

SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund



Nr 9/1953

Årgång 3

D I S T R I B U T Ö R A V
M E D D E L A N D E N F R Å N R I K S S K A T T E N Ä M N D E N

Organisationskostnad vid inkomsttaxering

av Dag Helmers

Organisationskostnad har sedan länge varit ett erkänt begrepp i företagsekonomisk och skatterättslig litteratur. Även inom civilrätten har beteckningen nyttjats (Jfr 56 § 1910 års aktiebolagslag). Genom tillkomsten av 1944 års aktiebolagslag har emellertid begreppet organisationskostnad fått en klarare bestämning, vilket är av värde icke minst för det skatterättsliga bedömandet av omkostnadens avdragsgillhet.

Den nya aktiebolagslagen känner två former av organisationskostnader, vilka beskrivits i 100 § 8 mom. första och andra styckena. Lagrummet lyder:

Kostnader för bolagsbildningen eller för ökning av aktiekapitalet, så ock förvaltningskostnader må icke upptagas såsom tillgång.

Kostnader för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete må, där de äro av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse, upptagas såsom anläggnings-

tillgång i särskild post, kostnader som gjorts före bolagets bildande dock allenast såframt i stiftelseurkunden angivits att ersättning skall gäldas av bolaget. Har sådan organisationskostnad ej upptagits i första balansräkningen efter det den uppkommit, må den icke senare uppföras såsom tillgång. Å tillgång varom nu sägs skall årligen avskrivas skäligt belopp, dock minst en femtedel, där ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre andel må anses överensstämma med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.

Något motsvarande stadgande finnes icke i 1951 års lag om ekonomiska föreningar. Så är ej heller fallet i 1929 års bokföringslag.

I det följande behandlas de två formerna av organisationskostnader var för sig.

Vad först angår kostnader för bolagsbildning uttalade lagberedningen i motiven (S. O. U. 1941 : 9, s. 398), att de kostnader, som hänförde sig till själva *aktie-*

bolagsbildningen d. v. s. skapandet av den juridiska form för ekonomisk verksamhet som aktiebolaget innebure syntes böra omedelbart avföras såsom kostnader, då bildandet av denna juridiska företagsform i och för sig icke kunde sägas komma den ekonomiska verksamheten under följande år tillgodo. Detsamma borde enligt lagberedningen gälla beträffande kostnader för ökning av aktiekapitalet. — Vad som i första stycket av 8 mom. utsäges om förbud mot aktivering av kostnader för den löpande förvaltningen saknar i detta sammanhang intresse.

Vid inkomstbeskattningen, som i fråga om rörelse i princip ansluter sig till vad som anses vara god bokföringssed, medges icke avdrag för den art av kostnader lagberedningen omnämnt. Emellertid har ändring härutinnan ifrågasatts i samband med upptagandet av spårsmålet om den skatterättsliga behandlingen av goodwill-tillgångar. 1944 års allmänna skattekommitte, som med organisationskostnader avsåg utgifter i samband med bildande av företag såsom stämpelkostnader å aktier, advokatarvoden m. m., var av den mening, att dylika kostnader stode till sin ekonomiska natur goodwill nära. Kommittén fann för sin del, att därest ersättning för rättighet av goodwill natur komme att beskattas såsom intäkt av rörelse, syntes konsekvensen fordra att avdragsrätt infördes för organisationskostnader. Detta kommitténs förslag omnämndes i proposition nr 170/1951, men eftersom samtliga myndigheter, som yttrat sig över förslaget avstyrkt detsamma, kom förslaget *icke* till utförande. Kritiken mot införande av en avdragsrätt stödde sig framförallt på den företagsekonomiska tankegång, för vilken aktiebolagslagens ovan citerade stadgande ger uttryck.

