SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 7/1960 **Årg. 10**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Rörelsebeskattningen i Regeringsrättens praxis 1959

En rättsfallssammanställning av regeringsrättssekreteraren Hans Bylin.

Denna artikel anknyter i någon mån till den förra året i denna tidskrift införda rättsfallssammanställningen. Avsikten är emellertid att översikten skall kunna läsas utan direkt jämförelse med den föregående redogörelsen. Med hänsyn härtill har det i vissa fall gjorts tämligen utförliga återblickar.

A. Vissa speciella frågor.

1. Kan inkomst av annan fastighet redovisas i enlighet med bokföringsmässiga grunder?

Av anvisningarna till 3 § KL framgår, att skattskyldig kan deklarera inkomst för räkenskapsår, som inte sammanfaller med kalenderår. Författningstexten lämnar inte någon upplysning om vem en sådan rätt tillkommer. Anvisningarna nämner endast personer, som idkar näringsverksamhet. Viss ledning lämnar dock ett uttalande av vederbörande departementschef vid 1910 års riksdag.[1] Han framhöll därvid, att rätt att deklarera inkomst för räkenskapsår, som ej sammanföll med kalenderår, inte alldeles borde förmenas alla icke bokföringspliktiga rörelse- och näringsidkare. Denna rätt borde dock endast stå öppen för sådana skattskyldiga, som hade ordnad bokföring. Med stöd av detta uttalande har i rättspraxis ägare av annan fastighet tillåtits redovisa inkomst för hyresår i stället för kalenderår. Då såsom villkor härför krävs ordnad bokföring synes det rimligt om fastighetsägare med sådan bokföring får redovisa i enlighet med bokföringsmässiga grunder, även i de fall han deklarerar för kalenderår. Den frågan har prövats i ett rättsfall, som är återgivet i RN 1960 nr 1:4. Omständigheterna i målet var följande. Ett rörelse-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

drivande bolag ämnade — mot engångsersättning i förskott — hyra ut en lokal under femton år. RN medgav bolaget rätt att — i enlighet med bokföringsmässiga grunder — såsom intäkt för vart och ett av berörda beskattningsår uppta allenast på året belöpande en femtondel av förskottshyran. — RR gjorde ej ändring i RN :s beslut.

Det må framhållas, att utgången i RR ej var enhällig. Två ledamöter ville nämligen inte medge redovisning i enlighet med bokföringsmässiga grunder utan ansåg, att beskattning skulle ske det år förskottshyran blev tillgänglig för lyftning. Minoriteten ansåg måhända, att bokföringsmässig redovisning av inkomst från annan fastighet inte kan medges med hänsyn till den avfattning 41 § KL erhållit genom 1951 års lagstiftning. Denna lagstiftning avsåg emellertid endast att skapa regler för bokföringsmässig redovisning av inkomst från jordbruksfastighet. Avsikten var således inte att begränsa enligt tidigare praxis förefintlig rätt till bokföringsmässig redovisning av inkomst från annan fastighet.

2. En eller flera förvärvskällor?

Frågan om flera fastigheter av annan fastighets natur skall bilda en förvärvskälla har för den skattskyldige praktisk betydelse i sådana fall, då procentavdraget för viss fastighet överstiger inkomsten från densamma. Räknas fastigheterna som en förvärvskälla kan ägaren nämligen utnyttja procentavdragen mot fastigheternas sammanlagda inkomst. En förvärvskälla föreligger om fastigheterna bilda en förvaltningsenhet. För att så skall vara fallet räcker det ej med att de stå under ägarens eller dennes representants överinseende. Det krävs även enligt anvisningarna till 18 § KL, att fastigheterna förvaltas på sådant sätt att de framträda såsom en ekonomisk enhet. I rättsfallet RÅ 1959 not. 1453 yrkade ett livförsäkringsbolag, vars fastigheter i Stockholm ansetts bilda en förvärvskälla, att även bolagets fastigheter i andra kommuner skulle hänföras till samma förvärvskälla. Till stöd härför anförde bolaget följande. Fastigheterna förvaltades centralt av bolagets fastighetsavdelning, som handhade hyresuppbörden samt beslutade om alla större reperationer. — Bolaget vann icke gehör för sitt yrkande. — Det fordras alltså — i vart fall i fråga om fastigheter i flera kommuner — andra omständigheter för att konstituera en förvaltningsenhet såsom att en gemensam stab av hantverkare och arbetsledare finns eller eljest andra gemensamma driftkostnader av betydande omfattning förekommer (jfr RÅ 1957 ref. 15).

3. Vilken förvärvskälla?

Emellanåt uppstår tvekan om en persons inkomst skall hänföras till rörelse eller tjänst. Främst gäller detta om bolags- eller tjänsteavtal skall anses föreligga. Likaså kan det vara diskutabelt om arrende- eller tjänsteavtal är för handen.[2] Enligt rättsfallet RÅ 1959 not. 65 beskattades en tandläkares inkomst av tandläkarpraktik, vilken han uppehållit mot ersättning i form av andel av bruttointäkten, såsom inkomst av rörelse. Då han inte skulle bära andel i förlust eller bidra till omkostnader torde avtalet ha ansetts avse arrende. Utgången i målet överensstämmer med rättsfallet RÅ 1934 ref. 34. I mål av denna art är emellertid omständigheterna i det enskilda fallet av största betydelse. — I andra fall med i stort sett likartade förhållanden, men med skillnad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

i fråga om en detalj, kan därför utgången bli en annan. Så t ex hänfördes inkomsten till tjänst i ett äldre mål RÅ 1915 ref. 88, där omständigheterna i huvudsak var de samma som i de nyss nämnda rättsfallen.

Som bekant taxeras inte handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag utan deras inkomst beskattas hos delägarna. Detta gäller oavsett hur bolaget disponerat vinsten. Hos delägarna hänförs vinsten till samma slags inkomst, som den utgjort hos bolaget. Härflyter bolagets inkomst från annan fastighet skall alltså delägaren beskattas för inkomst av annan fastighet. Regeln gäller även kommanditdelägare. Om sådan delägares vinstandel genom avtal bestämts att utgå med viss procent av behållen insats skall delägaren inte beskattas för inkomst av kapital utan för inkomst av rörelse, om bolagets vinst uppkommit genom rörelse. Nämnda ränteberäkning betraktas som en intern fördelningsgrund. Det sagda har kommit till uttryck i ett av RR den 25 november 1959 avgjort mål (G. R. Olin), vilket torde komma att återges i referatsamlingen till RÅ. PN hade såsom inkomst av kapital upptagit ett belopp av 9.000 kronor utgörande den del av den skattskyldiges inkomst från ett kommanditbolag, som motsvarat räntan å hans insats i bolaget. RR förklarade, att beloppet skulle hänföras till det slag av inkomst, som bolagets inkomst härflutit ur, vilket i detta fall var annan fastighet.

4. Fast driftställe.

För att fast driftställe skall anses föreligga fordras att det finns särskild anläggning eller anordning för stadigvarande bruk i rörelsen. I rättsfallet RÅ 1959 not 274 ansågs dock timmermagasin för mottagande, sortering och buntning av timmer inte konstituera fast driftställe.

Fast driftställe ansågs ej heller föreligga, för travsportrörelse, i den kommun hästarna uppstallats under den tid, de icke varit uppstallade vid respektive tävlingsbanor för träning och deltagande i tävlingar, RÅ 1959 not. 634.

B. Inkomst av rörelse.

1. Avveckling av rörelse i samband med dödsfall.

I förra årets översikt framhölls att arvskifte inte kan medföra inkomstbeskattning vare sig för dödsboet (1953 ref. 4) eller för dödsbodelägarna. Däremot kan dödsbodelägare inkomstbeskattas vid realisation av arvfången egendom, om den alltjämt anses tillhöra rörelsen vid realisationen. Det stannar emellertid inte härvid. Arvinge, som i sin rörelse efter arvskiftet införlivar tillskiftade inventarier och andra omsättningstillgångar, inkomstbeskattas i den mån han i räkenskaperna upptar dessa tillgångar till ett värde, som överstiger det utgående bokförda värdet i den avlidnes eller i förekommande fall dödsboets räkenskaper. I vissa fall kan till och med skattepåföljd inträffa om tillskiftad egendom upptas till lägre värde än det för den avlidne gällande taxeringsmässiga restvärdet (se punkt 3 b sista stycket anvisningarna till 29 §). — Vid arvskifte sker ofta avräkningen efter tillgångarnas faktiska värde. Denna värdering är emellertid en intern angelägenhet, som saknar betydelse för beskattningsfrågan. Detta framgår av rättsfallet RÅ 1959 ref. 10.

