

Kapitalförlust eller icke?

Av länsassessor K. Ahlm

En rörelseidkare (fysisk person) blev bestulen på sin i rörelsen använda skåpbil, som av tjuven sönderkördes totalt. Till råga på olyckan hade rörelseidkaren försummat att betala försäkringspremien för bilen och gjorde alltså en kännbar förlust. I sin deklaration yrkade han avdrag för bilens taxeringsmässiga restvärde såsom "extra" avdrag för utrantering. Detta medgavs av taxeringsnämnden. Rörelseidkaren anförde i annan fråga besvär hos 1953 års prövningsnämnd, som på yrkande av vederbörande taxeringsintendent vägrade ovan nämnda avdrag för bilen, enär kapitalförlust ansågs föreligga.

Författaren av dessa rader, som vid detta tillfälle tjänstgjorde såsom ordförande i prövningsnämnden, kunde för sin del icke biträda den av prövningsnämnden intagna ståndpunkten utan reserverade sig mot beslutet. Reservationen hade följande lydelse:

Beslutet har grundats därå, att förlusten är att anse såsom kapitalförlust och såsom sådan icke avdragsgill i rörelsen. Bitr. taxeringsintendenten har i målet åbe-

ropat rättsfallen R. Å. 1941 not. 347 och 1944 not. 1236.

Bestämmelserna om kapitalförlust återfinnas i p. 10 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen. Såsom kapitalförlust anses enligt detta lagrum "förlust, som skattskyldig kan hava lidit vid sidan av vad som normalt ingår såsom ett led i förvärvsverksamheten, således i regel icke genom borgensförbindelse eller genom prisfall å eller förstöring genom brand eller olyckshändelse av fastighet, som användes för stadigvarande bruk i rörelsen. Den förlust, som föranledes av en dylik, oberoende av rörelsen uppkommen skada, är att anse såsom kapitalförlust". Denna lydelse har lagrummet erhållit genom lag den 30 november 1951 (SFS nr 761), gällande från och med 1953 års taxering. Orden "fastighet, som användes för stadigvarande bruk i rörelsen" ha insatts i stället för den tidigare lydelsen "sådana tillgångar, som användas till stadigvarande bruk i rörelsen". Innebörden av denna lagändring skall nedan närmare belysas.

Rättsutvecklingen har efter hand med-

aktiebolag och ekonomiska föreningar en engångsskatt på fonderade vinstmedel (fondskatt), i samband varmed delägarna äga rätt att på vissa villkor utköpa företagen tillhörig egendom utan att delägarna därigenom skola bli beskattade för förtäckt utdelning (SFS 264 och 614/1954). Se härom häfte 8/1954 sid. 173 o. f.

Taxering till investeringsavgift.

kan endast undantagsvis förekomma år 1955, nämligen vid sådan omläggning av

räkenskapsår, som medfört att taxeringen år 1955 kommit att avse beskattningsår som omfattar kalenderåret 1953 eller del därav (SFS 364/1953). Se vidare häfte 8/1953 sid. 173 o. f.

Särskild sjömansskatt.

Den särskilda sjömansskatt, som fr. o. m. år 1954 uttagits av i utlandet bosatta sjömän vilka tjänstgjort ombord på vissa svenska fartyg (SFS 293/1953) berör icke taxeringsnämndernas arbete.

fört, att tillämpningsområdet för begreppet kapitalförlust blivit allt snävare. Vad angår förluster, som drabbat *varulager*, har måhända under hela giltighetstiden för 1928 års kommunalskattelag gällt och är i allt fall genom praxis sedan lång tid tillbaka fullt klart, att utrymme saknas för tillämpning av kapitalförlustbegreppet. Innebörden härav är att om lagertillgång förloras, även på sätt som ligger utanför det normala i rörelsen, så sker ingen beskattning för beräknat utförsäljningsvärde å den förlorade tillgången och ej heller någon återföring till beskattning av det avdrag för anskaffning därav, som tidigare kan hava utnjutits; i stället tillåtes nedskrivning för förlusten med användande på vanligt sätt av principerna för fri lagervärdering. Skillnad kan icke göras mellan det fall, att förlusten inträtt genom brottslig gärning och andra fall av för rörelsen "onormala" förluster. Härom hänvisas till K. G. A. Sandströms arbete "Om beskattning av inkomst av rörelse", 1951 års uppl. sid. 488 f. f. Sandström utsäger här, att det synes orimligt vägra godtaga nedskrivning å lagrets värde, även om förlusten beror på brottslig gärning. I detta sammanhang anföres även följande uttalande av Eberstein ('Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt', s. 228): "Det avgörande kriteriet på en driftsförlust är icke, huruvida den ena eller andra förlustbringande händelsen är att anse såsom en normal företeelse inom näringen, utan huruvida förlusten hänför sig till det ena eller andra slaget av nyttigheter, som ingå i rörelsen. På samma sätt synes författningen avse att alltid behandla en sådan förlust, som träffar råvaror och förbrukningsartiklar eller dylikt, såsom driftsförlust."

