Smärre artiklar

I.

Kontantprincipens tillämpning i vissa fall

Av bitr. länsrevisorn Gunnar Malmsten

Jur. dr K. G. A. Sandström har i sitt senaste verk "Beskattningen vid aktieutdelning samt utdelning från ekonomisk förening" bl. a. i anslutning till två utslag från Regeringsrätten (RÅ 1942 not. 352 samt 1954 not 1162) tagit upp till diskussion *beskattningen av medlem i ekonomisk förening* i de fall föreningen överför medel till insatskonto från disponibla medel av något slag. Advokaten Sandels har i sin bokanmälan anslutit sig till den av Sandström förfäktade uppfattningen att i föreningens räkenskaper verkställd överföring av disponibla medel till delägares insatskonto bör bedömas på samma sätt som aktiebolags fondemissioner och således icke utgöra beskattningsbar utdelning för delägare i föreningen. Regeringsrätten ansåg att överföringen innebar dels en utdelning till delägarna, dels en motsvarande inbetalning från delägarna.

Jag är helt införstådd med att nämnda överföring icke i och för sig ökar delägares del i föreningen. Då beskattningen av överföringen sker, blir emellertid följden att värdet av delägarandelen ökar *för delägaren,* eftersom en framtida utskiftning då icke blir beskattad. Denna omständighet motiverar i och för sig icke en förtidsbeskattning, vilket däremot göres av andra omständigheter. Sålunda får enligt 1951 års lag om ekonomiska föreningar såsom eget kapital redovisas endast *inbetalda* insatser. Fordran å insats må icke upptagas som tillgång. Vad som redovisas överfört å insatsers konto bör därför betraktas såsom utdelat och i föreningen reinvesterat kapital. Föreningen är icke heller på samma sätt som aktiebolaget en kapitalsammanslutning. Aktiebolaget har ett bestämt kapital med ett bestämt antal aktier, medan föreningen är öppen med växlande medlemsantal och kapital. I händelse av likvidation skall den verklige innehavaren av varje aktie äga få utskiftat vad å honom tillkommer, sedan utskiftningsskatt först erlagts av aktiebolaget. Vid förenings likvidation tillkommer varje i föreningens medlemsförteckning upptagen medlem vad han äger utfå av föreningens behållning. Sandström säger bl. a. att det är ovisst, huruvida delägarna någonsin komma att erhålla det till insatskontot överförda beloppet beroende på föreningens ekonomiska ställning, då densamma upplöses eller då medlem utträder. Men sak samma gäller beträffande de ursprungligen inbetalda insatserna och kan såle-

---

terskebrist, om en annan lösning kunde utfinnas.

*

Sedan ovanstående skrivits har PN i Stockholm den 11 september på förekommen anledning (= förfrågan av artikelförfattaren) enhälligt uttalat att nämnden finner värdet av fritt vivre för sjuksköterskeelev vid taxeringen icke böra upptagas till så högt belopp, att värde jämte elev tillkommande kontant ersättning uppgående till 80 kronor för månad medför skattskyldighet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08

des icke utgöra godtagbart skäl för uppskov med beskattningen av medlem tillkommande utdelning som kvarstannar hos föreningen i egenskap av nyinsatt kapital. Ur rent praktisk synpunkt bör beaktas att om medlem icke beskattades för i föreningen investerad utdelning i samband med investeringens verkställande, så torde en utredning om vad som vid en framtida utskiftning utgöres av obeskattade utdelningsinsatser bliva mycket besvärlig, om den över huvud taget är genomförbar. Dylika svårigheter föreligga icke vid taxering av aktiebolag till utskiftningsskatt.

Problem liknande de anförda förekomma vid *taxeringen av löntagare betr. från arbetsgivaren erhållna tantiem och provisioner*. Det gäller därvidlag framförallt familjebolag och resp. huvudintressenter vid räkenskapsårets slut i bolagets räkenskaper gottskrivna belopp.

Därest bolaget har räkenskapsår per kalenderår hävdar vederbörande löntagare, att beloppet icke varit disponibelt för lyftning förrän nästföljande beskattningsår och följaktligen skall deklareras först därpå följande taxeringsår. Det förekommer ävenledes att vederbörande hävdat att beloppet över huvud taget icke varit disponibelt för lyftning och därför icke heller senare år deklarerat detsamma. I vad mån i bolagets räkenskaper bokförd skuld till löntagare/huvudintressent utgöres av beskattade resp. obeskattade löner kan därför bliva mycket besvärligt att utreda i vissa fall.

