SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 9 1973

Skattereglerna vid pensionsavsättningar

Inkomstbeskattningen då pensionsutfästelse tryggats enligt därom gällande bestämmelser samt då avsättning skett till personalstiftelse

Av Jur. dr. K. G. A. Sandström

II

(Forts. från sid. 413)

Innehållsöversikt

§ 5. Skattebestämmelserna i vad de avse inkomstkällan rörelse 438
III. Intäkter och avdrag när arbetsgivare upphör med sin rörelse .. 438
A. Vederlag för övertagande av ansvaret för pensionsutfästelse 438
B. Disponibla pensionsmedel såsom intäkt samt rätten till avdrag därifrån 439
1) Huvudregel 439
2) Specialregel, gällande då rörelse upphör genom viss fusion 444
§ 6. Skattebestämmelserna i vad de avse inkomstkällorna jordbruksfastighet samt annan fastighet 448
I. Inledning 448
A. Tillämpningen av sådana bestämmelser som förutsätta ordnad bokföring 448
B. Frågan om bestämmelsernas tillämplighet då inkomst av annan fastighet schablontaxeras 448
II. Översikt av hithörande skattebestämmelser 450
A. Avdragsreglerna i normalfallen 451
B. Uppkommande skattepliktig intäkt i normalfallen 452
1) Viss gottgörelse från pensions- eller personalstiftelse 452
2) Belopp som räknas såsom intäkt när pensionsutfästelse tryggats genom redovisning av pensionsskuld .. 452
C. Intäkter och avdrag när vederbörande upphör att vara ägare av fastighet eller att vara brukare av jordbruksfastighet 453
1) Vederlag för övertagande av ansvaret för pensionsutfästelse 453
2) Disponibla pensionsmedel såsom intäkt samt rätten till avdrag därifrån 453
a) Huvudregel 454
b) Specialregel, gällande då viss fusion ägt rum . 454
§ 7. Pensionsstiftelses och personalstiftelses skattskyldighet för inkomst 454
I. Pensionsstiftelse 454
II. Personalstiftelse 457

Förkortning:

SOU 1965:41 = Pensionsstiftelser II. Lagförslag om tryggande av privata pensioner m. m. Pensionsstiftelseutredningen. Stockholm 1965.

I föregående innehållsöversikt (sid. 381) står vid § 5, I, C: Avsättning till personalstiftelse. — Skall vara: Avsättning till pensionsstiftelse.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

§ 5. Skattebestämmelserna i vad de avse inkomstkällan rörelse

III. *Intäkter och avdrag när arbetsgivare upphör med sin rörelse*

Särskilda bestämmelser ha meddelats rörande uppkommande skattepliktig intäkt i sådana fall, då en arbetsgivare upphör med sin rörelse. Begreppet "upphörande" är enligt pensionsstiftelseutredningen avsett att täcka sådana händelser som rörelsens nedläggande eller dess övergång å annan.[1] Rörelse kan givetvis upphöra genom rörelseidkarens död, men om rörelsen efter hans död fortsättes av dödsboet anses rörelsen icke ha upphört i och med dödsfallet.[2]

Bestämmelserna rörande uppkommande skattepliktig intäkt i samband med att arbetsgivare upphör med sin rörelse avse såväl den som övertager annans rörelse — i detta fall är fråga om vederlag som vederbörande erhållit för att han även övertagit ansvaret för pensionsutfästelse — som den som upphör med av honom bedriven rörelse.

I båda dessa fall föreligger emellertid en rätt till avdrag från den sålunda uppkomna intäkten. Dessa avdragsregler behandlas här i samband med reglerna om uppkommande intäkt.

A. Vederlag för övertagande av ansvaret för pensionsutfästelse

I 28 §, 1 mom., sjätte stycket, stadgas härom: Vederlag, som arbetsgivare erhållit för att han övertagit ansvaret för pensionsutfästelse i samband med övertagande av rörelse, räknas som intäkt av rörelsen.

Här avses alltså sådana fall, då A övertager en av B bedriven rörelse och i samband därmed övertager B:s ansvar för dennes i rörelsen gjorda pensionsutfästelser. Såsom intäkt för A i den av honom övertagna rörelsen räknas då det vederlag A erhållit för att han övertagit B:s ansvar för pensionsutfästelserna ifråga.

Givet är att om B:s pensionsutfästelser helt tryggats av en pensionsstiftelse och denna stiftelse övertages av A i samband med rörelsens övertagande, någon fråga om vederlag till A icke bör kunna uppkomma.

När åter vederlag av här avsett slag utgivits till den, som övertagit rörelsen, skall alltså denne efterträdare upptaga vederlaget såsom intäkt i den av honom fortsatta rörelsen. Emellertid äger i dylikt fall efterträdaren enligt 23 §, tredje stycket, tryggandelagen räkna företrädarens pensionsborgenärer såsom hos sig anställda redan från dagen för anställningen hos företrädaren. Följaktligen kan efterträdaren för upplupen del av de övertagna pensionsutfästelserna företaga skuldredovisning i sin balansräkning eller eventuellt göra avsättning till pensionsstiftelse samt vid beskattningen erhålla avdrag härför jämlikt punkt 2 anv. till 29 §.[3]

Vad härefter angår den, som överlåtit rörelsen och som utgivit nu ifrågavarande vederlag, äger denne vid taxeringen åtnjuta avdrag för vederlagets belopp. Depar-

[1] SOU 1965:41, sid. 201.
[2] Jfr SOU 1965:41, sid. 201—202, och prop. 1967:83, sid. 168 nederst.
[3] SOU 1965:41, sid. 204, prop. 1967:83, sid. 168, prop. 1967:84, sid. 51.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

tementschefen ansåg detta ligga i sakens natur och följaktligen icke behöva särskilt regleras.[4]

B. Disponibla pensionsmedel såsom intäkt samt rätten till avdrag därifrån

Bestämmelser, enligt vilka disponibla pensionsmedel skola räknas som intäkt när rörelse upphör, ha meddelats i 28 §, 1 mom., åttonde stycket. Däri lämnas dels en huvudregel, gällande för flertalet fall, och dels en specialregel, tillämplig då rörelse upphör genom visst slag av fusion.

1) *Huvudregel*

I 28 §, 1 mom., åttonde stycket, stadgas som huvudregel att om arbetsgivare upphör med sin rörelse räknas disponibla pensionsmedel som intäkt av rörelse — d. v. s. räknas som sådan intäkt hos den som upphör med rörelsen — det beskattningsår då rörelsen upphörde. Emellertid göres omedelbart ett undantag från det senast sagda, i det att ytterligare stadgas: Går arbetsgivare i likvidation eller skiftas dödsbo efter arbetsgivare, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades eller skiftet ägde rum.

Ifrågavarande bestämmelse är till en början tillämplig i sådana fall, när omedelbart före rörelses upphörande posten Avsatt till pensioner överstiger spärrbeloppet. De därvid förefintliga disponibla pensionsmedlen skola då räknas som intäkt det beskattningsår då rörelsen upphörde eller, om arbetsgivaren gått i likvidation eller avlidit, det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades eller dödsboet efter arbetsgivaren skiftades.

Vid rörelses upphörande kunna emellertid, utöver vad nu sagts, ytterligare disponibla pensionsmedel uppkomma. Detta sammanhänger därmed att den, som upphör med sin rörelse, har skyldighet att trygga upplupen del av pensionsutfästelse, som gjorts i denna rörelse. När arbetsgivares rörelse övergår å annan, kan detta tryggande ske genom att efterträdaren övertager ansvaret för pensionsutfästelserna, 23 § tryggandelagen. Om arbetsgivare upphör med sin rörelse utan att ansvaret för pensionsutfästelse överflyttas på annan, åligger honom att trygga upplupen del av pensionsutfästelse genom inköp av pensionsförsäkring, i den mån icke den pensionsberättigade tillgodoses i annan ordning eller undantag härifrån medgives, 25 § tryggandelagen.

Vare sig pensionsutfästelse tryggas på det ena eller andra sättet blir resultatet att, sedan så skett, hela det belopp som må ha redovisats under rubriken Avsatt till pensioner blir disponibelt för den arbetsgivare som upphört med rörelsen.[5] Det belopp, som under sagda rubrik redovisats, erfordras ju ej längre för att trygga arbetsgivarens pensionsskulder i den av honom förut bedrivna rörelsen; hans pensionsreserv är dåmera lika med noll.

