SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 5/1951 Årgång 1

Om rätt beskattningsår

Av taxeringsinspektör Erik Liliesköld

Vid bedömande av frågan om en person, fysisk eller juridisk, är skattskyldig för en viss inkomst räcker det inte med att konstatera att inkomsten såsom sådan utgör skattepliktig inkomst och att personen ifråga är skattskyldig för denna art av inkomst. Det räcker alltså inte med att fastställa de objektiva och subjektiva förutsättningarna för beskattning. En tredje faktor, tiden, har en supplerande och avgörande betydelse. Frågan om rätt beskattningsår är en central fråga i vårt beskattningssystem men den frågan behöver i praktiken liksom de båda andra nämnda endast sällan uttryckligen ställas. I det övervägande antalet fall är det nämligen alldeles uppenbart, när en intäkt förvärvats eller en utgift förelegat. Men ibland kan det vara svårt att avgöra för vilket beskattningsår en intäkt skall beskattas eller ett avdrag medgivas.

Vad som menas med beskattningsår framgår av 3 § kommunalskattelagen, som stadgar: "Med taxeringsår förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxering av beskattningsnämd i första instans verkställes, och med beskattningsår det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, det räkenskapsår, som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret."

Näringsidkare, alltså icke blott rörelseidkare utan enligt praxis även jordbrukare och sådan ägare av hyresfastighet, vilken anses idka näringsverksamhet, få såsom beskattningsår använda räkenskapsår, som icke sammanfaller med kalenderår, samtliga dock under förutsättning att de verkligen ha ordnade räkenskaper och även i framtiden kunna väntas föra sådana.

En fråga, som diskuterats i litteraturen och som har ganska stor praktisk betydelse, är huruvida en skattskyldig kan ha olika beskattningsår för olika förvärvskällor. Frågan har besvarats olika av olika författare. Flertalet synes vara av den uppfattningen att vid brutet räkenskapsår i princip den skattskyldiges hela inkomst- och förmögenhetsredovisning skall ske för samma tid, därvid alltså räkenskapsåret och kalenderåret utgör rätt beskattningsår. (G. R. S. sid. 7, Lundevall sid. 3; Jfr

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

dock Annell i Svensk Skattetidning år 1945 sid. 174 ff. och af Klercker: Resultatsutjämning sid. 80 f.) Enligt rättsfall skall f. ö. därest räkenskapsår, som icke sammanfaller med kalenderår, tillämpas, förmögenhetsredovisningen avse tiden för räkenskapsårets och icke för kalenderårets utgång (1943: 538). I övrigt synes vägledande rättsfall saknas. (I fallet 1929: 714 blev en skattskyldig i enlighet med eget yrkande taxerad för alla inkomstslag för samma räkenskapsår. Enligt Lundevall skulle den skattskyldige, som icke varit bokföringspliktig, haft valrätt. Se även 1930: 75.)

Frågan om rätt beskattningsår är emellertid ingalunda uttömd med konstaterandet av huruvida kalenderår eller räkenskapsår skall ligga till grund för inkomstberäkningen. Svårigheten ligger i stället i att, sedan en viss period fastställts som grund för beräkningen, avgöra vad som skall hänföras till denna period, vilka intäkter som höra hit och vilka avdrag som få göras.

Några lagbestämmelser om rätt beskattningsår funnos icke före kommunalskattelagens tillkomst år 1928, men en viss praxis hade utbildat sig, enligt vilken intäkt hänfördes till det beskattningsår, under vilket den kunde anses ha intjänats, och icke till det år, då intäkten influtit till den skattskyldige (prop. nr 102/1927 sid. 408).

