

Målnummer: 2783-02 **Avdelning:** 1
Avgörandedatum: 2004-09-09
Rubrik: Ägare av aktiebolag har inte beskattats för ersättning som bolaget uppburit från helägt dotterbolag för arbete som ägaren utfört i dotterbolaget. Inkomsttaxering 1994, 1995 och 1996.
Lagrum: 32 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370)
Rättsfall:

REFERAT

B.P. ägde under de år som är aktuella i målet samtliga aktier i Medieutvecklarna Oskar Bliss AB (konsultbolaget). Han var styrelseledamot och verkställande direktör i bolaget. Enligt bolagsordningen skulle bolaget bl.a. bedriva konsult- och utvecklingsarbete inom främst massmediaområdet. Under perioden 1986-1991 hade bolaget uppdrag som innebar att i samarbete med ledande personer i tidningsföretag utveckla dessa redaktionellt och ekonomiskt.

I samband med A-pressen AB:s konkurs år 1992 förvärvade konsultbolaget samtliga aktier i AB Hälsinge-Kuriren (tidningsbolaget). Tidningsbolaget befann sig då i en svår ekonomisk situation. Enligt konsultbolagets årsredovisning för år 1992 inleddes omedelbart ett intensivt utvecklingsarbete beträffande tidningsbolaget. Arbetet innebar att den dagliga Hälsinge Kurirens resurser koncentrerades till Söderhamns kommun, att en endagstidning - Hälsinge Kuriren Fredag - med spridning till landskapets övriga kommuner startades och att förberedelser gjordes för start den 1 februari 1993 av den första taltidningen för synskadade i Hälsingland. - I konsultbolagets årsredovisning för år 1993 angavs att den externa konsultverksamheten minskade under detta år - och fortsättningsvis måste minska alltmer - eftersom verkställande direktören, dvs. B.P., i växande utsträckning engagerades för tidningsbolagets räkning, dels som styrelseordförande, dels i redaktionsledningen. I årsredovisningen för år 1994 konstaterades att verksamheten främst omfattat konsult- och utvecklingsarbete inom tidningsbolaget och att bolaget i övrigt gjort några mindre utredningar åt externa kunder. Utrymmet för sådana utredningar hade dock begränsats till följd av arbetet för tidningsbolaget. I årsredovisningen för år 1995 anfördes att konsult- och utvecklingsarbetet för tidningsbolaget hade avbrutits i månadsskiftet augusti/september 1995 sedan skattemyndigheten meddelat att man "ansåg att bolagets vd skulle betraktas såsom anställd i [tidningsbolaget] och att bolagets fakturering av [tidningsbolaget] . . . skulle betraktas såsom lön från [tidningsbolaget] till bolagets vd". I årsredovisningen för år 1997 angavs att en "omedelbar konsekvens av skattemyndighetens ställningstagande blev att [konsultbolaget] inte kunde fortsätta att debitera [tidningsbolaget] arvoden för P:s konsultinsatser. Eftersom insatserna behövdes, anställdes P. . . . 1996 i [tidningsbolaget]. I gengäld har han därför inte kunnat bedriva någon omfattande annan konsultverksamhet åt [konsultbolaget]". - Av konsultbolagets bruttointäkter under åren 1993-1995 kom mellan 55 och 70 procent från tidningsbolaget. - Den 1 november 1997 avyttrades tidningsbolaget.

B.P. hade i tidningsbolaget dels varit verksam i tidningsledningen, dels deltagit i det löpande redaktionella arbetet. I tidningsledningen fungerade han som ställföreträdande ansvarig utgivare när den ansvarige utgivaren inte varit i

tjänst, ordförande i redaktionens ledningsgrupp och ansvarig för redaktionella frågor. Under våren 1995 övertogs dessa uppgifter i huvudsak av annan. Han var dock kvar i redaktionsledningen med ansvar för redaktionell policy och produktutveckling. Vad gäller det löpande arbetet hade han vikarierat som nyhetschef, dagchef och taltidningsredaktör samt i övrigt vikarierat på redaktionen. I personalsammanställningar hade tidningsbolaget angett B.P. som halvtidsanställd på redaktionen.

