Om juridiska personer och periodiska understöd

Av bitr. taxeringsintendenten Erik Lilliesköld

I en tidigare uppsats i denna tidskrift (nr 5/1957, sid. 114) har jag dristat mig hävda, att pensionsstiftelse, som icke står under tillsyn och alltså icke är hänförlig till pensionsstiftelse enligt 53 § e) kommunalskattelagen, skulle vara berättigad till avdrag för utbetalda pensioner såsom för periodiskt understöd "på samma sätt som annan juridisk person *enligt praxis* får avdrag för periodiskt understöd blott understödet utgår till fysisk person". Detta har bemötts av Hahr (nr 10 sid. 274). Om man tillämpar en sådan praxis, så förfar man enligt Hahrs mening felaktigt. 46 § kommunalskattelagen skulle enligt ordalagen rimligen inte vara avsedd för annan än fysisk person, vilket även skulle framgå av förarbetena till lagen. Det är egentligen varken något problem eller några nyheter som skola beröras i denna uppsats. Åtminstone vissa juridiska personers avdragsrätt för periodiskt understöd grundar sig vid det här laget på en stadgad praxis. Vad som i det följande skall undersökas är närmast om denna praxis varit av lagstiftaren åsyftad. Paragrafangivelserna nedan avse kommunalskattelagen.

Bestämmelser om periodiskt understöd finnas bl. a. i 19, 20 och 46 §§. I 46 § 2 mom. tillerkännes skattskyldig för den tid han varit här i riket "bosatt" avdrag — med vissa undantag — för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning, som icke får avdragas från inkomsten av särskild förvärvskälla. I 22, 25 och 29 §§ nämnes uttryckligen periodiska understöd eller därmed jämförliga periodiska utbetalningar såsom avdragsgilla omkostnader vid beräkning av inkomst av respektive jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse. I dessa fall har understödet närmast karaktär av pension. Med uttrycket periodiskt understöd torde man emellertid i allmänhet endast avse sådant för vilket avdragsrätten regleras i 46 § 2 mom., som handlar om s. k. allmänna avdrag. Uttrycket skall här användas i denna betydelse. Det undantag från avdragsrätten, som omnämnes i sistnämnda lagrum finnes även uttalat i 20 § och gäller vad skattskyldig utgivit såsom periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodisk utbetalning till person i sitt hushåll eller till annans undervisning eller uppfostran. (Undantag från undantaget är understöd till undervisning eller uppfostran — men icke till hushållsmedlem — på grund av skadestånd, som alltså är avdragsgillt såsom allmänt avdrag, samt understöd som är avdragsgill omkostnad i jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse.) I 19 § fastslås den viktiga principen, att understöd, som icke är avdragsgillt jämlikt 20 §, icke heller skall beskattas hos mottagaren. Härutöver finnes en bestämmelse, som är av särskilt intresse för nu förevarande spörsmål, nämligen den i punkt 2 anv. till 31 §. Där uttalas, att som periodiskt undertöd icke skall räknas "vad en skattskyldig uppbär från stiftelse eller förening som avses i 53 § 1 mom. e) såvida utbetalningen sker till fullföljande av ändamål som i nämnda stadgande angives". Däremot, säger samma lagrum, betraktas understöd från fa-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:09

miljestiftelse såsom periodiskt. Tertium non datur. Hur är det då med stiftelser och föreningar enligt 53 § 1 mom. d) och framför allt f)? Och hur är det med övriga juiridiska personer?

Före 1928 års kommunalskattelag medgavs i praxis avdrag för periodiskt understöd såväl från som till juridisk person och likaså till allmännyttigt ändamål.