1921 års kommunalskattekommitté och 1918 års inkomstskattesakkunniga hade föreslagit införandet av uttryckliga bestämmelser, som dock icke överensstämde med rådande praxis och av vilka kommunalskattekommittens förslag dessutom var splittrat på flera olika lagrum. Departementschefen anförde härom (sid. 412): ”Det måste anses önskligt att i skattelagstiftningen införa mera generella bestämmelser till ledning vid avgörandet av förekommande tvister, till vilket beskattningsår en intäkt är att hänföra. Vad först angår den stora massan skattskyldiga, vilka icke driva jordbruk eller rörelse, torde det för dem vara naturligast att hänföra intäkten till det år, då den influtit och de alltså kunnat disponera den. Detta måste anses vara fallet icke blott när fråga är om ränteintäkt, utan även när det gäller intäkt av tjänst och speciellt då fråga är om intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. — Trots den i lagskipningen tillämpade praxis torde ock de skattskyldiga i stor utsträckning hava deklarerat intäkt såsom hörande till det år, då den influtit; särskilt gäller detta ränteinkomst. Jag har för den skull i denna del anslutit mig till den princip, som kommit till uttryck i inkomstskattesakkunnigas förslag och jämväl torde hava legat till grund för kommitténförslaget. Man synes även på detta sätt enklast lösa frågan om avdrag för förluster på fordringar av ifrågavarande slag. Då fordran icke skall upptagas såsom intäkt, kan avdrag för förlust icke heller ifrågakomma. — Vidkommande därefter dem som driva jordbruk så gäller, såsom nyss påpekats redan nu, att vid inkomstberäkningen hänsyn icke skall tagas till inneliggande lager, och det förefaller lämpligast att i fråga om fordringar och skulder följa samma regler som i fråga om nyss behandlade kategori skattskyldiga, så att ej heller utestående fordringar och skulder inverka på inkomstberäkningen.

Vad slutligen angår skattskyldiga, som driva rörelse, finner jag det rätt självklart, att för rörelseidkare, som enligt lag är pliktig föra handelsböcker, inkomsten av rörelsen bör beräknas efter bokföringsmässiga grunder, så att hänsyn tages till in- och utgående balans av varulager, inventarier, fordringar, skulder m. m. Om inkomstberäkningen för en dylik rörelseidkare icke toge hänsyn till in- och utgående balans, skulle den säkerligen i de flesta fall bliva fullständigt missvisande och giva ett oriktigt utttryck för hans skatteför-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

måga". Departementschefen ansåg, ehuru med viss tvekan, dessa regler böra gälla även för rörelseidkare, som icke voro pliktiga föra handelsböcker.

Därmed ha grunderna för bestämmelserna om rätt beskattningsår i 41 § kommunalskattelagen angivits. Anvisningarna till denna paragraf äro ovanligt utförliga och böra naturligtvis noga studeras av varje taxeringsman, även i vad de avse rörelse. En ordförande i ett lokalt taxeringsdistrikt har ju visserligen en taxeringskonsulent till hjälp med rörelseidkares deklarationer men vi få aldrig glömma, att det är ordföranden och icke konsulenten som ansvarar för taxeringen. Jag skall därför — låt vara i korthet — uppehålla mig även vid rörelseidkares beskattning i nu förevarande hänseende. Och för att följa författningstexten börjar jag just med

Inkomst av rörelse

Inkomst av rörelse skall alltså beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa icke stå i strid mot särskilda bestämmelser i kommunalskattelagen. Vad som menas med bokföringsmässiga grunder framgår av anvisningarna: Hänsyn skall tagas till in- och utgående lager av varor, råmateriel, hel- och halvfabrikat m. m. ävensom till fordringar och skulder. Inkomst skall vidare anses ha åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Motsvarande gäller i fråga om utgiftsposter. Fordringar i rörelse uppföras i allmänhet som inkomst under det år då de uppkomma och ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke. Ur anvisningarna kan slutligen i detta sammanhang noteras, att om en beskattningsmyndighet ett år frångått en skattskyldigs på bokföring grundade deklaration på så sätt att myndigheten beskattat en vinst, som kommer till synes i räkenskaperna först ett kommande år, så måste detta beaktas vid den senare taxeringen. Denna bundenhet av ett tidigare beslut gäller överhuvudtaget om beskattningsmyndighet något år frångått den skattskyldiges bokföring i avseende, som kan ha inflytande på följande års inkomstberäkning.