B.P. var den ende anställda i konsultbolaget. Några skriftliga avtal rörande hans arbete för tidningsbolaget upprättades inte vare sig mellan detta bolag och konsultbolaget eller mellan tidningsbolaget och honom själv. Han hade inte erhållit någon lön från konsultbolaget, men däremot uppburit en årlig utdelning från bolaget om 45 000-75 000 kr under de i målet aktuella beskattningsåren. - För arbetsinsatserna i tidningsledningen hade konsultbolaget fakturerat tidningsbolaget årsvis; i januari 1993 med 234 375 kr och i januari och december 1994 med 221 000 kr respektive 273 750 kr, allt inklusive mervärdesskatt. Av beloppet 234 375 kr avsåg 147 900 kr kostnader för anlåtande av externa konsulter. - För det löpande arbetet hade konsultbolaget fakturerat tidningsbolaget månadsvis med specifikation av arbetade dagar och en ersättning per dag som motsvarade ordinarie arbetstagaras daglön med tillägg för obekvämt arbetstid, semesterersättning och socialavgifter samt mervärdesskatt. Denna ersättning uppgick totalt till 74 841 kr för år 1993, 363 388 kr för år 1994 och 178 138 kr för tiden därefter och t.o.m. september 1995.

B.P. hade under de år som är aktuella i målet erhållit styrelsearvode från tidningsbolaget. Arvodet hade av B.P. redovisats som lön. Beskattningen av detta arvode är inte en fråga i målet.

Skattemyndigheten höjde för taxeringsåren 1994 och 1995 genom eftertaxering och för taxeringsåret 1996 genom omprövning B.P:s inkomst av tjänst med 309 216 kr, 858 138 kr respektive 178 138 kr. Beloppen motsvarar konsultbolagets sammanlagda faktureringar av tidningsbolaget för respektive år. Beträffande 1994 års taxering medgavs avdrag med 146 900 kr, vilket belopp avsåg ovan nämnda kostnader för anlåtande av externa konsulter minskade med 1 000 kr. B.P. påfördes skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på höjningsbeloppen.

B.P. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att bli taxerad i enlighet med självdeklarationerna samt att skattetilläggen skulle undanröjas eller efterges. B.P. anförde bl.a. följande. Han tog del i den dagliga verksamheten på redaktionen för att skaffa sig så mycket kunskap om tidningen som möjligt. Konsultbolaget fakturerade tidningsbolaget löpande för dessa tjänster för att kostnaderna skulle hamna på rätt kostnadsställe. I förhållande till Taltidningsnämnden hade det inte varit försvarbart att ersätta löpande redaktionellt arbete enligt konsulttaxa. Något skriftligt avtal träffades inte mellan konsultbolaget och tidningsbolaget eftersom han företrädde båda bolagen och inte såg någon anledning att s.a.s. träffa avtal med sig själv. I vart fall endast den del av de fakturerade beloppen som avser det löpande arbetet bör hänföras till inkomst av tjänst.

Skattemyndigheten ändrade inte sina beslut.

Länsrätten i Stockholms län (1999-06-18, ordförande Ståhlberg) yttrade: B.P. äger samtliga aktier i konsultbolaget, som äger samtliga aktier i tidningsbolaget. B.P. har varit den ende som utfört arbetsinsatser för konsultbolagets räkning, för vilka någon lön inte tagits ut. Konsultbolaget har fakturerat tidningsbolaget för det arbete B.P. utfört hos tidningsbolaget under 1993, 1994 och 1995. Fråga i målet är om de ersättningar för erhållna tjänster, vilka utbetalats från tidningsbolaget till det av B.P. helägda konsultbolaget, skall beskattas hos B.P. som inkomst av tjänst eller i konsultbolaget som en del av verksamheten. Avgörande för bedömningen är i vilken egenskap B.P. har utfört uppdraget, personligen eller i egenskap av anställd i konsultbolaget, dvs.

