Hans Larsson

Angående förtäckt lön

I slutet av september månad i år utkom 2:a upplagan av professor Göran Grosskopfs bok Vinstbolag. Den utgör en starkt reviderad version av 1:a upplagan. Bokens uttalanden och slutsater kommer helt säkert att bli flitigt utnyttjade och citerade.

Göran Grosskopfs bok aktualiserar en rad intressanta frågeställningar. I det följande skall jag endast uppehålla mig vid frågan om förtäckt lön i samband med försäljningen av aktier i ett fåmansbolag. Under rubriken ''Förtäckt utdelning eller förtäckt lön'' anförs på sidorna 87 och 88 bl a följande:

> ''En sådan genomsyn skulle kunna aktualiseras vid överlåtelse av konsultföretag, särskilt i de fall där överlåtelserna upprepas. I dessa fall har det kunnat konstaterats, att säljaren ofta avstår från att ta ut lön från det nya konsultföretaget. I stället säljs även detta, så snart aktierna är mogna och rörelsen överföres till ytterligare ett nytt bolag. Även i det bolaget avstår säljaren från lön och säljer senare också detta o s v. I dessa fall har således en omtransformering av löneuttag skett till reavinst. Dessa fall har emellertid den stora svagheten, att den som är berättigad till en viss lön, men avstår från att ta ut denna lön, ändå anses kunna beskattas därför, eftersom lönen egentligen varit tillgänglig för lyftning. Se härom vidare Englund s 83 och 194 samt RÅ 1974 ref 77. I de nu ifrågavarande fallen av oftast enmansbolag är det inte uteslutet att RR med likartad motivering som i RÅ 1974 ref 77 och RÅ 1974 ref 27, anser att ägaren kunnat ta ut lön, att han på eget initiativ avstått därifrån och att en del av hans köpeskilling därför i stället har karaktär av lön. Den del som lönebeskattas skall då motsvara vad som kan anses utgöra en skälig lön för säljaren med be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:52

aktande av dennes arbetsuppgifter, marknadslönenivåer m m. Viss ledning torde man då ofta få genom att se till förhållandena före aktieförsäljningen.''

I det nu citerade avsnittet pekar Göran Grosskopf på den tänkbara möjligheten att fiscus med framgång skulle kunna hävda att viss del av aktielikviden utgör förtäckt lön. Det förda resonemanget bygger emellertid på den bestämda förutsättningen att den del av aktielikviden som skulle anses utgöra förtäckt lön redan varit tillgänglig för lyftning. Om beskattningen avseende förtäckt lön anknyter till rekvisitet ''tillgängligt för lyftning'' föreligger emellertid en logisk omöjlighet. Innan jag går in på att påvisa detta kan det vara av intresse att redovisa de rättsfall som anförs som stöd för resonemanget om förtäckt lön.

RÅ 1974 ref 77 (sammanfattningen är ordagrant hämtad från Skattehandbok Del II, Geijer — Rosenqvist — Sterner, 7:e upplagan 1980)

L och hans familj ägde aktiemajoriteten i AB La Ton. I bolagets bokslut 1964 omkostnadsfördes ett belopp om 17 750 kr såsom arvode till L. Denne tog inte upp beloppet som inkomst i 1966 års deklaration men redovisade beloppet på förmögenhetsbilagan som en osäker fordran. Hos PN yrkade TI att L skulle taxeras för beloppet 1966. PN biföll. KR: Beloppet om 17 750 kr har av bolaget 1964 kostnadsförts såsom arvode till L. L kan icke anses ha påvisat omständigheter som föranleder antagande att beloppet icke varit tillgängligt för lyftning under beskattningsåret. Vid sådant förhållande finner KR i likhet med PN att beloppet skall beskattas vid förevarande taxering. RR: ej ändring — tax 1966.

RÅ 1974 ref. 27. Referatet har i regeringsrättens årsbok följande rubrik: ''Aktieägare i enmansbolag har omedelbart före överlåtelsen av aktierna i bolaget utköpt tillgångar ur detsamma och övertagit ansvaret för viss bolagets gäld. Sistnämnda gäldövertagande har med hänsyn till omständigheterna ej ansetts utgöra motprestation för tillgångarna, i följd varav aktieägaren beskattades för de utköpta tillgångarnas värde.''

Inget av de nu refererade rättsfallen ger något stöd för uppfattningen att viss del av en realisationsvinst kan betraktas som förtäckt lön. Utgången i RÅ 1974 ref 77 är enligt min mening självklar. Det aktuella lönebeloppet hade såväl kostnadsförts av bolaget som redovisats som fordran i aktieägarens förmögenhetsdeklaration.