På frågan om en rörelseidkares möjlighet att övervältra inkomst från ett år till ett annat genom olika lagervärderingar skall jag icke alls ingå. Det kan räcka med ett påpekande om att rörelseidkaren har mycket fria händer i fråga om värdering av sitt lager, när det gäller inkomsttaxeringen, däremot icke vid förmögenhetsberäkningen. För den som till äventyrs inte alls sysslat med bokföring vill jag även omnämna, att en nedvärdering eller nedskrivning, som man säger, av varulagret medför, att den bokföringsmässiga vinsten i motsvarande mån minskar. Så länge lagerbehållningen är tillräckligt stor kan rörelseidkaren därför hålla sig med en dold reserv i varulagret, men skulle lagret börja tryta eller om rörelsen av någon anledning skall upphöra, så kommer den en gång undanhållna vinsten fram och beskattas då. Rörelseidkaren har, som jag nämnde, i huvudsak rätt till fri lagervärdering, men om särskilda omständigheter därtill föranleda, kan dock den skattskyldiges värdering frångås vid inkomsttaxeringen och så har också skett i några fall. Större nedskrivning än till 30 % av verkliga värdet torde icke godkännas av beskattningsmyndigheterna sedan några år. (Se härom två uppsatser av Annell i Svensk Skattetidning år 1949, sid. 5 och 331).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

Därmed skall jag övergå till det för oss viktigaste partiet av spörsmålet om rätt beskattningsår, nämligen om den s. k. kontantprincipen. Vad innebär då denna? Till en början vill jag påpeka, att kontantprincipen icke bör åberopas som grund för en efter kontantberäkning företagen avvikelse från en deklaration. En dylik kontantberäkning syftar till att kontrollera om en deklarerad inkomst med beaktande av förmögenhetsförändringar under beskattningsåret och övriga kända förhållanden räckt till den skattskyldiges och hans familjs levnadskostnader, och denna kontroll tillgripes både beträffande skattskyldiga, som deklarera efter kontantprincipen, och sådana, som deklarera efter bokföringsmässiga grunder. Skall man underrätta en skattskyldig om avvikelse på grund av vad som framkommit vid kontantberäkning, bör man alltså undvika ordet "kontantprincipen" och i stället säga t. ex.: "Med hänsyn till skäliga levnadskostnader beräknades inkomsten 000 kronor högre än enligt deklarationen." Dessförinnan bör den skattskyldige alltid ha fått yttra sig över kontantberäkningen.

Kontantprincipen innebär, att intäkt beskattas, då den blivit tillgänglig för lyftning, och att avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande medgives för det år då kostnaderna ägt rum. Närmare redogörelse härför lämnas i punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen men dessa anvisningar ge icke ledning för alla uppdykande frågor. Jag kommer att behandla varje förvärvskälla för sig.

Inkomst av jordbruksfastighet

Jag bortser helt från sådan som deklareras efter bokföringsmässiga grunder.

Det händer icke alltför sällan, att deklarationen och kontrolluppgiften från Mjölkcentralen divergera i fråga om intäkter för försåld mjölk. En sådan divergens beror ofta på att den skattskyldige uppgivit intäkten för den under beskattningsåret levererade mjölken i stället för den under året erhållna ersättningen. Det är ju nämligen så att Mjölkcentralens kontrolluppgifter avse leveransåret 1/12—30/11, vilket blir identiskt med kalenderåret för likviderna för dessa leveranser. Likvid sker nämligen regelmässigt månaden efter leveransen. Taxeringen bör alltså åsättas i enlighet med Mjölkcentralens uppgifter, såvida inte den skattskyldige visar, att uppgifterna på annat sätt äro fel.

Förutom intäkter, som under ett beskattningsår influtit för försålda produkter — oavsett när leveransen skett — samt värdet av vissa under samma beskattningsår åtnjutna naturaförmåner skall under samma år gottskrivna efterlikvider från jordbrukarnas eller skogsägarnas ekonomiska föreningar upptagas till inkomstbeskattning för de år, då de gottskrivas den skattskyldige, under förutsättning att efterlikviden verkligen medför en rätt till framtida ersättning i någon form, men icke eljest, se 1947: 638.

En särskild form av intäkter utgöres av förskott. Dylika förekomma särskilt från skogsägareföreningar och skola enligt kontantprincipen beskattas för det år förskottet erhållits, inte när leveransen av t. ex. virke sker.