Följande rättsfall ha sålunda alltjämt giltighet. Avdrag vid inkomsttaxering har t. ex. icke medgivits för:

Kostnader för bolagsbildning, däri ingående bl. a. stämpel å egna aktier (RÅ 1933 not Fi 529 och 1928 not Fi 423);

stämpelkostnader för emission av gratisaktier (RÅ 1944 not Fi 953 och 1917 not Fi 64);

kostnader för ombildning av aktiebolag (RÅ 1917 not Fi 64); samt

fusionskostnad (RÅ 1946 not Fi 53).

I det föregående har särskild tonvikt lagts på frågeställningen i vad densamma har betydelse för aktiebolag. Någon tvekan råder icke därom att de anförda synpunkterna äga giltighet även i fråga om bildandet av andra företagsformer.

Om enighet förefinnes rörande den skatterättsliga behandlingen av organisationskostnader enligt första stycket av 8 mom., har viss tvekan rått i fråga om bedömningen i skattehänseende av de kostnader, varom förmåles i andra stycket nämnda mom. I skattelitteraturen har i allmänhet icke gränsdragningen mellan de två typerna av kostnader uppmärksamats. Jur. dr B. af Klercker synes först ha beaktat den nya aktiebolagslagens betydelse i skattehänseende. Frågan togs vidare upp i en motion vid 1951 års riksdag. I motionen, som frambars av P. Hj. Fagerholm och för vilken förslagsställaren redogjort i Sv. S. T. 1952 sid. 62 ff., hemställdes om avskrivningsrätt för i andra stycket 8 mom. omförmälda kostnader enligt grunder, som angåvos i sistnämnda stadgande. Bevillningsutskottet (bet. nr 62/1951, s. 44) uttalade, att såvitt utskottet hade sig bekant, hade frågan om avdragsrätt för avskrivningar å dylika

kostnader ännu icke varit föremål för skattedomstols prövning. Riksdagen avslog motionsyrkandet. Den upptagna frågan avsåg nämligen närmast ett tolkningsfrågor.

Såsom framgår av en av riksskatte-nämnden i detta häfte lämnad anvisning till ledning för taxeringsmyndigheterna har nämnden funnit att avdrag för organisationskostnad (andra stycket 8 mom.) böra medgivnas i form av årliga värde-minskningsavdrag. Till stöd för uttalandet har nämnden åberopat principen om bokföringsmässig inkomstberäkning i fråga om rörelse.

Riksskattenämndens klarläggande ställningstagande är att hälsa med tillfredsställelse. Företagsekonomiens utveckling på balanslärans område har än en gång givit anledning till en justering av inkomstbegreppet, vilket endast varit möjligt genom att kommunalskattelagen i fråga om rörelsebeskattningen anknyter till erkända bokföringsgrunder och god köpmannased.

Emellertid kvarstår för rättstillämpningen ett problem att lösa, nämligen att fixera innebörden av *”kostnader för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, där de äro av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse”*. Följande principiella synpunkter på frågan, vilka framhållits av lagberedningen (sid. 398 ff.), torde kunna tjäna till ledning. Om kostnader nedlagts för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, som vore av värde för organisationen av bolagets rörelse, innebure dessa kostnader — oberoende av den form varunder rörelsen drives — att för företaget skapats ett ekonomiskt värde som kunde komma ej endast det års rörelse till godo varunder kostnaderna gjorts. Det syntes därför rimligt att så-

dana kostnader kunde fördelas även å närmast följande år. Genom en rätt att under kortare tid såsom aktivpost upptaga sådana organisationskostnader minskades i avsevärd mån frestelsen att lägga dylika kostnader på vissa anläggningstillgångar, i fall då kostnaderna gjorts före bolagets bildande, genom att söka en form för deras tillskjutande som apportegendom eller genom ökat pris på apportegendom. Sådana förfaranden vore så mycket farligare, som de därigenom uppkomna fiktiva balansvärdena vore svåra att avslöja och kanske komme att bibehållas under lång tid framåt.