Den logiska svagheten i det av Göran Grosskops förda resonemanget är anknytningen till rekvisitet ''tillgängligt för lyftning''. Ett belopp kan omöjligtvis anses ha blivit tillgängligt för lyftning vid en tidpunkt a beroende på omständigheter som inträffar vid en senare tidpunkt b. Detta kan illustreras av följande exempel. Ägaren av ett enmansaktiebolag (konsultföretag) tar inte ut någon lön under år 3. Aktierna i bolaget säljs år 4. Den omständigheten att aktierna i bolaget säljs och att aktieägaren härigenom omtransformerat ett möjligt löneuttag till en mer förmånlig realisationsvinstbeskattning kan inte ges den innebörden att lön varit tillgänglig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:52

för lyftning år 3. Vad som inträffar under år 4 kan omöjligtvis påverka bedömningen huruvida det aktuella beloppet var tillgängligt för lyftning år 3. Logiskt sett måste således resonemanget om 'tillgängligt för lyftning'' då innebära att blotta möjligheten att ta ut ett lönebelopp skulle medföra att beloppet automatiskt skulle anses som tillgängligt för lyftning. Om detta synsätt accepterades skulle konsekvenserna bli helt orimliga. Ägaren av ett fåmansaktiebolag skulle exempelvis inte ha möjlighet att fritt reglera sitt eget löneuttag. Med det förda resonemanget blev följden att i vart fall ett belopp motsvarande marknadsmässig lön alltid skulle anses som tillgängligt för lyftning. Detta helt oberoende av om aktierna i bolaget senare blev föremål för försäljning eller ej.

Ett resonemang byggt på att ett lönebelopp faktiskt varit tillgängligt för lyftning kan rimligtvis inte leda till att viss del av en vinst avseende aktieförsäljning beskattas som lön. Hela vinsten avseende aktieförsäljningen bör självfallet beskattas som inkomst om tillfällig förvärvsverksamhet. Vidare bör hela det aktuella lönebeloppet beskattas det år då beloppet faktiskt blev tillgängligt för lyftning.

Slutsatsen av det ovan anförda är att ett resonemang avseende förtäckt lön byggt på begreppet ''tillgängligt för lyftning'' inte är hållbart. För att viss del av realisationsvinsten skall kunna beskattas som lön krävs uppenbarligen en direkt lagreglering. I betänkandet SOU 1989:33 Reformerad inkomstbeskattning, Del II Inkomst av kapital (sid 146) föreslås införandet av en uttrycklig regel som innebär att viss del av vinsten vid en aktieförsäljning kan betraktas som inkomst av tjänst.

Hans Larsson är verksam vid Skattekonsult Hans Larsson AB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:52

TOR/Skattenytts stiftelse utdelar pris för bästa examensarbete i skatterätt 1989

I syfte att främja den vetenskapliga forskningen inom skatterätten har TOR/Skattenytts stiftelse beslutat att utdela fyra priser på 5 000 kr vardera för de bästa examensarbetena i skatterätt vid de juridiska fakulteterna i Stockholm, Uppsala och Lund och den rättsvetenskapliga institutionen vid Göteborgs universitet. Examensarbetena skall ha betygssatts under år 1989. Ett pris utdelas på varje universitetsort. Valet av examensarbete på varje universitetsort görs av den i tjänsten äldste professorn i finansrätt/skatterätt. Examensarbetet skall jämte motivering av vederbörande professor ha inkommit senast **den 15 februari 1990** till styrelsen för TOR/Skattenytts stiftelse, som under våren 1990 kommer att fatta beslut om valet av pristagare. Examensarbetana mottas för stiftelsens räkning av Björn Vester, ordf i TOR/Skattenytts styrelse, Regementesgatan 63 A, 217 74 Malmö.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:52

SRF
Står för trygghet

Att anlita en Redovisningskonsult SRF ger trygghet.
Beteckningen SRF är en garanti för kvalificerad *ekonomisk utbildning*, minst 5 års praktisk *yrkeserfarenhet* och en kontinuerlig *aktualitetsutbildning*.

Över hela landet

Redovisningskonsulter SRF finns på de flesta orter. Mer än 100 000 företag i vårt land anlitar någon av Sveriges över 700 Redovisningskonsulter SRF.

Mest mindre och medelstora företag

De flesta som anlitar en Redovisningskonsult SRF är mindre företag. Småföretagare som har verklig nytta av en aktiv rådgivare vid sin sida. Som vill ha en kunnig samtalspartner — inte en siffergranskare eller kontrollant.

SRF är inte vem som helst

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF ger en omfattande information och utbildning åt sina ledamöter. SRF har egen Servicebyrå för distribution av facklitteratur, blanketter m m, en Dataenhet för hjälp med utvärdering av datautrustning, Expertpanel med specialistkompetens. SRF är också representerat i offentliga nämnder och utgör remissinstans i bl a redovisnings- och skattefrågor.



Vill du veta mer om SRF?

Beställ vårt informationsmaterial från förbundskansliet i Falun.
Du hittar oss också i Gula Sidorna under "Redovisningskonsulter" markerade med SRF eller △.

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND
— småföretagarens rådgivare och samtalspartner.

Förbundsadress: Stigaregatan 7, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023-181 30.

☐ Sänd mig informationsmaterial om SRF.
☐ Sänd mig ansökningshandlingar för ledamotskap i SRF.

Namn _____

Företag _____

Adress _____

Postadress _____

Brevporto

SRF:s SERVICEBYRÅ AB
Box 143
791 23 FALUN

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:52