I ett av prövningsnämnden i Uppsala län avgjort fall uppkom frågan om gränsdragningen mellan förskott och lån. En jordbrukare hade ett år, då jordbruket lämnat osedvanligt dåligt resultat, på hösten erhållit ett större belopp från en av jordbrukarnas ekonomiska föreningar, med vilken han sedan flera år hade löpande räkning. Han gjorde alltså både sina leveranser till föreningen och gjorde vissa inköp därifrån. Det nu ifrågavarande beloppet (10.000 kronor) utgjorde såtillvida ett förskott som återbetalning icke skulle ske på an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

nat sätt än genom avräkning mot framtida spannmålsleveranser. Något vid tiden för beloppets överlämnande inneliggande lager av spannmål fanns dock icke utan likviden avsåg det kommande årets skörd. Från föreningen hade upplysts, att jordbrukaren hade erhållit beloppet därför att han vore i behov av penningar och att föreningen själv ansett beloppet som lån och bokfört det så. I detta speciella fall ansågs icke förskott utan lån föreligga, varför beloppet icke beskattades för det år, då det erhållits. Men i normalfallen, då likvid erhålles på hösten och leverans sker följande vår, bör likviden beskattas såsom förskott redan vid dettas erhållande.

Om en jordbrukare köper en maskin, t. ex. en traktor, och betalar med växel och utgiften som sådan är avdragsgill, när skall han då anses ha haft omkostnaden för traktorn? Att en avdragsgill utgift icke anses ha uppkommit redan i och med accepten har i ett fall fastslagits av regeringsrätten (1948 ref. 50). Huruvida växeln diskonteras eller ej torde vidare sakna betydelse i detta sammanhang. I de centralt utarbetade anvisningarna för taxeringsarbetet sägs kategoriskt: ”Avdrag för kostnad, för vilken växel lämnats som likvid, får ske först i den mån växeln löses (R 1948 ref. 50)”. Detta är nog att lägga in mer i rättsfallet än regeringsrätten avsett, men systemet — nämligen att medge avdrag endast för avbetalningar å växelbelopp — har sedan länge tillämpats av beskattningsnämnderna i Uppsala län liksom säkerligen av flertalet beskattningsmyndigheter. På åtminstone ett håll har emellertid betalning ansetts föreligga i och med att växeln omsatts första gången, varvid växeln ansetts ha övergått från varuväxel till låneväxel.

I fråga om rätt beskattningsår vid försäljning av avverkningsrätt, som erhållits såsom gåva — härvid inkomsttaxeras givaren — vid inkomst av skogsbruk i samband med avyttring av marken, därvid köpeskillingen erlägges i särskilda terminer, hänvisas till skattehandböckerna och uppsatser i Svensk Skattetidning (se särskilt Bratts år 1950 sid. 7 ff).

Annan fastighet

För denna förvärvskälla torde frågan om rätt beskattningår endast sällan behöva ställas. Hyra betalas ju regelmässigt i förskott, antingen för ett kvartal eller för månad. Denna förskottsbetalning sker dock i sådan omedelbar anslutning till hyresperioden, att det måste te sig naturligast att i beskattningshänseende hänföra förskottet till hyresperioden. Om någon alltså skulle uthyra en fastighet med början den 1 januari 1951 och erhålla hyresersättning för första kvartalet 1951 redan den 30 december 1950, bör detta belopp beskattas först år 1952. Detta framgår f. ö. av anvisningarna.

Kostnader för annan fastighet få liksom för jordbruksfastighet avdragas endast under det år, då betalning skett. Här finnas två mycket vägledande regeringsrättsutslag. I det ena fallet (1930 ref. 42) hade en fastighetsägare ett år utfört omfattande reparationsarbeten och betalat kostnaderna härför med hjälp av ett upptaget lån. Hans yrkande att fördela avdraget för dessa reparationskostnader på de år amorteringarna av lånet skett avslogs. Det andra rättsfallet (1940: 8) gällde avdrag för inköpta bräder, avsedda för framtida reparation. Här beviljades avdrag redan för inköpsåret och detta står onekligen i konsekvens med kontantprincipen. Men man bör noga akta sig för att blint följa detta beslut. Det kan nämligen vara vanskligt att redan vid anskaffandet av material avgöra om detta avser reparations- eller förbättringsarbeten och den skattskyldige bör i så fall åtminstone prestera en sannolikhetsbevisning för att materialet eller del därav

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

verkligen avser reparation eller underhåll.