Samtliga nu berörda disponibla pensionsmedel skola enligt regeln i åttonde

[4] Prop. 1967:84, sid. 51.
[5] SOU 1965:41, sid. 287, prop. 1967:84, sid. 53.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

stycket räknas som intäkt då rörelse upphör. Beträffande sådana disponibla pensionsmedel som uppkomma, när pensionsutfästelser tryggas genom att annan övertager ansvaret därför eller genom inköp av pensionsförsäkring, föreligger emellertid i regel en mot intäkten svarande rätt till avdrag. Om rörelsen övertagits av annan och denne därvid mot vederlag övertagit ansvaret för pensionsutfästelse, är överlåtaren på sätt nyss framhållits berättigad till avdrag för vederlaget. Om den, som upphör med rörelsen, tryggar upplupen del av pensionsutfästelse genom inköp av pensionsförsäkring, föreligger avdragsrätt för den härvid erlagda premien.

Möjligheten att utnyttja denna avdragsrätt kan emellertid stundom försvåras på grund av det sätt, varå åttonde stycket avfattats. Vad först angår sådana fall, då arbetsgivaren är en fysisk person och rörelsen upphör annorledes än genom arbetsgivarens död, följer av stadgandet att de ifrågavarande disponibla pensionsmedlen skola räknas som intäkt det beskattningsår då rörelsen upphörde även om medlen blevo disponibla först senare. Om emellertid rörelsen upphör under ett visst beskattningsår men den åtgärd, varigenom pensionsutfästelserna tryggas, vidtages först påföljande beskattningsår, har intäkten uppkommit det ena året men rätten till avdrag först påföljande år. Avdragsrätten torde då ofta ej kunna utnyttjas eller i vart fall ej kunna till fullo utnyttjas.

Pensionsstiftelseutredningen har tydligen avsett att arbetsgivaren skulle i god tid före rörelsens upphörande ha vidtagit sådana åtgärder, att tryggandet av pensionsutfästelserna och därmed friställandet av pensionsmedel skulle ske samtidigt med rörelsens upphörande;[6] därmed skulle således skyldigheten att redovisa intäkt samt rätten till avdrag inträda samtidigt. Därest rörelsen övertages av annan som mot vederlag även övertager ansvaret för pensionsutfästelserna, lärer väl detta också som regel bli fallet; vederlaget torde i allmänhet utgivas samtidigt med rörelsens övertagande. Om emellertid den arbetsgivare, som upphör med rörelsen, i stället tecknar pensionsförsäkring, kan detta komma att ske ett annat beskattningsår än det, då rörelsen upphörde. Därmed inträder den situation, som nyss berörts.

Beträffande det fall, då rörelse upphör å den grund att rörelseidkaren avlider, gäller ovan återgivna föreskrift, vilken anknyter till skiftet av dödsboet: . . . skiftas dödsbo efter arbetsgivare, räknas disponibla pensionsmedel som intäkt för det beskattningsår då . . . skiftet ägde rum. Denna formulering kan ha valts å den grund att om dödsboet fortsätter den avlidnes rörelse skall — så länge detta är förhållandet och dödsboet sålunda icke skiftas — rörelsen icke anses ha upphört. Stadgandet måste innebära att disponibla pensionsmedel icke räknas som intäkt så länge dödsboet är oskiftat.

Bestämmelsen är emellertid tillämplig även då dödsboet ej fortsatt den avlidnes rörelse. Följaktligen bör, vare sig rörelsen fortsätter eller ej, ingen svårighet möta att förlägga inköpet av pensionsförsäkring — på annat sätt lärer ej i detta fall pensionsutfästelserna kunna tryggas — till samma år som dödsboet skiftas. Skyldig-

[6] SOU 1965 :41, sid. 201, nedtill.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

heten att redovisa intäkt och rätten att erhålla avdrag för erlagd premie bli då hänförliga till ett och samma beskattningsår. Anmärkas må att bestämmelsen om att disponibla pensionsmedel skola räknas som intäkt det år skiftet ägde rum även gäller sådana disponibla pensionsmedel som förefunnits redan vid dödsfallet å den grund att posten Avsatt till pensioner överstigit spärrbeloppet.

Ifrågavarande stadgande är emellertid så till vida ofullständigt att därav icke framgår hur man skall förfara, när dödsbo icke skiftas men boet ändock övergår å delägare däri, på sätt förhållandet är i fråga om enmansdödsbo. I civilrättsligt hänseende anses i dylikt fall dödsboförvaltningen upphöra och dödsbodelägaren tillträda boet i och med att dödsboets avveckling slutförts genom att förefintlig gäld betalats och eventuella legatförordnanden verkställts. När så skett anses alltså läget jämförligt med det som eljest inträder genom skifte mellan flera delägare.[7] Det synes då befogat antaga att när fråga är om enmansdödsbo böra disponibla pensionsmedel räknas som intäkt under det beskattningsår då dödsboets avveckling på angivet sätt slutförts.

Därest flera dödsbodelägare finnas men dessa besluta att leva samman i bo oskifte utan att fortsätta den avlidnes rörelse, inträder en egenartad situation. Givetvis äro dödsbodelägarna då skyldiga att inköpa pensionsförsäkring för att trygga pensionsutfästelse i sagda rörelse och givetvis medför detta att disponibla pensionsmedel uppkomma samt att avdragsrätt inträder för erlagd försäkringspremie. Däremot inträder icke den tidpunkt som är avgörande för att de disponibla pensionsmedlen skola räknas som intäkt visst beskattningsår; boet skiftas ju ej. Icke heller lär kunna anses att något skifte ägt rum, därest å det oskifta boet skall jämlikt 53 §, 3 mom., fjärde stycket, KL, tillämpas bestämmelserna om handelsbolag; ej heller i dylikt fall torde regeln i 28 §, 1 mom., åttonde stycket vara tillämplig. Resultatet synes bli, att så länge boet är oskiftat behöva de disponibla pensionsmedel, som i detta fall uppkommit, icke räknas som intäkt, oaktat avdrag medgivits för premien för pensionsförsäkringen.

Juridisk person, som driver rörelse, kan upphöra därmed genom att träda i likvidation. När beslut härom fattas, utses en eller flera likvidatorer med uppgift att förvandla den juridiske personens egendom i penningar, i den mån så erfordras, och att betala den juridiske personens skulder, bl. a. således skulder på grund av pensionsutfästelse. Därefter skall resterande behållning skiftas mellan delägarna, där ej annat varit bestämt.

Med avseende å dylika fall framhöll vederbörande departementschef i propositionen rörande tryggandelagen att det ålåge likvidatorn att tillse att pensionsborgenärernas intressen bleve tillvaratagna innan utskiftning kunde äga rum. Även om särskild föreskrift därom saknades torde likvidatorn böra inköpa pensionsförsäkring för de medel som förbehölles pensionsborgenärerna, eftersom kontant utbetalning strede mot pensioneringens idé.[8] I annat sammanhang uttalades i fråga om aktie-

[7] Jfr *Sandström* i Svensk Skattetidning 1954, sid. 10, och i Skattenytt 1966, sid. 177.
[8] Prop. 1967 :83, sid. 100.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

bolag att om bolaget hade råd att betala sina skulder hade likvidatorn att reservera medel för pensionsskulden och att inköpa pensionsförsäkring.[9]

I nu avsedda fall är givet, att några disponibla pensionsmedel — utöver vad som må ha funnits å den grund att posten Avsatt till pensioner överstigit spärrbeloppet — icke uppkomma förrän likvidatorn inköper pensionsförsäkring. Så kan åter icke ske förrän likvidatorn fått en klar överblick av det likviderade företagets ställning och dess förmåga att betala sina skulder. Följaktligen kan en icke obetydlig tid förflyta från likvidationsbeslutet och till dess pensionsförsäkring inköpes; särskilt kan detta bli fallet därest rörelsen fortsättes under likvidationen.

Icke desto mindre stadgas i 28 §, 1 mom., åttonde stycket, att när arbetsgivare går i likvidation räknas disponibla pensionsmedel som intäkt för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades.

Denna föreskrift synes föga välbetänkt, enär den kan leda till icke önskvärda resultat i sådana fall, då likvidationsbeslutet fattas under ett beskattningsår men inköpet av pensionsförsäkring sker ett följande år. De genom inköpet uppkommande disponibla pensionsmedlen skola i dylikt fall räknas som intäkt det beskattningsår då likvidationsbeslutet fattades medan avdragsrätten för försäkringspremien hänför sig till det senare beskattningsår då denna premie erlades. Anmärkas må att pensionsstiftelseutredningen — tydligen för att förebygga att dylika situationer behövde uppkomma — för sin del föreslagit att ifrågavarande medel skulle upptagas som intäkt "senast räkenskapsåret efter det då beslutet om likvidationen fattades".[10] Varför lagstiftaren avvek från utredningens förslag framgår ej av förarbetena.

På sätt departementschefen framhållit kan likvidatorn inköpa pensionsförsäkring endast om företagets medel förslå till att betala dess skulder. Om så icke är förhållandet, torde likvidationen övergå i konkurs,[11] och i dylikt fall har likvidationen icke medfört att några disponibla pensionsmedel uppkommit utöver sådana, som i enlighet med vad nyss sagts må ha förefunnits redan då likvidationsbeslutet fattades.