Vad angår *inventarier* i rörelse får jag

hänvisa till den utförliga redogörelse, som i Sandströms anförda arbete, sid 491—500, lämnas för rättsutvecklingen på detta område. Sandström konstaterar, att redan enligt 1928 års lagstiftning hela kostnaden för anskaffande av inventarier med en varaktighetstid av högst tre år fick på en gång avdragas under beskattningsåret, att denna regel ej lider intrång, om tillgången ifråga förstöres redan under anskaffningsåret och att ej heller skyldighet inträder att skatta för viss del av tillgångens värde, om densamma förstöres senare men dock före utgången av de tre åren. Sandström tillägger, att i den mån lagstiftningen utökar antalet fall, då avdrag må ske för förlust å inventarier, därmed skapas nya undantag från regeln i p. 10 anv. till 29 § K. L. angående icke-avdragsgill kapitalförlust och att så skett genom vissa år 1938 genomförda ändringar av p. 3 och p. 4 anv. till nämnda §.

För egen del vill jag här särskilt framhålla lagtextens innehåll i p. 3 c 4 st. och p. 3 d 1 st. i anvisningarna till 29 §. Lagtexten giver icke möjlighet till annat ställningstagande på den grund, att kapitalförlust skulle föreligga.

Sandström finner i fortsättningen, att såvitt gäller skattesubjekt, som kan tillerkännas rätt till fri avskrivning, lagstiftningens syfte med styrka talar för att avskrivningsrätten skall omfatta även fall av "verklig förlust" (varmed avses kapitalförlust) och att detta endast är en naturlig och följdriktig konsekvens av att man genom 1938 års lagstiftning övergått till att beskatta kapitalvinster vid inventarieavyttring beträffande dylika rörelseidkare. Sandström tillägger, att redan inkomstskattesakkunniga på sin tid framhöllo, "att en utvidgning av inkomstbegreppet ovillkorligen borde medföra en motsvarande

rätt till avdrag för åtskilliga förluster, vilka nu betraktas såsom kapitalförluster”.

I den nu åberopade framställningen göres ej undantag för förlust, som åsamkats genom brottslig gärning. Någon logiskt betingad grund för antagandet att sådana fall skulle behandlas annorlunda kan enligt min mening ej heller framletas.

Vad slutligen angår inventarier, som skatterättsligt skola behandlas enligt reglerna för *bunden* avskrivning, finner Sandström, att här alltjämt finnes utrymme för tillämpning av regeln, att avdrag icke får medgivnas för kapitalförlust (i vidare mån än så undantagsvis utsagts i författningen) och att detta sammanhänger med att lagstiftaren tillskapat två olika inkomstbegrepp vid fri resp. bunden avskrivning: vid den förra beskattas även kapitalvinster, vilket ej sker vid den senare.

Sandströms redogörelse avser rättsläget före den ovan omnämnda, från och med 1953 års taxering gällande lagändringen. Genom denna ha inventarier i rörelse uteslutits från lagtextens exemplifiering å kapitalförluster, vilket innebär ett lagfästade av tidigare gällande praxis vid fri avskrivning och beträffande ”treårsinventarier” samt ett genomförande av samma principer vid bunden avskrivning. Ändringen står i samband med en samtidigt genomförd omarbetning av p. 3 d 1 st. i anvisningarna till 29 §, varigenom stadgas, att vid avyttring av inventarier beskattning skall ske av kapitalvinster även vid bunden avskrivning. I denna del får jag åberopa uttalanden av chefen för finansdepartementet i prop. nr 170/1951 och Lindqvist-Helmers ”De nya bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst, goodwill och ackumulerad inkomst” s. 25 sista st.

Härigenom har alltså grunden bortfallit för åtskillnaden i behandling av kapitalförlust vid fri resp. bunden avskrivning. Med hänsyn härtill hade den skattskyldige enligt min mening icke bort förvägras det av honom deklarerade avdrag för utrangeringsförlust å skåpbil.

Taxeringsintendenten har gjort gällande, att förlust genom brottslig handling skulle föranleda en strängare behandling än annan ”kapitalförlust”. Till stöd härför har han hänvisat till de av honom förut åberopade rättsfallen RÅ 1941 not 347 och 1944 not 1236 ävensom uttalande i Geijer-Rosenqvist-Sterners Skattehandbok (sid 168 i 1949 års uppl.) Jag kan icke biträda denna mening av skäl som jag förut anfört och vill här blott tillägga, att de nämnda rättsfallen avse förluster i penningmedel, ej i inventarier.

Slutligen får jag framhålla, att den av prövningsnämnden intagna ståndpunkten konsekvent borde medföra, att avdrag skulle vägras även om försäkringsersättning hade utgått för den förlorade tillgången. Om ersättningen uppgått till högre belopp än tillgångens taxeringsmässiga restvärde före förlustavdraget, skulle följden härav bliva en av lagstiftaren uppenbarligen icke avsedd skattevinst, då ju ersättningen i så fall icke gärna kunde bliva föremål för beskattning. Jag hänvisar härutinnan till rättsfallet R. Å. 1943 not 713 och den tolkning därav, som Sandström hävdar i a. a. sid 496—497.

Besvär över prövningsnämndens beslut ha icke anförts, vilket kan beklagas, då det hade varit av intresse att få detta fall prövat av beskattningsdomstolarna.