2. Beskattning av dold reserv i omsättningstillgångar, sedan skattskyldig omlagt sin verksamhet från s. k. penningrörelse till förvaltning av värdepapper.

I förra årets översiktsartikel redogjor-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

des för det s k Kölen-fallet, RÅ 1958 ref. 61. Ett bolag förklarades där skola beskattas för dold reserv i värdepapper i samband med omläggning av sin verksamhet från penningrörelse till förvaltning av värdepapper. I översikten framhölls (s. 170), att rättsfallet inte löser frågan, huruvida beskattning måste ske redan vid omläggningen av rörelsen eller om den kan uppskjutas till tiden för en framtida realisation. Ett år 1959 avgjort mål (RR:s utslag den 3 november 1959 angående Förvaltnings AB Skandia) ger viss ledning i detta spörsmål och man torde därför numera kunna utgå från att valfrihet föreligger. Omständigheterna i målet var följande.

Vid 1937 års taxering erhöll Skandia avdrag med 50.000 kronor för nedskrivning å vissa aktier. År 1943 övergick Skandia till förvaltningsverksamhet utan att dold reserv i värdepapper beskattades. Sedermera — år 1954 — uppbar Skandia till följd av sitt nämnda aktieinnehav ett belopp av 54.000 kronor. PN beskattade bolaget vid 1955 års taxering för 50.000 kronor eller till den del det erhållna beloppet motsvarade återvunnen nedskrivning å aktier. Skandia invände att, eftersom bolaget vid den tidpunkten endast utövade förvaltningsverksamhet, vinst vid avyttring av aktier icke utgjorde beskattningsbar inkomst av rörelse. Den dolda reserven i aktier hade enligt bolaget rätteligen bort beskattas 1943, då penningrörelsen upphört. — KR gjorde ej ändring i PN:s beslut med följande motivering. Enär aktierna icke förvärvats i förvaltningssyfte utan således utgjort varor i den förut bedrivna handeln med värdepapper, borde den omständigheten, att bolaget icke numera bedrev sådan yrkesmässig handel icke föranleda, att bolaget skulle undgå beskattning för det belopp, varmed det vid 1937 års taxering erhållit avdrag, eller 50.000 kronor. Bolaget besvärade sig hos RR, som inte gjorde ändring i KR:s utslag. — Om man ansett att valfrihet inte förelegat och att beskattning således bort ske redan år 1943 vid övergången till förvaltningsverksamhet, borde bolagets talan ha bifallits. Tvångsvis beskattning vid tidpunkten för verksamhetens omläggning, torde dessutom aldrig kunna upprätthållas i praktiken. Den skattskyldige skulle nämligen alltid kunna freda sig genom att påstå, att det fortsatta innehavet av aktier utgjorde ett led i avvecklingen av rörelsen, se t ex RÅ 1955 not. 1608.

3. Beskattning av bidrag från det allmänna.

Bidrag från stat eller kommun, vilka utgår till understödjande av viss verksamhet eller till täckande av kostnader i verksamheten, utgör ibland skattepliktig intäkt. Det avgörande för beskattningsfrågan är arten av den verksamhet mottagaren bedriver. Anses denna utgöra rörelse beskattas bidraget, vilket inte sker i ideell verksamhet. I ett av RR den 3 november 1959 avgjort mål (Föreningen Folkets Hus i Hagfors) ansågs föreningens teaterverksamhet såsom rörelse. Därför beskattades föreningen för ett bidrag från kommunen, vilket utgått till täckande av förlust.[3] Likartad utgång förekom i ett den 24 november 1959 avgjort mål (Svenska Dramatikers Studio).

Motsatt blev däremot utgången i ett sistnämnda dag avgjort mål angående Svenska Turisttrafikförbundet. Förbundet uppbar såväl medlemsavgifter och bidrag från vissa trafikföretag som statsbidrag. I verksamheten uppstod underskott, som förbundet ville kvitta mot in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

komst från fastighet. Förbundets yrkande bifölls inte, eftersom verksamheten inte ansågs ha bedrivits i förvärvssyfte.

4. Jordstyckningsrörelse.

a) Vissa kriterier på rörelse.

Vid förvärv av fastighet saknas ofta syfte att bedriva jordstyckningsrörelse. Om fastighetsägaren sedermera likväl försäljer tomter kan detta — under vissa förutsättningar — anses såsom jordstyckningsrörelse. Det är emellertid ofta svårt att fastställa gränsen mellan rörelse och icke yrkesmässig avyttring av tomter. Svårigheten framträder särskilt vid besvarande av följande frågor. När började rörelsen och vilken mark utgör varulager?

Man torde rent allmänt kunna säga om rörelse, att viss varaktighet och regelbundenhet fordras i fråga om affärshandlingarna. I förra årets översikt framhölls också, att antalet försäljningar och deras utsträckning i tiden ofta är av betydelse för frågan vid vilken tidpunkt rörelsen skall anses ha börjat. Vidare har Mutén i sin bok "Inkomst eller kapitalvinst" (s. 211) hävdat, att man i praxis kan spåra en viss tendens, att anse rörelsen ha inletts först när den femte tomten sålts. Härvid bortses från sådana fall, där — förutom försäljning — även andra åtgärder förekommit, som redan tidigare kan indicera rörelse.

b) Fall där försäljning av fem tomter inte ansetts indicera rörelse.

Kravet på varaktighet är i och för sig inte uppfyllt med fem försäljningar. Antalet sålda tomter är i detta fall inte den direkta anledningen till att rörelse anses föreligga. Dessa försäljningar indicerar endast inledningen av en rörelse, som förväntas fortsätta. Antas flera försäljningar inte komma att ske — oavsett bristande vilja eller bristande tillgång på tomtmark — torde den femte försäljningen ej betraktas såsom ett led i jordstyckningsrörelse.[4] Framhållas må även att antalet fem är uttryck för en "tumregel", inte en exakt gräns.

Detta har stöd av rättsfallet RÅ 1959 not. 472, där omständigheterna var följande. E. sålde en tomt år 1952, två tomter och ett mindre område för sammanläggning år 1953 samt två tomter år 1954, eller tillhopa fem tomter och ett mindre område. År 1955 sålde E. återstoden av fastigheten. Vederbörande taxeringsintendent ansåg, att de tidigare försäljningarna utgjort ett led i en jordstyckningsrörelse, vars sista affärshändelse var avyttringen av återstoden av fastigheten. Han yrkade därför, att E. måtte beskattas för inkomst av jordstyckningsrörelse vid 1953 och 1954 års taxeringar. Yrkandet bifölls inte.

Såsom ytterligare exempel på det förhållandet att avyttring av omkring fem tomter inte regelmässigt föranleder beskattning för inkomst av rörelse kan nämnas ett av RR den 15 december 1959 avgjort mål (Anna Bolander). — I detta fall hade den skattskyldiga efter sin man ärvt en i en köping centralt belägen obebyggd jordbruksfastighet. På kommunens initiativ hade byggnadsplan upprättats under den tid, mannen ägt fastigheten. Han hade emellertid inte sålt några tomter. Ej heller syntes han ha vidtagit några åtgärder, som kunnat främja framtida avyttring av mark. Anna B. sålde en tomt under vartdera åren 1951 och 1953. År 1954 sålde hon en tomt samt återstoden av fastigheten. Den första tomten uppgav hon sig ha sålt i avsikt att lättare få till-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

gång till en bostadslägenhet i ett planerat nybygge, som dock ej kommit till stånd. Ordföranden i taxeringsnämnden påstod, dock utan att närmare styrka detta, att Anna B :s man köpt fastigheten i avsikt att avyttra tomter. Vederbörande taxeringsintendent ansåg här — liksom i det förra målet — att försäljningen av det återstående tomtområdet utgjorde sista affärshändelsen i en av Anna B. bedriven jordstyckningsrörelse. Han yrkade därför, att Anna B. måtte beskattas för inkomst av jordstyckningsrörelse vid 1955 års taxering. Detta yrkande bifölls inte. Rättsfallet föranleder följande reflektioner. Oavsett mannens syfte vid sitt förvärv av fastigheten är det ytterst osäkert, om en "klumpförsäljning" av marken för honom kunnat medföra annan beskattning än för realisationsvinst.[5] I vart fall kan Anna B. inte sägas ha fortsatt eller avvecklat en av mannen bedriven jordstyckningsrörelse. Beträffande Anna B :s försäljningar var de — sedda för sig — för fåtaliga för att indicera rörelse, särskilt som man kan bortse från den första försäljningen.

c) Fall där försäljning av fler än fem tomter inte ansetts indicera rörelse.