Härmed är man framme vid frågan, huru sådana fall skola bedömas då rörelse upphör å den grund att rörelseidkaren — denne må sedan vara fysisk eller juridisk person — försättes i konkurs. Beträffande dylika fall föreligga endast några enstaka uttalanden i propositionen rörande tryggandelagen, vilka uttalanden icke avse den skatterättsliga bedömningen. I sagda proposition förklaras att det är till konkursförvaltaren som föreskriften om inköp av pensionsförsäkring dåmera riktar sig.[12] Härutöver göres även följande uttalande:

---

[9] Prop. 1967:83, sid. 174.

[10] SOU 1965: 41, sid. 57, 287. — Utredningen framhöll (sid. 288) att denna bestämmelse var avsedd att tillämpas även för det fall att rörelsen då ännu icke helt avvecklats.

[11] Jfr prop. 1967:83, sid. 174.

[12] Prop. 1967: 83, sid. 174. Uttalandet avser visserligen det fall, då likvidation övergår i konkurs, men måste tydligen äga giltighet även beträffande andra fall av konkurs.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

Huruvida arbetsgivarens konkursbo kan uppfylla kravet på pensionsförsäkring, beror av den företrädesrätt till betalning som tillkommer pensionsfordringen. I ett underskottsfall utgör den föreslagna regleringen närmast en anvisning till konkursförvaltaren att inte dela ut det belopp som faller på pensionsborgenären utan i stället inköpa en pensionsförsäkring för beloppet.[13]

Så vitt gäller det skatterättsliga förfarandet, då konkurs inträtt, finnes ingen särskild bestämmelse meddelad. Därest i dylikt fall disponibla pensionsmedel skulle räknas som intäkt, bleve denna intäkt att hänföra till det beskattningsår, då rörelsen upphörde, d. v. s. till det beskattningsår då konkursen började eller, om konkursförvaltningen fortsatt rörelsen någon tid, det år då den fortsatta rörelsen upphörde. I och med rörelsens upphörande ha dock ej några disponibla pensionsmedel uppkommit utöver de medel av detta slag som eventuellt funnits redan vid konkursens inträde. Ytterligare disponibla pensionsmedel kunna endast tänkas uppkomma om i vederbörligt utdelningsförslag beräknas utdelning för pensionsborgenärer.

Därest disponibla pensionsmedel skulle i sistnämnda fall anses uppkomma, bleve emellertid dessa medel att räkna som intäkt för det beskattningsår, då konkursen började eller då den rörelse upphörde som kan ha fortsatts av konkursförvaltningen. Detta betyder att den i angivna fall uppkommande skattepliktiga intäkten kan bli hänförlig till ett beskattningsår som ligger flera år tillbaka i tiden. Hur skall i så fall en beskattning av intäkten kunna genomföras under detta tidigare beskattningsår?

Anledning torde emellertid saknas att närmare diskutera här berörda spörsmål. Beträffande konkursbo är numera i rättspraxis fastslaget att konkursboet icke beskattas för inkomst som uppkommer i samband med avvecklingen av konkursgäldenärens tillgångar.[14] Å andra sidan har härav icke ansetts följa att konkursgäldenären skulle vara skattskyldig för sådan inkomst som konkursboet förvärvar; gäldenären lärer endast beskattas för inkomst av eget arbete. Inkomst, som uppkommer i konkursboets verksamhet, torde därför ej alls beskattas, något som alltså bl. a. gäller all inkomst som uppkommer i samband med avvecklingen av gäldenärens rörelse.[15] Till sistnämnda inkomst, som alltså ej beskattas vare sig hos konkursboet eller hos konkursgäldenären, är givetvis att hänföra sådan inkomst som kan föranledas av att disponibla pensionsmedel eventuellt skola räknas som intäkt.

Den i åttonde stycket givna beskattningsregeln bör alltså icke kunna medföra att de disponibla pensionsmedel, som vid inträdd konkurs förefinnas eller kunna anses uppkomma, bli att räkna som skattepliktig intäkt.

Då disponibla pensionsmedel skola räknas som intäkt vid rörelses upphörande

[13] Prop. 1967 : 83, sid. 101. Till det sålunda sagda må anmärkas att det kan med fog ifrågasättas, huruvida en konkursförvaltare är berättigad att, endast stödd på ett uttalande i propositionen rörande tryggandelagen, vägra utbetala det belopp, som i vederbörligt utdelningsförslag tillförts pensionsborgenär, samt i stället inköpa pensionsförsäkring för detta belopp.

[14] Jfr R. 1955, ref. 21, och Uppbördsutredningens betänkande III, Skattskyldighet under konkurs (stencil Fi 1969 : 13), sid. 20, 68.

[15] Jfr Uppbördsutredningens åberopade betänkande, sid. 34—35.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

skall emellertid beaktas det tidigare berörda stadgandet i nionde stycket av 28 §, 1 mom. I enlighet med den tolkning av detta stadgande, som förut gjorts, får detsamma i förevarande sammanhang anses innebära följande: För så vitt hos arbetsgivare, när denne upphör med sin rörelse, finnas under rubriken Avsatt till pensioner redovisade medel, vilka tillskjutits av arbetsgivaren men för vilka denne ej erhållit avdrag vid taxeringen, skola dessa medel *icke* räknas som intäkt vid rörelsens upphörande.

Det senast sagda torde även kunna återgivas sålunda: De disponibla pensionsmedel, som framkomma när en rörelse upphör, skola visserligen i princip räknas som intäkt av rörelsen men skola därvid minskas med sådana däri ingående medel som tillskjutits av arbetsgivaren utan att han erhållit avdrag därför vid taxeringen.

2) *Specialregel, gällande då rörelse upphör genom viss fusion*

Sedan i 28 §, 1 mom., åttonde stycket, meddelats de bestämmelser som behandlats ovan under 1), tillägges i samma stycke: För fusion, som avses i 3 mom., gäller vad som föreskrives där och i 4 mom.

De fall av fusion, som avses i 28 §, 3 mom., äro följande:

Då aktiebolag (dotterbolag), som icke driver penningrörelse eller yrkesmässig handel med fastigheter, genom fusion enligt 174 §, 1 mom., aktiebolagslagen uppgått i annat sådant bolag (moderbolag).

Då kooperativ ekonomisk förening[16] (överlåtande förening), som icke driver penningrörelse[17] eller yrkesmässig handel med fastigheter, genom fusion enligt 96 §, 1 mom., lagen om ekonomiska föreningar uppgått i annan sådan förening (övertagande förening).

Då enligt 87 §, 1 mom., lagen den 25 maj 1956 om jordbrukskasserörelse däri avsedd kreditkassa genom fusion uppgått i annan sådan kreditkassa eller centralkassa för jordbrukskredit genom fusion uppgått i annan sådan centralkassa. Det är även här fråga om kooperativa ekonomiska föreningar, men dessa skilja sig från de nyss angivna genom att de driva penningrörelse.

Endast i nu angivna fall av fusion har undantag gjorts från den under 1) angivna huvudregeln. I de sålunda angivna fallen skall — så vitt gäller medel som redovisats under rubriken Avsatt till pensioner hos det bolag eller den förening som genom fusion uppgår i annat bolag eller annan förening — i stället för berörda huvudregel här gälla vad som föreskrives i 28 §, 3 och 4 mom. Vad som i 28 §, 3 mom., föreskrives i fråga om beskattningen vid fusion[18] torde emellertid sakna

[16] "förening . . . som är av beskaffenhet som i 1 § lagen den 1 juni 1951 om ekonomiska föreningar sägs"

[17] Förening, som vid sidan av sin egentliga verksamhet driver sparkasserörelse genom att från medlemmar mottaga medel för förvaltning, skall dock icke på denna grund anses driva penningrörelse.

[18] Se härom *Sandström* i Svensk Skattetidning 1965, sid. 84.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

betydelse i förevarande avseende. Det blir därför endast den i 28 §, 4 mom., givna regeln som här torde komma att tillämpas.

Enligt denna regel gäller följande:[19]

Därest moderbolag eller kooperativ ekonomisk förening genom sådan fusion, som i 28 §, 3 mom., avses, övertagit betalningsansvaret för framtida kostnader, för vilka avsättning gjorts i det överlåtande företagets räkenskaper med obeskattade vinstmedel,

skall belopp motsvarande denna avsättning räknas såsom intäkt för det övertagande företaget, därest icke utredning företes som visar dels att det övertagande företaget efter fusionen vidkänts eller kommer att få vidkännas dessa kostnader — varvid i sistnämnda fall en häremot svarande avsättning skall ha verkställts i det övertagande företagets räkenskaper — och dels att det övertagande företaget icke tillgodoförts sig avdrag för dessa kostnader eller denna avsättning.