Av förarbetena till 1928 års kommunalskattelag är det närmast 1924 års skatteberednings betänkande som intresserar i detta sammanhang. I detta (SOU 1926 nr 18) har skatteberedningen angivit huvudregeln för beskattning av juridiska personers inkomst så, att såsom inkomst hos den juridiska personen betraktas allenast sådana intäkter, som i princip äro skattepliktig inkomst hos de fysiska personer, vilka äro delägare i den juridiska personen eller eljest i sista hand komma i åtnjutande av dess intäkter. Ty inkomstskatten avser alltid att till sist träffa fysiska personer, och det är dessas skatteförmåga man vill träffa även genom beskattning av juridiska personer. Efter att ha redogjort för skillnaden mellan enkelbeskattning och dubbelbeskattning ifrågasätter beredningen, huruvida det icke vore lämpligast att låta enkelbeskattningen av inkomst hos juridiska personer bli proportionell. Fara att en så beräknad skatt skulle bli orättmätigt låg ansåg beredningen föreligga endast i sådana fall, där en stor inkomst årligen tillfaller ett fåtal intressenter och dessa år efter år bli i stort sett desamma. Det riktigaste syntes dock vara att i dylika fall låta intressenterna själva skatta för sin inkomst, något som t. ex. i fråga om stiftelser syntes låta sig göra genom en tillämpning av reglerna om periodiskt understöd, vilka kunde formuleras med särskild hänsyn till dessa fall. Denna tanke utvecklas vidare i betänkandet i ett särskilt kapitel om ideella föreningar och stiftelser. Från skatteberedningens synpunkter på dubbelbeskattade juridiska personer kan helt bortses i detta sammanhang.

Utan att gå närmare in på frågan om periodiska understöd uttalade departementschefen i prop. 1927 nr 102, att han för sin del kunde ansluta sig till de grundläggande principer i fråga om de juridiska personernas beskattning, som utvecklats av skatteberedningen.

Den i propositionen föreslagna lagtexten, som sedermera — efter en redaktionell ändring — blev lag, lydde: "Såsom periodiskt understöd betraktas vad som uppbäres från stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla *vissa familjer eller bestämda personer*. Såsom periodiskt understöd räknas däremot exempelvis icke vad en skattskyldig i annat fall i penningar eller förmåner uppbär av en *from* stiftelses inkomst" (kurs. här).

Nästa fas i lagstiftningsarbetet blev 1936 års skattekommittés betänkande med förslag rörande beskattning av stiftelser och ideella föreningar m. fl. juridiska personer. I betänkandet (SOU 1939:47) diskuteras bl. a. (sid. 95 ff) huruvida periodiska utbetalningar till allmännyttigt ändamål borde vara avdragsgilla såsom periodiskt understöd, därvid till en början konstateras, att då gällande lagstiftning icke innehölle några uttryckliga bestämmelser i sådant hänseende, vilket medfört en viss osäkerhet i praxis. Denna syntes *då* intaga den ståndpunkten, att fysisk person hade rätt till avdrag för periodiska utbetalningar *till allmännyttigt ändamål* (RÅ 1928 ref. 22). Rörande juridisk persons

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:09

rätt till dylikt avdrag syntes emellertid praxis ha varit vacklande. I RÅ 1916 ref. 50 angående Grosshandelssocieteten i Stockholm medgavs avdraget, medan däremot utgången blev den motsatta i RÅ 1927 ref. 95 angående Lunds arbetares bageriförening u. p. a. Tidigare hade Regeringsrätten medgivit samma förening avdrag. Praxis syntes alltså, såvitt kommittén kunde finna, då (1939) gå i den riktningen, att fysisk person ansågs kunna erhålla avdrag i ifrågavarande hänseende men icke juridisk person. Kommittén ansåg emellertid att utbetalningar för tillgodoseende av allmännyttigt ändamål över huvud taget inte borde hänföras till begreppet periodiskt understöd. Principiellt sett borde sådana utbetalningar betraktas som gåvor och detta oberoende av om utbetalningen skedde allenast en gång eller om densamma upprepades. (Kommittén synes icke ha berört frågan om juridiska personers rätt till avdrag för periodiskt understöd till fysiska personer).