De kostnader som lagberedningen avser, äro kostnader för uppbyggande eller utvidgning av företagets tekniska eller kommersiella organisation. Dit böra även hänföras kostnader för undersökningar eller förarbeten, vilka äro ägnade att uppbygga eller utvidga den tekniska eller kommersiella organisationen. Gränsen mellan organisations- och förvaltningskostnader kunde enligt beredningen i praktiken stundom bliva svår att draga, exempelvis när det gällde reklamkostnader. Men det torde böra överlämnas åt bokföringspraxis att med ledning av de synpunkter som låge till grund för den olika behandlingen av organisationskostnader och förvaltningskostnader träffa avgörande i dylika fall.

För att organisationskostnader skola få upptagas såsom tillgång kräves, enligt förevarande stadgande, att de äro av väsentligt värde för organisationen av bolagets rörelse. Häri ligger naturligtvis icke blott en förutsättning för kostnadernas upptagande såsom aktivpost över huvud utan även en gräns för storleken av denna post. Är fråga om kostnader som gjorts före bolagets bildande, måste enligt lagbered-

ningen kostnaderna, för att de skulle kunna belasta bolaget, ha angivits i stiftelseurkunden och att så skett vore därför också förutsättning för tillämpning av förevarande stadgande. Detta förbjuder också, att kostnader av ifrågavarande slag, som icke upptagits i balansräkningen för året utan förts på omkostnadskonto, upptagas såsom tillgång i en senare balansräkning. Ett sådant mot balanskontinuiteten stridande förfaringssätt kan enligt lagberedningens mening icke anses lämpligt.

Då dessa kostnader ju icke representera något verkligt existerande förmögenhetsobjekt utan blott ett till sin natur svårbedömligt och lätt förgående värde, bör en snabb avskrivning äga rum. Beredningen föreslog därför, att årligen skulle avskrivnas skäligt belopp, dock minst en femtedel, där ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre del må anses överensstämma med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. Då kostnadernas värde för bolagets rörelse vore tidsbegränsat, t. ex. värdet av kostnaderna för en vart tredje år återkommande särskild reklamkampanj, måste naturligtvis avskrivning inom nämnda tidsperiod ske. Lagberedningen framhåller slutligen, att det understundom vore påkallat att göra större avskrivningar under första året än under det eller de följande.

Beredningens synpunkter ha, såvitt kunnat utrönas, hittills endast kommenterats i ett nyligen utgivet arbete, "Handbok i redovisning" under red. av P. Hansen och H. Bernström, vari anföres (sid. 323) att

en aktivering av kostnader, varom här är fråga, kan vara företagsekonomiskt motiverad. Detta kan enligt handboken vara fallet, då ett företag antingen vid starten eller i samband med en senare genomförd rationalisering lägger ned särskilt stora kostnader på experiment-, konstruktions- eller utvecklingsarbeten eller på att bygga upp en ny eller förbättrad teknisk eller merkantil organisation. Om ett företag t. ex. vart fjärde år lägger ned stora kostnader på en brett upplagd reklamkampanj, vilken beräknas medföra verkningar under hela fyraårsperioden är det vanligen berättigat att aktivera ifrågavarande utgifter och avskrivna tillgångsposten under loppet av de fyra åren. Vissa slag av rörelse äro till sin natur sådana, att kostnaderna under de första åren ej ge motsvarande intäkter; detta kan t. ex. vara fallet i tidningsföretag. Det kan i sådana fall vara motiverat att betrakta en del av de första årens utgifter såsom kostnader för att bygga upp organisationsapparaten och därför fördela dem på en viss tidsperiod. Med hänsyn till organisationsvärdets osäkerhet måste man emellertid kräva, att denna period blir kort. Så långt handboken.

Bokföringspraxis och rättstillämpningen inom beskattningsrätten torde emellertid så småningom komma att bättre än vad som i dag är möjligt belysa och klarlägga den konkreta innebörden av begreppet "kostnader för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, som är av värde för organisationen av bolagets rörelse."