Inkomst av tjänst

Intäkter i denna förvärvskälla såsom lön och arvoden skola regelmässigt beskattas för det år då de uppburits. Detta gäller i princip även för de fall, då lönen avser ersättning för arbete under flera år eller något tidigare år. I ett fall, som kommit under Regeringsrättens prövning, hade en skattskyldig år 1940 erhållit ersättning för tjänst under åren 1933—1937 samt år 1939. Han yrkade att bli eftertaxerad för dessa intäkter men hela ersättningen togs till beskattning för det år då ersättningen utbetalats (1943:473). I ett annat fall har lön för år 1937, som uppburits först under år 1941, beskattats för sistnämnda år (1944: 1234). Även här ogillades den skattskyldiges yrkande om att i stället bli eftertaxerad för beloppet.

Tantiem har i praxis upptagits till beskattning för det år då tantiemen eller del av densamma utbetalats (1931:1192 och 1933: 655).

Ett undantag från den renodlade kontantprincipen har anbefallts av lagen själv. Jag syftar på första stycket i punkt 2 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, där det beträffande bl. a. intäkter av tjänst sägs att de i vissa fall kunna "hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förrän efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är emellertid, att de intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgängliga omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att de praktiskt taget kunna hänföras till inkomsten under beskattningsåret." Någon genom överrättsutslag fastställd gräns torde icke finnas, utan prövning får ske från fall till fall. I fråga om inkomst av jordbruksfastighet har i ett fall uttalats, att en intäkt som uppburits den 20 januari och som avsåge leveranser under föregående december månad, icke kunde hänföras till föregående beskattningsår (1946: 1031).

Semesterersättning skall som regel upptagas till beskattning för det beskattningsår, varunder den uppburits. Härför har emellertid en närmare redogörelse lämnats i de centralt utarbetade anvisningarna för taxeringsnämndernas verksamhet, varför jag hänvisar till denna framställning.

Omkostnaderna i förvärvskällan inkomst av tjänst skola "avdragas från intäkten under det år, då de verkligen blivit av den skattskyldige bestridda, även om de avse inkomst, som tidigare förvärvats eller först under ett senare år beräknats inflyta", såsom anvisningarna till 41 § angiva.

En fråga, som dessbättre icke alltför ofta dyker upp, men som prövningsnämnden i alla fall ställts inför några gånger under senare år är frågan från vilket års inkomst avdrag skall få göras för återbetald lön. Strikt efter kontantprincipen borde avdraget göras för det beskattningsår då återbetalningen skedde och så har också Regeringsrätten förfarit i ett fall (1946: 1100), men skäl tala för att detta rättsfall icke bör anses prejudicerande för andra än likartade fall, trots att frågan om avdrag ett tidigare beskattningsår här var uppe i form av ett alternativt yrkande om resning. Läget var här följande: En major hade vissa år uppburit för hög statlig lön, som ett senare år återkrävts av honom. Han erhöll avdrag för det år då lönen återbetalats, men i detta fall var en sådan utgång efter mitt förmenande den enda naturliga, då den skattskyldige under sistnämnda år åtnjutit en statlig lön, som översteg vad han återbetalade. Återbetalningen av lönen hade alltså lika väl kunnat ske genom innehållande av beloppet vid de löpande löneutbetalningarna och då hade ju endast

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

resten blivit tillgänglig för lyftning och kunnat beskattas. Det är icke säkert att Regeringsrätten gått på samma linje om den skattskyldiges statliga lön upphört eller varit otillräcklig. Det finns rättsfall, som gå i motsatt riktning (1920: 387, 1929: 2003 och 1948: 323). Sandström har i sitt arbete "Om beskattning av inkomst av tjänst m. m." (sid. 94) hållit före att avdrag för återbetald lön rätteligen borde ske från intäkten det år denna förvärvades, vilket förutsätter ett återbrytande av vederbörande beskattningsnämnds beslut. Exempel härpå finnas, både äldre och färska, men omständigheterna kunna uppenbarligen ha spelat stor roll för ärendenas bedömande. En resning kan ju ha beviljats för skapande av materiell rättvisa även i fall, där beskattningsmyndigheterna själva hade kunnat skapa en sådan. De principiella skäl som synas tala för att avdrag för återbetald lön bör medgivas från inkomsten det år, då det återbetalade beloppet beskattats, och icke från intäkter som åtnjutits under året för återbetalningen, äro dels att skattesatserna kunna ändras, vilket påpekats av Sandström, och dels att inkomstförhållandena kunna ändras, till och med väsentligt.

För att en skattskyldig icke skall riskera en rättsförlust skulle jag dock vilja förorda att beskattningsnämnderna alltid medge avdrag för återbetald lön, där så kan ske. Ett dylikt förfaringssätt torde kunna försvaras ur kontantprincipsynpunkt. I de fall där avdrag vid senaste taxeringen är mycket oförmånligt i jämförelse med avdrag vid taxering för det beskattningsår då lönen erhölls, bör den skattskyldige anmanas att söka resning. Ett sådant förfaringssätt kunde möjligen skapa ett klarläggande prejudikat på detta område.

Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet

Denna förvärvskälla omfattar ju inkomster av vitt skild natur och det är därför inte ägnat att förvåna att inom förvärvskällan olika beskattningsår skola tillämpas för olika slag av inkomst.

Vad först beträffar intäkt genom tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet samt intäkt av tillfälligt uppdrag är det påtagligt att dessa intäkter stå intäkter av tjänst mycket nära. Särskilt beträffande författare och konstnärer torde det vara mycket vanligt, att intäkterna inflyta sporadiskt och ofta utgöra ersättning för flera års möda. Detsamma gäller naturligtvis uppfinnare. Departementschefen yttrade 1927 (prop. nr 102 sid. 412), att det speciellt i fråga om intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet vore naturligast att hänföra intäkten till det år, då den influtit och den skattskyldige alltså kunnat disponera den. Departementschefen fortsätter: "Om en person t. ex. haft ett tillfälligt uppdrag, vilket sträckt sig över två år och likviderats först sedan det blivit slutfört, torde det anses främmande för det allmänna föreställningssättet om han skulle såsom intäkt för det första året upptaga ett belopp, som av honom beräknats utgöra skälig ersättning för den under det året utförda delen av arbetet". Detta är ju alltjämt gällande rätt, men en omsvängning i det allmänna rättsmedvetandet har nog skett härutinnan och denna har kommit till uttryck i 1944 års allmänna skattekommittés betänkande angående beskattning av bl. a. ackumulerade inkomster. Förslag till ändring har nu framlagts.

Vad vidare angår intäkt genom restitution, avkortning eller avskrivning av vissa skatter och pensionsavgifter kan ju något problem inte gärna uppstå. De skola beskattas för det beskattningsår, då restitutionen, avkortningen eller avskrivningen skett, varom länsstyrelsen skickar underrättelse.

Kostnader för intäkternas förvärvande skola bedömas på samma sätt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

som kostnader i förvärvskällan tjänst. Beträffande kostnader för uppfinningsverksamhet, som icke ingår som ett led i rörelse, bör man dock observera, att dylika kostnader icke få avdragas förrän uppfinningen exploaterats och en förvärvskälla verkligen föreligger, men då få i stället kostnaderna avdragas även till den del de belöpa på tidigare beskattningsår. Detta torde vara innebörden i regeringsrättens utslag den 30 juni 1949 (Se Åkessons kommentar i Sv. skattetidning 1950, sid. 7). Att avdrag icke medgives för de tidigare år då kostnaderna ägt rum, sammanhänger med att kostnader äro avdragsgilla endast i en förvärvskälla, men icke för förvärvande eller utvidgande av en sådan. (Se G. R. S. sid. 157.).

I fråga om den tredje gruppen inom förvärvskällan, nämligen realisationsvinst, gälla särskilda regler. Sista stycket i anvisningarna till 41 § säger härom: "Är åter fråga om intäkt, vilken icke regelmässigt är att anse såsom skattepliktig — exempelvis köpeskilling vid icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom — men vilken i förekommande fall under härför stadgade förutsättningar skall beskattas såsom realisationsvinst, är det utan betydelse, om köpeskillingen eller ersättningen skall erläggas på en gång eller i särskilda terminer. Så skall realisationsvinst respektive realisationsförlust beräknas med hänsyn till köpeskillingens totala belopp, oavsett om detta skall betalas på en gång eller terminsvis."

Det kan vara skäl i att påpeka, att reglerna om beskattning på en gång av hela realisationsvinsten oavsett tiden för betalningen gäller både fast och lös egendom, t. ex. aktier.

Beträffande försäljning av fast egendom bör man tänka på att avyttringen har skett redan i och med att köpekontrakt underskrivits. Det är alltså tidpunkten för köpekontraktets undertecknande som är avgörande för frågan om skattepliktig realisationsvinst föreligger eller icke. Tidigare har också allmänt ansetts att året för köpekontraktet obetingat utgjort rätt beskattningsår för hela realisationsvinsten. Denna uppfattning har dock icke framkommit i något rättsfall. Genom ett par mycket uppmärksammade Regeringsrättsutslag, kommenterade i Svensk Skattetidning år 1950 sid. 323 ff. av föredraganden i Regeringsrätten Bo Lagergren, måste den tidigare uppfattningen revideras. Huvudregeln torde visserligen även i fortsättningen bli att året för köpekontraktet utgör rätt beskattningsår för realisationsvinstbeskattningen, men dock under den viktiga förutsättningen, att åtminstone någon del av köpeskillingen erlagts då. Eljest torde man böra förfara så, att, sedan skattepliktig realisationsvinst med beaktande av förhållandena vid köpekontraktets undertecknande konstaterats föreligga, denna realisationsvinst i sin helhet beskattas för det beskattningsår, då köpeskillingen eller den första delen därav erlagts. Så snart en handpenning erlagts bör alltså realisationsvinsten i sin helhet beskattas.

Om exempelvis en fastighet köpes den 1 december 1940 och säljes genom köpekontrakt den 1 november 1950, vari bestämmes att tillträdet skall ske den 1 april 1951, då viss handpenning skall erläggas, så föreligger en avyttring av fastighet redan den 1 november 1950, d. v. s. inom tioårsperioden från förvärvet. Har fastigheten sålts med vinst, är denna alltså skattepliktig realisationsvinst. Då någon köpeskilling ej erlagts före den 1 april 1951, skall taxering ej åsättas förrän år 1952, då hela realisationsvinsten beskattas. Om köpet går åter genom att köparen inte fullgör sina förbindelser och säljaren erhåller skadestånd härför, utgör detta skattepliktig inkomst, varifrån avdrag dock få göras för omkostnader på grund av försäljningen. I ett av prövningsnämnden

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

nyligen avgjort ärende hade en skattskyldig yrkat nedsättning i taxering för realisationsvinst vid försäljning av fastighet därför att köparen av fastigheten kommit på obestånd och icke kunnat fullgöra sin betalningsskyldighet enligt köpekontraktet. Dessförinnan hade köparen avyttrat fastigheten till en tredje man. Kungl. Maj:t hade beviljat resning och återförvisat ärendet till prövningsnämnden, som medgav nedsättning i taxeringen det år då realisationsvinsten beskattats. Något avdrag vid senare års taxering torde här ha varit uteslutet.

Inkomst av kapital

Härunder faller huvudsakligen ränta samt utdelning å aktier och andelar i ekonomiska föreningar. Ränta skall i alla förvärvskällor utom rörelse enligt huvudregeln beskattas för det år, då räntan förfallit till betalning, även om den till någon del belöper på ett tidigare eller senare år. Ränta på medel, som innestå i bank eller annan penninginrättning kunna enligt avisningarna — liksom fallet är med tjänsteintäkter — hänföras till nästföregående års inkomst, ehuru de icke uppburits eller varit tillgängliga för lyftning förr än efter nämnda års utgång. Förutsättningen härför är densamma som beträffande tjänsteintäkter. Räntan skall alltså ha intjänats under beskattningsåret och uppburits eller blivit för lyftning tillgänglig omedelbart efter det årets utgång eller i varje fall så tidigt under nästföljande år, att den praktiskt taget kunnat hänföras till inkomsten under beskattningsåret. Om ränteintäkter sägs i anvisningarna vidare: "Ränta å penningar, som innestå i bank å sådan räkning, å vilken räntan gottskrives insättaren per den 31 december, anses såsom nämnda dag influten intäkt, medan däremot ränta å penningar, som innestå å annan räkning, räknas såsom inkomst för det år, då räntan förfaller till betalning, även om räntan till någon del belöpt å ett tidigare eller senare år." Den senare delen av meningen syftar närmast på kapitalräkning men saknar numera betydelse, då bankerna även vid denna räkning numera gottskriva ränta per den 31 december. Depositionsräkning finnes ej numera.