När här föreskrives att såsom intäkt för det övertagande företaget skall räknas ett belopp, motsvarande den avsättning som i det överlåtande företagets räkenskaper gjorts med "obeskattade vinstmedel", måste med sistnämnda uttryck förstås sådana av det överlåtande företaget avsatta vinstmedel, för vilka detta företag erhållit avdrag vid taxeringen.[20]

Stadgandet i 28 §, 4 mom., har erhållit en egendomlig avfattning. Därav synes framgår att hos det övertagande företaget en tyst kvittning får äga rum mellan ifrågavarande intäktsbelopp samt den av företaget havda kostnaden eller gjorda avsättningen. Att detta varit lagstiftarens tanke framgår även av förarbetena. Såsom motivering för stadgandet angavs vid dess tillkomst — då detsamma endast avsåg fusion mellan aktiebolag — att det kunde tänkas att de i dotterbolagets räkenskaper verkställda reserveringarna icke alltid komme till synes i moderbolagets räkenskaper efter fusionen.[21]

I överensstämmelse härmed kräves ock, för att ifrågavarande intäkt ej skall behöva redovisas hos det övertagande företaget, att detta företag "icke tillgodogjort sig avdrag för dessa kostnader eller denna avsättning". Därest företaget tillgodogjort sig dylikt avdrag skulle ju den tysta kvittningen, om den även i detta fall medgåves, leda till dubbla avdrag.

I ett senare uttalande, återgivet i proposition till 1957 års riksdag, har vederbörande utredningsman berört innebörden av ifrågavarande stadgande i dess dåvarande lydelse. Därvid framhålles att såsom intäkt i moderbolags rörelse skall räknas ett belopp, motsvarande de hos dotterbolaget gjorde reserveringarna medan moderbolaget samtidigt tillagts rätt till motsvarande avdrag under ovan angivna förutsättningar. I sistnämnda avseende framhålles att det därvid måste vara fråga

[19] Vid regelns återgivande ha sammanförts de två fall — det ena avseende aktiebolag och det andra avseende kooperativa ekonomiska föreningar — som i lagtexten behandlas var för sig.
[20] Jfr *Sandström* i Svensk Skattetidning 1965, sid. 93.
[21] Jfr *Sandström* i Svensk Skattetidning 1965, sid. 94.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

om en synlig avsättning i moderbolagets räkenskaper.[22] Härmed synes man alltså ha intagit en annan ståndpunkt än tidigare varit fallet.

Här skall icke diskuteras hur de oklara bestämmelserna i 28 §, 4 mom., i allmänhet böra rätteligen förestås. I förevarande sammanhang må endast konstateras att när fråga är om sådan avsättning hos det överlåtande företaget som avser tryggande av pensionsutfästelse, bör uppenbarligen denna avsättning öppet redovisas såsom intäkt hos det övertagande företaget. Därest så icke skedde, komme man i uppenbar strid mot vad eljest gäller vid rörelses upphörande, och man tillskapade en annan form för tryggande av pensionsutfästelse än som är medgiven enligt tryggandelagen.

Om sålunda i förevarande fall måste antagas att ifrågavarande avsättning hos det överlåtande företaget skall hos det övertagande företaget öppet redovisas som intäkt, måste därav följa att den häremot svarande avsättning, som må ske i det övertagande företagets räkenskaper, även måste ske öppet; jämväl det avdrag, som ifrågakommer, måste således öppet redovisas. Vad i 28 §, 4 mom., säges därom, att det övertagande företaget icke får ha tillgodofört sig avdraget ifråga, kan i detta sammanhang icke tillmätas någon betydelse. Denna föreskrift har ju, på sätt förut framhållits, avseende å sådana fall då en tyst kvittning äger rum.

Ovan återgivna regel i 28 §, 4 mom., skall alltså — jämlikt 28 §, 1 mom., åttonde stycket — gälla i fråga om den avsättning under rubriken Avsatt till pensioner som redovisats hos det överlåtande företaget. Här må erinras därom, att fusionen innebär ej blott att det överlåtande företaget upplöses utan därutöver även att dess tillgångar och skulder övertagas av det andra företaget (det övertagande företaget). Till de skulder, som sålunda överföras å sistnämnda företag, höra även det överlåtande företagets pensionsskulder,[23] och därmed har även ansvaret för dess pensionsutfästelser överflyttats å det övertagande företaget.

Eftersom i här avsedda fall en avsättning (under rubriken Avsatt till pensioner) gjorts i det överlåtande företagets räkenskaper för de framtida kostnader som dess pensionsutfästelser medföra, får således av bestämmelsen i 28 §, 4 mom., anses följa att hos det övertagande företaget skall ett belopp, motsvarande denna avsättning, städse räknas som intäkt för detta övertagande företag. Dock skall så ske endast till den del avsättningen hos det överlåtande företaget skett med obeskattade vinstmedel, d. v. s. med sådana medel för vilka detta företag erhållit avdrag vid taxeringen. Har i det avsatta beloppet ingått medel, för vilka det överlåtande företaget icke erhållit avdrag vid taxeringen, skola dessa medel icke räknas som intäkt hos det övertagande företaget.

[22] P.M. ang. förslag till lagstiftning rörande beskattning vid fusion mellan ekonomiska föreningar, upprättad 1956 (stencil), sid. 4—5, prop. 1957 : 46, sid. 21. — Uttalandet återgår även i prop. 1964 : 38, sid. 8–9, men dåmera som en del av departementschefsanförandet.

[23] Jfr SOU 1965 : 41, sid. 199, och vad i prop. 1967 : 83, sid. 168, sägs om pensionsborgenärer i ett aktiebolag.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

Vad i övrigt stadgas i 28 §, 4 mom., får då antagas innebära att under där angivna förutsättningar det övertagande företaget även erhåller en rätt till avdrag. Stadgandet lärer i enlighet med vad sålunda sagts få anses innebära att dylik avdragsrätt inträder under förutsättning *att* det övertagande företaget efter fusionen vidkänts eller kommer att få vidkännas de pensionskostnader som förut tryggats genom avsättningen hos det överlåtande företaget, samt *att* i sistnämnda fall — d. v. s. då fråga är om framtida kostnader — en häremot svarande avsättning verkställts i det övertagande företagets räkenskaper. Från bestämmelsen att det övertagande företaget icke får ha tillgodofört sig avdrag för dessa kostnader eller denna avsättning, måste däremot på förut anförda skäl helt bortses i detta sammanhang.

Om man lämnar åsido det fall, då det övertagande företaget redan under fusionsåret fått vidkännas pensionskostnader av här avsett slag — ett fall som icke torde vålla någon svårighet — är till en början tydligt att det övertagande företaget, som även övertagit det andra företagets pensionsutfästelser, kommer att få vidkännas därav föranledda pensionskostnader. Någon särskild utredning härom kan icke vara erforderlig. I övrigt kunde av det sagda synas följa att det övertagande företaget, vilket som intäkt upptager vad som det överlåtande företaget redovisat under rubriken Avsatt till pensioner, vore berättigat till avdrag med samma belopp, därest häremot svarande avsättning skett i det övertagande företagets räkenskaper.

I allmänhet torde väl ock den ifrågavarande avdragsrätten medföra nu angiven effekt, d. v. s. ett neutraliserande av den vid fusionen uppkomna intäkten. En sådan utjämning blir dock i regel icke resultatet, därest det överlåtande företaget haft disponibla pensionsmedel.

Dessa disponibla pensionsmedel ingå i det belopp som enligt 28 §, 4 mom., skall redovisas såsom intäkt hos det övertagande företaget men de motsvara icke kostnader, som det övertagande företaget kommer att få vidkännas, och en mot *dessa* medel svarande avsättning är följaktligen ej avdragsgill enligt 28 §, 4 mom. Frågan om avdragsrätten för den avsättning som svarar mot dessa medel får därför i stället avgöras enligt bestämmelserna i punkt 2 c anv. till 29 §, och avgörande blir således om den ökade avsättning under rubriken Avsatt till pensioner, som i samband med fusionen ägt rum hos det övertagande företaget, kan ha medfört att disponibla pensionsmedel uppkommit även hos detta företag eller att där tidigare förefintliga sådana medel ytterligare ökat. Om och i den mån så skett får avdrag icke ske för de disponibla pensionsmedel hos det övertagande företaget, som sålunda uppkommit eller för den ökning av dylika medel, som sålunda ägt rum.[24]

[24] Jfr *Helmers-Ekström,* Pensionering i företagens egen regi, 2:a uppl., Stockholm 1969, sid. 170—171.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

§ 6. Skattebestämmelserna i vad de avse inkomstkällorna jordbruksfastighet samt annan fastighet

På sätt förut erinrats ha även beträffande inkomst av jordbruksfastighet och av annan annan fastighet meddelats vissa bestämmelser i skattelagarna, avseende sådana fall då pensionsutfästelse, som anknyter till någon av dessa inkomstkällor, tryggats i här avsedd ordning samt då avsättning skett till personalstiftelse. En översikt av dessa bestämmelser lämnas i det följande. Innan så sker har dock ansetts erforderligt att inledningsvis beröra ett par spörsmål av mera allmän natur.