Hittills berörda fall visar att omkring fem tomtförsäljningar inte under alla förhållanden utlöser beskattning för inkomst av jordstyckningsrörelse. Föreligger speciella omständigheter kan till och med ett större antal försäljningar ske utan att beskattning för inkomst av rörelse inträder. Sådana omständigheter förekom i rättsfallet 1959 not. 471. L. sålde under tiden 1942—1954 nio områden, av vilka sju varit bebyggda redan vid ingången av år 1919. De bebyggda tomterna hade sålts till byggnadernas ägare, vilka kunnat åberopa ensittarlagen. Av taxeringsintendenten framställt yrkande om eftertaxering för år 1951 ogillades. — Speciella omständigheter förelåg även i rättsfallet RÅ 1959 not. 1159. E. sålde under tidsperioden 1940—1953 tillhopa nio områden. Sex av dessa hade sålts för sammanläggning med tomter, avyttrade av förre ägaren, Kronan. Återstående tre hade sålts för bostadsändamål, varav två avyttrats år 1953. Rörelse ansågs icke föreligga vid 1954 års taxering.

d) Fall där försäljning av mindre än fem tomter ansetts indicera rörelse.

Andra omständigheter kan emellertid, som inledningsvis antytts, föranleda beskattning för inkomst av jordstyckningsrörelse redan vid de första försäljningarna. Den skattskyldige har t ex vidtagit försäljningsfrämjande åtgärder eller låtit upprätta byggnadsplan. Sådana åtgärder företas ju vanligen vid inledande av en rörelse. Det är därför naturligt, att de kan bidra till att inkomsten från de första försäljningarna anses uppkommit i jordstyckningsrörelse. Samma reservation gäller dock i dessa fall, som då en serie av fem tomtförsäljningar inletts. Verksamheten måste alltså i allmänhet förväntas fortsätta för att inkomsten skall beskattas såsom inkomst av rörelse.[6] Se t ex rättsfallet RN 1959 nr 5:4 b[7] (se även sist å s. 172 i förra årets översikt anmärkt fall).

e) Fall där upprättande av byggnadsplan inte ansetts indicera rörelse.

Såsom nyss sagts behöver dock inte det förhållandet, att byggnadsplan iordningställts, nödvändigtvis medföra beskattning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

för inkomst av jordstyckningsrörelse. Detta torde inses av det följande. Om skattskyldig endast säljer ett par tomter föranleder detta i allmänhet inte att han anses bedriva jordstyckningsrörelse. — Myndigheterna kräver ofta, att byggnadsplan upprättas även om fastighetsägaren endast vill avskilja en eller ett par tomter. Vidare kan nämnas, att t ex vissa skärgårdsfastigheter inte kan delas genom arvskifte utan att byggnadsplan upprättas. Med hänsyn härtill synes det inte rimligt om ett par enstaka tomtförsäljningar inom planlagt område alltid skall indicera rörelse, om inte ytterligare indicier förekommer. Såsom exempel på att upprättande av byggnadsplan inte alltid indicerar rörelse kan nämnas ett av RR den 17 februari 1959 meddelat utslag i ett ärende om förhandsbesked. Omständigheterna i målet var följande. X. förvärvade år 1944 två närgränsande skärgårdsfastigheter. Å den ena lät han uppföra en byggnad, som han nyttjade såsom sommarbostad. X. fruktade, att fastigheterna skulle komma att minska i värde på grund av framtida restriktivare byggnadsbestämmelser och kringskurna möjligheter till avstyckning av tomter. För att om möjligt förebygga sådan värdeminskning lät han år 1953 upprätta byggnadsplan, som fastställdes 1956. — X. ämnade sedermera på en gång avyttra fastigheterna till en och samme köpare. Han avsåg dock att undantaga sex tomter för att nyttja dem såsom sommarnöje för sig och sina barn. — Vid den ifrågasatta försäljningen uppburet vederlag förklarades av RN och RR inte skola utgöra intäkt i jordstyckningsrörelse (en ledamot i RR var skiljaktig). — Då X. inte sålt några tomter och då enbart spekulationssyfte inte kan medföra annan beskattning än för realisationsvinst, får utgången i målet anses följdriktig.[8]

f) Vilken mark skall anses ingå i rörelsen?

Såsom nämnts är det svårt att avgöra vilken mark, som skall anses utgöra varulager i jordstyckningsrörelse. Detta gäller emellertid inte då syfte att bedriva rörelse framträtt redan vid förvärvet av fastigheten. I så fall är nämligen presumtionen — som naturligtvis kan motbevisas — att hela fastigheten utgör varulager.[9] I ett sådant fall beskattades vinst även till den del den belöpte å fastighetens byggnader samt omkringliggande mark, RR:s utslag den 15 december 1959 (S. G. Haskel).

Däremot blir gränsdragningen komplicerad då sådant syfte saknats vid förvärvet. Svårigheterna framträder kanske särskilt vid försäljning av återstoden av fastighet, från vilken tomter sålts under en längre tid. Därvid torde mark, som ligger under byggnadsplan, om inte alltid dock i regel anses ingå i rörelsen. Även mark — utanför byggnadsplanens gränser — men belägen i anslutning till det planlagda området kan under vissa omständigheter komma att betraktas såsom varulager. Så kan t ex vara fallet om starka skäl talar för att området inom en inte alltför avlägsen framtid kommer att exploateras. Vid bedömningen kan vederlagets storlek tjäna till ledning. Har sålunda försäljningspriset beräknats efter gängse pris för tomtmark (råmark), torde vederlaget tas upp såsom intäkt i jordstyckningsrörelsen. Andra omständigheter än priset kan även vara till hjälp vid gränsdragningen. Så t ex kan naturliga gränser i terrängen bidra till att viss mark inte skall anses tillhöra rörelsen.[10]

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

Frågan om viss mark skulle anses ingå i jordstyckningsrörelsen vid försäljning av återstående del av styckningsfastighet prövades i följande två rättsfall. I det första, som gällde förhandsbesked (RR:s utslag den 1 december 1959)[11], hemställde ett dödsbo, att bl a ett inägoskifte måtte förklaras inte skola räknas till tomtmark vid ifrågasatt slutförsäljning till kommunen. Omständigheterna var följande. Fastigheten var belägen i en stad, men skiftet låg inte inom stadsplanelagt område. Ett avsevärt antal tomter hade sålts från fastigheten, varav fjorton från inägoskiftet. Sistnämnda tomter var alla utom en belägna utmed den av skiftets fyra gränser, som löpte närmast stadens bebyggelse. Dödsboet hävdade, att åtminstone den mark, som genom en väg var skild från sistnämnda tomter och dem närliggande mark, måste anses falla utanför rörelsen. Enligt för staden gällande generalplan skulle inägoskiftet även i framtiden nyttjas i jordbruk. — RN och RR ansåg likväl, att hela skiftet ingick i jordstyckningsrörelsen. — Då vägar i allmänhet underlättar exploatering torde de inte kunna betraktas såsom gränslinjer i förevarande hänseende. Däremot är det svårare att säga varför inte skiftets beteckning såsom åkerjord i generalplanen medförde, att dödsboets yrkande vann bifall. Det kan möjligen ha berott på att generalplanen kan ändras. Man får emellertid anta, att en del av marken kunde ha förklarats inte skola ingå i jordstyckningsrörelsen, om dödsboet visat att vederlaget bestämts med utgångspunkt från gängse pris för mark avsedd till jordbruk. Så blev nämligen utgången i det andra rättsfallet, RÅ 1959 not. 882. Där tillkom dessutom att tomtmark och annan mark såldes till skilda köpare. Den mark, som förklarades inte skola anses såsom varulager, köptes av fastighetens jordbruksarrendator och var skild från tomtmarken genom ett grönområde. Mest betydelsefull för utgången i målet torde likväl den omständigheten ha varit, att vederlaget för den av arrendatorn köpta marken bestämts med utgångspunkt från gängse pris å åkerjord.