Kommitténs specialmotivering till författningsförslag (sid. 100) löd i hithörande delar: "Anvisningarna till 31 § punkt 2 innehålla enligt sin nuvarande lydelse bl. a. den bestämmelsen, att 'såsom periodiskt understöd räknas däremot exempelvis icke vad en skattskyldig i annat fall i penningar eller förmåner uppbär av en from stiftelses inkomst'. I och för sig skulle det icke finnas anledning till ändring av denna bestämmelse i vidare mån än att uttrycket 'from stiftelse' utbyttes mot exempelvis 'i 53 § 1 mom. e) omförmäld stiftelse eller förening'. Formuleringen av bestämmelsen synes emellertid vara alltför snäv. Om man bortser från familjestiftelserna torde, såvitt kommittén kan finna, juridiska personer enligt nuvarande praxis icke kunna erhålla avdrag för periodiskt understöd i andra fall än då understödet utgjort omkostnad i viss förvärvskälla. Detta har emellertid icke kommit till uttryck i skatteförfattningarna, vilket såsom förut framhållits föranlett tveksamhet vid tillämpningen". Kommittén föreslog att punkt 2 anv. till 31 § skulle få följande lydelse: "Såsom periodiskt understöd betraktas vad som uppbäres från stiftelse, om och i den mån det i de för stiftelsen gällande stadgar är föreskrivet, att stiftelsens intäkter skola för all framtid eller viss tid tillfalla vissa familjer eller bestämda personer. Vad som av annan juridisk person än oskift dödsbo eljest utbetalas till skattskyldig är däremot hänförligt till periodiskt understöd allenast i det fall, att den juridiska personen jämlikt 22, 25 eller 29 §§ är berättigad till avdrag i sådant hänseende".

Efter sedvanligt remissförfarande framlades proposition till ändrad lagstiftning 1942 (nr 134). Därvid följdes icke kommittéförslaget. I propositionen föreslogs utan särskild motivering en anvisningspunkt, som uttryckligen anknöt till 53 § 1 mom. e) för begränsning av vad som icke skulle beskattas som periodiskt understöd. Uttrycket "from stiftelse" hade mönstrats ut men därmed hade man inte kommit ifrån vissa svårigheter vid den praktiska tillämpningen av den dittills gällande lagtexten. Inom bevillningsutskottet (Bev. U.bet. nr 21) påpekades detta. Det hade förekommit att "from" stiftelse disponerat en del av sin inkomst på sådant sätt att till viss enskild skattskyldig verkställts periodiska utbetalningar, vilka inte kunde inrymmas under stiftelsens egentliga ändamål. Tveksamhet hade rått om dylika periodiska understöd kunde beskattas. Utskottet hade för sin del funnit att så kunde ske, om utbetalningen grundade

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:09

sig på särskild föreskrift i stiftelsens stadgar men icke eljest, varken enligt då gällande bestämmelser eller enligt propositionens förslag. Det kunde mycket väl låta sig tänka, att en stiftelse eller förening med huvudsakligt ändamål att främja något av de syften som avsåges i 53 § 1 mom. e) vid sidan av detta huvudsakliga ändamål verkställt utbetalningar till förmån för viss enskild skattskyldig. Sådan utbetalning borde betraktas såsom periodiskt understöd och beskattas hos mottagaren. Utskottet föreslog därför den ändrade avfattningen av punkt 2 anv. till 31 § att såsom periodiskt understöd icke skulle räknas vad en skattskyldig uppbure "från stiftelse eller förening som avses i 53 § 1 mom. e), *såvida utbetalningen sker till fullföljande av ändamål som i nämnda stadgande angives*" (kurs. här). Den ändrade lydelsen avsåg inte någon gradering av stiftelsens verksamhet inom ramen för sitt huvudsakliga ändamål utan endast att sådana utbetalningar som föllo utanför stiftelsens allmännyttiga ändamål skulle beskattas hos mottagaren.

Den ännu gällande lagtexten utformades i huvudsaklig överensstämmelse med utskottets förslag. Tydligare än som skett kan väl knappast lagstiftaren ha visat sin avsikt att i vissa situationer tillåta stiftelser och ideella föreningar avdrag för periodiskt understöd.

Förhållandet har också uppfattats så av t. ex. Lindquist-Helmers i "Deklarationshandbok för löntagaren", där författarna på sid. 44 uttala: "Av bestämmelserna i punkt 2 anv. till 31 § kommunalskattelagen framgår att utbetalningar från stiftelse eller förening, som avses i 53 § 1 mom e) kommunalskattelagen skall anses såsom periodiskt understöd endast om utbetalningen icke sker till fullföljande av ändamål, som angives i nämnda stadgande".

Med utgångspunkt från lagstiftarens intentioner torde man inte komma längre än nu sagts. Övriga juridiska personers eventuella avdragsrätt för periodiskt understöd synes icke ha diskuterats under lagstiftningsarbetet. Flera författare, däribland Geijer—Rosenquist—Sterner, ha emellertid hävdat, att sådan avdragsrätt föreligger. Stöd för en sådan uppfattning vinnes dock inte av lagen utan av dess tillämpning i praxis.