har tidningsbolaget anlitat konsultbolaget eller B.P. personligen. Föreligger det omständigheter som visar att den verkliga innebörden är, att det är ägaren av företaget och inte företaget som bedrivit verksamheten, kan det bli aktuellt att påföra ägaren inkomsterna. I förevarande fall har B.P. under tre års tid arbetat hos tidningsbolaget på konsultbasis. De arbetsuppgifter B.P. utfört har varit mycket varierande till sin art. Uppdragets innehåll finns inte skriftligt reglerat. Det har dels varit fråga om rent redaktionella uppgifter, dels företagsledande uppgifter såsom styrelseordförande, firmatecknare och ställföreträdande ansvarig utgivare. Något anställningsavtal mellan tidningsbolaget och B.P. föreligger inte. Inte heller finns något skriftligt avtal mellan konsultbolaget och tidningsbolaget som reglerar uppdragets omfattning och innehåll. Konsultbolaget har hyrt en kontorslokal till och med maj 1995, vilken består av 37 kvm butiksyta och ca 4 kvm kontorslokal. I denna lokal har även försäljning bedrivits. B.P. har sedermera erhållit ett kontorsrum i tidningsbolagets lokaler. Tidningsbolaget har även tillhandahållit arbetsmaterial. Det är ostridigt att konsultbolaget har haft andra uppdragsgivare. Det har inte heller från skattemyndighetens sida påståtts att fråga skulle vara om heltidsanställning hos bolaget, varför förekomst av andra uppdrag inte utesluts. Då uppdraget pågått under nästan tre års tid kan det inte sägas ha varit av tillfällig natur. Rätten finner vid en sammantagen bedömning att det uppdrag B.P. har haft varit av sådan personlig natur, att uppdraget måste anses ha utförts av B.P. personligen. Detta särskilt med hänsyn tagen till att konsultuppdrag typiskt sett är specificerade avseende omfattning eller målsättning. Förhållandena har inte heller varit sådana, att fråga kan vara om en "företagsdoktor" med tillfälligt uppdrag och för vilket det kan accepteras att ersättningen ej skall redovisas som inkomst av tjänst. Den ersättning tidningsbolaget har utbetalat till konsultbolaget som uppdragsgivare skall därför beskattas hos B.P. som inkomst av tjänst. - Rätten finner att avsaknaden av närmare redogörelse för ovan angivna förhållanden i B.P:s egen deklaration är att jämställa med sådan oriktig uppgift, att skattetillägg skall påföras. Förutsättningar att efterge skattetillägget är ej för handen, varför överklagandet skall avslås även i denna del. Däremot skall underlaget för skattetillägg vid 1994 års taxering reduceras med 146 900 kr till (309 216 ./ 146 900 =) 162 316 kr. - Underlaget för skattetillägg nedsätts vid 1994 års taxering till 162 316 kr medan överklagandet i övrigt avslås.

B.P. fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2002-02-28, Berglin, Rydholm, referent, Irving Magnusson) yttrade: Kammarrätten finner att det uppdrag som B.P., ensamägare av konsultbolaget, utfört åt det helägda dotterbolaget - tidningsbolaget - med hänsyn till vad B.P. själv uppgett om den tid under vilken detsamma varat, dess art, omfattning och innehåll samt till att uppdraget haft fortlöpande karaktär och inte varit tidsbestämt eller avgränsat till viss uppgift, varit att hänföra till ett personligt uppdrag åt B.P. Hans ställning i bolagen har också varit sådan att han kunnat och även faktiskt disponerat fritt över vilka arbetsuppgifter han skulle åtaga sig. Han har dessutom haft det bestämmande inflytandet över hur ersättningen för hans arbete skolat redovisas i bolagens bokföring. På grund härav och på de skäl i övrigt som länsrätten har anfört skall B.P. beskattas för ersättningarna för sitt uppdrag under inkomst av tjänst i enlighet med vad skattemyndigheten har angett. - Genom att inte i sina självdeklarationer redovisa de utbetalda ersättningarna eller lämna upplysning om uppdraget har B.P. lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för eftertaxering för 1994 och 1995 samt påförande av skattetillägg vid eftertaxeringarna och inkomsttaxeringen 1996. Skäl för eftergift av skattetilläggen har inte framkommit. - Kammarrätten avslår överklagandet.