Här ovan har visats att presumtionen är att hela fastigheten — även byggnader — ingår i jordstyckningsrörelsen, om syfte att driva rörelse funnits redan vid förvärvet. Saknas däremot syfte torde presumtionen vara omvänd. Med andra ord, byggnaderna skall inte — utan att särskilda skäl föreligga anses ingå i rörelsen. Frågan har emellertid under senaste år inte varit underställd RR utan endast RN, se RN 1959 nr 5:4 C.

g) Gåva av tomt.

Enligt förra årets översikt föranleder gåva av tomt att dess saluvärde skall upptas såsom intäkt i jordstyckningsrörelsen. Det krävs dock att tomten vid gåvotillfället ingår i rörelsens varulager. I nyss nämnda rättsfall RÅ 1959 not. 882, vilket även avser gåva, hade den skattskyldige såväl givit bort tomter som bedrivit tomtstyckningsrörelse. Denna hade emellertid igångsatts först efter gåvotillfället. På grund härav ägde någon inkomstbeskattning inte rum för värdet av de bortgivna tomterna.[12]

5. Byggmästares försäljning av fastighet.

I dessa fall torde presumtionen — såsom Mutén hävdat i sin här citerade bok (s. 269) — tala för att endast sådana fastigheter ingår i varulagret, å vilka byggmästaren utfört arbete. Presumtionen kan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

naturligtvis brytas av särskilda omständigheter. I ett rättsfall, RÅ 1959 not. 797, ansågs sålunda en fastighet utgöra omsättningstillgång, trots att byggmästaren ej bebyggt densamma. De närmare omständigheterna var följande. En byggmästare sålde en obebyggd tomt till kommunen. I samma månad, som avyttringen ägt rum, träffade han entreprenadavtal med kommunen om uppförande av ett hus å tomten. — Rättsfallet bör kanske betecknas såsom ett gränsfall.

I avsnittet B 2 här ovan berördes frågan om skattskyldigs möjlighet att i vissa fall välja tidpunkt för beskattning av dold reserv. Av det där sagda ävensom av redogörelsen för det s k Kölen-fallet i förra årets översikt framgår, att nämnda valrätt torde gälla även byggmästare. Beskattning av dold reserv i byggnadsrörelse får alltså anses kunna uppskjutas, till dess reserven realiseras, även om byggmästaren dessförinnan upphört att bedriva aktiv byggnadsverksamhet. Reserven måste dock beskattas någon gång. En byggmästare kan således inte undgå beskattning genom att regelmässigt sälja av honom bebyggda fastigheter först tio år efter förvärvet av fastigheterna (tomterna), se t ex RÅ 1959 not. 798.

C. Avdrag för omkostnader vid beräkning av inkomst av rörelse.

1. Avdrag för värdeminskning å byggnader.

a) Avskrivningsunderlaget.

Av fjolårets översikt framgick att avdrag för värdeminskning å byggnad principiellt skall beräknas å anskaffningsvärdet, när detta är tillförlitligen utrett (RÅ 1957 ref. 18). Rätten till avdrag för värdeminskning upphör då anskaffningsvärdet är slutavskrivet. Är däremot anskaffningsvärdet inte tillförlitligen utrett beräknas avdraget å det taxerade byggnadsvärdet. Så blir vanligen fallet, då fastigheten förvärvats bebyggd. Beskattningsdomstolarna synes nämligen obenägna att medge avdrag för värdeminskning å beräknat anskaffningsvärde, framkommet genom proportionering av köpeskillingen i förhållande till taxerat mark- och byggnadsvärde. När avdraget för värdeminskning beräknas å det taxerade byggnadsvärdet kan det emellertid inte bli tal om någon slutsavskrivning utan rätten till avdrag kvarstår så länge byggnaden används i rörelsen. Förr tillämpades reglerna om avdrag för värdeminskning inte lika strikt som nu. Då tilläts rörelseidkare ibland att beräkna avdrag för värdeminskning å proportionerade eller på annat sätt uppskattade anskaffningsvärden, vilken rätt de sedan fått bibehålla. I en del fall har myndigheterna försökt att tillämpa nyssnämnda princip om slutavskrivning även å dessa beräknade anskaffningsvärden. Detta har emellertid inte godkänts av RR, vilket är innebörden av rättsfallen, RÅ 1959 not. 190 och 1959 not 792[13], där avdrag medgavs å de taxerade byggnadsvärdena efter sedvanlig procentsats.

b) Avdrag för värdeminskning är bundet till visst år.

Värdeminskning är en omkostnad och såsom sådan bunden till det år den uppstått. Sådant avdrag för värdeminskning å byggnad, vilket den skattskyldige inte kunnat eller inte önskat utnyttja ett visst år, kan därför inte förskjutas till ett senare år. Visserligen kan, under vissa förutsättningar, avdrag för värdeminskning å inventarier utnyttjas ett senare år, men detta har sin grund i uttryckliga undantagsbestämmelser i punkt 3 av anvisning-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

arna till 29 § KL. I ett fall kan man emellertid på en omväg få avdrag för under tidigare år ej utnyttjade avdrag för värdeminskning å byggnad. Vid avdrag för utrangering av byggnad i rörelse (gäller även bokföringsmässigt redovisat jordbruk) kan man nämligen erhålla avdrag för vad som står kvar oavskrivet av byggnadens faktiska anskaffningsvärde. Detta avdrag är till sin natur inte något annat än kompensation för att avdrag för värdeminskning under tidigare år medgivits med otillräckliga belopp. För att avdrag skall erhållas fordras dock att byggnaden utrangeras i egentlig mening, d v s att den avföres därför att den inte är användbar för sitt ändamål i rörelsen. Vidare måste avdraget åtnjutas samma år utrangeringen äger rum.

Nämnda princip har kommit till uttryck i rättsfallet RÅ 1959 not. 492, där omständigheterna var följande. En verkstadsägare yrkade avdrag med hela anskaffningskostnaden för en byggnad å ofri grund, vilken byggnad under beskattningsåret enligt avtal övergick till markägaren. Den skattskyldige framhöll, att han under tidigare beskattningsår inte haft någon möjlighet att göra avdrag för värdeminskning. — Han erhöll endast avdrag med en femtondel av beloppet, d v s det på beskattningsåret belöpande avdraget för värdeminskning. Avdragen fick alltså inte förskjutas och transaktionen ansågs ej innebära utrangering. — Att avdrag för utrangering endast kan medges då byggnad blivit obrukbar för sitt ändamål framgår av RR:s utslag den 9 december 1959 (K. I. Abrahamsson). I detta mål vägrades den skattskyldige vid 1955 års taxering ett yrkat avdrag för förlust genom försäljning av en fastighet, vilken använts i ett av den skattskyldige år 1950 nedlagt cementgjuteri.

2. Avdrag för substansminskning av naturtillgångar.

Avdrag för substansminskning är närbesläktat med avdrag för värdeminskning å byggnad. Med hänsyn härtill och då kommunalskattelagen inte innehåller någon bestämmelse om förskjutning av avdrag för substansminskning kan man ifrågasätta om inte sådant avdrag är bundet till det beskattningsår substansminskningen inträtt. Antagandet stöds av förarbetena till 1938 års lagstiftning, varigenom nämnda undantagsbestämmelser för inventarier infördes.[14] I praxis får rättsläget anses oklart, vilket torde framgå av det följande. I en redaktionell anmärkning i Skattetidningen till rättsfallet RÅ 1958 not. 1602 hävdas visserligen, att avdrag medgivits för substansminskning, uppkommen under tidigare år.[15] Påståendet, som inte torde ha stöd av rättsfallet, synes vara förhastat. I sista hand lär anmärkningen grunda sig på ett annat rättsfall nämligen RÅ 1957 ref. 44. Emellertid är ej heller detta fall lämpligt till stöd för den kritiserade åsikten. I rättsfallet gällde frågan inte rätt till förskjutning utan om kontantredovisande jordbrukare överhuvud ägde rätt till avdrag.[16] I enlighet därmed är också rubriken i RÅ avfattad. Den skattskyldiges yrkande omfattade visserligen även avdrag, som belöpte å det närmast föregående beskattningsåret. KR biföll detta yrkande och RR ändrade inte KR:s utslag. På grund härav har RR:s utslag, såsom i Skattetidningen, även tolkats som om avdrag medgivits för tidigare outnyttjat avdrag. Såsom nämnts gällde tvisten emellertid en annan fråga och taxeringsintendenten, som anförde besvär

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

i RR, yttrade sig därvid inte om avdragets belopp. Med hänsyn härtill är det tvivelaktigt om den i Skattetidningen hävdade tolkningen överensstämmer med gällande rätt såsom den kommit till uttryck i RR:s praxis. — I rättsfallet RÅ 1959 not. 792 vägrades ett bolag avdrag för substansminskning. Vederbörande taxeringsintendent hade invänt att avdrag inte kunde medges, eftersom det var fråga om tidigare outnyttjade avdrag. Bolagets utredning om i vilken mån avdrag tidigare utnyttjas var emellertid bristfällig. Bolagets yrkande torde därför ha ogillats, oavsett om rätt till förskjutning ansetts föreligga eller ej. Således bidrar inte heller detta rättsfall till att klarlägga rättsläget. Författaren anser för sin del, att frågan om rätt till förskjutning av avdrag för substansminskning ännu är olöst.

