

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### Direkt pensionsutbetalning — förtäckt utdelning?

Besvär av bolaget X angående förhandsbesked.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde bolaget: Bolagets huvudaktieägare (80 procent) och verkställande direktör D, född 1913, har beslutat att pensionera sig och därmed lämna sin befattning som verkställande direktör i bolaget. Nämnda befattning har han innehaft sedan bolagets bildande år 1947. Han avser dock att tills vidare kvarstå med oförändrat ägareintresse i bolaget. Resterande 20 procent av aktierna ägs av D:s barn. Bolagets lönesättning till huvudaktieägaren, som denne givetvis personligen kunnat påverka, har präglats av återhållsamhet. Under vissa år, då bolagets årsresultat varit dåliga, har lönen satts mycket låg och även under vinstår har lönen hållits nere för att därigenom kvarhålla erforderliga likvida resurser i verksamheten. Årslönerna till D har under åren 1977—1980 varit 73 500, 84 000, 77 000 och 108 000 kr. D har under samtliga år åtnjutit förmånen av fri bil (f n prisklass III). Årslönen för år 1981 beräknas något överstiga 1980 års motsvarande lön. Bolaget har ej erlagt andra sociala avgifter för D än de lagstadgade, vilket innebär att han såsom pensionär inte uppbär någon kompletterande pension från SPP eller liknande försäkringsinstitut. Bolaget avser nu att utfästa livsvarig kompletterande pension till D med belopp, som med beaktande av ovan angivna omständigheter skall vara avdragsgillt hos bolaget. Med hänsyn till omständigheterna har bolaget ansett sig böra utfästa en pension som grundas på en marknadsmässig lön för att D inte skall bli lidande av den återhållsamhet som präglat löneuttagen under hans aktiva år. Bolaget anser att en aktuell marknadsmässig årslön för bolagets verkställande direktör bör utgöra ungefär 300 000 kr och avser därför utfästa en livsvarig pension till D uppgående till 120 000 kr per år relaterat till basbeloppet i september månad 1981. En utfästelse av nedanstående innehåll har godtagits av bolagets styrelse enligt styrelsebeslut den 25 sept 1981, § 6, som lyder: "Avgående verkställande direktören D, som lämnar sin tjänst i bolaget den 30 sept 1981, hade begärt att bolaget till honom utfäster livsvarig pension att utgå med 10 000 kr per kalendermånad fr o m okt månad 1981. Pensionen skall regleras efter basbeloppet med utgångspunkt från basbeloppet i oktober 1981 (17 300 kr). Styrelsen beslöt att utfästa pension till D på ovannämnda villkor under den ovillkorliga förutsättningen att bolaget jämlikt 29 § KL erhåller skattemässigt avdrag för utbetald pension.

Bolaget fortsatte: Bolaget har tidigare utfäst en mindre pension till D. Under år 1980 utbetalades på grundval av denna utfästelse ett årsbelopp om 3 600 kr. Den ovannämnda planerade nya utfästelsen skulle inkludera även nyssnämnd äldre utfästelse. Bolaget önskar förhandsbesked beträffande frågan huruvida bolaget skulle erhålla avdrag för pensionsutbetalning till D med belopp motsvarande en månatlig pension om 10 000 kr, indexreglerad efter basbeloppet med utgångspunkt från sept 1981.

I målet upplystes att bolagets pensionsstiftelse den 16 maj 1957 skriftligen utfäst att, i den mån stiftelsens medel därtill föreslog, betala ut en årlig pension till D med 7 200 kr fr o m 60 års ålder.

RR yttrade: De årliga belopp som bolaget avser att utbetala till D sedan han lämnat sin anställning i bolaget grundar sig på ett avtal mellan bolaget och D. De utfästa beloppen överstiger inte vad som med hänsyn till D:s anställningstid i bolaget, ca 35 år, ställning som bolagets verkställande direktör och omständigheterna i övrigt får anses som pension. Med hänsyn till det anförda

är utbetalningarna avdragsgilla omkostnader i bolagets rörelse. (RR föredr. 15.12; dom 30.12.1982.)

En ledamot av RR (Wahlgren) anförde till utveckling av sin mening: Den i målet uppkomna frågan gäller huruvida belopp, som utbetalas till D enligt en av bolaget gjord utfästelse om pension till honom i samband med hans avgång 1981, skall till viss del nämligen med vad som överstiger D:s indexreglerade slutlön jämte av honom uppburen allmän pension — anses som förtäckt utdelning till D i egenskap av huvudaktieägare.