Från denna praxis skall här nämnas endast ett fåtal fall. Den intresserade hänvisas till en synnerligen uttömmande sammanställning, som gjorts av 1950 års skattelagsakkunniga (Björne—Eklund) och återfinnes i deras den 21 december 1956 avgivna betänkande. Rättsfallssamlingen har även intagits i Skatteinformation aktiebolag (utredningar nr 17/1956). En intressant kommentar till de i här förevarande sammanhang viktigaste rättsfallen har lämnats av numera regeringsrättssekreteraren Carl Olof Sandström i Svensk Skattetidning 1946 (sid. 176 ff.). Följande rättsfall kunna anföras som exempel.

Utbetalningar till juridisk person eller till allmännyttigt ändamål; Grundläggande för nuvarande praxis torde vara det i RÅ 1941 såsom nr 5 refererade fallet avseende en fysisk person (Hirsch), som förvägrades avdrag för understöd till Svenska fattigvårds- och barnavårdsförbundet. En fysisk person förvägrades avdrag för periodiskt utbetalning till Sveriges Scoutförbund (RÅ 1941 Fi 406) och samma utgång blev det i fråga om periodiska utbetalningar till Frälsningsarméns Stiftelse (1941 Fi 534) och till Göteborgs högskola i och för docentstipendium (1944 Fi 1183 och 1947 Fi 392). I samtliga fallen före-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:09

lågo särskilda utfästelser om utbetalningarna. I ett rättsfall från 1942 (Fi 148) fränkändes Stockholms stads hantverksförening avdragsrätt för periodiska utbetalningar till Sveriges hantverksorganisation och Borgarskolan i Stockholm.

Utbetalningar från juridiska personer: Timmermansorden har fått avdrag för utbetalda understöd (1940 Fi 332). Sveriges Läkarförbund har för utbetalningar ur en särskild understödsfond fått avdrag såsom för periodiskt understöd (1941 ref. 22). Vidare har Sällskapet för folkundervisningens främjande erhållit avdrag för periodiskt understöd till en förutvarande lärarinna (1944 Fi 772). Samtliga dessa fall gälla stiftelser eller föreningar och i samtliga ha mottagarna varit fysiska personer. Sparbanken för Lunds stad och kringliggande land har fått avdrag för periodiska understöd till pauvres honteux (1942 Fi 163). Slutligen kan noteras, att fastighetsaktiebolag åtnjutit avdrag för periodisk utbetalning till änkan efter den tidigare huvudaktieägaren i bolaget. I domsmotiveringen har särskilt markerats, att fråga är om allmänt avdrag och inte omkostnadsavdrag i förvärvskälla.

Replik.

Under mitt vänskapliga och även i övrigt angenäma meningsutbyte i denna tidskrift med taxeringsintendenten Lilliesköld rörande vissa pensionsstiftelsefrågor gav jag — kanske något oöverlagt: det var en tid sedan jag hade anledning att titta på förarbetena till kommunalskattelagen — uttryck för den uppfattningen, att juridisk person egentligen inte borde ha rätt till "allmänt avdrag" för periodiskt understöd. Taxeringsinspektören Scholander i Stockholm protesterade snabbt. Jag ämnade då tränga närmare in i frågan, men annat kom emellan. Nu har Lilliesköld här ovan redovisat stöd för sin mening, nämligen att avdrag bör medges. Han tillställde mig älskvärt nog en avskrift av sitt manus som jag dock på grund av bortovaro inte fått i min hand förrän just i pressläggningsögonblicket. Jag hinner därför inte nu ingå på något svaromål men ger mig ändå (åtminstone tills vidare) inför den onekligen imponerande kombinationen Lilliesköld—Scholander — helst som deras uppfattning är till de stackars skattskyldigas favör. Jag får kanske anledning återkomma.

Erik Hahr.

TAXERINGSFUNKTIONÄRER!

Vidga Edra kunskaper genom att i Skattenytt följa med nyheterna samt andra viktiga frågor på skatterättens område.

Stärk Eder och taxeringskamraternas ställning genom anslutning till TOR.

Inbetala snarast Edra avgifter med användande av utsända inbetalningskort eller girera till vår postgirokonto 37 29 45, Leksand.

TOR

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:09