

Hur behandlas ”avdragsslaget” kapital vid bolagsbeskattningen? Några synpunkter i frågan om rätt inkomstslag

Av taxeringsdirektör Jean Witting

De som förutskickade att förskottsrenteförfarandet skulle vinna insteg bland lönsamma bolag med ’vinstproblem’ tycks ha blivit sannspådda. När lagfästa nedskrivnings- och avsättningsmöjligheter är fullt utnyttjade går sådana bolag allt oftare över till förskottsrentor eller ”köpta räntor” och har, snart sagt, ingen annan gräns för skattekrediten än kolumnbredden i bankernas kontoutdrag.

Den ’korta utlåningen’ utsätts för besvärande påfrestning. Mycket lägligt har därför de besparande ’köperäntorna’ introducerats: Sedan man tagit årsskifteslånet och erlagt förskottsrentan användes resten för inköp av räntebärande papper eller andelar *med upplupen ränta*, ty sådan köperänta är numera en räntekostnad (!) som enligt kontantprincipen är avdragsgill med en gång. På så sätt dubblar man avdraget och behöver följaktligen inte besvara utlåningsstatistiken med så stort årsskifteslån som annars hade erfordrats. Och på köpet har man en rumsren säkerhet att ställa för lånet.

Den populäraste formen för köperäntor synes vara Handelsbankens Pensionsmarknadsfond. Den går kort och gott ut på att man i december pytsar in ett godtyckligt belopp, varmed man har blivit delägare i fondens kapital och årsvinst. Årsvinsten består huvudsakligen av räntor, alltså har man skaffat sig en ränteutgift i december. Per den 2 januari erhålles kontobesked om att den i december köpta vinstandelen nu kan lyftas som ränteutdelning från fonden, en inkomst som inte skall beskattas förrän nästa år. Och samtidigt kan man lämpligen utträda ur fonden och få tillbaka även kapitalinsatsen. RÅ 85 1:25.

Jag har kommit till slutsatsen att alltför många TO och deklaraionsgranskare står mer eller mindre handfallna inför bolagens miljoner i kontantavdrag

under inkomst av kapital. Vål hävdar bolagen att förfarandet inte ingår i den bedrivna rörelsen, men jag undrar verkligen om det enligt rådande praxis och synsätt är tillräckligt att bara slänga ur sig ett sådant påstående och välja inkomstslag efter eget gottfinnande.

Beskattningslagarna har instiftat eller utvecklat regler om vilka *inkomstslag* som förekommande verksamheter skall hänföras till vid beskattningen. Är den juridiska personen avsedd för näringsverksamhet, t ex aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening, utgår beskattningsreglerna vanligtvis från inkomstslaget rörelse. Dock finns särskilda regler om att somt är jordbruk, somt annan fastighet och somt tillfällig förvärvsverksamhet. (En speciell variant är "förvaltningsrörelse", vilket innebär att beskattning kan ske under alla inkomstslag utom rörelse.)

När denna vackra ordning kommer ut i livet och parar sig med verkligheten, blir emellertid avkomman ofta av blandras. Vanligast är att verksamheten i sig utgör skattemässig rörelse men har inslag av sådant, som enligt beskattningsreglerna skall hänföras till andra inkomstslag.

Är det bara så att en 'hel' verksamhet kan lyftas ut och kallas jordbruk, annan fastighet, tillfällig förvärvsverksamhet eller kapitalförvaltning, brukar det inte uppstå några problem. Sådan utlyftning följer förhållandevis klara regler: Jordbruk och annan fastighet känns igen av de flesta, realisationsvinster vars upphov saknar rörelseliknande omfattning, varaktighet och syfte kan med någon möda slitas loss från bokföringen ochlikaså är förvaltningsföretagen någorlunda väl definierade i lag och doktrin.

Men i övrigt, när det kanske inte ens finns någon definierbar tillgång att lyfta ut, utan det närmast är fråga om udda 'affärer' eller 'transaktioner', hur behandlar man de fallen?

Ja, eftersom det inte finns, inte kan finnas och inte skall finnas, regler för varje upptänklig verklighetssituation, har vi bara en väg att gå: Vi måste klarlägga en *presumerad förvärvsverksamhet* och sedan låta bevisbörda och bevisföring i det enskilda fallet avgöra om, och i så fall vad, som skall lyftas ut ur denna presumerade verksamhet. Vi utgår alltså från vad som gäller initialt och sedan får den, som vill hävda avsteg därifrån, motivera sina önskemål.