Begreppet förtäckt utdelning saknar skatterättslig reglering men har sedan länge utbildats genom praxis vid taxering av familjeföretag som drivs i aktiebolagsform. Den rättstillämpning varigenom sålunda belopp, som under namn av lön, tantiem, pension m m, utbetalas till aktieägare med bestämmande inflytande eller denne närstående person, under vissa omständigheter betraktas som vinstdisposition hänger samman med reglerna om dubbelbeskattning av aktiebolag. Genom 1976 års lagstiftning om beskattning av s k fåmansföretag samt deras ägare och företagsledare har reglerats vissa fall som är nära besläktade med fallen av förtäckt utdelning (se SFS 1976:85), dock inte den fråga som är aktuell i förevarande situation.

Den praxis som föreligger beträffande förtäckt utdelning ger ingen närmare ledning såvitt avser kriterierna härför. Det är emellertid tydligt att det måste röra sig om utbetalningar som sannolikt inte skulle ha gjorts till annan än aktieägaren eller någon denne närstående. Man måste med andra ord närmare undersöka alla de omständigheter som är av betydelse för betalningsprestationen.

I praxis iakttas återhållsamhet med att betrakta utbetalningar till sådan aktieägare som på heltid varit verksam i sitt företag som förtäckt utdelning. Något reellt krav på dubbelbeskattning för vissa delar av t ex lönen till aktieägaren uppställs inte.

Beträffande pensioner kan frågan sägas ha kommit i ett nytt läge genom 1975 års lagstiftning på tjänstepensionsområdet. Lagstiftningen avsåg visserligen inte direktutbetalningar av pensionsbelopp från arbetsgivare — för sådana utbetalningar gjordes sålunda ingen principiell inskränkning vare sig i kvalitativt eller kvantitativt hänseende — men man kan vid rättstillämpningen numera enligt min mening inte undgå att ta intryck av de överväganden som bar upp 1975 års lagstiftning. Därigenom fastlades nämligen de ramar — även beloppsmässigt sett — inom vilka arbetsgivare skattefritt fick trygga arbetstagares pension. Huvudprincipen var att avdragsramen skulle omfatta endast sådant tryggande som kunde anses tillgodose ett verkligt pensioneringssyfte. Därvid användes som mått bl a den s k ITP-planen, dvs industritjänstemännens pensionsplan. Även andra pensionsplaner och arrangemang med motsvarande förmåner godtogs emellertid som underlag för avdragsrätt. Härjämte meddelades sedermera en s k alternativregel för avdragsrätt avseende sådan tjänstepension som inte grundades på pensionsplan eller eljest kunde inordnas i det övriga avdragssystemet.

Beträffande samtliga på arbetsmarknaden förekommande pensionsplaner och pensionsbestämmelser torde — om man bortser från just familjeföretagares eget pensionsarrangemang — det förhålla sig så att pensionsrätten är knuten till den faktiskt erhållna lönen. Någon möjlighet att så att säga växla ut lön mot pension torde sålunda inte föreligga. Annorlunda kan förhållandet vara för familjeföretagare. Deras pension kan tänkas vara bestämd med tanke på att de låtit delar av lönen stå inne i företaget. De genom 1975 års lagstiftning angivna riktlinjerna för bestämningen av vad som skall anses som pension när det gäller att bestämma rätten till avdrag för tryggande härav kan inte i och för sig anses ha den vida innebörden att pensionsarrangemang utanför pensionsplaner och liknande bestämmelser underkänns som pensioner även när det gäller att bestämma rätten till direktavdrag. Något sådant har riksskatteverkets rättsnämnd inte heller avsett med sitt förhandsbesked.

Frågan blir då om pensionsarrangemang utanför pensionsplaner o dyl skall kunna underkännas på grund av att det avser aktieägare med bestämmande inflytande. Av vad redan nämnts framgår att just i sådant fall det torde förekomma att pensionen inte relaterats till faktiskt utbetald lön av t ex likviditetsskäl. Man kan knappast här ta ledning av pensionsplaner o dyl i annat

hänseende än när det gäller den absoluta storleken av pensionsförmånerna, sedda i relation till företagets storlek, företagarens arbetsinsatser, hans tjänstetid och andra sådana omständigheter.

I förevarande fall framgår av handlingarna att D varit verkställande direktör i bolaget sedan 1947, att medeltalet anställda i bolaget under 1980 varit 36 personer, att omsättningen då uppgått till nära 9 miljoner kr, samt att tillgångarna i företaget samma år uppgått till nära 5 miljoner kr. Även om den till D utfästa pensionen måste anses som relativt hög i förhållande till såväl företagets storlek, den till honom utgående allmänna pensionen och den av honom tidigare uttagna lönen är förhållandena inte sådana att i det utfästa beloppet kan anses ingå förtäckt utdelning.

Det anförda ger vid handen att bolaget bör erhålla avdrag för det belopp som nämnts i dess ansökan om förhandsbesked.

*Anm.: Se RÅ 1945 not 600; 1956 not 375; 1966 not 424 och 1977 ref 46.*

### **Försäljning av fastighetsandel — byggnadsrörelse?**

Besvär av S angående inkomsttaxering 1977.

S var under beskattningsåret 1976 verksam som chaufför. Vid sidan av denna anställning drev han tillsammans med sin hustru en rörelse, som bl a innefattade en agentur för byggbeklädnad. Den 11 sept 1975 förvärvade S tillsammans med två andra personer fastigheten Anden 3 i Falköping för en köpeskilling av 120 000 kr. Fastigheten renoverades för 61 235 kr och såldes den 1 april 1976 för 225 000 kr. Den 5 feb 1976 köpte S tillsammans med samma personer en obebyggd fastighet, Kaniken 16, i Skövde. Fastigheten bebyggdes och såldes den 18 april 1978.

I självdeklarationen redovisade S försäljningen av fastigheten Anden 3 enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet.

TN följde deklarationen såvitt här är ifråga.

TI yrkade i besvär såvitt här är av intresse, att försäljningen skulle hänföras till förvärvskällan rörelse. Till stöd för sin talan anförde han bl a följande: För att viss verksamhet skulle kunna betraktas som rörelse fordrades att den bedrevs självständigt med vinstsyfte samt med varaktighet och regelbundenhet. Att självständighet och vinstsyfte förelåg i förevarande fall torde vara ostridigt. Även varaktighet och regelbundenhet torde föreligga i det att man inte bara renoverat fastigheten Anden 3 i avsikt att sälja den utan även därefter bebyggt fastigheten Kaniken 16 i samma syfte. Vid bedömandet av verksamhetens karaktär borde även beaktas att en av delägarna ägnat sig åt byggnadsverksamhet i större skala.

S genmälde. Det var endast en tillfällighet som gjort att han kommit att medverka vid köpen av fastigheterna. Han hade varit verksam som chaufför och saknade kunskap om fastighetsaffärer. Han hade inte för avsikt att köpa eller sälja fler fastigheter.

LSR biföll TI:s talan i förevarande del.

S överklagade med yrkande att försäljningen av fastigheten skulle beskattas enligt reglerna för tillfällig förvärvsverksamhet. Till stöd för sin talan anförde han bl a. Han hade inte på något sätt deltagit i fastigheternas administration,

förbättringar eller förvaltning. Hans enda medverkan hade bestått i att han tillskjutit kapital. Detta borde inte kunna föranleda att han skulle anses ha bedrivit byggnadsrörelse.

TI genmälde bl a: Även om S:s påstående att han deltagit i verksamheten endast genom att tillskjuta kapital skulle vara korrekt, borde detta inte påverka bedömningen av om hans inkomst av verksamheten är att hänföra till inkomstslaget rörelse eller inte. Att två kompanjoner i en rörelse satsade sitt kunnande och sitt arbete resp satsade sitt kapital var inte någon ovanlig företeelse. Avkastningen på kapitalet blev i sådant fall att betrakta som inkomst av rörelse och inte som inkomst av kapital under förutsättning att kapitalet satsats med företagarrisk och inte endast lånats ut till den som arbetade i rörelsen. S hade satsat sitt kapital i projekten Anden 3 och Kaniken 16 med företagarrisk. Även om S deltagit i projekten endast med sitt kapital borde hans inkomst av projekten hänföras till inkomstslaget rörelse.

KR i Gbg: ingen ändring.

S gick vidare till RR som lämnade besvären utan bifall och yttrade: Av handlingarna i målet inhämtas att S — vid sidan av anställning som chaufför — tillsammans med sin hustru drev rörelse, som bl a innefattade en agentur för byggbeklädnad. Vidare inhämtas att S den 11 sept 1975 tillsammans med två andra personer, av vilka den ene under ett antal år bedrivit byggnadsrörelse, förvärvade fastigheten Anden 3 i Falköping för en köpeskilling av 120 000 kr. Fastigheten renoverades för 61 235 kr och såldes den 1 april 1976 för 225 000 kr. Den 5 feb 1976 köpte S tillsammans med samma personer en obebyggd fastighet, Kaniken 16, i Skövde. Fastigheten bebyggdes och såldes den 18 april 1978 för 482 000 kr.

Med hänsyn till vad sålunda antecknats och med beaktande av den korta tid som förflutit mellan de redovisade fastighetstransaktionerna får S anses ha bedrivit byggnadsrörelse. Vinsten vid försäljningen av fastigheten Anden 3 skall därför redovisas såsom inkomst av rörelse. (RR föredr. 29.9; dom 13.10.1982.)

*Anm.: Se RÅ 1939 ref 39; 1966 not 855; 1974 not A 1346; RN 1956 2:6 b.*

#### **Avdrag för ränta då räntebidrag utgått**

Besvär av M angående inkomsttaxering 1979.

M och hans hustru ägde var sin hälft av villafastigheten K 4 i A kommun. De var solidariskt ansvariga för lånat, i fastigheten nedlagt kapital. Räntan på det i fastigheten nedlagda kapitalet uppgick under beskattningsåret till 22 957 kr, varav räntan på statliga lån utgjorde 4 669 kr och på andra lån 18 288 kr. Räntebidrag för lånen utgick med 6 469 kr. I den mån bidraget inte kvittades mot ränta på statligt lån utbetalades det kontant till makarna gemensamt.

I sin deklaration yrkade M avdrag för räntekostnader i inkomstslaget annan fastighet med 22 957-kr, dvs för räntekostnaden utan reduktion med räntebi-

draget. Hans hustru, som i sin deklaration inte yrkade avdrag för några räntekostnader för fastigheten, redovisade räntebidraget som belopp, varmed hennes avdrag för räntekostnader skulle minskas.

TN medgav M avdrag med 16 488 kr sedan räntebidraget frånräknats.

M besvärade sig hos LR och yrkade avdrag för räntekostnader i enlighet med deklarationen men LR biföll ej besvären.

M överklagade och vidhöll sitt yrkande.

KR i Jkg yttrade: M betalade under 1978 ränta med 22 957 kr avseende av honom och hans hustru lånat kapital, som nedlagts i den av dem gemensamt ägda fastigheten. Såsom gäldenär är M berättigad till avdrag för denna ränta i den utsträckning som framgår av 25 § KL och därtill hörande anvisningar. Av anvisningspunkt 5 framgår att om räntebidrag erhållits vid statlig belåning, får avdrag för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital endast ske med belopp varmed räntan överstigit beloppet av bidraget. M yrkade i sin självdeklaration avdrag med ovan nämnda belopp 22 957 kr. Till dessa räntekostnader har räntebidrag utgått med 6 469 kr. M är följaktligen inte berättigad till avdrag med mer än redan medgivna (22 957—6 469 =) 16 488 kr. Det av M till stöd för sin talan åberopade förhållandet att hans hustru i sin självdeklaration för ifrågavarande år som en avdragspost redovisat belopp motsvarande erhållet räntebidrag saknar betydelse i förevarande sammanhang. KR lämnar besvären utan bifall.

M fullföljde sin talan. I andra hand yrkade han att hans avdrag för räntor på lånat, i fastigheten nedlagt kapital skulle minskas med hälften av det räntebidrag som utgått från staten.

RR yttrade: M äger tillsammans med sin hustru fastigheten K 4 i A kommun. Makarna är solidariskt ansvariga för lånat, i fastigheten nedlagt kapital. Räntan på detta uppgick under beskattningsåret till 22 957 kr varav 4 669 kr hänförde sig till ett statligt lån. Till räntekostnaderna för lånen utgick räntebidrag med 6 469 kr. Av räntebidraget innehöll länsbostadsnämnden 4 669 kr att kvittas mot räntan på det statliga lånet, medan återstoden, 1 800 kr, utbetalades kontant till makarna gemensamt.

I deklarationen har M gjort avdrag för räntor på det i fastigheten nedlagda kapitalet med 22 957 kr, dvs räntebeloppet har redovisats som avdragsgill kostnad utan avräkning av räntebidraget. Detta har införts i hustruns deklaration som belopp, varmed hennes avdrag för räntekostnader skall minskas. Eftersom emellertid samtliga räntor redovisats i M:s deklaration finns i hustruns deklaration inget yrkande om avdrag för räntor, vilka skall reduceras med räntebidraget.

Av punkt 5 av anv till 25 § KL framgår att om räntebidrag utgått från staten avdrag för ränta på lånat, i fastigheten nedlagt kapital får ske endast med det belopp, varmed räntan överstiger bidraget. Vad sålunda stadgas gäller oavsett vem som fullgjort räntebetalningen när två eller flera är solidariskt ansvariga för skulden. M är följaktligen såsom KR funnit inte berättigad till avdrag för räntor med högre belopp än 16 488 kr. RR lämnar besvären utan bifall. (RR föredr. 7.12; dom 23.12.1982.)

*Anm.: Se prop 1960:128, s 16—17.*