3. Avdrag för värdeminskning å inventarier.

Taxeringsmyndigheterna kan inte generellt kräva att en utgift skall vara nödvändig för att avdrag skall medges vid beräkning av inkomst av rörelse.[17] Det i 20 § KL stadgade förbudet mot avdrag för levnadskostnader ger dock myndigheterna indirekt rätt att i vissa fall pröva om en utgift varit nödvändig. En sådan prövning har förekommit i rättsfallet RÅ 1959 not. 592, där omständigheterna var följande. En person, som drev revisions- och bokföringsbyrå, yrkade avdrag för värdeminskning av personbil med visst belopp, beräknat efter 20 procent å anskaffningsvärdet 18.500 kronor. PN ansåg, att personbil med högre anskaffningsvärde än 12.000 kronor inte var erforderlig för rörelsen. — KR och RR gjorde ej ändring i PN:s beslut.

4. Föreningsavgifter.

a) S k speciella avgifter.

I undantagsfall kan avdrag medges för föreningsavgifter. Ett sådant fall utgör avgift till förening, som driver yrkesmässig verksamhet genom att tillhandahålla medlemmarna vissa tjänster. Dessa tjänster måste vara av sådan art, att kostnaderna skulle anses såsom medlemmens driftkostnader, om denne utfört arbetet i stället för föreningen. Såsom exempel kan nämnas avgifter till s k ångpanneföreningar. — Branschföreningarnas avgifter delas numera ofta upp i två delar, en allmän och en spciell avgift. Den senare avgiften uppges motsvara ersättning till föreningen för utförda tjänster av avdragsgill natur. Debiteringen sker ofta efter generella grunder t ex i förhållande till omsättningen. I allmänhet har avdrag vägrats för speciella avgifter. Anledningen härtill torde vara avsaknaden av garantier för att desa avgifter inte kommer att användas för att täcka även allmänna föreningsomkostnader. Se t ex RÅ 1959 not. 792, där avdrag vägrades för speciell avgift till Sveriges Tegelindustriförening. Däremot torde den omständigheten att debitering sker efter generella grunder inte utesluta rätt till avdrag.[18]

b) Avgifter till arbetsgivarföreningar.

Ett annat undantagsfall är avgift till s k arbetsgivarförening d v s förening, som enligt sina stadgar är förpliktad att utgiva konfliktbidrag. Avdragsrätten i dessa fall torde grundas på att avgiften anses såsom en försäkringspremie. Å andra sidan beskattas medlemmarna för uppburna konfliktbidrag.[19] Emellertid finns det föreningar, som, trots att de be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

tecknas såsom arbetsgivarföreningar, inte har förbundit sig att utbetala konfliktbidrag. I dessa fall medges inte avdrag. Så t ex erhöll en skattskyldig inte avdrag för avgift till Sveriges Skrädderiarbetsgivares centralförening, RÅ 1959 not. 1285.

5. Avdrag för kostnader för forskning.

a) Forskning, som utförts i rörelse.

Avdrag medges för kostnader för forskning, om denna har sådant samband med rörelsens verksamhet, att kostnaderna kan anses utgöra omkostnad i rörelsen. För rätt till avdrag krävs inte att forskningen skall vara vetenskaplig. Rörelseidkare kan visserligen erhålla avdrag för bidrag till stiftelse, som bedriver vetenskaplig forskning. Grunden till avdragsrätten är emellertid inte att stiftelsen bedriver vetenskaplig forskning utan att stiftelsens forskningsresultat medfört nytta för den rörelse, varifrån bidraget utgått. Det i 53 § KL uppställda kravet på venteskaplighet saknar nämligen betydelse vid bedömningen av rörelseidkarens avdragsrätt. Författningsrummet drar endast upp gränsen för skatteprivilegiet avseende stiftelser, som främjar vetenskaplig forskning. Det sagda kan dock inte beläggas med en direkt hänvisning till något rättsfall, eftersom avdragsgilla bidrag till forskning ofta utgår till stiftelser, som driver vetenskaplig forskning. Indirekt torde det emellertid framgå av skrivsättet i RÅ 1959 not. 297.[20]

I dessa fall, då forskningen utförs inom det egna företaget, får löpande omkostnader såsom löner och dylikt dras av det år de uppkommit. Avdrag för kostnader avseende anskaffande av anläggningstillgångar för stadigvarande bruk såsom laboratoriebyggnad och appartur kan däremot inte erhållas i vidare mån än genom årliga avdrag för värdeminskning. Samma regler gäller alltså som för andra omkostnader i rörelse.

b) Forskning, utförd av särskilt organ.

Stundom utbetalas rörelseidkares forskningsbidrag till en förening, som sedan vidarebefordrar beloppet till vederbörande institution. Av praktiska skäl låter man t ex föreningen handha beräkningen av bidragsgivarnas andel av kostnaderna för forskningen ävensom inkasseringen av bidragen. Föreningen verkar i ett sådant fall endast såsom administratör eller kassör. Förfarandet berövar inte rörelseidkaren dennes rätt till avdrag, om bidragen hålles skilda från föreningens egna medel och oavkortat kommer forskningen till godo. Se t ex RÅ 1959 not. 1442.

Osäkerhet synes råda om gränserna för rätt till avdrag för bidrag till forskning, som utförs av stiftelse eller annat organ utanför rörelsen. I den skatterättsliga debatten kan man urskilja två uppfattningar.

Företrädarna för den mera restriktiva linjen hävdar att samma normer gäller vare sig forskningen bedrivs inom rörelsens ram eller av stiftelse, till vilken rörelseidkaren lämnar bidrag. Enligt denna uppfattning kan en rörelseidkare t ex inte erhålla avdrag för engångsbelopp, avsett att finansiera uppförandet av en stiftelsens laboratoriebyggnad. Man hävdar att om avdrag medgavs i ett sådant fall, skulle detta innebära en otillåten resultatutjämning. Således anses rätt till avdrag föreligga endast i samma omfattning som då forskning sker i rörelsen, eller med belopp motsvarande årlig värdeminskning.

Den andra mera liberala uppfattningen tar fasta på den omständigheten, att kom-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

munalskattelagen inte innehåller något stadgande, som uttryckligt begränsar avdragets belopp. Man anser därför att även bidrag av engångsnatur bör vara avdragsgilla, under förutsättning att forskningen är av sådant slag, att rörelseidkaren vid direkt omkostnad kan erhålla avdrag. Enligt denna åsikt är det således utan betydelse om stiftelsen använder bidraget till förvärv av anläggningstillgång eller till löpande driftkostnad. Förespråkarna för denna vida avdragsrätt anser att risk för missbruk inte föreligger, eftersom utgivet bidrag inte kan återbekommas från stiftelsen.[21] Man synes därvid förutsätta att avdrag endast kan erhållas för bidrag, som utbetalats kontant. Denna uppfattning stöder man på en analogi med vad som gäller i fråga om avdrag för avsättning till personalstiftelse. Man synes därvid särskilt ha följande uttalande av företagsbeskattningskommittén i tankarna: "Då emellertid skattskyldig ovedersägligen är berättigad till avdrag för anskaffningskostnaden för byggnader, ehuru tempot på avdragsrättens åtnjutande är reglerad genom bestämmelserna om årliga värdeminskningsavdrag, finns likväl anledning antaga att i praxis kommer att godkännas avsättningar till personalstiftelser med ändamål att anskaffa byggnader till personalens fromma."[22]

Gentemot den uppfattning, som företräder den liberala linjen, kan det vara lämpligt att här göra följande reservation. I fråga om avsättning till personalstiftelse finns en positiv föreskrift i punkt 2 av anvisningarna till 29 § KL, vilket dock saknas i fråga om bidrag till forskning. På grund härav är det tvivelaktigt om reglerna för avsättning till personalstiftelse analogt kan tillämpas å forskningsbidrag.