B.P. överklagade kammarrättens dom och yrkade att bli taxerad i enlighet med självdeklarationerna samt att skattetilläggen skulle undanröjas eller efterges. Han anförde bl.a. följande. De belopp som betalats ut från tidningsbolaget till

konsultbolaget skall ses som dolda koncernbidrag. Under perioden 1986-2000 tog han inte ut någon lön från konsultbolaget. Han ville skapa en stark företagsgrupp med god ekonomi för att trygga utgivningen av Hälsinge Kuriren. Han var i sin fulla rätt att låta vinstmedlen stanna kvar inom koncernen. Om han hade velat skatteplanera hade han inte organiserat verksamheten på sätt som skett. Med den valda organisationen hade han endast möjlighet att tillgodogöra sig medel från konsultbolaget i form av utdelning som härrörde från beskattade vinstmedel. - Skattetilläggen bör, oberoende av huruvida hans talan i övrigt vinner bifall, efterges med hänsyn till hans ålder och till att frågan är komplicerad.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde huvudsakligen följande. Ett koncernbidrag har benefik karaktär. Det kan vara "öppet" i den meningen att det öppet redovisas i självdeklarationen och utgör då en renodlad resultatutjämnning mellan bolag som ingår i samma koncern. Det kan även vara "dolt" i den meningen att det lämnas genom onormal prissättning på varor eller tjänster och därför döljs i andra poster i bokföringen. Den fakturering som skett mellan konsultbolaget och tidningsbolaget avser ostridigt ersättning för det arbete som B.P. personligen utfört för tidningsbolaget. Ingenting i utredningen visar att utbetalade belopp skulle innefatta någon allmän vinstöverföring mellan bolagen. Några dolda koncernbidrag kan därför inte anses föreligga.

Regeringsrätten (2004-09-09, Eliason, Wennerström, Ersson, Kindlund, Hamberg) yttrade efter att ha redovisat de inledningsvis återgivna faktiska omständigheterna: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Huvudfrågan i målet är om konsultbolaget eller B.P. skall beskattas för den ersättning som konsultbolaget uppburit för det arbete som B.P. utfört i tidningsbolaget.

I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga att - med verkan även i beskattningshänseende - i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Vid beskattningen har emellertid i vissa fall bortsetts från aktiebolaget och ägaren av bolaget har påförts de inkomster som härrört från verksamheten. Bolaget har inte ansetts vara tillräckligt självständigt för att betraktas som uppdragstagare i sammanhanget. Frågan huruvida beskattningen skall ske hos aktiebolaget eller hos ägaren personligen har regelmässigt avgjorts på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Därvid har även beaktats om det huvudsakliga syftet med att bedriva verksamheten i aktiebolagsform har varit att uppnå icke avsedda förmåner vid beskattningen.

I nyss nämnd praxis har i regel det uppdragsgivande subjektet varit fristående i förhållande till det uppdragstagande bolaget. I en sådan typsituation är det av intresse att bedöma graden av självständighet hos det uppdragstagande bolaget och dess ägare i förhållande till uppdragsgivaren. I nu aktuellt fall har samma person, dvs. B.P., agerat i olika roller; dels som ägare av koncernen, dels som företrädare för konsultbolaget med ett intresse av att genom detta bolag nyttiggöra sitt kunnande som erfaren tidningsman. Självständigheten kan då inte ges samma betydelse som i typsituationen.