Vederbörande framhåller ofta att av bolagets balansräkning framgår, att de likvida medlen äro knappa. Men detta behöver icke innebära att utbetalning icke varit möjlig. Bolaget kanske i stället använt medlen för att minska andra skulder eller öka varulagret. Det är ganska naturligt att de likvida medlen äro knappa, så länge andra kortfristiga skulder finnas. I den mån varuskulderna minskas, blir möjligheterna att utnyttja kassarabatter så mycket större.

Själv har jag brukat anlägga följande synpunkter på nu nämnda fall. Därest bolaget i sina räkenskaper å särskilt konto, som utbalanseras synligt i balansräkningen, bokför löneskulder (tantiem, provisioner m. m.) som icke kunna lyftas förrän under följande räkenskapsår, då godtager jag att beloppen medtagas först å kontrolluppgifter för det närmast följande beskattningsåret (= räkenskapsåret), under vilket beloppen således få anses hava blivit tillgängliga för lyftning. Hava beloppen däremot krediterats personliga avräkningskonton, måste desamma anses hava varit disponibla och reinvesterade i rörelsen det datum avräkningskontot krediterats ifrågavarande belopp. Det vore mycket önskvärt att Riksskattenämnden lämnar närmare anvisningar, då f. n. ingen enhetlig princip torde råda.

Till sist vill jag blott med ett par ord framhålla följderna av att arrendatorer av jordbruk, som redovisas enligt kontantprincipen, äga göra avdrag för *kontantutlägg för nybyggnader och ombyggnader på arrenderad egendom* utan att ägaren skall beskattas härför som arrendeintäkt förrän vid arrendets utgång till då uppskattat värde. Särskilt stötande är förhållandet, då jordbruket utarrenderas av fader till son, som sedermera antingen genom köp eller arv förvärvar jordbruket. Man torde förvisso kunna säga, att endast i undantagsfall blir denna ”arrendeintäkt” föremål för beskattning vid ar-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08

rendets upphörande. Icke heller kan man tala om likformig beskattning, om man jämför sådana ny- resp. ombyggnadsinvesteringar, som göras av ägaren själv. Möjlighet till direkt avdrag föreligger då icke. En framkomlig väg synes mig vara, att en förutsättning för att arrendator skall kunna erhålla avdrag är att han kan visa, att byggnadsinvesteringen godkänts av jordbrukets ägare och utan lösen skall övergå på denne, senast då arrendet upphör. I så fall bör avdrag medgivas arrendatorn för investeringen men ägaren samtidigt beskattas härför. Kan arrendatorn däremot icke frambringa nämnda bevisning, bör man icke heller erhålla avdrag för sin investering i annan form än som årligt värdeminskningsavdrag. Erhålles lösen vid frånträdandet av arrendet, blir arrendatorn skattskyldig härför endast om förutsättning för realisationsvinstbeskattning föreligger.

II.

Om tolkningen av 12 § mom. 1 kommunalskattelagen

Några randanmärkningar av kamreraren Nils Stenqvist

Landskamrer Sven Svensson har i nr 9/1963 av Skattenytt författat en mycket lärd och djuplodande artikel till försvar för 12 § 2 mom., som användes vid taxering av nybildade, nybyggda fastigheter. I en artikel nr 3 1963 i Byggforum har undertecknad hävdat:

att denna paragraf, av ordalydelsen att döma, inte kan åberopas vid taxering av nybyggda, nybildade fastigheter, som aldrig förut haft något taxeringsvärde eller fått någon ändring av beskattningsnatur eller varit undantagen från skatteplikt;

att paragrafen i fråga torde endast kunna användas vid omtaxering av ett förut åsatt taxeringsvärde.

Svensson hävdar:

att "nya taxeringsvärden endast kan åsättas med stöd av 12 § 2 mom. KL;"

att "man måste utgå från det avkastningsvärde fastigheten skulle ha haft 1957 eller det à-pris, som då var gällande."

Jag anser det angeläget att citera 12 § mom. 2 i något förkortad form för att läsaren själv skall kunna avgöra, om han kan finna någon enda punkt, som ger belägg för att en nybildad fastighet, som aldrig haft något taxeringsvärde, skall taxeras efter denna paragraf.

2 mom. Nya taxeringsvärden skola åsättas i stället för de vid den allmänna fastighetstaxeringen bestämda, därest under löpande taxeringsperiod

sådant förhållande inträffat att taxeringsenhet bör uppdelas

eller ändring i fastighets beskattningsnatur inträtt

eller fastighet, som förut varit undantagen från skatteplikt, blivit skattepliktig

eller fastighets värde så minskas att förändringen föranleder en minskning av taxeringsvärdet med minst en femtedel

eller fortsatt bebyggelse skett å fastighet, som vid den tidpunkt, näst föregående taxering avsett, ej varit färdigbyggd eller fastighet genom ny-, till- eller ombyggnad så förhöjts i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:08