I. *Inledning*

A. Tillämpningen av sådana bestämmelser som förutsätta ordnad bokföring

I fråga om inkomst av rörelse gäller enligt 41 § KL att denna inkomst i princip skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Då fråga är om inkomst av rörelse ha även de skattebestämmelser, som korrespondera mot bestämmelser i tryggandelagen, i viss utsträckning anslutits till rörelseidkarens bokföring. Så är förhållandet med de bestämmelser som avse den i balansräkningen upptagna posten Avsatt till pensioner.

Även beträffande inkomst av jordbruksfastighet gäller numera (från och med den 1 januari 1973) att denna inkomst skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, ehuru under viss övergångstid undantag härifrån medgivits när inkomsttagaren är fysisk person eller dödsbo.

Beträffande inkomst av annan fastighet gäller åter att författningsenligt skall sådan inkomst redovisas enligt kontantprincipen och alltså ej enligt bokföringsmässiga grunder. Icke desto mindre plägar i åtskilliga fall godtagas att denna inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Så torde framför allt vara förhållandet när fastigheten äges av aktiebolag eller ekonomisk förening.

Även då inkomst av jordbruksfastighet och av annan fastighet beräknas enligt kontantprincipen skola emellertid de bestämmelser äga motsvarande tillämpning, vilka beträffande inkomst av rörelse anknyta till posten Avsatt till pensioner i rörelseidkares balansräkning.[25] För att en dylik tillämpning skall kunna äga rum måste man dock kräva att vederbörande, trots att inkomsten beräknas enligt kontantprincipen, haft ordnad bokföring som innefattar balansräkning. Detta är en självfallen förutsättning för att ifrågavarande bestämmelser, avseende beskattning i inkomstkällan rörelse, skola kunna äga motsvarande tillämpning i nu förevarande fall.

B. Frågan om bestämmelsernas tillämplighet då inkomst av annan fastighet schablontaxeras

I fråga om annan fastighet än jordbruksfastighet uppkommer ett särskilt spörsmål med avseende å de bestämmelser, som beträffande dylik fastighet

[25] Jfr prop. 1967 :84, sid. 55.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

anknyta till tryggandelagens föreskrifter och som i anslutning därtill stadga rätt till vissa avdrag och skyldighet att redovisa viss intäkt.. Spörsmålet föranledes av den skillnad som vid inkomsttaxeringen göres mellan olika slag av nu ifrågavarande fastigheter. Beträffande vissa fastigheter, framför allt de s. k. hyresfastigheterna, taxeras inkomsten enligt vanliga grunder, därvid bruttointäkt och medgivna avdrag fastställas enligt härom gällande regler. Beträffande vissa andra fastigheter skall däremot taxering av inkomst icke ske i nu angiven ordning, utan i stället äger s. k. schablontaxering rum. Så är som regel förhållandet beträffande

a) en- och tvåfamiljsfastigheter, varom i 24 §, 2 mom., sägs,

b) fastighet. som tillhör sådan bostadsförening eller sådant bostadsaktiebolag, som i 24 §, 3 mom., första stycket, avses och som i punkt 3 anv. till 24 § definieras,

c) fastighet som tillhör s. k. allmännyttigt bostadsföretag, 24 §, 3 mom., andra stycket.

Beträffande sist berörda tre slag av fastigheter gäller enligt 24 §, 2 och 3 mom., att vid taxeringen skall intäkten därav beräknas till viss procent av taxeringsvärdet, samt enligt 25 §, 3 mom., att vid taxeringen ”må avdrag icke göras för andra omkostnader än för ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld”. Dock må enligt 25 §, 3 mom., andra stycket, fysisk person, som mantalsskrivits å honom tillhörig en- eller tvåfamiljsfastighet, även åtnjuta ett visst ”extra” avdrag.

Trots denna lydelse av berörda bestämmelser ha de stadganden, som avse avdragsrätt vid tryggande av pensionsutfästelse och vid avsättning till personalstiftelse samt uppkommande intäkt i samband med dylikt tryggande eller dylik avsättning, avfattats på sådant sätt att de synas gälla alla slag av fastigheter och följaktligen även sådana där inkomsten schablontaxeras. Dessa år 1967 meddelade bestämmelser återfinnas i punkt 6 anv. till 25 § och punkt 8 anv. till 24 §. Frågan blir då, huruvida sist berörda bestämmelser medföra att i fråga om fastigheter, där inkomsten schablontaxeras, ytterligare avdrag kan medgivas utöver vad i 25 §, 3 mom., angives samt ytterligare intäkt uppkomma utöver den enligt 24 §, 2 och 3 mom., schablonmässigt beräknade. Spörsmålet torde visserligen sakna aktualitet i fråga om en- och tvåfamiljsfastigheter men ingalunda i fråga om fastigheter, ägda av förut angivna bostadsföreningar och bostadsaktiebolag samt av allmännyttiga bostadsföretag.

Vad först angår frågan om avdragsrätten faller omedelbart i ögonen att, när i anv. till 25 § förekomma bestämmelser vilka icke skola tillämpas vid schablontaxering, detta förhållande tidigare alltid blivit uttryckligen angivet, i regel genom att bestämmelserna förklarats avse ”avdrag enligt 25 § 1 mom”.[26] I punkt 6 av anv. till 25 §, vari behandlas avdragsrätten vid tryggande av pensionsutfäs-

[26] Bestämmelserna erhöllo denna avfattning i samband med 1953 års lagstiftning ang. schablontaxering av inkomst av en- och tvåfamiljsfastigheter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

telse, har däremot icke någon sådan hänvisning till 25 §, 1 mom., blivit gjord och ej heller har tillämpningsområdet på annat sätt begränsats.

Det sätt, varå punkt 6 anv. till 25 § sålunda avfattats, borde, om man vågade här använda vanliga tolkningsregler, otvivelaktigt utvisa att avdragsrätten ifråga skall gälla även vid schablontaxering av inkomst av fastighet. Emellertid äro ej de skattebestämmelser, vilka anknyta till tryggandelagen, så avfattade att vanliga tolkningsregler kunna däråt tillämpas. Den angivna slutsatsen vore därför säkerligen förhastad. Härför talar framför allt att i förarbetena till 1967 års lagstiftning schablontaxeringsfallen ej alls berörts. Detta förhållande synes utvisa att lagstiftaren ej ägnat en tanke åt dessa fall; om så skett, borde lagstiftaren rimligtvis ej ha kunnat underlåta att härom göra något uttalande. Att i punkt 6 anv. till 25 § schablontaxeringsfallen ej undantagits från tillämpningen av där meddelade bestämmelser kan således ha sin enkla förklaring däri, att lagstiftaren förbisett att så bort ske.

Å andra sidan föreskrivs kategoriskt i 25 §, 3 mom., första stycket, att i fråga om nu avsedda fastigheter "må avdrag icke göras för andra omkostnader än för ränta å lånat, i fastigheten nedlagt kapital samt tomträttsavgäld eller liknande avgäld". På sätt ovan angivits har visserligen ett uttryckligt undantag gjorts härifrån, men detta har skett i andra stycket av 25 §, 3 mom., och således i omedelbar anslutning till nyss återgivna föreskrift, samt under påpekande att fråga vore om ett "extra" avdrag. Det synes ej gärna kunna antagas att ytterligare ett undantag från den i första stycket givna kategoriska föreskriften skulle ha gjorts i anv. till 25 § utan att i 25 §, 3 mom., detta förhållande ens blivit antytt.

Det sagda leder alltså därtill att bestämmelserna i punkt 6 anv. till 25 §, i trots av den avfattning sagda anvisningspunkt erhållit, icke torde ha varit avsedda att tillämpas vid schablontaxering av inkomst av annan fastighet.

Intager man denna ståndpunkt i fråga om avdragsreglerna i berörda anvisningspunkt, lärer vara tydligt att de bestämmelser om intäktsberäkning, som i punkt 8 anv. till 24 § meddelats beträffande sådana fall då pensionsutfästelse tryggats i här avsedd ordning eller avsättning gjorts till personalstiftelse, ej heller kunna bli tillämpliga när fråga är om schablontaxering av inkomst av annan fastighet. Om ingen avdragsrätt av nu avsett slag är för handen, kan ej heller uppkomma någon intäkt av ifrågavarande slag, eftersom avdragsrätten utgör förutsättningen för denna intäktsberäkning.