Av det sagda har framgått att kommunalskattelagen inte lämnar besked om vilken av de två uppfattningarna, som är den rätta. Då rättsläget ej heller klart kommer till synes i rättspraxis kan man ej annat än konstatera den inledningsvis antydda osäkerheten. Utgången i det enda under senaste år förekommande rättsfallet, som återges här nedan, synes visserligen stöda den liberala riktningen. Ett enda rättsfall kan emellertid inte anses såsom representativt för praxis. — Omständigheterna i målet var följande (RR:s utslag den 2 juni 1959 angående förhandsbesked). Bolaget X. ämnade inrätta en stiftelse för forskning och till denna avsätta 250.000 kronor. Enligt stadgarna skulle stiftelsens ändamål vara att till enskilda personer eller statliga institutioner eller fonder utgiva bidrag till gagn för sådan forskningsverksamhet, som direkt eller indirekt föll inom ramen för bolagets verksamhet. Bolagets bidrag till stiftelsen skulle kontant eller på därmed jämförligt sätt överföras till stiftelsen. Utöver grundinsatsen 250.000 kronor fick stiftelsen icke mottaga större årligt bidrag från bolaget än som motsvarade 150 procent av summan för samma tid från stiftelsen beviljade forskningsanslag. Sistnämnda föreskrift hade införts i stadgarna för att omöjliggöra för bolaget att utnyttja stiftelsen i inkomstutjämnande syfte. Bolaget anhöll om förhandsbesked om det kunde få avdrag för såväl nämnda avsättning å 250.000 kronor som framtida avsättningar till stiftelsen. — RN fann avsättningarna vara jämställda med direkt för avdragsgill forskning havda kostnader. — Hos RR yrkade taxeringsintendenten, att bolaget måtte förklaras inte vara berättigat till avdrag för avsättningarna. Taxeringsintendenten anförde bland annat föl-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

jande. Stiftelsens forskningsresultat var inte avsedda att publiceras. Det var alltså fråga om kostnader för bolagets interna forskning. För att avdrag skulle kunna medges borde forskningens resultat vara tillgängligt för alla företag, som var beredda att bidra till kostnaderna. Om förhandsbeskedet lämnades utan ändring skulle det innebära, att avdrag medgavs för framtida kostnader. — RR gjorde ej ändring i RN:s beslut.[23] — I rättsfallet medgavs alltså avdrag för kostnad av engångsnatur. Med hänsyn till de speciella omständigheterna ansågs måhända missbruk av avdragsrätten såsom uteslutet, vilket kan ha bidragit till utgången i målet. Man torde emellertid inte kunna dra några generella slutsatser av rättsfallet. Värdet av framställningen i detta avsnitt får således anses inskränka sig till att frågeställningarna angivits.

6. Avdrag för förlust å aktier.

Såsom villkor för förlust å aktier angavs i förra årets översikt att aktierna måste ha anskaffats för driften i den skattskyldiges rörelse. Frågan om aktier anskaffats för viss rörelse har prövats i rättsfallet RÅ 1959 not. 1322, där omständigheterna var följande. I avsikt att säkra och utvidga sin rörelse köpte ett rederibolag (Erik Thun A/B) aktiestocken i ett kanalrederi. På grund av felkalkyl vid förvärvet avvecklade emellertid rederibolaget efter en kort tid aktierna i kanalbolaget, varvid faktisk förlust uppstod. Rederibolaget hävdade, att förlusten måste anses såsom driftförlust. Den omständigheten, att rederibolaget missräknat sig på kanalaktiernas värde, kunde inte anses såsom mera anmärkningsvärd än om rederibolaget gjort ett ofördelaktigt köp av inventarier t. ex. ett fartyg. Ordföranden i taxeringsnämnden ansåg, att förlusten utgjorde kapitalförlust, enär den inte uppstått i kanalbolagets verksamhet under den tid rederibolaget ägt aktierna i kanalrederiet. KR medgav avdrag för förlusten. Taxeringsintendenten anförde besvär hos RR, som inte gjorde ändring i KR:s utslag. — Aktieförvärvet ansågs alltså ha utgjort ett led i rederibolagets verksamhet och inte som en åtgärd i syfte att placera kapital. Om rederibolaget utgivit koncernbidrag till kanalrederiet är det osäkert om avdrag skulle ha medgivits för bidraget. Därför kan man kanske säga, att praxis inte är lika sträng i fråga om förlust å aktier som beträffande koncernbidrag.

Förlust, som skattskyldig uppger sig ha lidit i fråga om dylika inventarie(organisations)aktier, utgör emellertid ofta endast bokföringsmässig sådan, uppkommen genom överföring av dold reserv till moderbolaget. Anledningen till förlusten är vanligtvis att reserven överförts utan motprestation av moderbolaget. Med hänsyn till att detta spörsmål utförligt behandlats i föregående års översikt skall här nedan endast med några ord uppmärksamhet fästas på likartade mål, som förekommit under år 1959. I rättsfallet RÅ 1959 ref. 4 erhöll moderbolag icke avdrag för förlust, uppkommen genom att hyresrätt utan vederlag överförts från dotterbolag. Som bekant utgör ersättning — vid överlåtelse av hyresrätt till affärslokal — intäkt i rörelsen (RÅ 1957 ref. 25). Med hänsyn härtill får utgången i rättsfallet RÅ 1959 ref. 4 anses överensstämma med rättsfallet från den 16 september 1958, som behandlades i förra årets översikt. Ett likartat fall är rättsfallet RÅ 1959 not. 1453, där goodwill-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

värden ansågs ha överförts till moderbolag utan ersättning.

7. Avdrag för avsättning till pensionsstiftelse.

I punkt 2 näst sista stycket av anvisningarna till 29 § KL föreskrives beträffande familjebolag att vid beräkning av det s. k. skattetaket hänsyn inte får tas till pensionsutfästelse till någon, som genom eget eller anhörigas aktieinnehav har ett avgörande inflytande i bolaget. I allmänhet torde sådant inflytande presumeras föreligga i fråga om äkta makar ävensom beträffande föräldrar och barn. I andra fall såsom vid svågerlag torde det fordras något mer utöver de anhörigas aktieinnehav för att avgörande inflytande skall anses föreligga. Med andra ord, vederbörandes ställning i bolaget måste vara sådan, att han själv utövar ett avgörande inflytande på bolagets handlande. — I ett av RR den 3 februari 1959 avgjort mål angående förhandsbesked — var det fråga om utfästelse till verkställande direktörens svåger. Direktören och dennes hustru ägde samtliga aktier utom en, som innehades av direktörens svåger. Den senare verkade såsom försäljare inom ett av bolagets distrikt. Avsättningen till pensionsstiftelsen godkändes av såväl RN som RR, enär svågern inte ansågs kunna utöva något avgörande inflytande på bolagets handlande (en ledamot i RR var skiljaktig).[24]

8. Avdrag för kostnader för jubileumsfester och personalfester m m.

I fråga om personalfester synes det som om praxis' inställning är mera snäv i fråga om årligen återkommande fester än beträffande andra personalfester. Angående årliga personalfester hänvisas till denna tidskrift 1959 s. 148 not 3.

Övriga personalfester sammanfaller ofta med firmajubileer. Beträffande sådana kostnader framhölls i förra årets översikt att praxis inte kan anses stadgad. Det synes som om man där i allmänhet är ovillig att medge avdrag för mindre betydelsefulla jubileer såsom t ex 40-års jubileum. Den uppfattningen får man nämligen av att RR ibland använt skrivsättet s k 40-års jubileum. I rättsfallet RÅ 1959 not. 620 medgavs inte avdrag för kostnad avseende middag vid 40-års jubileum.[25] I middagen hade deltagit alla anställda samt en del leverantörer, som utfört lönsömnad åt företaget. — I de fall avdrag medgivits torde grunden ha varit kostnadernas egenskap av personal- och reklamkostnader. Däremot är praxis stadgad i fråga om kostnad för middag i samband med bolagsstämma, i vilka fall avdrag inte medges. Se t ex RR:s utslag den 8 december 1959 (A/B Sydferniss). I sådana fall har kostnaden mer karaktär av gåva än kostnad för personalvård, vilket ofta förbises.

Ibland erhålles avdrag för bidrag till socialt ändamål, om fråga är om sådant ändamål, som rörelseidkaren annars måst ombesörja själv. Så kan vara fallet med välfärdsanordningar som huvudsakligen komma inom rörelsen anställda personer till godo. Såsom exempel kan nämnas bidrag till en kommun för anläggning av idrottsplats, vilken på grund av företagets dominans å orten i huvudsak kommer att nyttjas av de anställda.[26] För avdragsrätt krävs utredning, som visar att flertalet av ortens invånare är knutna till företaget. Så ansågs ej vara fallet i ett av RR den 27 oktober 1959 avgjort mål (Svenska Gummifabriks A/B), där avdrag vägrades för bidrag till uppförande av ett Folkets Hus.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

9. Vissa frågor om rätt beskattningsår m m.

a) *Återföring av dold reserv i varulager m m*

Korrigering skall som bekant ske om utgående varulager upptagits till för lågt värde. Har den sålunda konstaterade reserven uppkommit ett tidigare beskattningsår har i den skatterättsliga debatten framkommit olika meningar om rätt beskattningsår för korrigeringen. Åsikterna bryts om beskattning skall äga rum det år myndigheterna konstaterat felet eller om korrigering skall ske genom eftertaxering för det år den otillåtna reserven bildats.[27] Även om frågan, efter tillkomsten av 1955 års lagstiftning om lägsta gräns för utgående varulager, aktualiseras mera sällan i fråga om sådana tillgångar, har den betydelse för vissa andra reserver. Till de senare hör reserveringar i form av garantifonder, delcrederefonder och dylikt. —

Följande rättsfall torde visa, att eftertaxeringsvägen åtminstone inte är den enda möjligheten. I rättsfallet RÅ 1954 not. 1939 återfördes t ex en delcrederefond till beskattning vid 1948 års taxering trots invändning att återföring bort ske redan vid 1937—1940 års taxeringar, då fonden visats öppet i deklarationerna.[28] Vidare kan nämnas rättsfallet RÅ 1959 not. 380, där omständigheterna var följande. En bilfirma hade i räkenskaperna för åren 1941—1952 verkställt avsättningar för befarade förluster å diskonterade främmande accepter. En sådan fondering är jämförbar med avsättning till garantifond eller delcrederefond. Reserveringen uppgick vid utgången av år 1951 till 232.349 kronor och vid utgången av nästa år till 255.553 kronor. Vid 1953 års taxering vägrade PN bolaget avdrag för den under beskattningsåret 1952 verkställda reserveringen, eller 23.204 kronor. Taxeringsintendenten ansåg, att reserveringarna varit obehöriga redan från början. Med hänsyn härtill yrkade han, att ett belopp av 140.000 kronor måtte återföras till beskattning vid 1953 års taxering. KR gjorde ej ändring i PN:s beslut, men RR biföll yrkandet (en ledamot i RR var skiljaktig).

Av rättsfallen framgår således, att RR ansett sig oförhindrad att höja sista årets taxering även i fråga om avsättning, som varit obehörig före beskattningsårets ingång.[29] Härav kan man emellertid inte sluta, att höjning alltid skall ske just det år den obehöriga reserven upptäckts. Till dess motsatsen bevisats bjuder försiktigheten att anta, att beskattningsdomstolarna i viss mån känner sig obundna fråga om beskattningsår. Man kan nämligen ifrågasätta, om de skulle acceptera den skevhet, som kan uppstå, om skilda skattesatser råder sista året och det år, då den otillåtna reserven uppkommit.

b) *Avsättning till delcrederefond.*

Fordringar skall i regel prövas — individuellt — varje år. Generell reservering för osäkra fordringar medges undantagsvis t ex i viss avbetalningshandel.

För penningförvaltande företag gäller särskilda regler. Där anses nämligen fordringarna såsom tillgångar avsedda för omsättning i rörelsen. Detta innebär dock inte samma rätt till nedskrivning, som gäller varulager i handelsrörelse. Sådana lånefordringar skall upptas till vad som med hänsyn till risk för förlust m m framstår såsom skäligt. — I rättsfallet RÅ 1959 not. 602 hade ett penningförvaltande företag avsatt 0,2 procent av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

utlånade belopp, vilken avsättning godkändes av RR. Taxeringsintendenten hade invänt att tidigare avsättningar var betryggande med hänsyn till betingade säkerheter samt att bolaget under sin tjuguåriga verksamhet inte lidit någon förlust genom utlåning (jfr RN 1959 nr 1 : 3).

c) *Bokföringsmässig redovisning.*

Inkomst av rörelse skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att hänsyn skall tas till in- och utgående varulager ävensom till fordringar och skulder vid årets början och slut. Föreligger dubbel bokföring utvisar bokslutet vinsten med beaktande av dessa balansposter. Om dubbel bokföring inte förekommer måste den skattskyldige deklarera å formulär 7 a. Detta är uppställt på sådant sätt att samma resultat uppstår genom ifyllandet som om ordnad bokföring funnits. Det händer likväl att skattskyldig överträder bestämmelserna och redovisar efter kontantprincipen. Upptäcker taxeringsmyndigheterna detta tvingas den skattskyldige att övergå till bokföringsmässig redovisning. Då utgående fordringar och varulager beskattas vid övergången ligger antagandet nära till hands, att den skattskyldige inte får avdrag för ingående fordringar och varulager. Så sker emellertid inte under alla förhållanden. Enligt rättsfallet RÅ 1949 ref. 42 erhöll sålunda en tndläkare, som under tidigare beskattningsår inte aktiverat utgående fordringar, vid övergång till bokföringsmässig redovisning avdrag för ingående fordringar, medan de utgående upptogs till beskattning. Samma fråga förekom bland annat i rättsfallet RÅ 1953 ref. 4 men utgången blev den motsatta, utan att målet hänsköts till plenum. I detta fall var det fråga om en större handelsrörelse. I ett annat rättsfall, RÅ 1955 not. 1708, där frågan gällde fordringar i åkerirörelse, medgavs emellertid — såsom i tandläkarmålet — avdrag för ingående fordringar.

I sin förenämnda bok (s. 216) har Mutéen försökt förklara de skilda utgångarna i de två referatmålen med hänvisning till subjektiva förutsättningar. Enligt Mutén får tandläkaren anses ha varit i god tro, då han redovisade sin inkomst enligt kontantprincipen. Den huvudsakliga försummelsen har, förmodar Mutén, ansetts ligga hos taxeringsmyndigheterna, som bort ingripa tidigare. Hans tankegång synes vara följande. Om tandläkaren inte hade fått avdrag för ingående fordringar skulle resultatet blivit en förtäckt eftertaxering. Med hänsyn till presumerad god tro hos tandläkaren har man inte velat utföra beskattningen på sådant sätt.[30] — Däremot torde på grund av rörelsens art och omfattning god tro inte ha presumerats i det andra referatmålet, RÅ 1953 ref. 4. Det är svårt att säga om Muténs tolkning är riktig. I vart fall kan man med hans uppfattning förena utgången i notisfallet, RÅ 1956 not. 1708, med utgången i tandläkarmålet. I dessa får nämligen förutsättningarna för god tro anses ha varit betydligt större än i RÅ 1953 ref. 4, vilket, som sagts, gällde en omfattande handelsrörelse. Vidare överensstämmer Muténs teori väl med utgången i rättsfallet RÅ 1959 not. 1417, där omständigheterna var följande. W., som var skulptör, hade tidigare redovisat inkomst av rörelse enligt kontantprincipen. Under beskattningsåret övergick W. till bokföringsmässig redovisning och erhöll i samband därmed av RR avdrag för ingående lager.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

d) *Angående affärshändelser.*

Enligt anvisningarna till 41 § KL är god köpmannased avgörande för frågan, när inkomst skall anses ha åtnjutits eller utgift skall anses ha ägt rum. Tidpunkten när en affärshändelse skall inverka på rörelsens resultat får anses inträffa, då ett bokföringsfaktum uppkommit.[31] Ett sådant faktum föreligger t ex vid leveransavtal vanligen när ena parten fullgjort sin prestation. I andra fall av köp och vid upplåtelser blir ofta tidpunkten för avtalet avgörande. I rättsfallet RÅ 1959 not. 424 yrkade en skattskyldig avdrag för värdeminskning å goodwill i advokatrörelse, som han förvärvat genom avtal den 23 oktober 1950. Till stöd för sitt yrkande anförde den skattskyldige, att han tillträtt rörelsen först år 1953. Beskattningsdomstolarna vägrade avdrag. — Goodwillvärdet ansågs alltså ha anskaffats redan då avtalet ingicks. För rätt till avdrag fordras nämligen — enligt övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning — att goodwillvärdet förvärvats efter utgången av år 1951.