Motsvarande regler som för intäkter gälla ränteutgifter. Ränta är alltså principiellt avdragsgill för det år, då den erlagts, men kan vara att praktiskt hänföra till närmast föregående eller närmast följande år. Såsom exempel anföra anvisningarna, att om ränta å en i en hyresfastighet intecknad skuld erlagts omedelbart efter beskattningsårets utgång, bör räntan vara att anse såsom utgift under beskattningsåret, därest den verkligen hänför sig till detta. Särskilda utskottet 1928 ansåg, att gäldränta, som förfölle till betalning någon av de första dagarna i ett kvartal, borde betraktas såsom utgift för den tid, på vilken räntan belöpte.

Av rättsfall kunna noteras, att i ett fall avdrag icke medgivits för upplupen men ej gulden gäldränta (1931: 1374), att avdrag vägrats för gäldränta, som förfallit till betalning först avsevärd tid efter det aktuella beskattningsåret (1935: 528) samt att avdrag vägrats för gäldränta, som ej utbetalts kontant utan tillagts skuldbeloppet (1938: 29). Huruvida långivaren i de nyss omnämnda rättsfallen beskattats för ränteintäkt känner jag ej till, men jag håller före, att någon beskattning icke bort ske då, för så vitt kontantprincipen varit tillämplig på långivaren. Vidare kan omnämnas ett fall, då en skattskyldig på en gång fick lyfta ränta för ett flertal år. Hans begäran om eftertaxering för de år, på vilka räntan belöpte, avslogs. Anledningen till att ränta icke tidigare uppgivits var att den ej varit slutgiltigt bestämd (1949: 1270).

Prövningsnämnden har nyligen i ett fall måst taga ställning till frågan om rätt beskattningsår för en i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53

skuldebrev utfäst ränta, som emellertid faktiskt aldrig utbetalts och enligt muntlig överenskommelse icke heller skulle utbetalas förrän kapitalet utbetalades. Läget var följande. En skattskyldig hade i sin deklaration såsom förmögenhet upptagit bl. a. en skuldförbindelse på 23.000 kronor. Någon ränta å denna hade icke redovisats såsom inkomst. Vid utredning hade framkommit, att fordringsbeloppet härrörde från två gåvor från den skattskyldiges fader, en år 1945 på 3.000 kronor enligt skuldebrev med 2 % ränta, och en år 1946 på 20.000 kronor med 2,5 % ränta, för vilka gåvor gåvoskatt erlagts hos länsstyrelsen. Någon ränta hade emellertid faktiskt aldrig utbetalats och fadern hade heller aldrig yrkat avdrag härför. Fadern hade ej heller varit berättigad att avdraga ränta, som han ej utbetalat, enligt de regeringsrättsutslag som vi nyss hört (1931: 1374 och 1938: 29). Då kan man ju tycka, att om fadern (gåvogivaren) inte får avdrag, så bör barnet (gåvotagaren) inte heller beskattas för gåvan. Man torde dock inte utan vidare vara berättigad till en sådan slutledning e contrario, men hela 41 § K. L. bygger ju på en enhetlig bedömningsgrund för beskattning av intäkter å ena sidan och avdrag för kostnader å den andra. Den principen bör rimligtvis kunna utsträckas att gälla även i förhållandet mellan skilda rättssubjekt på så sätt, att en person beskattas för en intäkt samtidigt med att en annan person får avdrag för beloppet såsom kostnad. En sådan regel kan dock icke sträckas utanför kontantprincipens område. I det nyss omnämnda fallet hade taxeringsnämnden beskattat räntan men prövningsnämnden undanröjde beslutet. I detta fall måste räntan beskattas, när den utbetalas, och det är viktigt att i deklarationen år för år göra anteckning härom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:13:53