Eftersom tidningsbolaget var helägt av konsultbolaget är här fråga om ett koncernförhållande där koncernbidragsrätt förelegat mellan tidningsbolaget och konsultbolaget. Systemet med koncernbidrag bygger på att de i koncernen ingående bolagen på grund av ägargemenskapen i vissa hänseenden ses som ett subjekt. De i en helägd koncern ingående bolagen har därför bl.a. möjlighet att i viss omfattning överföra beskattningsunderlag mellan sig. De i målet aktuella betalningarna har emellertid redovisats som ersättning för B.P:s arbete i tidningsbolaget. Betalningarna har således inte skett i form av öppna koncernbidrag.

En ägare till ett aktiebolag kan emellertid utan omedelbara skattekonsekvenser utföra oavlönat arbete i det egna bolaget. En beskattning sker först om ägaren tar ut lön eller utdelning eller avyttrar bolaget. Om konsultbolagets och tidningsbolagets respektive verksamheter hade bedrivits i ett och samma

aktiebolag skulle den aktuella frågeställningen därför inte ha uppkommit. Detsamma hade varit fallet om B.P. hade förvärvat aktierna i tidningsbolaget själv och därefter arbetat i detta utan att involvera konsultbolaget.

Såsom angivits har en ägare av ett aktiebolag möjlighet att utan omedelbara skattekonsekvenser utföra arbete i det egna bolaget. Detta gäller när den fysiska personen äger bolaget direkt. Frågan är då om det finns anledning att anlägga ett annat synsätt när arbetet utförs i ett bolag som ägs indirekt i form av ett helägt dotterbolag till det direkt ägda bolaget. Att en ägare arbetar i det direkt ägda bolaget utan att betinga sig ersättning medför typiskt sett att bolaget tillförs ett värde. Oavlönat arbete i ett dotterbolag medför på samma sätt att dotterbolaget tillförs ett värde och att därmed hela bolagsgruppens värde ökar. Beskattningen av detta upparbetade värde sker senast när bolaget eller bolagen avyttras. Det upparbetade värdet kan, såväl i det fall då det upparbetats i moderbolaget som när det upparbetats i ett dotterbolag, i form av koncernbidrag i princip fördelas fritt mellan bolagen i företagsgruppen. Något skäl att göra åtskillnad mellan arbete som utförs i ett direkt ägt aktiebolag och i ett som ägs indirekt i form av ett helägt dotterbolag föreligger därför inte.

Vad nu sagts talar för att någon beskattning av B.P. för den ersättning som konsultbolaget uppburit från tidningsbolaget inte bör komma i fråga. Den omständigheten att tidningsbolaget utgett ersättning till konsultbolaget för B.P:s arbete får anses föranlett av en önskan att en del av värdet av hans arbete i dotterbolaget skulle föras över till moderbolaget. En koncernintern debitering för det arbete som utförts för tidningsbolaget ter sig också ur redovisningssynpunkt naturlig. Med hänsyn till det anförda och då utredningen i målet inte heller i övrigt ger stöd för att på annan grund beskatta B.P. för någon del av de från tidningsbolaget till konsultbolaget utbetalade beloppen skall överklagandet bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller, med ändring av kammarrättens dom, överklagandet och undanröjer åsatta eftertaxeringar för åren 1994 och 1995 samt förklarar att B.P. vid 1996 års taxering inte skall beskattas för den ersättning som konsultbolaget uppburit för det arbete som B.P. utfört i tidningsbolaget.

Regeringsrätten undanröjer påförda skattetillägg vid 1994, 1995 och 1996 års taxeringar.

Föredraget 2004-06-09, föredragande Palmstierna, målnummer 2781-2783-02

Sökord: Inkomst av tjänst; Fåmansföretag

Litteratur:
