

SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 6 1983

Något om realisationsvinstbeskattningens kostnadsbegrepp

I. Kapitalförlust

Av *e universitetslektorn Peter Melz*

Realisationsvinstbeskattningen är tekniskt komplicerad. Detta är säkert en anledning till att principiella aspekter ofta kommer i bakgrunden, såväl vid den praktiska hanteringen som i den skatterättsliga doktrinen. Avsikten med denna artikel är därför att diskutera några frågor av principiellt intresse.

1. Det skatterättsliga kostnadsbegreppet.

I 20 § KL finns vissa grundläggande bestämmelser för det inkomstskatterättsliga kostnadsbegreppet. Som en positiv bestämning stadgas att kostnader för "intäktens förvärvande och bibehållande" är avdragsgilla. Som negativa bestämmelser stadgas bl a att levnadskostnader och kapitalförluster inte är avdragsgilla. För kapitalförluster begränsas avdragsförbudet genom tillägget att avdrag inte får ske "i vidare mån än får ske enligt 36 §". Härav framgår att avdragsrätt för kapitalförluster finns vid realisationsvinstbeskattningen.

Rättsföljderna av ovanstående bestämmelser är primärt att kostnader antingen är *avdragsgilla* eller *icke avdragsgilla*. Till den senare kategorien hör först och främst personliga levnadskostnader, men även en del andra kostnader som inte i egentlig mening kan betecknas som levnadskostnader. De är dock genom uttryckligt stadgande eller stadgad praxis icke avdragsgilla.

Exempel härpå är vissa medlemsavgifter, böter samt vissa kostnader för anskaffning och utökning av en förvärvskälla.

Inom kategorin *avdragsgilla* kostnader kan en ytterligare indelning ske med avseende på sättet för avdrag:

a) Utgifter som i sin helhet är omedelbart avdragsgilla.

b) Utgifter som fördelas över ett antal år genom värdeminskingsavdrag. Detta gäller normalt för anskaffningsutgifter för en tillgång med tidsbegränsat värde. Om denna tillgång avyttras erhålls avdrag för eventuellt oavskrivet restvärde.

c) Utgifter som endast är avdragsgilla vid avyttringen av den egendom utgiften är hänförlig till. Detta gäller bl a för anskaffningsutgifter för egendom som anses ha ett tidsobegränsat värde.

De kostnader som är avdragsgilla vid *realisationsvinstberäkningen* tillhör kategorierna b) och c).

Vinstberäkningen innebär därför grovt sett att vad som inte dragits av vid den löpande beskattningen av egendomen anses som kostnad vid egendomens avyttring. Man kan uttrycka detta som att realisationsvinstberäkningens kostnadssida är en restpost. Med denna utgångspunkt blir den positiva bestämningen av kostnadsbegreppet i 20 § KL av mindre betydelse vid realisationsvinstbeskattningen än i andra sammanhang. Så kan man exempelvis på ekonomisk grund bestämma storleken av uppoffringen — kostnaden — för att förvärva en viss försäljningsintäkt. I fall de tidigare värdeminskingsavdragen haft en felaktig storlek kvarstår dock ett annat belopp som skattemässigt restvärde. Även om det företagsekonomiskt beräknade beloppet är den verkliga kostnaden för försäljningsintäktens förvärvande har dock det skattemässiga restvärdet företrädelse som kostnad vid realisationsvinstberäkningen.

Den positiva bestämningen av avdragsgill kostnad kan däremot ha betydelse för att avgöra om en utgift överhuvudtaget har något samband med den avyttrade egendomen.

Realisationsvinstbeskattningens restpost-funktion har även en annan sida. Har avdrag erhållits för en utgift vid den löpande beskattningen kan avdrag inte dessutom medges vid realisationsvinstberäkningen. Detta har vikt bl a i de fall där egendom förvärvats mot periodisk betalning. En egendomsivränta är förvisso ekonomiskt sett en anskaffningskostnad för egendomen men ändå inte avdragsgill som anskaffningskostnad vid försäljningen. Av RÅ 1969 ref 62 tycks detta gälla oavsett om avdrag verkligen yrkats och erhållits vid de löpande taxeringarna eller ej.

De angivna principerna om avdrag för restvärde och förbud mot dubbelavdrag är inte lagfästa som principer. De får anses följa av inkomstberäkningens allmänna uppbyggnad och bör ha generell giltighet när inte uttrycklig lagreglering innebär annat. Exempelvis så innebär reglerna om återläggning av värdeminskingsavdrag möjligheter, såväl att ej utnyttjade avdrag återläggs

— jfr ovan om de periodiska betalningarna —, som att utnyttjande avdrag inte behöver återläggas, se 36 § anv p 2a 4:e st.

I den kommande framställningen är det således nödvändigt att behandla den löpande beskattningen som utgångspunkt för vad som är avdragsgill kostnad vid realisationsvinstbeskattningen. Diskussionen kommer att ske med de ovan angivna principerna som grund.

I detta nummer behandlas frågan i vilken utsträckning kapitalförluster är avdragsgilla vid realisationsvinst-/förlustberäkningen. I ett kommande nummer behandlas frågan hur levnadskostnader skall avgränsas från avdragsgilla kostnader vid realisationsvinstberäkningen.

2. Allmänt om avdragsrätten för kapitalförluster

Till kapitalförlust räknas förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga. Detta framgår av 20 § anv p 5 i dess lydelse fr o m 1984 års taxering, men det är även en god sammanfattning av rättsläget dessförinnan. I det nya lagrummet stadgas även vissa inskränkningar i ovanstående definition, vilka gäller fr o m 1984 års taxering.

Begreppet kapitalförlust är av gammalt datum men av dunkel innebörd. — För en närmare redogörelse för begreppets tidigare och nuvarande innebörd, se Welinder Om kapitalförluster SvSkT 1965 s 101—122 och 307—330, proposition 1980/81:68 del B s 194—210 samt Wallestam Inskränkningar i kapitalförlustbegreppet SN 1981 s 273—283.

I förarbetena till KL, SOU 1923:69 s 120, omtalades kapitalförlust som en ”förlust som drabbar själva förvärvskällan såsom sådan”. Därutöver kunde det finnas förluster som inte hade något som helst samband med en förvärvskälla. I ingetdera fallet var förlusten avdragsgill. Så småningom kom dock begreppet kapitalförlust att utvidgas och användes som en rent negativ bestämning, varmed man förstod varje icke avdragsgill kostnad, som inte var investering eller levnadskostnad, Welinder 1965 s 103. Definitionen av kapitalförlust i 20 § anv p 5 innebär i huvudsak en sådan bestämning.

Gemensamt för alla typer av kapitalförluster — med de undantag som anges i 20 § anv p 5 — är att de inte är avdragsgilla vid den löpande inkomstberäkningen av en förvärvskälla. Detta stadgas i 20 §: ”avdrag får inte göras för . . . kapitalförlust i vidare mån än som får ske enligt 36 §”. Härav framgår dock att kapitalförlusten kan vara avdragsgill vid avyttring av egendom från förvärvskällan.

Omfattningen av denna avdragsrätt skall nu diskuteras. Det är därvid av intresse att åtskilja olika kategorier av kapitalförluster. Dels de som redan ursprungligen benämndes kapitalförlust; ”en förlust som drabbar själva förvärvskällan såsom sådan” och dels förluster utan samband med någon förvärvskälla¹. Den senare kategorin av kapitalförluster kan inte bli avdragsgilla

vid realisationsvinstbeskattningen, då de saknar samband med någon egendom. Den förra kategorin bör däremot i princip kunna bli föremål för dylikt avdrag. Den kan vidare indelas i två underkategorier, då avdragsrätten framstår som något klarare i det ena fallet än i det andra. Den klarare underkategorin är värdefall på egendom orsakad av onormal händelse, exempelvis nedbrunnen byggnad. Den andra kategorin är övriga kapitalförluster med samband till en avyttrad tillgång, exempelvis onyttiga projekteringskostnader för en byggnad.

Den fortsatta framställningen disponeras enligt följande. Först berörs kapitalförlust genom värdefall på egendom (3) samt inskränkningar i avdragsrätten härför (4). Kapitalförluster genom skada på fastigheter behandlas därefter särskilt (5). Avslutningsvis behandlas andra kapitalförluster (6).

3. Kapitalförlust genom värdefall på egendom

Såväl skatteplikten för värdestegring som avdragsrätten för värdeminskning på egendom, har historiskt varit inskränkt. Utvecklingen av avdragsförbudet för kapitalförluster löper därför parallellt med utvecklingen av skatteplikten vid avyttring av egendom. När avyttring av vissa anläggningstillgångar — se 28 § anv p 1 KL — började beskattas som löpande inkomst av rörelse, kom skador på dessa tillgångar snart nog att inte betecknas som kapitalförluster. Numera omfattar kapitalförlustbegreppet därför endast skador på egendom som vid avyttringen beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Fr o m 1984 års taxering föreligger avdragsrätt vid den löpande beskattningen även för skador på sådan egendom, om skadan inträffat på ”byggnad eller sådan del av markanläggning för vilken värdeminskningensavdrag kan komma i fråga”, 20 § anv p 5 b).

Avdragsförbudet för sådan värdeminskning som anses vara kapitalförlust har således sin grund i att en värdeökning på dylik egendom inte beskattas som löpande inkomst. Härav framgår att avdragsförbudet bara har relevans vid den löpande beskattningen. Inom ramen för realisationsvinstbeskattningen bör däremot avdragsrätt föreligga i lika mån som skatteplikt föreligger för värdestegring. Bl a Welinder har visat att en sådan avdragsrätt står i överensstämmelse med en likformig beskattning, 1965 s 324ff.

En genomgång av skatterättslig doktrin och förarbeten visar dock att denna avdragsrätt inte alltid helt klart har föresvävat författarna. I flera förarbeten återfinns i och för sig helt klara uttalanden av innebörden att om en intäkt anses öka skatteförmågan och därför beskattas, bör hänsyn även tas till en ”förlust av likartad beskaffenhet”², (SOU 1923:69 s 91, dito SOU 1949:9 s 69). I SOU 1923:70 s 34—43 pläderade vidare Davidson för fullständig beskattning av kapitalvinster och därmed fullständig avdragsrätt för kapitalförluster. Innebörden av dylika uttalanden är dock något dunkel då begreppet kapitalförlust

lust då — i större utsträckning än nu — även betecknade varje slag av värdeminskning på egendom, oavsett orsak³.

I SOU 1931:40 s 316 återfinns även ett uttalande som tyder på att man inte delade uppfattningen att kapitalförluster — i här använd betydelse — var avdragsgilla vid realisationsvinst-/förlustbeskattningen: "Möjliggjordes . . . avdrag för realisationsförlust utan avseende å hur länge den avyttrade egendomen innehafvs bleve lätt nog följden, att avdrag komme att ske även för verkliga kapitalförluster". Även Davidson förefaller att i ett uttalande avvisa avdragsrätten för "verkliga" kapitalförluster vid fastighetsavyttring, se vidare nedan sid 234. I SOU 1923:69 s 121 torde dock gå att utläsa att man avsett att även "verkliga" kapitalförluster skall vara avdragsgilla vid egendomsavyttring. Detta har under alla omständigheter numera även kommit till uttryck genom omformuleringen av 20 § KL. Enligt propositionen 1980/81:68 del A s 196 får "bestämmelsen ses som ett förtydligande av vad som redan nu gäller". Det konstateras vidare att kapitalförluster "i stor utsträckning (kan) beaktas vid beräkningen av realisationsförluster". Som framgår nedan diskuteras dock inte särskilt utförligt omfattningen av denna avdragsrätt.

4. Inskränkningar i avdragsrätten för kapitalförluster

Som ovan anförts är avdragsrätt för kapitalförlust genom värdeminskning på egendom, väl motiverad inom ramen för realisationsvinstbeskattningen. Avdragsrätten för andra typer av kapitalförluster har dock inte samma stöd i ovanstående argument. Till den senare kategorin av kapitalförluster återkommer jag nedan i avsnitt 6.

Även avdragsrätten för kapitalförlust genom värdeminskning på egendom har dock undantag. En del är av praktisk, andra av principiell karaktär. I proposition 1980/81:68 del A s 196 anges detta med ett exempel:

"Alla i övriga inkomstslag inte avdragsgilla förluster får emellertid inte dras av i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Förlust vid avyttring av annan lös egendom än aktier o d är exempelvis i regel inte avdragsgill . . . Den värdeminskning som har skett av sådan egendom anses nämligen hänförlig till levnadskostnad. Däremot kan t ex förluster vid avyttring av fastigheter och värdepapper dras av mot realisationsvinster".

Nedan skall tänkbara undantag diskuteras närmare.

4.1. Realisationsprincipen

Avdragsrätten för realisationsförluster förutsätter att förlusten har *realiserats*. 36 § anv p 3 stadgar avdrag för "förlust genom icke yrkesmässig avyttring". Avyttring, som en nödvändig förutsättning för avdrag, betonades än starkare i stadgandets ursprungliga lydelse: "För att förlust å icke yrkesmässig avyttring . . . skall få avdragas, erfordras att förlusten . . . uppkommit genom avyttring av . . . egendom som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång . . .", 36 § anv p 2 i 1928 års lydelse.

Med den valda formuleringen har lagstiftaren uppenbarligen velat inskräpa att avdrag inte kan ske innan förlusten är definitivt samt att endast onerösa överlåtelse utlöser vinstbeskattning och förlustavdrag. Av förarbetena framgår inte något ytterligare syfte bakom formuleringen.

I rättspraxis har avdrag dock vägrats även för definitiva förluster när någon avyttring inte kommit till stånd. I RÅ 1940 Fi 541 hade aktier blivit värdelösa till följd av aktiebolagets konkurs. Avdrag för realisationsförlust vägrades. I RÅ 1955 Fi 1180 blev utgången densamma vid skenavyttring av värdelös revers. I andra fall (RÅ 1941 Fi 550 och RÅ 1957 Fi 2703) har däremot avdrag medgivits vid avyttringar till i närmast symboliska priser.

Frågan är därför om rättspraxis ställningstagande skall tolkas som att avdrag vägras i konkursfallen för att förlusterna ansetts onormala eller om det endast är en formell tillämpning av stadgandets krav på avyttring? Mutén 1959 s 190 tycks se fallen som ett uttryck för avdragsförbudet för kapitalförluster. Han anser dock att en sådan bedömning är praktiskt ohållbar.

Likartade problem uppkommer vid andra fall av totalförlust som omöjliggör avyttring. I RÅ 1977 ref 17 vägrades avdrag för förlust till följd av att musikinstrument, som använts för stadigvarande bruk i förvärvskällan tjänst, hade förstörts genom brand. Förlusten ansågs vara kapitalförlust och avdrag vägrades i inkomstslaget tjänst. Eventuell avdragsrätt som för realisationsförlust berördes dock inte. Även utgången i RÅ 1982 1:10 (som diskuteras nedan) kan eventuellt ses som ett uttryck för brister i avyttringsrekvisitet. Se vidare om avyttringsrekvisitet nedan s 240.

Starka skäl talar för att avdrag bör medges även i fall av ovanstående karaktär. Om utgången i 1940 och 1955 års fall baserar sig på avdragsförbudet mot kapitalförlust, så strider utgången mot den principiellt riktiga behandlingen av kapitalförluster. En praxisändring bör därvid vara att förvänta. Om å andra sidan domstolarna anser sig bundna att ge avyttringsbegreppet en restriktiv innebörd, bör lagtexten ändras. Det gällande rättsläget innebär nämligen en helt omotiverad brist på likformighet mellan exempelvis aktieägare som avyttrar sina aktier innan "skutan nått botten" och de som — näringspolitiskt lovvärt — kvarstår med sitt engagemang "to the bitter end". Förutsättningarna för att en avyttring skall anses ha företagits är även så ringa, att skillnaden mot konkursfallen förefaller helt formell. Skillnaderna i de realekonomiska konsekvenser är helt försumbara⁴.

En praxis- eller lagändring bör ha innebörden att fullständiga och definitiva värdepappersöverlåtelser skall jämföras med avyttring⁵. Som framgår nedan i not 11, kan det dock vara nödvändigt att förse en sådan regel med vissa undantag.

4.2. Egendom förvärvad med obeskattat kapital

I den skatterättsliga doktrinen har Davidson 1923 s 40f och Lindahl 1926 s 325 hävdade att avdrag inte skall medges för förluster som träffat egendom förvär-

vad med obeskattade medel. Detta skulle innebära avdragsförbud för alla slags realisationsförluster vid avyttring av sådan egendom, oavsett om de är att anse som kapitalförluster eller ej.

Ett sådant avdragsförbud finner dock knappast stöd i KL:s utformning och det är även principiellt inte helt självklart.

Argumentet mot avdragsrätten kan uttryckas på följande sätt. Då förvärvet av dessa medel inte i något avseende har ansetts vara en förmögenhetsökning som skall föranleda beskattning, bör inte en förlust av samma medel kunna betraktas som en avdragsgill förlust⁶. Detta är i och för sig bestickande. Frågan är dock om det inte är väsentligare att eventuell värdestegring och avkastning på egendomen normalt är skattepliktig oavsett på vilket sätt egendomen är förvärvad. Likformighet bör då även innebära avdragsrätt för eventuella realiserade förluster på egendomen.

Frågan är dock nästan enbart av akademisk karaktär, då så gott som all förmögenhetsuppbyggnad idag baserar sig på förvärv där inkomst-, arvs-, gåvo- eller lotterivinstskatt utgått⁷. Möjligen skulle principen kunna ha relevans på något udda fall där en förmögenhet byggts upp utomlands utan skattebelastning, varefter förluster realiserar efter inflyttning till Sverige. Praktiskt sett torde ett avdragsförbud inte vara lagligen grundat enligt KL.

4.3. Kapitalförluster som jämsställs med personlig levnadskostnad

Levnadskostnader är inte avdragsgilla vid inkomstberäkning och detta gäller i princip även inom ramen för realisationsvinstberäkning. Vissa kapitalförluster kan såväl principiellt som praktiskt sett i det närmaste betraktas som levnadskostnader och bör därför behandlas som sådana. Detta har i huvudsak bara betydelse för förluster på personligt lösöre. Värdeminskning på sådan egendom är normalt orsakad av personlig förbrukning, varför någon avdragsgill förlust inte anses föreligga, se vidare denna artikels fortsättning i kommande nummer.

Om värdeminskningen beror på en skada, kan denna dock inte anses vara något som ägaren tillgodogjort sig genom konsumtion, varför en egentlig levnadskostnad inte föreligger. Principiellt är avdrag motiverat även för en sådan förlust, då värdeökning på personligt lösöre är skattepliktig vid avyttring. Frågan är dock om man av praktiska skäl kan upprätthålla en distinktion mellan kapitalförlust och levnadskostnad på personligt lösöre. I RÅ 1970 ref 67 har RR uppenbarligen inte ansett detta möjligt.

V var anställd som läkare vid Läkartjänst AB. En V tillhörig Citroën, som använts i tjänsten, hade förstörts under en tjänsteresa. Citroënen hade därefter endast skrotvärde och lämnades i byte vid köp av ny bil. Enl V utvisade polisutredningen att vårdslöshet i trafik, som medförde ansvar, ej förelåg.

RR: "Förlusten . . . har uppkommit genom totalhaveri. Den omständigheten, att vraket efter denna bil lämnats som dellikvid för en ny bil, kan icke medföra rätt att dra av förlusten såsom realisationsförlust. Ehuru bilen enligt uppgift av V huvudsakligen använts i tjänsteutövning . . .

kan totalförlust av bilen icke anses som ett normalt led i förvärvsverksamheten. Avdrag kan därför icke heller medges från intäkter av tjänst. Den kapitalförlust som V lidit är således icke i något hänseende avdragsgill⁷.

I domen konstaterades att en kapitalförlust förelåg och därvid var det klart att avdrag inte kunde erhållas vid den löpande beskattningen i inkomstslaget tjänst. Orsaken till att inte avdrag medgavs för realisationsförlusten är däremot mer oklar. Flera förklaringar är möjliga. I proposition 1980/81:68 del B s 210, anges fallet som exempel på att förlust vid avyttring av personlig egendom inte är avdragsgill. Alternativa tolkningar är att realisationsrekvisitet inte ansetts uppfyllt eller att kapitalförluster aldrig är avdragsgilla, inte ens inom ramen för realisationsvinst-/förlustbeskattningen. Det senare vore en principiellt felaktig grund, varför jag inte håller den för sannolik.

Den förra förklaringen verkar inte heller särskilt trolig då ju en verklig avyttring företagits om än till ett lågt pris, 100 kr. Detta har ju inte ansetts som hinder för avdrag vid aktieavyttringar.

Den troligaste förklaringen är därför att RR jämställer kapitalförlusten med en personlig levnadskostnad när förlusten drabbar personligt lösöre⁸. Jag vill således inte betrakta rättsfallet som ett principiellt ställningstagande mot kapitalförlustavdrag i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Därför bör det inte heller utvidgas att omfatta sådana försäljningar som totalt sett går med vinst. Se vidare härom nedan i avsnitt 7.

Det är knappast möjligt att beteckna förluster på annan egendom är personligt lösöre som levnadskostnad. Det gäller givetvis först och främst egendom använd i näringsverksamhet. Även annan egendom som ger skattepliktig avkastning, som fastigheter och aktier, bör vara uteslutna⁹. Jag återkommer dock något till egna hem senare. Slutligen bör förluster på annat lösöre än vad som betecknas som bruksföremål inte heller omfattas¹⁰. Således bör värdefall på guld, diamanter, frimärken etc vara avdragsgillt som realisationsförlust, även om värdefallet kan anses ha onormal orsak. Av kontrollskäl kan det dock vara vanskligt att medge avdrag för realisationsförlust vid stöld och brand av sådan egendom. Eftersom någon avyttring inte kan företas i ett sådant fall torde dock avdrag vägras p g a brister i realisationsrekvisitet¹¹.

5. Kapitalförluster genom skada på fastigheter

Avdragsrätten för kapitalförluster har störst intresse beträffande fastigheter. I detta avsnitt skall sådana kapitalförluster som innebär värdeminskning på fastighet diskuteras. Det gäller dels för alla fastigheter — med undantag av lagerfastigheter — där kapitalförluster inträffat före 1984 års taxering samt dels även framtida kapitalförluster på schablonbeskattade fastigheter.

5.1 Behandlingen av kapitalförluster vid den löpande beskattningen.

Först behandlas vad som gällt vid den löpande inkomstberäkningen, *fram till*

1984 års taxering. Anses en kapitalförlust föreligga medges inte avdrag vare sig direkt eller indirekt. Detta innebär först och främst att avskrivningsunderlaget reduceras med ett belopp motsvarande skadans omfattning¹². Värde-minskningsavdrag erhålls däremot som vanligt på utgifterna för *ny-, till- eller ombyggnad* som vidtagits för att bota skadan. Med utgångspunkt från behandlingen i RÅ 1971 ref 40 kan ett exempel illustrera det sagda:

En byggnad har uppförts för 200 000 kr. Vm-avdrag har erhållits med 3 % per år. Efter 10 år drabbas byggnaden av en kapitalförlust. Skadan omfattar 20 % av byggnaden. Skadan botas genom en tillbyggnad som kostar 40 000 kr.

Avskrivningsunderlaget reduceras till 80 % av 200 000 = 160 000 kr. Byggnadens restvärde reduceras från 140 000 (200 000 – 10 × 6 000) till 112 000 (80 % av 140 000). Till detta får tillbyggnadsutgiften läggas, varefter vm-avdragen blir 3 % av 200 000 = 6 000 och det totala restvärdet 152 000 (112 000 + 40 000).

Om försäkringsersättning utgått eller ej påverkar inte ovanstående beräkning.

Om kapitalförlusten däremot botas genom vad som vid en normal skada hade utgjort avdragsgill *reparationskostnad*, är rättsläget inte helt klart. Rättspraxis tycks i vissa lägen ha medgivit reparationsavdrag för skador av kapitalförlusts natur, som varit av begränsad omfattning, se RÅ 1965 Fi 1039. I RÅ 1974 ref 9 och RÅ 1965 ref 6, vägrades däremot avdrag för reparation av skador som ansågs innebära kapitalförlust. Avdrag erhöles vare sig direkt eller genom värde-minskningsavdrag. Rättspraxis har t o m drivit denna linje så långt, att en köpare av en brandskadad fastighet vägrats avdrag för reparation av brandskadan, se RÅ 1958 ref 8. Mer härom nedan s 236.

Rättspraxis i ovanstående fall avviker från den normala behandlingen av kapitalförluster, genom att avdrag vägras inte för själva kapitalförlusten, utan istället för kostnaderna för dess botande. Av skrivningen i proposition 1980/81:68 del A s 124, ges även intrycket att avskrivningsunderlaget dessutom skall reduceras i dessa fall. Detta skulle innebära att avdragsförbudet skulle drabba fastighetsägaren dubbelt, såväl värde-minskningsavdragen på den skadade egendomsdelen som reparationsavdrag skulle vägras. I de angivna rättsfallen finns dock ingen antydning om att avskrivningsunderlaget har reducerats. RR tycks ha valt att vägra reparationsavdrag istället för att reducera avskrivningsunderlaget.

En kapitalförlust anses drabba själva det kapital som nedlagts i förvärvskällan. Vad som går förlorat är således den gjorda investeringen. Det framstår därför som principiellt felaktigt att istället vägra avdrag för kostnaderna för botandet av förlusten¹³. Behandlingen av åtgärder för botande av skadan bör vara likformig. I annat fall uppstår en bristande neutralitet i valet mellan att vidta förbättrings-, reparationsåtgärder eller inga åtgärder alls. Därför bör även reparationsfallen behandlas så att fullt avdrag medges för reparationskostnaderna och istället reduceras avskrivningsunderlaget¹⁴.

Genom de nya regler som gäller *fr o m 1984 års taxering* kommer ovanstå-

ende frågor inte längre att ha något intresse vid de löpande taxeringarna. Där-
emot kan de ha betydelse vid försäljning av fastigheter där kapitalförluster in-
träffat före 1984 års taxering.

De nya reglerna innebär full avdragsrätt för skador, oavsett orsaken till
dem. Utrangeringsavdrag medges för skadan och kostnaderna för botandet av
skadan kan dras av antingen direkt eller genom värdeminskningensavdrag. Se
vidare härom i proposition 1980/81:68 del A s 126ff.

5.2. *Behandlingen av kapitalförluster vid realisationsvinstbeskattningen*

Vid kapitalförluster genom skada på fastighet, bör principiellt helt klart av-
dragsrätt föreligga vid realisationsvinstbeskattningen. Denna princip förefal-
ler dock inte alltid ha ansetts som självklar. T o m Davidson, jämför hans ut-
talanden ovan, tycks i ett uttalande från 1914 s 28, ställa sig avvisande till den-
na avdragsrätt: ”ha byggnaderna å en fastighet nedbrunnit och sålunda en-
dast tomten afyttras, får endast den på tomten belöpande delen av förvärfs-
priset afdragas från försäljningspriset”. I remissbehandlingen vid införandet
av den eviga realisationsvinstbeskattningen 1967 framställdes även en fråga
som antyder tvekan till om avdragsrätt förelåg. Näringslivets skattedelegation
anförde att ”förnyad ställning (bör) tas till frågan om avdragsrätt för kapital-
förluster. Delegationen frågar hur exempelvis en kapitalförlust på byggnad i
samband med eldsvåda skall bedömas, om byggnader som undergår värdeök-
ning blir föremål för vinstbeskattning”, proposition 1967:153 s 88.

I doktrinen har Welinder 1965 s 116 f, uttalat sig för att avdragsrätt skulle
föreligga. Han slog dock inte kategoriskt fast att rättsläget var sådant, men
hävdade att en sådan behandling vore riktig. Efter införandet av 1967 års reg-
ler uttalade han 1968 s 53 f, bestämt att avdragsrätt för kapitalförlust på bygg-
nad förelåg. I proposition 1967:153 letar man dock förgäves efter ett principi-
ellt uttalande i frågan. Indirekt torde dock ett stöd för avdragsrätt kunna utlä-
sas ur departementschefens diskussion om försäkringsfallen s 138, där han
bl a — utan direkt stöd av sammanhanget — uttalar att ”någon anledning att
reducera ingångsvärdet på grund av att byggnad rivits ned finns enligt min
mening inte”. Ett klart uttalande saknas således i tidigare förarbeten men i
propositionen 1980/81:68 kom dock ett klart sådant för avdragsrätt.

Av detta framgår tyvärr inte närmare vilken karaktär och omfattning
departementschefen föreställer sig att denna avdragsrätt har, se citatet ovan i
avsnitt 4.

Av de principiella skälen för avdragsrätt sammantaget med ovanstående
förarbetsuttalanden, drar jag slutsatsen att full avdragsrätt föreligger för ka-
pitalförlust genom skada på fastighet. Vad detta praktiskt innebär skall nu
diskuteras.

Det kan vara lämpligt att först behandla de fall där *försäkringsersättning*
utgått. Innebörden av reglerna i 19:e st till 36 § anv p 2 a, kan sägas vara att

försäkringsersättningen indirekt behandlas som en intäkt vid realisationsvinstberäkningen¹⁵. Försäkringsersättningen skall nämligen kvittas ut genom reduktion av omkostnadsbeloppet; först mot kostnader för skadans botande och därefter om dessa ej förslår, mot fastighetens ingångsvärde. Således kvittas en havd intäkt (försäkringsersättningen) bort, mot de kostnader intäkten har samband med.

En praktisk illustration av förfarandet ges i RÅ 1978 1:56.

En 1949 uppförd byggnad brann ned 1967. Försäkringsersättning utgick. Under 1968 och 1969 uppfördes en ny byggnad. 1969 såldes fastigheten. Vid realisationsvinstberäkningen medgav RR fullt avdrag för byggnadens ingångsvärde 1949 samt för den del av nybyggnadskostnaderna 1968 och 1969 som översteg erhållen försäkringsersättning.

Innebörden av detta är att kapitalförlusten blir avdragsgill vid realisationsvinstberäkningen. Denna behandling behöver dock nödvändigtvis inte grunda sig på principen om avdragsrätt för kapitalförluster. I och med att försäkringsersättningen indirekt behandlas som en intäkt utgör anskaffningsutgifterna för den skadade egendomen även en "kostnad för intäktens, försäkringsersättningens, förvärvande". Avdragsrätt föreligger därför redan enligt KL:s positiva bestämning av kostnadsbegreppet.

Avdragsrätten för kapitalförluster ställs däremot på sin spets där *ingen försäkringsersättning utgått*. Detta gäller dels fall där någon försäkringsersättning överhuvudtaget ej utgått samt dels fall där försäkringsersättningen inte täckt kostnaderna för botande av skadan. Avdragsrätten för kapitalförlust innebär här först och främst att någon reduktion av ingångsvärde och förbättringsposter ej skall ske i anledning av kapitalförlusten. Ny-, till- och ombyggnadskostnader som nedlagts på skadans botande är vidare avdragsgilla på vanligt sätt. Denna behandling innebär helt enkelt, att ingen särskild åtgärd vidtas vid realisationsvinstberäkningen i anledning av den inträffade kapitalförlusten.

Behandlingen blir däremot något mer tillspetsad när avsteg krävs från vad som normalt gäller. Ett sådant fall är när kapitalförlusten botats genom en åtgärd av reparationskaraktär. Som visats ovan har avdrag vägrats för sådan åtgärd vid den löpande beskattningen. Det strider vidare mot den normala beräkningen av realisationsvinst att medge avdrag för reparationer. För försäkringsfallen anges följande i 19:e st till 36 § anv p 2 a angående reparationer och förbättringar som ej bekostats med försäkringsersättning:

"Kostnad för förbättringsarbete eller därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete för vilket försäkringsersättning eller annan skadeersättning har utgått beaktas . . . vid beräkningen av realisationsvinst endast i den mån kostnaden överstigit ersättningen".

Med "därmed jämförligt reparations- och underhållsarbete" torde lagen här, som på andra ställen, endast avse sk värdehöjande reparationer på schablonbeskattad fastighet.

En fullständig avdragsrätt för kapitalförluster innebär dock att även andra

reparationsåtgärder, som vidtagits för att bota kapitalförlusten och för vilka avdrag vägrats vid den löpande beskattningen, skall vara avdragsgilla vid realisationsvinstberäkningen. I annat fall kommer kapitalförlusten att definitivt drabba fastighetsägaren, vilket däremot inte gäller om kapitalförlusten botats genom ny-, till- eller ombyggnad. Likformigheten kräver således, då praxis inlagit en olikformig behandling vid den löpande beskattningen, att reparationskostnaden blir avdragsgill. Det kan ytterligare understrykas med ett exempel:

En fastighetsägare står inför valet att reparera en kapitalförlust före en försäljning eller att avstå härifrån. En reparation medför att försäljningspriset stiger med samma belopp som reparationskostnaden. Ett vägrat avdrag för reparationskostnaden vid såväl den löpande beskattningen som realisationsvinstbeskattningen, leder under dessa omständigheter till en sådan förhöjning av den skattepliktiga inkomsten, att reparationsalternativet framstår som helt oacceptabelt.

Om avdrag för reparation vägras även vid realisationsvinstberäkningen är det skattemässigt lämpligare att uppskjuta reparationen till efter försäljningen. I RÅ 1958 ref 8 har dock RR även vägrat köparen avdrag för reparation av kapitalförlustskada:

”Enär brandskadan å byggnaden är att hänföra till kapitalförlust, och den omständigheten, att A förvärvat byggnaden först sedan skadan inträffat, icke föranleder, att han ändock äger rätt till avdrag för kostnaderna för reparation av skadan”.

Utgången i målet torde innebära att RR ansett att någon avdragsrätt för kapitalförlusten definitivt inte föreligger. Om säljaren företagit reparationen före avyttringen torde således även han förvägrats avdrag vid realisationsvinstberäkningen. Jag anser därför att RÅ 1958 ref 8 ger uttryck för en felaktig behandling av kapitalförluster. Under alla omständigheter bör kapitalförlusten sakna intresse efter en avyttring. Den har drabbat säljarens kapital och har därför inte relevans vid bedömningen av köparens åtgärder. Onekligen är dock utgången i RÅ 1958 ref 8 logisk om man vill avskära säljaren från varje möjlighet att få avdrag för kapitalförlusten och därvid ser en uppskjuten reparation som en väg att kringgå detta.

Sammanfattningsvis är min inställning till reparationer av kapitalförluster följande. Avdrag borde medgivits redan vid den löpande beskattningen varvid istället avskrivningsunderlaget skulle reducerats. När avdraget dock vägrats vid den löpande beskattningen bör det istället medges vid försäljningen. Avdrag skall därvid medges för hela reparationskostnaden och någon återläggning för värdeminskning på denna åtgärd skall ej företas, då avdrag för sådan värdeminskning inte medgivits vid de löpande taxeringarna. Däremot återläggs givetvis övriga värdeminskningssavdrag och därigenom även sådana som belöper på det för skadan oreducerade avskrivningsunderlaget.

På schablonbeskattade fastigheter bör reparation av kapitalförlustskada i princip behandlas som en förbättringskostnad. Se vidare fortsättningen i ett kommande nummer.

En köpares reparationsåtgärder bör behandlas som en vanlig reparation, oavsett den tidigare inträffade kapitalförlusten.

RÅ 1958 ref 8 tyder dock på en annan inställning än min ovan redovisade, varför fullständig säkerhet om rättsläget inte råder.

Den ändrade behandlingen i den löpande beskattningen av skadefall som inträffar *fr o m 1984 års taxering* har inte krävt att realisationsvinstreglerna ändras. Reglerna om försäkringsersättning kommer dock att få ett begränsat tillämpningsområde, då dessa ersättningar i allmänhet beskattas vid den löpande taxeringen av konventionella fastigheter. I dessa fall kommer realisationsvinstberäkningen i fortsättningen att ske på följande sätt. Fullt avdrag ges för ingångsvärde och förbättringsutgifter. Någon reduktion för erhållen försäkringsersättning företas inte. Det utrangeringsavdrag som eventuellt erhållits p g a skadan återläggs tillsammans med övriga värdeminskningssavdrag. Problemet med avdrag för vissa reparationer, som diskuterats ovan, försvinner eftersom alla reparationskostnader — även för kapitalförluster — blir avdragsgilla vid den löpande beskattningen av fastigheten.

6. Andra kapitalförluster än genom skada på egendom

Ovan har kapitalförluster genom skada på egendom behandlats. Det moderna kapitalförlustbegreppet omfattar dock även andra slags förluster. Det gäller utgifter för vilka avdrag vägrats vid den löpande beskattningen. För dessa kan knappast de ovan förda resonemangen, om värdeökningars och värdeminskningars likformiga behandling, anföras som stöd för en avdragsrätt vid realisationsvinstberäkningen. De författare som förespråkat avdragsrätt har inte heller behandlat denna typ av kapitalförluster, se exempelvis Welinder 1965 s 324 ff.

Helt självklart kan inte en kapitalförlust som helt saknar samband med någon avyttrad egendom bli avdragsgill. En grundförutsättning är att utgiften nedlagts på egendomen. Skulle den ha medfört att egendomens värde ökat föreligger en förbättringskostnad. Avdrag härför erhålls då enligt KL:s positiva bestämning av kostnadsbegreppet, en kostnad för intäktens förvärvande. Karakteristiskt för utgifter som betecknas som kapitalförluster är dock just att de inte medför någon värdeökning och en eventuell avdragsrätt vid realisationsvinstbeskattningen kan därför endast undantagsvis motiveras på denna grund.

Som inledningsvis framhållits torde dock realisationsvinstbeskattningen ha en restpostfunktion, som möjliggör avdrag även för icke-intäkts-påverkande kostnader. Denna funktion har kostnadsbegreppet exempelvis vid kapitalförluster genom skada på egendom. Det förefaller därför rimligt att den gäller även för andra slags kapitalförluster. Avdragsrätt skulle således föreligga för utgifter som nedlagts på egendomen, men för vilka avdrag vägrats vid den lö-

pande beskattningen då kapitalförlust ansetts föreligga.

Stöd för denna uppfattning eller dess motsats sökes dock förgäves i förarbeten och doktrin. Däremot finns det rättfall, men deras innebörd är inte entydig. Jag avgränsar genomgången av rättspraxis till fastighetsområdet och andra fall torde för övrigt vara sällsynta.

Resultatlösa utgifter för projektering av byggnad etc., har ansetts vara en ej avdragsgill kapitalförlust vid den löpande beskattningen, se bl a RÅ 1973 ref 76. Fr o m 1984 års taxering föreligger dock avdragsrätt i vissa fall¹⁷. Vid realisationsvinstbeskattningen har avdrag däremot medgivits för dylika utgifter, se RÅ 1952 Fi 910, RÅ 1955 Fi 2118 samt RÅ 1970 Fi 1612. Av domsmotiveringarna framgår dock inte klart grunden för avdragsrätten. I 1955 års fall omtalas att köparen erhållit ritningar och byggnadslovshandlingar och i 1970 års fall anges att kostnaderna för ritningar m m fick anses såsom omkostnad för förvärvet av försäljningsintäkten. Detta ger närmast intryck att RR menat att utgifterna har påverkat fastigheternas värde och att detta kan vara en nödvändig förutsättning för avdragsrätten¹⁸. I 1952 års fall talas däremot endast om att arkitektarvodena utgjort verkliga kostnader och därför skulle vara avdragsgilla.

Vissa slutsatser kan dras av fallen, men rättsfallen är inte så klara att ett fullt säkert stöd finns för slutsatserna. Ovanstående utgifter kan troligen inte till fullo ha ökat fastigheternas värde och de torde därför åtminstone delvis ha karaktären av onyttiga kostnader. Att trots detta avdrag medgivits, får därför anses som ett stöd för att en mer allmän avdragsrätt för dylika kostnader föreligger. Avdragsrätten torde dock inte vara helt generell. För egna hem kan omständigheterna i vissa fall vara sådana att utgifterna bör betecknas som levnadskostnad.

Vissa *skadeståndsbetalningar* betecknas som icke avdragsgilla kapitalförluster¹⁹. Här skall endast skadestånd som utgivits i samband med fastighetsutnyttjande beröras. I rättspraxis återfinns ett fall, RÅ 1946 Fi 969, där avdrag vägrats vid den löpande beskattningen, men medgivits vid realisationsvinstbeskattningen. Skadeståndet utgavs till en hyresgäst för att kunna bryta dennes kontrakt och hyra ut lokalen till annan mot högre hyra. Enligt mitt förmenande borde dock ett sådant skadestånd vara avdragsgillt redan vid den löpande beskattningen²⁰. Fallet understryker dock realisationsvinstbeskattningens restpostkaraktär.

Ytterligare exempel på fall där avdrag vägrats vid den löpande beskattningen är; RÅ 1949 Fi 90 skadestånd till hyresgäster som avflyttat inför ombyggnad, RÅ 1959 Fi 1525 skador på angränsande fastigheter till följd av för högt vattenstånd i kraftverksdamm samt RÅ 1967 Fi 731 skada på angränsande fastighet till följd av vårdslös halmbränning på jordbruksfastighet.

Utän att ingå på någon djupare analys av dessa rättsfall, kan de användas

som illustration till hur avdragsrätten skulle kunna bedömas vid avyttring av dessa fastigheter. För de två senare fallen gäller att det är tveksamt om skadeståndet kan ses som en kostnad som nedlagts på fastigheten. Snarare utgör skadestånden en utgift nedlagd i den verksamhet som bedrivits på fastigheten. Av detta skäl torde avdragsrätt vid fastighetsavyttringen inte föreligga. Skadeståndet i 1949 års fall får däremot anses nedlagt på fastigheten. Idag torde skadeståndet kunna uppföras på avskrivningsplan, som en ombyggnadsutgift, och det är därför inte heller något exempel på en avdragsgill kapitalförlust. Det förefaller således inte finnas några bra exempel i rättspraxis på skadeståndsbetalningar av kapitalförlustkaraktär som skulle kunna vara avdragsgilla vid realisationsvinstbeskattningen. Därvid bör än en gång påpekas, att skadestånd p g a händelser i samband med fastighetsöverlåtelser inte behandlas här.

Avslutningsvis skall jag dock behandla ett sådant rättsfall RÅ 1982 1:10, angående skadestånd i samband med hävning av fastighetsköp.

Herbert A förvärvade enligt köpekontrakt den 23 januari 1978 vissa fastigheter i Tidaholm. Den 10 april 1978 avtalades mellan säljaren och Herbert att köpet skulle återgå. Herbert förband sig att utge skadestånd till säljaren med 300 000 kr.

Vid 1979 års taxering yrkade Herbert avdrag med 300 000 kr för realisationsförlust vid återgång av Tidaholmsfastigheterna. Realisationsförlusten avräknades mot en realisationsvinst vid försäljning av fastighet i Tibro.

TN fann att skadeståndet utgjorde en ej avdragsgill kapitalförlust.

LR fann att avtalet om återgång inte utgjorde giltig köpehandling enl JB 4:1, varför densamma inte utgjorde avtal om avyttring av fast egendom. Avdrag för realisationsförlust vägrades därför. Skadeståndet kunde inte anses knutet till någon förvärvskälla och utgjorde därför en ej avdragsgill kapitalförlust.

KR gjorde ej ändring i LR:s dom.

RR: ”Det skadestånd, som Herbert i egenskap av köpare har åtagit sig att utge till säljaren, kan inte anses utgöra någon i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet avdragsgill omkostnad. På grund härav och då skadeståndet ej heller är avdragsgillt i annan förvärvskälla lämnar RR besvären utan bifall”²¹

RR:s ställningstagande torde ha ettdera av följande två synsätt som grund:

— RR har, lika med LR och KR, inte ansett att hävningen var en avyttring av egendom. Avdrag för realisationsförlust i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet ansågs utesluten på denna grund. Skadeståndet hade inte heller samband med någon annan förvärvsverksamhet och var därför inte heller i övrigt avdragsgillt. En kapitalförlust i begreppets vidaste bemärkelse kan då anses föreligga.

— RR har menat att en avyttring kan anses ha företagits, men att skadeståndet inte är avdragsgillt vid realisationsförlustberäkningen. Då skadeståndet onekligen har stark anknytning till hävningen, kan detta ställningstagande inte bero på att skadeståndet ansetts sakna samband med avyttringen. Istället måste skadeståndet närmast ha setts som en kapitalförlust, som inte ens är avdragsgill i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Utgången står i så fall i

strid med den behandling jag antagit gälla, vid min ovanstående framställning av detta avsnitt.

För att utröna grunderna för RR:s ställningstagande är den innebörd som civilrätt och skatterätt tillagt hävningsinstitutet viktig. En närmare civilrättslig analys kan ej företas här, utan jag nöjer mig med att konstatera att hävning civilrättsligt får anses ha en annorlunda innebörd än en avyttring. En hävning innebär dock inte alltid ett fullständigt "utplånande" av de rättsliga dispositioner köparen vidtagit.²² Skatterättsligt har fastighetsinnehav som återgått, tillmätts relevans såtillvida att köparen beskattats som fastighetsägare fram till återgången, se RÅ 1979 1:53.

Det förefaller dock sannolikt att RR, lika med LR och KR, i detta sammanhang följt civilrätten, i den meningen att hävningen inte behandlats som en avyttring. Härför talar bl a referatrubrikens formulering samt i viss mån en förmodad överensstämmelse med äldre praxis behandling av skadeståndet hos mottagaren.²³ Att det andra ovan angivna alternativet skulle gälla förefaller även mindre sannolikt, då vare sig litteratur- eller rättsfallshänvisningar uppger något om kapitalförlusters behandling vid realisationsvinstbeskattningen.²⁴

Det måste dock betonas att slutsatsen vilar på tämligen lös grund, då RR:s dom är intetsägande. I min fortsatta diskussion utgår jag dock ifrån att domen grundar sig på det förstnämnda synsättet.

Praxis ställningstagande till realisationskriteriet kan här, liksom tidigare i avsnitt 4.1., ifrågasättas. 1982 års avgörande torde t o m innebära en mer formell tillämpning av realisationskriteriet än i de ovan behandlade konkursfallen. Att inordna konkurs under begreppet avyttring torde stå helt i strid med detta begrepps innebörd. Vid en hävning har dock en övergång av någon slags rättighet till egendomen skett. Även om man civilrättsligt inte jämställer denna övergång med en avyttring, bör skatterätten kunna behandla en hävning som en avyttring om ändamålsskäl talar för detta.

I skatterätten används — sett ur köparens synvinkel — "köp, byte eller därmed jämförligt fång" som en gängse term för onerösa fång. Begreppet avyttring — sett ur säljarens synvinkel — torde på likartat sätt kunna uttryckas som "försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse". Den senare termen har jag medvetet uttryckt oprecist, då praxis torde ha frihet att avgöra vilka transaktioner som skall inordnas under avyttringsbegreppet. Så har exempelvis utskiftning i samband med nedsättning av aktiekapital jämförts med aktieägares försäljning av aktierna (RÅ 1938 ref 11). Å andra sidan har utskiftning och utdelning av bl a fastigheter och aktier inte ansetts utlösa realisationsvinstbeskattning hos aktiebolaget (se bl a RÅ 1979 Aa 245). Praxis kan därför i och för sig inte sägas vara, varken ensidigt restriktiv eller liberal med att inordna olika transaktioner under avyttringsbegreppet.

I förevarande fall anser jag att likformighetsskäl talar för att hävning bör

jämställas med avyttring. Avdrag skulle säkerligen ha erhållits vid transaktioner med en annan uppläggning, men med samma ekonomiska innebörd. Vid jämförelser med de alternativa transaktionerna, bör man kunna utgå ifrån att den specifika anledningen till hävningen i RÅ 1982 1:10 saknade betydelse, då denna inte har angivits i referatet. Under vissa omständigheter skulle följande alternativa transaktioner ha varit möjliga:

— Fastighetsköpet beror på förväntningar om en särskilt lönsam användning. Tyvärr infrias inte dessa förväntningar och fastigheten minskar i värde med 300 000 kr. Vid en avyttring till tredje man erhålls avdrag för realisationsförlusten.

— Fastigheten förvärvas med ett villkor att vidareförsäljning endast får ske under vissa förutsättningar. Villkoret förenas med skadeståndsskyldighet till säljaren. Om försäljningen sker i strid med villkoret, torde skadeståndet få ses som en nödvändig kostnad för försäljningsintäktens förvärvande. Avdrag erhålls för skadeståndet.²⁵

Jag har svårt att inse varför en hävning — som väl normalt beror på att vissa förutsättningar för köpet inte infrias — skall behandlas annorlunda än de ovan angivna försäljningarna till tredje man. Hävning kan i många fall anses vara ett mer normalt förfarande och bör därför inte skattemässigt diskrimineras.

RR:s dom ger intryck av en allmänt restriktiv hållning mot avdragsrätten för realisationsförluster. Detta torde innebära att man även bör förvänta sig restriktivitet i avdragsrätten för den typ av kapitalförluster som behandlats här i avsnitt 6.

7. Avslutande synpunkter

Kapitalförlust avsåg ursprungligen en förlust som nedbringade det i förvärvskällan investerade kapitalet. I konsekvens med att värdestegring på detta kapital oftast förblev obeskattat, medgavs inte avdrag för kapitalförluster.

Numera beskattas avyttring av ett flertal olika anläggningstillgångar som löpande inkomst och förluster på detta slags egendom är därför undantagslöst avdragsgilla vid den löpande beskattningen. För egendom vars avyttring inte beskattas som löpande inkomst, är kapitalförluster — med vissa undantag från 1984 års taxering — inte avdragsgilla vid den löpande beskattningen. Kapitalförlusterna är dock avdragsgilla i samma utsträckning som kapitalvinster beskattas. Kapitalförlustavdraget har därför sitt principiella berättigande inom ramen för realisationsvinst-/förlustbeskattningen.

Denna princip har fastslagits i den rättsvetenskapliga doktrinen, men har endast dunkelt uttalats i förarbeten och rättspraxis. Numera är avdragsrätten dock fastslagen i 20 § KL. Inte heller av förarbetena till denna lagreglering framgår dock närmare innebörden och omfattningen av avdragsrätten.

Utifrån den principiellt riktiga lösningen, har jag ovan försökt ange svar på

några oklara problem. Sammanfattningsvis kan följande allmänna synpunkter på avdragsrätten anges:

— En förutsättning för avdragsrätten är att kapitalförlusten drabbat (värdeminskning) respektive nedlagts på (onyttig kostnad) den egendom som avyttras. Detta har i huvudsak endast betydelse för andra kapitalförluster än skador. Deras anknytning till egendomen är inte alltid oomtvistlig.

— Avdragsrätten står inte i överensstämmelse med kostnadsbegreppets positiva bestämning. Det ligger i sakens natur att kapitalförlustkostnader inte förbättrar egendomen och därmed inte heller påverkar försäljningsintäkten. Detta blir särskilt iögonfallande för onyttiga kostnader och reparationer av kapitalförluster. Att förlusten här kommer att ligga i öppen dag vid realisationsvinstberäkningen bör inte medföra att avdragsrätten är restriktivare för dessa förluster än för de värdeminskande förlusterna.

— Av olika skäl har skatterätten intagit en restriktiv hållning till avdragsrätten för realisationsförluster. Framförallt har det ansetts vara en fara att alla förluster realiserar snabbt, medan vinsterna realiserar först i en oviss framtid. Detta har medfört att realisationsförluster endast är avdragsgilla mot realisationsvinster, dvs underskottet får ej utnyttjas mot överskott av annan förvärvskälla. Denna begränsning innebär att kapitalförlustavdrag ofta i praktiken inte kommer att kunna utnyttjas vid egendomsavyttringen. Det finns däremot ingen anledning att beräkna realisationsförlusternas annorlunda än realisationsvinsterna, utom där KL särskilt påfordrar detta. Vad som sagts ovan anser jag därför gälla oavsett om resultatberäkningen slutligen utvisar vinst eller förlust. I vissa särskilda avseende föreligger dock en skillnad.

— I fall där någon avyttring inte har ansetts föreligga har avdrag för realisationsförlust vägrats då förlusten inte ansetts realiserad. Detta bör inte ses som ett ställningstagande mot kapitalförlustavdrag, men har praktiskt sett denna innebörd i vissa fall. Ifall realisationsprincipen hårdtagits för att förhindra kapitalförlustavdrag anser jag detta principiellt felaktigt.

— Avdrag har vägrats för realisationsförlust på personligt lösöre, orsakad genom kapitalförlust. Förklaringen torde vara att kapitalförlusten av praktiska skäl jämförts med personlig levnadskostnad.

Det är praktiskt svårt att göra åtskillnad mellan olika slags värdeminskning på personligt lösöre. Det är även principiellt svårt att dra en gräns mellan värdeminskning som är att hänföra till personligt nyttjande och värdeminskning som beror på yttre omständigheter. Det är därvid särskilt att märka att om en person — utanför sin förvärvsverksamhet — orsakat skada på annans egendom så är skadestånd härför inte avdragsgillt. Skador på eget lösöre som beror på eget vårdslöst handlande bör inte behandlas annorlunda. Sist, men inte minst, är det säkert inte utan betydelse att realisationsvinster på personligt lösöre troligen så gott som aldrig deklarerar. Den principiella grunden för kapi-

talförlustavdrag — överensstämmelse med vinstens skatteplikt — är därigenom i praktiken mycket försvagad.

Dessa skäl kan antas motivera utgången i RÅ 1970 ref 67. De motiverar dock inte att kapitalförlustavdrag vägras i de fall avyttringen totalt sett utvisar vinst. Någon reduktion av anskaffningsvärdet bör således inte företas i anledning av kapitalförlusten.

I ett kommande nummer kommer realisationsvinstbeskattningens kostnadsbegrepp med avseende på avgränsning av personliga levnadskostnader, att behandlas. Förteckning över citerad litteratur publiceras i samband härmed.

Noter

¹ Personligt lösöre tillhör inte någon förvärvskälla under innehavstiden. Avyttringen är i sig en förvärvskälla, varför kapitalförlust av lösöre i princip bör hänföras till den förra kategorin, med avseende på behandlingen vid realisationsvinstbeskattningen.

² Welinder 1968 s 40 ff, skiljer mellan avkastningsvinster och substansvinster samt dito på förlustsidan. Vid ökning/minskningar i en egendoms förväntade avkastning ökar/minskar dess värde. Substansvinster uppkommer genom att återanskaffningskostnaderna för egendomen stiger. Värdefall till följd av skada på egendom är en typisk substansförlust. Kapitalförlust är således en substansförlust. Dess motsvarighet på vinstsidan är således substansvinsten.

³ I denna artikel används kapitalförlust uteslutande som beteckning på onormala förluster. Realisationsförlust används som övergripande beteckning på alla slags förluster som realiserats genom avyttring.

⁴ Welinder 1965 s 118, tycks anse att avdrag kan medges även om en värdelös tillgång avyttras till ett rent nominellt pris, såvida inte ett skenavtal föreligger. Jfr de tidigare omnämnda fallen RÅ 1941 Fi 550 och RÅ 1957 Fi 2703.