Man torde därför böra antaga att bestämmelserna rörande avdragsrätt och uppkommande intäkt, då pensionsutfästelse tryggats enligt därom gällande lag eller avsättning skett till personalstiftelse, icke äro tillämpliga vid beräkning av inkomst av sådan fastighet, för vilken reglerna om schablontaxering av inkomsten gälla.

II. *Översikt av hithörande skattebestämmelser*

De bestämmelser i förevarande avseende, som meddelats i fråga om inkomst av jordbruksfastighet och av annan fastighet, ha i huvudsak fått formen av en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

hänvisning till vad som beträffande rörelse gäller i motsvarande fall. Vid redogörelsen för dessa bestämmelser kommer därför, till undvikande av upprepningar, att i huvudsak hänvisas till vad ovan sagts beträffande beskattningen av inkomst av rörelse. Framställningen behandlar till en början den rätt till avdrag och den skyldighet att redovisa intäkt, som föreligger i normalfallen, samt därefter, i ett avsnitt för sig, vad som i dessa hänseenden gäller när den skattskyldige upphör att vara ägare av fastighet eller att vara brukare av jordbruksfastighet.

A. Avdragsreglerna i normalfallen

Beträffande avdragsrätten, då fråga är om jordbruksfastighet eller annan fastighet, föreskrives endast att avdrag för avsättning till pensions- eller personalstiftelse får ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 anv. till 29 §[27] samt att, då arbetsgivare enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m. i sin balansräkning redovisar en post Avsatt till pensioner, punkt 2 anv. till 29 § äger motsvarande tillämpning.[28]

Närmare utfört innebär det sagda:

1) Ägare eller brukare av jordbruksfastighet samt ägare av annan fastighet får åtnjuta avdrag för medel vilka avsättas till sådan *personalstiftelse,* som i tryggandelagen avses och som främjar arbetstagare vid fastigheten. Föreskriften att avdraget skall ske enligt bestämmelserna om rörelse i punkt 2 anv. till 29 § saknar i detta sammanhang betydelse eftersom denna hänvisning endast kan avse punkt 2 a samt punkt 2 a ej utsäger annat än att avdrag åtnjutes för dylik avsättning.[29] Någon begränsning av avdragsrätten föreligger ej.

2) Ägare eller brukare av jordbruksfastighet samt ägare av annan fastighet får vidare åtnjuta avdrag för medel vilka avsätts till sådan *pensionsstiftelse* som avses i tryggandelagen och som tryggar pensionsutfästelser till arbetstagare vid fastigheten, därvid dock skola gälla bestämmelserna om rörelse i punkt 2 anv. till 29 §. Här har denna hänvisning saklig betydelse samt innebär bl. a. att för avdragsrätten gälla de begränsningar som framgå av punkt 2 b, första stycket, samt vidare den begränsning som följer av stadgandet i punkt 2 d.

Beträffande tillämpningen av dessa bestämmelser hänvisas till § 5, I, C ovan.

3) När ägare eller brukare av jordbruksfastighet eller ägare av annan fastighet enligt tryggandelagen i sin balansräkning redovisar en post Avsatt till pensioner äger han rätt till avdrag för avsättning till denna post i enlighet med vad som om dylikt avdrag gäller enligt punkt 2 c anv. till 29 §. Även härvid kräves dock att den pensionsutfästelse, varom fråga är, uppfyller kravet i punkt 2 d.

Beträffande tillämpningen i övrigt i nu förevarande fall av bestämmelserna i punkt 2 c och punkt 2 d anv. till 29 § hänvisas till vad ovan anförts under § 5, I, D.

---

[27] Se punkt 1, sjätte stycket, anv. till 22 § och punkt 6, första stycket, anv. till 25 §.
[28] Se punkt 1, sjunde stycket, anv. till 22 § och punkt 6, andra stycket, anv. till 25 §.
[29] Jfr § 5, I, B ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

B. Uppkommande skattepliktig intäkt i normalfallen

Vad angår frågan om uppkommande skattepliktig intäkt i normalfallen har lagstiftaren dels meddelat en direkt föreskrift, nämligen då fråga är om viss gottgörelse från pensions- eller personalstiftelse, och dels, beträffande övriga fall, hänvisat till motsvarande bestämmelser i fråga om inkomstkällan rörelse.

1) *Viss gottgörelse från pensions- eller personalstiftelse*

Med avseende härå stadgas att sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som arbetsgivare uppburit från pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt av jordbruksfastighet, resp. annan fastighet, om avdrag för avsättning till stiftelsen medgivits vid beräkning av nettointäkt av jordbruksfastighet, resp. annan fastighet.[30] Detta är emellertid endast ett återgivande, ehuru anpassat till de inkomstkällor varom nu är fråga, av vad som beträffande motsvarande fall stadgas i 28 §, 1 mom., femte stycket, med avseende å inkomstkällan rörelse.

I anslutning till vad tidigare anförts beträffande stadgandet i 28 §, 1 mom., femte stycket,[31] ävensom beträffande stadgandet i 19 §, näst sista avsnittet,[32] torde lagstiftarens avsikt med nu ifrågavarande bestämmelser kunna angivas sålunda:

Sådan gottgörelse för utgift eller kostnad, som ägare eller brukare av jordbruksfastighet eller ägare av annan fastighet i sin egenskap av arbetsgivare uppburit från pensions- eller personalstiftelse, räknas som intäkt av jordbruksfastighet, resp. annan fastighet, därest gottgörelsen utgått ur

a) medel som arbetsgivaren tillskjutit till stiftelsen och för vilka medel han därvid erhållit avdrag vid taxeringen eller,

b) medel som stiftelsen förvärvat annorledes än från arbetsgivaren.

2) *Belopp som räknas såsom intäkt när pensionsutfästelse tryggats genom redovisning av pensionsskuld*

Beträffande uppkommande skattepliktig intäkt i andra fall än under 1) sagts har endast skett en hänvisning till vad som stadgats i fråga om inkomst av rörelse: Redovisar arbetsgivare enligt tryggandelagen i sin balansräkning en post Avsatt till pensioner, äga 28 §, 1 mom., sjätte—nionde styckena motsvarande tillämpning i fråga om jordbruksfastighet,[33] resp. annan fastighet.[34] Innebörden av denna hänvisning i vad den avser normalfallen torde, i anslutning till vad som tidigare anförts rörande inkomst av rörelse, kunna i korthet angivas sålunda:

a) När ägare eller brukare av jordbruksfastighet eller ägare av annan fastighet i sin balansräkning under rubriken Avsatt till pensioner redovisar ett belopp som är mindre än motsvarande belopp vid utgången av föregående beskattningsår, skall skillnaden räknas som intäkt av jordbruksfastighet, resp. annan

[30] Punkt 4, tredje stycket, anv. till 21 § och punkt 8, första stycket, anv. till 24 §.
[31] Ovan under § 5, II, A.
[32] Ovan under § 4.
[33] Se punkt 4, fjärde stycket, anv. till 21 §.
[34] Se punkt 8, andra stycket, anv. till 24 §.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

fastighet. Dock skall så icke ske i de undantagsfall, som angivits ovan under § 5, II, B, 3).

Det sagda framgår av hänvisningen till 28 §, 1 mom., sjunde och nionde styckena.

b) Om vid beskattningsårets utgång visar sig att disponibla pensionsmedel finnas, skola dessa medel avtappas och räknas såsom intäkt av jordbruksfastighet, resp. annan fastighet, innan posten Avsatt till pensioner redovisas i balansräkningen. Avtappning skall ske i den omfattning och under de förutsättningar som kunna utläsas ur 28 §, 1 mom., sjunde stycket, dock med den begränsning av intäktsberäkningen som tidigare angivits. Se vidare § 5, II, B, 2) och 3) ovan.

C. Intäkter och avdrag när vederbörande upphör att vara ägare av fastighet eller att vara brukare av jordbruksfastighet

1) *Vederlag för övertagande av ansvaret för pensionsutfästelse*

Å ägare eller brukare av jordbruksfastighet och å ägare av annan fastighet skall äga motsvarande tillämpning vad i 28 §, 1 mom., sjätte stycket stadgas rörande den som, i samband med övertagande av rörelse, erhåller vederlag för att han även övertagit ansvaret för pensionsutfästelse.

Dylika fall torde, på sätt framgår av vad tidigare anförts, i regel endast kunna förekomma när den övertagna pensionsutfästelsen varit tryggad genom redovisning av pensionsskuld under rubriken Avsatt till pensioner. Detta kan förklara, varför den hänvisning som gjorts till 28 §, 1 mom., sjätte stycket, begränsats till att avse sådana fall då arbetsgivare i sin balansräkning redovisat en dylik post.