Emellertid kan avtal vara förknippat med sådana villkor, att det — innan dessa uppfyllts — är ovisst, om den i avtalet avsedda transaktionen skall komma till stånd. I sådana fall kan annan tidpunkt än den för avtalet tänkas bli avgörande för beskattningen. Sådana omständigheter synes ha bidragit till utgången i rättsfallet RÅ 1959 not. 796, där följande omständigheter förelåg. Bilskoleinnehavaren L. förvärvade genom avtal den 17 november 1950 en damfrisering med inventarier för ett belopp av 16.000 kronor. L. önskade nämligen erhålla hyresrätten till damfriseringens lokal för att där inrymma sin bilskola. Genom avtal den 23 december samma år avytrade han damfriseringen jämte inventarier för ett belopp av 6.000 kronor. Enligt båda avtalen skulle tillträde ske den 1 januari 1951. Vid detta tillfälle skulle L. inrymma bilskolan i damfriseringens ursprungliga lokal. En mindre handpenning erlades vid avtalens slutande. Resterande köpeskilling skulle, under förutsättning att inflyttning kom till stånd, erläggas under januari månad 1951. — PN och KR vägrade L. ett av honom vid 1952 års taxering med 10.000 kronor yrkat avdrag för den förlust, som uppkommit genom försäljningen. RR, som ansåg beloppet 10.000 kronor utgöra omkostnad för förvärv av hyresrätten till den lokal, vari L. från och med beskattningsåret 1951 bedrivit sin rörelse, ansåg — ehuru ovannämnda transaktioner skett under år 1950 — hinder i allt fall med hänsyn till förekomna omständigheter inte kunna möta för L. att åtnjuta avdrag för hyreskostnaden på en gång under beskattningsåret 1951. Två ledamöter ville inte medge avdrag för större del av beloppet 10.000 kronor än som med hänsyn till den tid, under vilken L. kunde beräknas få förhyra lokalen, belöpte å beskattningsåret, eller 1.000 kronor.[32] — Av rättsfallen kan man självfallet inte dra några principiella slutsatser om RR:s praxis. Det understryker emellertid det förhållandet, att utgången i målen ofta är — och måste vara — beroende av speciella omständigheter.

I vissa fall kan skattskyldig välja tidpunkt för beskattning. Så t ex ansågs en konsulterande ingenjör inte skyldig att redovisa värde å fordringar för uppdrag, som ej avslutats. Se RR:s utslag den 10 november 1959 på besvär av N. J. Johnson, vilket rättsfall torde komma att återges i referatsamlingen i RÅ.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26

Noter.

[1] Se prop. 1910 nr 90 s. 51.

[2] Jfr Nial "Om handelsbolag och enkla bolag" s. 25 och 31.

[3] Jfr RR:s utslag den 19 jan. 1960 ang. Föreningen Folkets hus i Norberg. Föreningen hade av kommunen uppburit ett belopp av 5.000 kronor för upprustning av parkområdet, vilket belopp på grund av sitt ändamål icke ansågs ha utgjort skattepliktig intäkt för föreningen. — Beloppet hade ju inte utgått till teaterrörelsen.

[4] Jfr Skattenytt 1959 s. 380.

[5] Se not. 4.

[6] Jfr Skattenytt 1959 s. 380—381.

[7] Den skattskyldige sökte freda sig genom att hävda försäljningstvång på grund av att hans far utfäst sig att sälja tomter till ägare av sommarstugor. — Utfästelse att sälja fast egendom är ej bindande.

[8] Målet har inte redovisats i RN:s meddelanden utan endast i Skattetidningens rättsfallssamling, se "Regeringsrättens utslag 1959" s. 19.

[9] Bortsett från sådana fall, där syftet aldrig realiserats utan fastigheten avyttrats genom "klumpförsäljning". Jfr Skattenytt 1959 s. 380.

[10] Jfr Mutén "Inkomst eller kapitalvinst" s. 227.

[11] Se Svensk Skattetidning "Regeringsrättsutslag 1959" s. 20.

[12] En ledamot i RR var skiljaktig, vilket torde ha berott på strängare krav på bevisning.

[13] I ett rättsfall det s k NK-fallet, RÅ 1955 not. 1595, fick NK övergå från ett beräknat lägre "anskaffningsvärde" till det taxerade byggnadsvärdet. Beskattningsnämnderna hade tidigare medgivit NK avdrag för värdeminskning å "anskaffningsvärdet". Detta värde torde inte ha vunnit skattedomstolarnas gehör i en eventuell process. Med hänsyn härtill är utgången i rättsfallet följdriktig.

[14] Se S.O.U. 1931:40 s. 248, S.O.U. 1937:42 s. 249 och prop 1938 nr 258 s 241.

[15] Se Svensk Skattetidning "Regeringsrättsutslag 1958" s. 26.

[16] Se Skattenytt 1959 s. 378.

[17] Se Mutén, Skattenytt 1959 s. 144.

[18] Se Svensk Skattetidning "Regeringsrättsutslag 1957" s. 13, utslag den 28 maj.

[19] För avdragsrätt torde, åtminstone teoretiskt, fordras att avgiftens belopp huvudsakligen bestämts med hänsyn till risken för att utgiva konfliktbidrag. Har beloppet huvudsakligen bestämts för att täcka andra föreningsomkostnader torde avdrag inte medges. Om detta överensstämmer med rättsläget som det kommer till uttryck i praxis, undandrar sig författarens bedömande. Jfr RN:s beslut i RN 1954 nr 2:1.

[20] Jfr Bevillningsutskottets betänkande 1959 nr 59.

[21] Jfr af Klercker "Resultatutjämning mellan olika beskattningsår" s. 404.

[22] S.O.U. 1954:19 s. 343.

[23] Se Svensk Skattetidning "Regeringsrättsutslag 1959" s. 28. — Det må även nämnas, att RN genom beslut den 13 juni 1957 i ett förhandsärende medgivit ett bankaktiebolag rätt att tillgodogöra sig avdrag med 1 miljon kronor för avsättning till ett bankforskningsinstitut.

[24] Se Svensk Skattetidning "Regeringsrättsutslag 1959" s. 27.

[25] Jfr förra årets översikt s. 176.

[26] Se Lundevall "Skattehandbok IV" s. 114.

[27] Se Mutén "Inkomt eller kapitalvinst" s. 214—215, där de olika meningarna redovisas mer utförligt.

[28] I sin förklaring åberopade taxeringsintendenten RÅ 1949 ref. 50. Där var emellertid frågeställningen en annan, eftersom reserveringen inte varit obehörig då den gjorts.

[29] Beträffande varulager står rättsfallet RÅ 1943 ref. 55 ännu oemotsagt. Enligt rättsfallet skall korrigering ske under beaktande av formeln redovisad vinst + utgående dold reserv — ingående dold reserv; eller tidigare bildad otillåten reserv skall korrigeras genom eftertaxering. Genom 1955 års lagstiftning om lägsta gräns för utgående varulager synes rättsfallet emellertid ha förlorat sin aktualitet. Jfr departementschefens uttalande i prop. 1955 nr 100 s. 258 ff där nyssnämnda formel åtminstone indirekt åsidosatts.

[30] Samma resonemang kan även föras i de fall beskattningsdomstolarna i fråga om jordstyckningsrörelse inte ansett ingångsvärdet konsumerat genom tidigare obeskattade tomtförsäljningar. — Se även Svensk Skattetidning 1959 s. 368.

[31] Jfr Hemberg och Sillén "Bokföringslagen m m" Tredje upplagan s. 38—39.

[32] Skiljaktigheten torde bottna i skilda meningar om vad hyresrätt avser, löpande driftkostnad eller kostnad för en tidsbegränsad rättighet, se RÅ 1953 ref. 18. Jfr RN 1955 nr 3:2, som synes innebära en kompromiss.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:26