Låt mig ta ett exempel. Ett bolag som sysslar med industriell tillverkning äger också en hyresfastighet. Vidare spekuleras det så smått på börser med lösa pengar och slutligen brukar man vid årsskiftena dryga ut de begränsade lagfästa periodiseringsmöjligheterna med att skyffla in några (lånta) miljoner i Handelsbankens Penningsmarknadsfond.

Nu skall allt det här beskattas och hur blir det då?

Presumtionen, den initiala ordningen, är naturligtvis att bolaget bedriver rörelse i skattelags mening. Utifrån skattereglernas bestämmelser har emellertid den fiskala sidan anledning hävda att hyresfastigheten och möjligen även aktiespekulationerna, skall lyftas ut. Som motivering måste då visas att fastig-

heten *inte* används i rörelsen och att aktiespekulationerna *inte* är ett led i rörelseverksamheten eller har något slikt syfte. Att det senare inte är någon lätt bevisföring framgår bl a av 'trävarufallet', RÅ 1986 ref 53.

Rörelsepresumtionen finns alltså och besitter påtaglig kraft.

Vad därefter beträffar inträdet i Handelsbankens Penningmarknadsfond är det, får man förmoda, bolaget självt som vill hävda avsteg från rörelsepresumtionen. Kontantmässig redovisning under inkomst av kapital är ju själva vitsen i det sammanhanget. Bolaget måste följaktligen motivera *varför inte* transaktionen är ett led i rörelsen eller tjänar något därmed förenligt syfte.

Vilka krav skall då, rättsligen och rimligen, ställas på bolagets bevisföring? Rimliga krav vill jag säga. Vi skall bara hålla trävarufallet i minne och betänka, att vi i de allra flesta andra sammanhang måste utgå från att allt vad ett bolag köper, äger eller företar sig är rörelse intill dess motsatsen bevisats: Segelbåten är rörelse, mutorna är rörelse, de oklara förlustaffärerna är rörelse. Det mesta är faktiskt rörelse, i vart fall tills motsatsen bevisats.

Men det räcker kanske med ett enda krav på bolagets bevisning:

Om det nu inte är något rörelsesyfte med inträdet i Handelsbankens Penningmarknadsfond, eller vad det nu kan vara, då måste bolaget rimligen kunna tala om *vilket annat syfte* man haft med den transaktionen. Och den uppgiften skall vi ha skriftligen. Såvitt jag kan se finns det nämligen inget annat tänkbart transaktionsmotiv än skatteundandragande!

Nu, under 1987 års taxeringsarbete, har vi på min taxeringssektion i Helsingborg handlagt ett antal sådana 'kontantfiffelfall' med, måste jag säga, påtaglig framgång. När vi klagjort praxis och bevisbördeläge och ställt frågan 'vilket annat syfte än rörelsesyfte har den här transaktionen' tycks luften ha gått ur dem som satts att försvara den. Inkomna repliker synes minst sagt osammanhängande och man har i flesta fall avböjt att komma till nämndernas sammanträden.

Vi har också stött på ''den sofistikerade varianten'' d v s där föreställningen spelas upp i ett för ändamålet bildat handelsbolag som påstås driva förvaltningsverksamhet. För säkerhets skull har vi handlagt de fallen utifrån egen bevisbörda och faktiskt haft goda framgångar även där. Vi har hävdat att verksamhet som har så litet att göra med förvaltning av anförtrodd egendom och vars resultat så mycket kommer av kortsiktiga transaktioner och klurigt nyttjande av viss rättslig villervalla har mycket större likhet med rörelse. (En likhet som förvisso inte blir mindre när det hela sker i intim ekonomisk intressegemenskap med en rörelsedrivande huvudman.)

Nu vet man ju naturligtvis inte hur det kan komma att gå i länsrätten och överinstanserna, när skatteplanerarna kanske fått nytt fotfäste och ordningen i leden återställts. Men vi har i alla fall betraktat bokföringsmässig rörelseredovisning som den riktiga. Och vi har inte behövt överväga om skatteflykts-transaktioner möjligen skall redovisas enligt kontantprincipen.

▼

Anm Ny lagstiftning gäller för förskottsräntor, som erlagts efter den 9 nov 1987 — se Skattenytt 1988 nr 1—2. Artikeln är författad innan den nya lagstiftningen blev känd, men bedöms ändå vara av allmänt intresse med hänsyn till pågående processer på området.

Red

**DEN HÄR TIDNINGEN
ÄR TS-KONTROLLERAD**

Annonsera i
TS-kontrollerade tidningar så du vet
vad du får för pengarna.



Tidningsstatistik AB Tel. 08-820230