Vad som, när fråga är om jordbruksfastighet, resp. annan fastighet, kan likställas med övertagande av rörelse är tydligen sådana fall, då någon övertager jordbruksdrift som annan idkat — vare sig detta sker i samband med övertagande av jordbruksfastigheten eller utan att fastigheten övertages (arrendering) — samt då någon övertager annan fastighet. Om i dessa fall den, som övertagit jordbruksdrift eller övertagit annan fastighet, även övertagit ansvaret för pensionsutfästelse till arbetstagare däråå och härför erhållit vederlag, skall för honom detta vederlag räknas som intäkt av jordbruksfastighet, resp. annan fastighet.

Beträffande vad i dylika fall gäller och beträffande därvid inträdande avdragsrätt för den, som uppbär vederlaget, och för den, som utbetalar detta, se ovan § 5, III, A.

2) *Disponibla pensionsmedel såsom intäkt samt rätten till avdrag därifrån*

Å ägare eller brukare av jordbruksfastighet och å ägare av annan fastighet skall vidare äga motsvarande tillämpning vad i 28 §, 1 mom., åttonde stycket föreskrives beträffande disponibla pensionsmedel i sådana fall då arbetsgivare upphör med sin rörelse. Vad i sagda lagrum stadgas innefattar dels en huvud-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

regel och dels därutöver en specialregel, gällande för det fall att viss fusion ägt rum.

a) Huvudregel

Vad som i förevarande fall utgör en motsvarighet till att arbetsgivare upphör med sin rörelse ställer sig något olika allteftersom fråga är om jordbruksfastighet eller om annan fastighet. Så vitt gäller jordbruksfastighet föreligger en dylik motsvarighet när ägaren eller brukaren därav upphör att äga fastigheten eller att bruka denna, detta må sedan bero på att han avlidit eller att han å annan överlåtit fastigheten eller utnyttjandet därav eller att han nedlagt den verksamhet han därå bedrivit. Beträffande annan fastighet — det erinras om att här endast är fråga om s. k. hyresfastighet — torde såsom dylik motsvarighet i regel endast kunna räknas sådana fall, då fastighetsägare avlidit eller överlåtit fastigheten å annan.

Om i nu avsedda fall pensionsutfästelse förelegat beträffande arbetstagare vid jordbruket eller vid annan fastighet samt denna pensionsutfästelse övertagits av annan eller avlösts genom inköp av pensionsförsäkring eller på annat sätt, bli som vanligt de medel, som redovisats under rubriken Avsatt till pensioner, att i sin helhet hänföras till disponibla pensionsmedel. Dessa medel skola då räknas som intäkt av jordbruksfastighet eller av annan fastighet hos den, som ägt eller brukat fastigheten, i enlighet med vad i 28 §, 1 mom., åttonde stycket föreskrives för där avsett fall. Dock skall även härvid det undantag gälla, som följer av 28 §, 1 mom., nionde stycket.

Se vidare § 5, III, B, 1) ovan.

b) Specialregel, gällande då viss fusion ägt rum

Särskilda regler gälla när sådan fusion äger rum som avses i 28 §, 3 mom., d. v. s. då företag som i sagda lagrum avses (överlåtande företag) och som äger fastighet eller har nyttjanderätt till jordbruksfastighet genom sådan fusion som i lagrummet sägs uppgår i annat sådant företag (övertagande företag).

Därest det överlåtande företaget redovisat medel under rubriken Avsatt till pensioner skall det övertagande företaget upptaga dessa medel såsom intäkt, men äger samtidigt rätt till avdrag under de i 28 §, 4 mom., angivna förutsättningar.

Se härom ovan under § 5, III, B, 2).

§ 7. Pensionsstiftelses och personalstiftelses skattskyldighet för inkomst

I. *Pensionsstiftelse*

Här är endast fråga om sådan pensionsstiftelse som avses i tryggandelagen. Beträffande skattskyldigheten för sådan pensionsstiftelse ha särskilda bestämmelser meddelats i KL och SI.

Jämlikt 53 §, 1 mom., första stycket d), KL gäller att dylik pensionsstiftelse i princip är skyldig att erlägga kommunal inkomstskatt allenast för inkomst av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

fastighet. Från denna regel har dock ett undantag gjorts i punkt 8, tredje stycket, anv. till 53 §. Detta undantag har en egendomlig förhistoria.

Enligt en föreskrift, som år 1942 infördes i anv. till 53 § och som numera där återfinnes i punkt 8, tredje stycket, skall stiftelse, som under längre tid icke bedrivit eller icke kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen å stiftelsens tillgångar, oavsett dess ändamål anses härförlig under "53 § 1 mom. f)".[35] Detta innebär att stiftelsen då blir skyldig att erlägga kommunal inkomstskatt för all inkomst som här i riket eller å utländsk ort förvärvas.

Vid denna bestämmelses tillkomst var den emellertid ej avsedd att tillämpas å pensionsstiftelse. Detta framgår redan därav att när bestämmelsen i punkt 8 anv. till 53 § tillkom omnämndes visserligen stiftelser i 53 §, 1 mom. e)[36] men utan att pensionsstiftelser hänfördes dit. Dessa inbegrepos i stället under det i dåvarande 53 §, 1 mom., d)[37] nyttjade uttrycket "pensionsanstalter som icke äro bolag" och kunde sålunda icke åsyftas med uttrycket "stiftelse" i anv. till 53 §. Sedermera har det först berörda uttrycket ändrats och i stället uttrycket "pensionsstiftelse" införts i 53 §, 1 mom., d) (sedermera 53 §, 1 mom., första stycket d), men ingen tvekan kan råda därom att man härvid icke åsyftat att ovan återgivna bestämmelse i punkt 8 anv. till 53 § skulle utvidgas att gälla även pensionsstiftelse. Alltjämt åsyftade bestämmelsen i anvisningspunkten allenast sådana stiftelser — andra än pensionsstiftelser — som omnämndes i 53 §, 1 mom., första stycket e). När enbart uttrycket "stiftelse" nyttjades i detta sammanhang — på sätt fallet var i sistnämnda lagrum och i punkt 8 anv. till 53 § — avsågs alltså sådana stiftelser som ej voro pensionsstiftelser.[38]

Även om man bortser från förarbetenas vittnesbörd är för övrigt rätt uppenbart att den återgivna bestämmelsen i punkt 8 anv. till 53 § icke hade avseende å pensionsstiftelser. För en pensionsstiftelse utmärkande är ju att under längre tid ofta ej kan väntas att dylik stiftelse skall bedriva någon verksamhet helt enkelt därför att det kan dröja länge innan något pensionsfall blir aktuellt. Skulle, när så är förhållandet, bestämmelsen i punkt 8 anv. till 53 § ha ansetts tillämplig, hade man hamnat i den föga rimliga situationen att frågan, huruvida en pensionsstiftelse åtnjöt begränsad skattskyldighet enligt 53 §, 1 mom., första stycket d), eller vore obegränsat skattskyldig jämlikt punkt 8, tredje stycket, anv. till 53 §, bleve beroende på den tidrymd som kunde antagas förflyta innan något pensionsfall inträffade.

Att omfattningen av pensionsstiftelses skattskyldighet skulle ha gjorts beroende av en så godtyckligt vald omständighet — och detta dessutom utan att i 53 §, 1 mom., första stycket d) göres en antydan härom — måste anses uteslutet. Härtill kommer att omfattningen av pensionsstiftelses verksamhet ej kan bedömas med hänsyn tagen till *avkastningen* å dess tillgångar — något som ju i anvis-

[35] Bör vara: 53 §, 1 mom. *första stycket* f).
[36] Numera 53 §, 1 mom., första stycket e).
[37] Numera 53 §, 1 mom., första stycket d).
[38] Jfr *Scholander* i Skattenytt 1960, sid. 105.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

ningspunkten förutsättes beträffande däri avsedda fall. Det är överskottet å stiftelsens kapital, som normalt disponeras för stiftelsens verksamhet.

Pensionsstiftelserna ha med andra ord en helt annan karaktär än de stiftelser som avses i punkt 8, tredje stycket anv. till 53 §, och redan å denna grund kunde tidigare vad i detta lagrum stadgades icke ha haft avseende å pensionsstiftelserna. Vid tidpunkten för 1967 års lagstiftning framgick dock ej detta förhållande med önskvärd tydlighet av den avfattning här ifrågavarande bestämmelser dåmera erhållit.

