör emellertid inte korrigeras i detta fall. I annat fall skulle den del av i bolaget kvarhållna förstaledsbeskattade vinstmedel som svarar mot fastighetens anskaffningsvärde undgå det andra ledet i den ekonomiska

dubbelbeskattningen av aktiebolag. Detta kompenseras inte vid Prop.1996/97:154  
reavinstbeskattningen vid en framtida försäljning av fastigheten. Någon  
merbeskattnig uppkommer således inte i fallet med privatbostadsfastigheter.

## 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 inlutit 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 erlagga, 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 associationsrättslig 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 föreningss 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 finansierings- förslag 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) Prop. 1996/97:154  
om allmän försäkring uppkommer en förstärkning av de offentliga finanserna Bilaga 1  
med 60 mkr per år.

# Kapitalförlustutredningens lagförslag

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 2

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

Häri genom 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§<sup>1</sup>

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:

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 §;

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige 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 § studieslödslagen (1973:349), 52, 52 a och 55 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt

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;

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 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 § studieslödslagen (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 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;

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;*

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).

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).

### 33 §

1. mom.<sup>2</sup> 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

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;

ökad levnadskostnad vid resa i  
tjänsten utom den vanliga verksam-  
hetsorten som varit förenad med  
övernattning;

färdkostnad vid resa i tjänsten;

kostnad för facklitteratur, in-  
strument och dylikt, *som varit nödigt  
för tjänstens fullgörande.*

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;

ökad levnadskostnad vid resa i  
tjänsten utom den vanliga verksam-  
hetsorten som varit förenad med  
övernattning;

färdkostnad vid resa i tjänsten;

kostnad för facklitteratur, in-  
strument 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.<sup>3</sup> 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 närings-  
verksamheten 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 avdragsrätt 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.*

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 2

---

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1995:651.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1994:1990.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1990:650.

## 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.<sup>1</sup> 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 goodwill:s natur övertagits skall vid beräkning av värdeminskningsskatt 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.

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 medgett 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.*

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 2

---

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1994:1859.

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

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 2

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.

## Förteckning över remissinstanser

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 3

Efter remiss har yttrande kommit in från Riksskatteverket (RSV), Hovrätten över Skåne och Blekinge, Kammarrätten i Jönköping, Brottsförebyggande rådet (BRÅ), Datainspektionen, Bokföringsnämnden (BFN), Kommerskollegium, Rikspolisstyrelsen, Riksrevisionsverket (RRV), Skogsstyrelsen, Jordbruksverket, Närings- och teknikutvecklingsrådet (NUTEK), Handelshögskolan i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Byggtrepenörerna, Finansbolagens förening, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarnas riksorganisation, Grossistförbundet Svensk handel, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd KLYS, Kooperativa förbundet (KF), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Skogsägarnas Riksförbund, Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF), Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare, Svenska kommunförbundet, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Industriförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Tjänsteförbundet.

Yttrande har också kommit in från Lantmäteriverket.

Riksskatteverket har hämtat in yttranden från Skattemyndigheterna i Stockholms, Uppsala, Hallands, Göteborgs- och Bohus och Jämtlands län.

Lantbrukarnas Riksförbund och Skogsägarnas Riksförbund har kommit in med ett gemensamt yttrande. Sveriges Jordägareförbund hänvisar i sitt remissvar till detta yttrande.

Svenska Arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Stockholms Handelskammare och Sveriges Industriförbund hänvisar i sina remissvar till Näringslivets Skattedelegations yttrande.

Riksbanken, Riksförsäkringsverket, Bankstödsnämnden, Samhällsvetenskapliga fakulteten vid Uppsala universitet, Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Föreningsbanken, Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Redovisningsrådet, Sparbankernas Bank AB, Svensk Industriförening, Svenska Revisorssamfundet SRS, Svenska Samernas Riksförbund, Svenska uppfinnareföreningen, Sveriges ackordscentral, Sveriges Fiskares Riksförbund och Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) har avstått från att yttra sig.

## Remitterade lagförslag

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 4

### 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 §, punkt 1 och 2 av anvisningarna till 22 § samt punkt 1 av anvisningarna till 23 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 20 §<sup>1</sup>

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:

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 §;

värdet av arbete, som i den skattskyldiges förvärvsverksamhet utförts av den skattskyldige 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;

ränta enligt 8 kap. 1 § studiestödslagen (1973:349), 52, 52 a och 55 §§ lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, 5 kap. 12 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, 31 § tullagen (1994:1550), 60 § fordonsskattelagen (1988:327), 36 § lagen (1996:1030) om underhållsstöd och 19 kap. 2 och 4 – 9 §§ skattebetalningslagen (1997:000) samt dröjsmålsavgift beräknad enligt lagen (1997:000) om dröjsmålsavgift.

avgift enligt lagen (1972:435) om överlastavgift;

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

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

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

avgift enligt 26 § arbetstidslagen (1982:673);

avgift enligt 21 § insiderlagen (1990:1342);

avgift enligt 22 § tredje stycket lagen (1993:737) om bostadsbidrag;

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;

skatteavdrag för vilket arbetsgivare är betalningsskyldig enligt skattebetalningslagen;

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;*

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).

### Anvisningar

#### till 22 §

1.<sup>2</sup> 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. Hit räknas inflytande betalning för varor, som den skattskyldige handlar med eller tillverkar. Det sagda gäller även då näringsidkaren vid överlåtelse av verksamheten låter befintliga varor ingå i överlåtelsen. Denna överlåtelse utgör då så att säga den sista affärshändelsen i verksamheten.

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 värdeminskningssavdrag. Även ersättning som i fall som avses i 2 §

andra och tredje styckena lagen (1990:663) om ersättningsfonder uppbärs av en fysisk person eller ett dödsbo utgör intäkt av näringsverksamhet om den skattskyldige begär det.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs vidare vinst vid icke yrkesmässig avyttring (realisationsvinst) av andel i sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida innehavet av andelen betingats av sådan verksamhet. *Detsamma gäller medlemsfordran på en sådan ekonomisk förening om medlemskapet betingats av medlemmens näringsverksamhet.* I fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet också realisationsvinst vid avyttring av andra tillgångar som avses i 27 § 1 mom., av tillgångar som avses i 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. nämnda lag.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Vad nu sagts gäller dock endast om vederlag eller vinst vid en avyttring skulle ha tagits upp som intäkt av näringsverksamhet och särskilda skäl mot uttagsbeskattning inte föreligger. Uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på denna beskattas ej. Uttag av andra aktier än sådana som utgör omsättningstillgångar enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § beskattas inte heller om aktierna delats eller skiftats ut enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket eller 3 § 8 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Värdet av bilförmån beräknas enligt bestämmelserna i punkterna 2 och 4 av anvisningarna till 42 §.

Uttagsbeskattning skall även ske – under förutsättning att särskilda skäl mot det inte föreligger –

1. om verksamheten i en förvärvskälla har upphört,
2. om en näringsidkare upphört att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla,
3. om inkomst av en förvärvskälla skall undantas från beskattning på grund av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning eller

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

4. i fråga om tillgång som har förts över från en del av en förvärvskälla till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

I fall som avses i sjätte stycket 2 och 3 skall uttagsbeskattning dock inte ske till den del tillgångarna i förvärvskällan knutits till ett fast driftställe i Sverige. Undantas endast en del av inkomsten från en förvärvskälla från beskattning på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, gäller sjätte stycket 3 tillgångar som är hänförliga till motsvarande del av förvärvskällan.

2.<sup>3</sup> Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. *Detsamma gäller beträffande ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). Utdelning på inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar utgör intäkt av näringsverksamhet om innehavet av den till insatsen knutna andelen betingas av sådan verksamhet.*

2. Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. *Till intäkt av näringsverksamhet räknas också ränta och utdelning på omsättningstillgångar samt utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg). Ränta och utdelning på sådan andel i ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgör intäkt av näringsverksamhet om innehavet av andelen betingas av verksamheten. Detsamma gäller ränta på en medlems fordran på en ekonomisk förening om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet.*

Som intäkt av näringsverksamhet räknas i fråga om handelsbolag all ränta och utdelning samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 §.

till 23 §

1.<sup>4</sup> 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.,

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*



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.

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 4

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.

Om den skattskyldige i sina räkenskaper har inräknat sådana räntor som avses i första och andra styckena i utgiften för anskaffningen av en tillgång och denna utgift enligt bestämmelser i denna lag skall dras av genom årliga värdeminskningsskatt, gäller bestämmelserna om sådana avdrag även beträffande räntorna.

*Till kostnad i näringsverksamhet hänförs vidare förluster som har uppkommit i verksamheten om inte annat följer av punkt 33 eller särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. I fråga om förlust av kontanta medel genom brott krävs att den skattskyldige visar att förlusterna för avdrag föreligger. 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.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 december 1997 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering. På yrkande av den skattskyldige får den nya bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 22 § tillämpas redan fr.o.m. 1995 års taxering.

<sup>1</sup> Lydelse enligt prop. 1996/97:100.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1994:1857.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1994:1855.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1995:1613.

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

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 4

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt<sup>1</sup> skall införas ett nytt moment, 2 § 16 mom., av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

2 §

*16 mom. Överlåtande och övertagande företag medges avdrag för kostnader i samband med fusion som avses i 2 § 4 mom. första stycket samt annan fusion enligt 14 kap. 1 § aktieföretagslagen (1975:1385).*

*Ett aktieföretag medges avdrag för kostnader för förändring av aktiekapitalet och för förvaltning av bolagets kapital. Detsamma gäller en ekonomisk förenings kostnader för ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 december 1997 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

3 Förslag till lag om ändring av lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning Prop. 1996/97  
Bilaga 4

Härigenom föreslås att 9 och 18 §§ lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

9 §<sup>1</sup>

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte vederlag eller realisationsvinst vid avyttring av egendomen utgör intäkt av näringsverksamhet. Andel i handelsbolag skall aldrig räknas som tillgång.

Som tillgång räknas inte egendom som avses i 27 § 1 mom., 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt såvida inte *avkastning av egendomen eller* vederlag eller realisationsvinst vid avyttring av egendomen utgör intäkt av näringsverksamhet. Andel i handelsbolag skall aldrig räknas som tillgång.

18 §

Är vid 1995 års taxering eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst av näringsverksamheten detta år, vid 1996 års taxering, fördelningsunderlaget – beräknat utan sådan jämkning som avses i 19 § – negativt, skall fördelningsunderlaget ökas med motsvarande belopp (övergångsposten).

Är vid 1995 års taxering eller, om den skattskyldige på grund av förlängt räkenskapsår inte skall taxeras för inkomst av näringsverksamheten detta år, vid 1996 års taxering, fördelningsunderlaget – beräknat utan sådan jämkning som avses i 19 § – negativt, skall fördelningsunderlaget ökas med motsvarande belopp (övergångsposten). *Har fastighet som inte utgör omsättningstillgång vid denna taxering tagits upp till lägre belopp än det högsta av de värden som följer av 13 § 4 eller 14 § skall övergångsposten minskas med mellanskillnaden.*

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Prop. 1996/97  
Bilaga 4

I fråga om delägare i handelsbolag skall ö vergångsposten reduceras i den mån delägarrens nettouttag från bolaget (uttag över tillskott) under beskattningsår som taxerats åren 1991–1994 ö verstigit såväl hans skattepliktiga nettoinkomst från bolaget (skattepliktiga inkomster utöver avdragsgilla underskott) som hans andel av bolagets resultat.

Övergår näringsverksamheten eller, i fråga om handelsbolag, andelen till en fysisk person eller ett dödsbo på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, ö vertas ö vergångsposten av förvärvaren.

---

Denna lag träder i kraft den 1 december 1997 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1994:1885.

4 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Prop. 1996/97  
Bilaga 4

Härigenom föreskrivs att 4, 7 och 14 §§ lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

4 §

Skattepliktig *realisationsvinst* eller avdragsgill *realisationsförlust* skall inte anses uppkomma genom sådan avregistrering som anges i 1 §. Detsamma gäller i fråga om tillskott av aktier till handelsbolag eller ekonomisk förening som övertar verksamheten enligt 2 §.

Skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust skall inte anses uppkomma *på aktierna i bolaget* genom sådan avregistrering som anges i 1 §. Detsamma gäller i fråga om tillskott av aktier till handelsbolag eller ekonomisk förening som övertar verksamheten enligt 2 §.

Avyttras övertagna tillgångar som inte föranlett uttagsbeskattning enligt 3 §, skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig när frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust bedöms.

7 §

Övertagaren skall ta upp lager, fordringar och liknande tillgångar till ett belopp motsvarande de utgående värdena i den balansräkning som aktiebolaget upprättat vid övertagandet. Det värde som övertagaren skall ta upp lagret till skall dock jämkas, om lagret omfattat en fastighet som vid övertagandet ändrar karaktär till privatbostadsfastighet.

Har byggnad, markanläggning, inventarium, patenträtt eller tillgång av goodwill natur tagits över, skall aktiebolaget och övertagaren anses utgöra en skattskyldig när värdeminskingsavdrag och likande avdrag samt vad som återstår oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde beräknas.

Har betalningsansvaret för framtida utgifter tagits över och har aktiebolaget medgett avdrag för utgifterna, skall motsvarande belopp tas upp som intäkt hos övertagaren. Avdragsrätten för övertagaren prövas med utgångspunkt i de förhållanden som gäller vid utgången av beskattningsåret.

*Nuvarande lydelse*

Utgör aktierna i aktiebolaget omsättningstillgång enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) skall aktiebolagets fastigheter hos övertagaren tas upp till ett belopp motsvarande det värde aktierna tagits upp till enligt punkt 2 av anvisningarna till 24 § nämnda lag. Det belopp som övertagaren skall ta upp skall dock jämkas, om värdet på aktierna i mer än ringa omfattning är hänförligt till annat än sådana fastigheter.

*Föreslagen lydelse*

Utgör aktierna i aktiebolaget omsättningstillgång enligt punkt 4 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) skall aktiebolagets fastigheter hos övertagaren tas upp till *anskaffningsvärdet i bolaget. Det belopp som övertagaren skall ta upp skall dock jämkas om aktierna vid tillämpning av punkt 2 av anvisningarna till 24 § nämnda lag tagits upp till lägre belopp än anskaffningsvärdet. Jämkning skall dock inte ske om värdenedgången är hänförlig till annat än fastigheterna.*

Prop. 19969/97  
Bilaga 4

Utöver vad som anges i första – fjärde styckena skall övertagaren redovisa skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader som annars varit hänförliga till aktiebolaget.

14 §

Vid tillämpning av lagen (1993:1537) om expensionsmedel gäller att övertagaren vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses ha expensionsmedel som svarar mot 138,89 procent av ett belopp som utgörs av aktiebolagets eget kapital minskat med tillskjutet kapital. I fråga om delägare i handelsbolag och enkelt bolag gäller motsvarande beträffande dennes del av kapitalet.

Vid tillämpning av lagen (1993:1537) om expensionsmedel gäller att övertagaren vid taxeringen för det närmast föregående beskattningsåret skall anses ha expensionsmedel som svarar mot 138,89 procent av ett belopp som utgörs av aktiebolagets eget kapital minskat med tillskjutet kapital. *Aktiebolagets egna kapital skall därvid minskas med det bokförda värdet på egendom som beskattas enligt 3 § andra stycket.* I fråga om delägare i handelsbolag och enkelt bolag gäller motsvarande beträffande dennes del av kapitalet.

Prop. 19969/97  
Bilaga 4

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Överstiger anskaffningsvärdet för aktierna, beräknat enligt 27 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, det tillskjutna kapitalet, skall det egna kapitalet minskas med anskaffningsvärdet.

---

Denna lag träder i kraft den 1 december 1997.

5 Förslag till lag om upphävande av lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag Prop. 19969/97  
Bilaga 4

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 alljämt vid 1998 och tidigare års taxeringar.



## LAGRÅDET

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 5

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1997-05-29

**Närvarande:** justitierådet Staffan Magnusson, f.d. presidenten  
i Försäkringsöverdomstolen Leif Ekberg, regeringsrådet Leif Lindstam.

Enligt en lagrådsremiss den 15 maj 1997 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
2. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lag om ändring i lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning,
4. lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek,
5. lag om upphävande av lagen (1970:599) om avdrag vid inkomsttaxeringen för avgifter till Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Lena Lagercrantz.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

### Förslaget till lag om ändring i kommunalskattelagen

I lagrådsremissen föreslås bl.a. ett tillägg i tredje stycket i punkt 1 av anvisningarna till 22 §. Tillägget innebär att intäkt av näringsverksamhet skall kunna anses föreligga i vissa fall när avyttring sker av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening som avses i 2 § 8 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Lagrådet förordar att den tillagda bestämmelsen förtydligas och ges följande utformning:

"Detsamma gäller vinst vid icke yrkesmässig avyttring av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet."

I punkt 1 av anvisningarna till 23 § föreslås ett nytt fjärde stycke som behandlar förluster som har uppkommit i en näringsverksamhet. Förslaget är en följd av att kapitalförlustbegreppet avskaffas och att föreskrifterna om kapitalförlust i punkt 5 av anvisningarna till 20 § föreslås upphöra att gälla.

I första meningen i det föreslagna stycket sägs att till kostnad i näringsverksamhet skall hänföras förluster som har uppkommit i verksamheten, om inte annat följer av punkt 33 eller särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger. I punkt 33 regleras avdragsrätten för

realisationsförluster. Enligt Lagrådets mening vinner bestämmelsen i klarhet, om den formuleras om och ges följande lydelse:

Prop. 1996/97:154  
Bilaga 5

"Till kostnad i näringsverksamhet hänförs vidare, utöver förluster som avses i punkt 33, andra förluster som har uppkommit i verksamheten, om inte särskilda skäl mot avdragsrätt föreligger."

I andra meningen begränsas avdragsrätten för förlust av kontanta medel genom brott till de fall där "den skattskyldige visar att förutsättningarna för avdrag föreligger". Möjligheterna till missbruk av avdragsrätten motiverar enligt remissförslaget en sådan särskild bevisregel.

Det är en allmän princip i taxeringsmål att den skattskyldige har bevisbördan för de avdrag som yrkas. Härav torde följa att det i princip åligger en skattskyldig som vill utnyttja den föreslagna avdragsrätten att visa att han förlorat kontanter genom brott och att kontanterna utgjort tillgångar i näringsverksamheten. Vidare får det anses åligga honom att visa hur stor förlusten är.

I och för sig talar missbruksrisken för att man, när det gäller det nu diskuterade avdraget, ställer upp ett högt beviskrav. Det finns också exempel på fall då man i skattelagstiftningen har fört in en särskild bevisregel motsvarande den nu aktuella (se t.ex. punkt 26 sista stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen). Lagrådet vill trots detta ifrågasätta om den föreslagna bevisregeln behövs.

### **Förslaget till lag om ändring i lagen om räntefördelning vid beskattning**

Enligt lagen skall vid beräkning av bl.a. fysiska personers inkomst av näringsverksamhet skillnaden mellan tillgångarna och skulderna i verksamheten (fördelningsunderlaget) läggas till grund för en räntefördelning. Om tillgångarna överstiger skulderna får ett avdrag göras för en schablonmässigt beräknad avkastning på kapitalet och motsvarande belopp tas upp som intäkt av kapital (positiv räntefördelning). Om skulderna överstiger tillgångarna skall ett på visst sätt bestämt belopp i stället tas upp som inkomst av näringsverksamhet och samma belopp dras av vid beräkning av inkomst av kapital (negativ räntefördelning). Positiv räntefördelning medges enligt 5 § endast i den mån resultatet, justerat enligt 7 § för olika tillkommande och avgående poster i form av avdrag och återföringar av avdrag, är positivt.

I de fall då skatten på inkomst av näringsverksamhet är högre än skatten på inkomst av kapital ger positiv räntefördelning en lägre skattebelastning för den skattskyldige och negativ räntefördelning en högre skattebelastning.

I 18 § finns bestämmelser om en s.k. övergångspost, som är avsedd att nollställa negativa fördelningsunderlag som förelåg det år då bestämmelserna i lagen första gången tillämpades. Ett belopp motsvarande detta negativa fördelningsunderlag skall läggas till fördelningsunderlaget varje år, vilket synes vara till den skattskyldiges förmån när skatten på inkomst av näringsverksamhet är högre än skatten på inkomst av kapital.

Den i remissen föreslagna ändringen i 18 § innebär att övergångsposten skall minskas på visst sätt, vilket kan leda till en högre skattebelastning för en skattskyldig än den skattebelastning som följer av gällande bestämmelser. Ändringen föreslås träda i kraft den 1 december 1997 och tillämpas första gången vid 1998 års taxering.

Enligt 2 § i lagen utgörs fördelningsunderlaget vid räntefördelning av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår. 1998 års taxering avser beskattningsåret/kalenderåret 1997 eller, om räkenskapsåret inte sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår som gått ut närmast före år 1998. Av detta följer att 1998 års taxering kan avse ett beskattningsår som gått ut innan lagen träder i kraft. Även i fall då beskattningsåret inte har gått ut före ikraftträdandet, kan det dessförinnan ha vidtagits åtgärder i näringsverksamheten som får betydelse vid bestämmandet av räntefördelningen. I den mån ändringen av 18 § leder till en högre skattebelastning för en skattskyldig synes förslaget att de nya bestämmelserna skall tillämpas första gången vid 1998 års taxering strida mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen.

Med hänsyn till vad som nu sagts förordar Lagrådet att ikraftträdandebestämmelsen utformas så att lagen träder i kraft den 1 december 1997 och tillämpas första gången i fråga om det beskattningsår som påbörjas närmast efter ikraftträdandet.

## Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.

## Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 12 juni 1997

Närvarande: statsministern Persson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Peterson, Tham, Åsbrink, Blomberg, Andersson, Uusmann, Sundström, Lindh, Johansson, von Sydow, Klingvall, Åhnberg, Pagrotsky, Östros, Messing

Föredragade: statsrådet Östros

---

Regeringen beslutar proposition 1996/97:154 Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattningen, m.m.

Prop. 1996/97:154