⁵ Jämför behandlingen av definitiva förluster på aktier innehavda som ett led i av ägaren bedriven rörelse.

⁶ Davidson menar att grunden för all avdragsrätt vid inkomstberäkningen är att en uppoffring sker av medel som redan beskattats. Istället för att återbetala skatten erhålls istället ett avdrag vid uppoffringen.

⁷ Enligt SOU 1923: 69 s 100 avsåg Davidson såväl förvärv som inkomst- som arvs- och gåvobeskattats.

⁸ Enligt uppgifterna i målet var bilen till huvudsaklig del använd i tjänsten och bilen hade förstörts under en tjänsteresa.

RR har åtminstone inte uttryckligen lämnat dessa omständigheter utan avseende. Vid sådant förhållande förefaller det långsökt att jämställa kapitalförlusten med personlig levnadskostnad. Det är dock möjligt att RR ansett att endast normala kostnader för användning av privategendom kan få hänföras till egendomens användning i förvärvsverksamheten.

I ett tidigare fall, RÅ 1969 ref 4, har RR ansett att en trafikolycka kan vara en normalt påräknelig händelse. Det betonades att vårdlöshet ej förelegat. Det är tveksamt vilken betydelse 1969 års fall har nu efter 1970 års fall.

⁹ Se Welinder, 1938 s 245.

¹⁰ Jfr proposition 1980/81:68 del A, s 196.

¹¹ Normalt erhålls försäkringsersättning i dessa fall. Då ersättningen är skattefri är avdragsrätten för skadan utesluten redan på denna grund, jfr RÅ 1953 Fi 774 och RÅ 1964 Fi 105.

Om kraven på avyttring skulle uppmjukas måste man ta ställning till om detta bör omfatta även ovan angivna situationer.

¹² Proposition 1980/81:68 del A, s 124.

¹³ Welinder 1965 s 107 f och 1981 del I s 176, har dessutom ifrågasatt om KL ger stöd för att vägra reparationsavdrag.

¹⁴ En kvalificerad gissning är att RR funnit det otillfredställande att omedelbart avdrag kan utgå för reparationer samtidigt som denna kostnad eventuellt kan bestridas med obeskattad försäkringsersättning. Här skiljer sig dock situationen endast i periodiseringshänseende från vad som gäller vid förbättringsarbeten efter skador — såväl normala som kapitalförluster. Och denna skillnad kan inte anses mer anmärkningsvärd här än vid många andra jämförelser mellan behandlingen av reparationer och förbättringar.

¹⁵ De fall som diskuteras här är endast de där försäkringsersättningen varit skattefri vid den löpande beskattningen. Detta gäller huvuddelen av alla försäkringsfall före 1984 års taxering samt försäkringsfall på schablonbeskattade fastigheter även därefter.

¹⁶ Notan har utgått.

¹⁷ Enligt de regler som tillämpas fr o m 1984 års taxering är dylika utgifter avdragsgilla om de avser byggnader och markanläggningar som är avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamhet.

¹⁸ Ett sådant förmodande tycks Bylin 1968 s 273 f, göra vid sin tolkning av 1955 års fall.

¹⁹ Se närmare härom i proposition 1980/81:68 del B s 206 ff, Rabe Något om rätten till avdrag för skadestånd SvSkT 1961 s 411 ff samt Severin Angående avdragsrätt och skatteplikt för skadestånd SvSkT 1979 s 711 ff.

²⁰ I en redaktionell anm till SvSkT referat 1947 s 4, sägs att även om fastigheten inte hade sålts, avdrag borde ha medgivits, som kostnad för fastighetens drift.

²¹ En förklarande randanmärkning kan behövas. Kontrahenterna och LR använder termen återgång. RR använder däremot den civilrättsligt korrekta termen hävning, se Westerlind, 1971, s 297.

²² Se närmare Westerlind, 1971, s 275 och 297f. I ett kommande arbete om skatterättsliga konsekvenser av ogiltiga rättshandlingar behandlar docent Sture Bergström närmare dessa frågor i anknytning till det aktuella fallet.

²³ I RÅ 1933 ref 45 och RÅ 1958 ref 33 har säljaren beskattats för behållen köpeskilling efter fastighetsförsäljningens återgång. Beskattning har inte skett som för realisationsvinst utan som annan intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet 35 § 1 mom KL. Detta kan eventuellt tolkas som att RR inte ansett att någon avyttring förekommit.

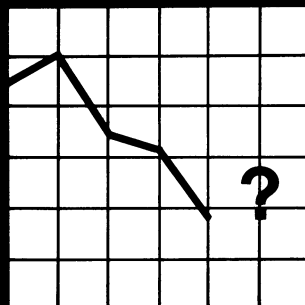
²⁴ En hänvisning till proposition 1980/81:68 del B s 205—208 finns. På dessa sidor behandlas avdragsrätten för skadestånd i samband med kapitalförlustbegreppet. Hänvisning saknas dock till propositionens diskussion om avdragsrätt vid realisationsvinstbeskattningen.

²⁵ Enligt RÅ 1963 ref 36 medges avdrag för vad säljarens fångesman förbehållit sig att erhålla som andel i försäljningssumman vid vidareförsäljning. I RÅ 1964 Fi 18 erhöles avdrag för belopp som utbetalades till säljarens fångesman, som kompensation för förlorad undantagsförmån.

Fallen är anmärkta under referatet RÅ 1982 1:10.

Vågar Du fortsätta ge Dina klienter råd utan att känna till fakta?

Bara på ett år halverades lönsamheten för små industriföretag. Drygt vart fjärde företag visade förlust.



Ta fram Dina klienters styrka och svaghet genom att jämföra med branschen.

Arbetar Du med någon form av ekonomisk rådgivning – t ex som revisor, konsult eller liknande – är det vid dagens snabba svängningar nödvändigt att känna till den omgivning Dina klienter arbetar i. Genom att se lite bakåt på företagets styrke- och svaghetsfaktorer jämfört med branschen får Du också en värdefull information för bedömning av framtidsutsikterna. När det just gäller ekonomi vågar vi påstå att vi har ett unikt material att erbjuda Dig.

Nyckeltal för inte mindre än 650 företagskategorier för 1981.

Vår publicering innehåller 20 nyckeltal – avkastning, marginaler, rörelsekapital, likviditet, soliditet, tillväxt m m – för branscher och storleksgrupper inom hela näringslivet. Vi publicerar allt detta i 30 branschvisa häften. Priset per häfte ligger mellan 40 och 125 kronor. För varje företagskategori får Du median- och kvartilvärden – dvs Du kan t ex se om Din klient i olika avseenden tillhör den bästa eller sämsta fjärdedelen av branschens företag.

11 000 företag ingår i jämförelsen.

Vi hämtar varje år in resultat- och balansräkningar för 11 000 företag. Detta är basen för vår nyckeltalsredovisning. Denna är väl samordnad med SAFs analyspaket "Se om Ditt företag". Som Du säkert vet ingår detta numera i utbildningsprogrammet för revisorer.

Vad utmärker lönsamma företag?

Det här är ett material för Dig som vill gå lite längre i analysen. Du får bl a "nyckeltalsprofiler" för fjärdedelen mest respektive minst lönsamma företag inom olika branscher. Du kan därigenom se hur nyckeltalen "samspelar" till ett bra eller dåligt resultat.

En vanlig fråga när det gäller nyckeltal är "Vad är normalt inom branschen"? Många tar fortfarande gamla tumregler till hjälp. Våra nyckeltalsberäkningar visar hur det egentligen är.

<input type="checkbox"/> Sänd mig broschyren » Nyckeltal 1981 »	
Namn	Till
Adress	SCB »Nyckeltal» 115 81 Stockholm

Vill Du veta mer eller redan nu beställa nyckeltal ringer Du 08/14 05 60 eller 019/14 03 20 och begär "Nyckeltal". Du kan också få skriftlig information om Du skickar in kupongen.

SCB STATISTISKA CENTRALBYRÅN