Pensionsstiftelseutredningen synes också ha stått främmande för nu berörda förhållande. Utredningen förklarar beträffande ovan återgivna stadgande i punkt 8 anv. till 53 § att detta stadgande "enligt praxis" icke tillämpats på pensionsstiftelser och har med denna utgångspunkt ansett önskvärt att lagfästa vad utredningen trott vara enbart rådande praxis. Därvid har dock utredningen gjort en viss reservation, till synes för att mildra eventuell opposition mot vad utredningen ansåg innebära en nyhet i skattelagstiftningen. Utredningen föreslog att till bestämmelsen i punkt 8, tredje stycket, anv. till 53 § skulle göras ett tillägg enligt vilket den omständigheten att pensionsstiftelse lägger avkastning till kapitalet icke skulle medföra sådan påföljd som i sagda bestämmelse föreskrevs med mindre pensionsstiftelsen hade överskott på kapitalet.[39]

Detta förslag följdes vid 1967 års lagstiftning.[40] Till den förut meddelade bestämmelse, enligt vilken stiftelse under angiven förutsättning underkastades obegränsad skattskyldighet, fogades nu följande tillägg: Att pensionsstiftelse lägger avkastning till kapitalet, medför sådan påföljd endast om stiftelsen har överskott på kapitalet enligt 15 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m. m.[41]

Vad härigenom skedde var givetvis ej att, på sätt pensionsstiftelseutredningen antog, ett lagfästande skedde — låt vara med viss begränsning — av en förmån som därförut blott ägt stöd av praxis. Vad som skedde var att en lagändring genomfördes, varigenom dittillsvarande stadgande i punkt 8, tredje stycket, anv. 53 §, som tidigare icke varit avsett att gälla pensionsstiftelser, nu gjordes under vissa förutsättningar tillämpligt å pensionsstiftelserna.

Avfattningen av det år 1967 gjorda tillägget är emellertid sådan att tillägget kan tolkas på olika sätt. Beträffande dess innebörd uttalade pensionsstiftelseutredningen att om pensionsstiftelse har överskott på kapitalet bör stiftelsen vara underkastad samma regler som "vanliga" stiftelser. Utredningen tillade härutöver: "Pensionsstiftelse, som har överskott å kapitalet, skall följaktligen i framtiden behandlas som övriga stiftelser."[42]

Bland annat med hänsyn till dessa uttalanden torde man våga antaga att vad lagstiftaren här velat säga är följande: Pensionsstiftelse kan icke drabbas av

[39] SOU 1965:41, sid. 60, 291.
[40] Prop. 1967:84, sid. 56.
[41] Ang. överskott på pensionsstiftelses kapital, se ovan under § 2, III.
[42] SOU 1965:41, sid. 291.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

obegränsad skattskyldighet med mindre stiftelsen har överskott å kapitalet. Föreligger däremot sådant överskott, inträder obegränsad skattskyldighet för så vitt stiftelsen under längre tid icke bedrivit eller icke kan väntas bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen å stiftelsens tillgångar.[43] — Vidkommande sist angivna förutsättning synes avsikten vara att — vid bedömandet av om stiftelsen under längre tid icke bedrivit verksamhet i angiven omfattning — hänsyn skall tagas endast till sådan tid, varunder överskott å kapitalet funnits.

Vad härefter angår skattskyldigheten till statlig inkomstskatt gäller enligt 7 §, första stycket e), SI att från skattskyldighet för all inkomst frikallas juridisk person som avses i 53 §, 1 mom., första stycket d), KL (dock med undantag av viss understödsförening). Denna skattebefrielse gäller alltså bl. a. här avsedda pensionsstiftelser.

Även från denna regel gäller dock det undantag, som numera enligt punkt 8, tredje stycket, anv. till 53 § KL gäller beträffande pensionsstiftelser. Att så är förhållandet får anses framgå av bestämmelsen i 3 §, andra stycket, SI, vari stadgas: I den mån bestämmelserna i KL eller i denna förordning meddelade, med stadgandena i KL likartade bestämmelser äga tillämpning vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skola likaledes anvisningarna till KL i motsvarande delar lända till efterrättelse.

Den hänvisning, som i anv. till 53 § KL skett till ”53 § 1 mom., f)” KL, får emellertid vid den statliga taxeringen anses åsyfta 6 §, 1 mom., b), SI, vari återfinnes den huvudregel enligt vilken bl. a. stiftelser äro obegränsat skattskyldiga.

Enligt 10 §, 2 mom., d), SI, utgör den statliga inkomstskatten för pensionsstiftelse, därest sådan skatt undantagsvis skall utgå, 15 % av den beskattningsbara inkomsten.

II. *Personalstiftelse*

Pensionsstiftelseutredningen hade föreslagit att personalstiftelser, med hänsyn till vad i tryggandelagen föreskrivits rörande dylika stiftelser, skulle erhålla samma förmånliga ställning i fråga om skattskyldighet som pensionsstiftelserna.[44] Departementschefen fann emellertid ej anledning att föreslå en så långt gående skattefrihet för alla personalstiftelser utan ansåg dylik skattefrihet böra medgivas endast beträffande vissa närmare angivna personalstiftelser.[45] Den slutliga lagtexten avfattades i enlighet med departementschefens förslag.

I fråga om personalstiftelses skattskyldighet har man följaktligen att skilja mellan två olika fall.

---

[43] En författare *(Hagstedt,* Om beskattning av stiftelser, Stockholm 1972, sid. 291) uttalar att bestämmelsen i punkt 8, tredje stycket, anv. till 53 § ”i praxis” ansetts begränsad till sådana subjekt som omnämnas i 53 §, 1 mom., e) samt att övriga subjekt ej träffas av dessa inskränkningar. Så vitt fråga är pensionsstiftelser — eller om personalstiftelser, jfr nedan under II) — är detta uttalande icke riktigt.

[44] SOU 1965 : 41, sid. 285.

[45] Prop. 1967 : 84, sid. 54.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45

1) Personalstiftelse som avses i tryggandelagen och som har till ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall.

Personalstiftelse av detta slag har i förevarande avseende jämställts med pensionsstiftelse. Dylik personalstiftelse är således vid taxering till kommunal inkomstskatt icke skattskyldig annat än för inkomst av fastighet, 53 §, 1 mom., första stycket d), KL. Vid taxering till statlig inkomstskatt är sådan personalstiftelse frikallad från skattskyldighet för all inkomst, 7 §, första stycket e), SI.

Den i punkt 8, tredje stycket, anv. till 53 § KL meddelade undantagsbestämmelsen som i där avsedda fall medför obegränsad skattskyldighet för stiftelse, var tidigare icke tillämplig å sådan personalstiftelse som här avses, enär denna stiftelse — i likhet med pensionsstiftelse — tillhörde de i 53 §, 1 mom., första stycket d), angivna skattesubjekten; berörda stadgande i anv. till 53 § gällde ju tidigare blott de skattesubjekt som angåvos i 53 §, 1 mom., första stycket e). Sedan bestämmelsen i anvisningspunkten numera gjorts tillämplig även å stiftelse som omnämnes i 53 §, 1 mom., första stycket d) — så har ju skett beträffande pensionsstiftelse under viss förutsättning — får därav antagas följa att bestämmelsen blivit tillämplig även å de nu ifrågavarande personalstiftelserna.[46]

Den begränsning av undantagsbestämmelsernas tillämplighet, som gjorts beträffande pensionsstiftelse — kravet att överskott på kapitalet skall föreligga — har däremot ingen motsvarighet i fråga om personalstiftelserna. Följaktligen bör beträffande nu ifrågavarande personalstiftelser gälla att om dylik stiftelse under längre tid icke bedrivit eller icke kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen å stiftelsens tillgångar skall stiftelsen städse vara skattskyldig för all dess inkomst.

Vad sålunda sagts får å samma grund, som beträffande pensionsstiftelse anförts, antagas gälla ej blott vid taxering till kommunal inkomstskatt utan jämväl vid taxering till statlig inkomstskatt.

2) Annan personalstiftelse än ovan under 1) sagts.

Här är alltså fråga om personalstiftelse som ej uppfyller villkoren i tryggandelagen eller som väl uppfyller dessa villkor men ej har till ändamål uteslutande att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall. Personalstiftelse av detta slag tillhör icke de skattesubjekt som tillerkänts skattebefrielse. Sådan personalstiftelse är följaktligen städse skattskyldig för all inkomst vid taxering till kommunal och statlig inkomstskatt. Ett undantag härifrån kan endast förekomma, därest personalstiftelse skulle kunna hänföras till något annat av de skattesubjekt som erhållit viss skattebefrielse enligt 53 §, 1 mom., KL och 7 § SI — något som dock sällan torde vara händelsen.

Beträffande båda de slag av personalstiftelser, varom här varit tal, utgör den ifrågavarande statliga inkomstskatten 15 % av stiftelsens beskattningsbara inkomst, 10 §, 2 mom., d), SI.

[46] Om så icke vore fallet skulle dessa personalstiftelser erhålla en gynnsammare ställning i beskattningshänseende än vad pensionsstiftelserna erhållit.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:31:45