

Målnummer:	3045-1989	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-02-24		
Rubrik:	Ersättning som enligt avtal utbetalats till ett aktiebolag (fåmansbolag) för tjänster som dess hos bolaget anställde ägare under viss begränsad tid utfört som bl.a. verkställande direktör ("företagsdoktor") i andra aktiebolag har beskattats hos det förstnämnda bolaget och således inte hos dess ägare. Inkomsttaxering 1981 och 1982.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 28 och 33 §§ kommunalskattelagen (1928:370)• 8 kap. 3 §, 4 § och 6 § aktiebolagslagen (1975:1385)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1969 ref. 19• RÅ 1973 Fi 85• RÅ 1974 A 2068• RÅ 1974 A 2069• RÅ 1975 Aa 210• RÅ 1977 ref. 130• RÅ 1980 1:26• RÅ 1981 1:17• RÅ 1983 1:40• RÅ 1983 1:84• RÅ 1984 1:56• RÅ 1984 1:101• RÅ 1991 ref. 18• RSV/FB Dt 1986:9		

REFERAT

B.S. utförde under 1980 och 1981 arbete i Aneby, bl.a. som verkställande direktör, hos L:s Slakteri AB och dess dotterbolag L:s Chark AB. Ersättning för arbetet utbetalades av L:s Slakteri AB till det av B.S. helägda AB Nälakens Träindustri.

Vid 1981 års taxering avvek taxeringsnämnden från B.S:s självdeklaration bl.a. enligt följande. 1. Ersättning från L:s Chark AB om 110 000 kr, som utbetalats till AB Nälakens Träindustri, påfördes B.S. som inkomst av tjänst. - 2. Yrkat avdrag för ökade levnadskostnader reducerades med 6710 kr, vilket motsvarade B.S:s traktamentsersättning vid tjänstgöring i Aneby.

B.S. överklagade och yrkade att bli taxerad enligt självdeklarationen i berörda hänseenden. Taxeringsintendenten tillstyrkte att B.S. medgavs avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänstgöring hos L:s Chark AB i Aneby med 1500 kr vid 1981 års taxering.

Taxeringsintendenten överklagade B.S:s taxering 1982 och yrkade att hans inkomst av tjänst skulle höjas med 238483 kr, avseende belopp som utbetalats av L:s Slakteri AB till AB Nälakens Träindustri för tjänster som B.S. utfört.

Länsrätten i Malmöhus län (1986-12-22, ordförande Anderson) yttrade beträffande 1981 års taxering:

Ersättning från L:s Chark AB

Under våren 1980 har B.S. utrett verksamheten i L:s Chark AB. Under andra halvåret 1980 har han lett bolagets verksamhet och utfört de uppgifter som åvilar en verkställande direktör i aktiebolag. Den 6 oktober 1980 registrerades

han som ensam firmatecknare i bolaget. L:s Chark AB har betalat en ersättning om 110000 kr för B.S:s arbete. Ersättningen har betalats till AB Näländs Träindustri och intäktsförts hos sistnämnda bolag. - AB Näländs Träindustri antog en ny bolagsordning den 6 februari 1980. Enligt den nya bolagsordningen skall bolaget bl. a. driva konsulterande verksamhet avseende företagsledning, ekonomi och administration. Av handlingarna i målet framgår inte annat än att AB Näländs Träindustri civilrättsligt är att betrakta som uppdragstagare i förhållande till L:s Chark AB. I rättspraxis har hinder inte ansetts föreligga att driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform. Den omständigheten att ett juridiskt ansvar åvilade B.S. när han utförde arbetet hos L:s Chark AB bör enligt länsrättens mening inte utgöra hinder för att driva verksamheten i aktiebolagsform. Det föreligger vidare inte skäl för antagande att det huvudsakliga syftet med att driva verksamheten i aktiebolagsform var att uppnå förmåner vid beskattningen. Med hänsyn härtill saknas anledning att beskatta B.S. personligen för ersättningen från L:s Chark AB.

Ökade levnadskostnader

B.S. har yrkat avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänstgöring i Aneby med belopp motsvarande erhållen traktamentsersättning. Som anförts ovan får B.S. anses anställd hos AB Näländs Träindustri under tjänstgöringen i Aneby. B.S. bör därför medges avdrag för ökade levnadskostnader enligt reglerna för tjänsteresa. Erhållen traktamentsersättning vid tjänstgöringen i Aneby har, såvitt framgår av handlingarna i målet, inte överstigit de av Riksskatteverket fastställda normalbeloppen. B.S. bör därför medges avdrag med yrkat belopp eller 6710 kr.

Länsrätten bifaller besvären delvis och bestämmer B.S:s taxeringar till belopp som framgår av bilaga 1 (här utesluten). Beträffande 1982 års taxering avskog länsrätten i dom samma dag taxeringsintendentens överklagande med i huvudsak samma motivering som beträffande 1981 års taxering.

I besvär yrkade skattemyndigheten beträffande 1981 års taxering att ersättningarna om 110000 kr skulle beskattas hos B.S. och inte hos AB Näländs Träindustri. Vidare yrkade skattemyndigheten att avdraget för ökade levnadskostnader skulle nedsättas till 1500 kr.

Beträffande 1982 års taxering yrkade skattemyndigheten att B.S:s inkomst av tjänst skulle höjas med $(238483 - 27775 =) 210\ 708$ kr och anförde bl. a. De utbetalade ersättningarna om 238 483 kr skall beskattas hos B.S. och inte hos AB Näländs Träindustri. B.S. har under inkomståret uppburit lön från AB Näländs Träindustri med 78175 kr. Med hänsyn till antalet nedlagda arbetstimmar kan den marknadsmässiga lönen beräknas till 50 400 kr. Avräkning bör därför ske med $(78175 - 50\ 400 =) 27\ 775$ kr mot ersättningen från L:s Slakteri AB.

Kammarrätten i Göteborg (1989-05-05, Hermanson, Kihlgren) fann - såvitt nu är i fråga - inte skäl att avvika från länsrättens bedömningar.

Ledamoten Lindh, referent, var av skiljaktig mening och anförde beträffande 1981 års taxering: B.S. har under början av 1980 utrett verksamheten i L:s Chark AB, som är ett helägt dotterbolag till L:s Slakteri AB. Från den 1 juli 1980- maj 1982 har han lett bolagets verksamhet och utfört de uppgifter som åvilar en verkställande direktör i ett aktiebolag. Han registrerades den 6 oktober 1980 som ensam firmatecknare i bolaget. Den 30 december 1980 träffades ett skriftligt avtal mellan det av B.S. helägda AB Näländs Träindustri och L:s Slakteri AB. Enligt avtalet uppdrog L:s Slakteri AB åt AB Näländs Träindustri att under år 1981 lämna L:s Slakteri AB konsulttjänster avseende företagsledning. Den med uppdraget avsedda företagsledningen skulle bestå i att fullgöra arbetsuppgifter motsvarande dem, som enligt lag och praxis åvilar en verkställande direktör i ett aktiebolag. I en skriftlig komplettering till huvudavtalet garanterade L:s Slakteri AB B.S. personligen ersättning för vissa

kostnader. - Enligt rättspraxis föreligger i princip inte hinder för att med verkan i beskattningshänseende driva konsultverksamhet i aktiebolagsform, trots att verksamheten i allt väsentligt bygger på personliga insatser. I aktiebolagslagen uppställs visserligen vissa formella krav beträffande befattningen som verkställande direktör. Till befattningen är vidare knutet straff- och skadeståndsansvar. Jag utesluter ändå inte att ett uppdrag som verkställande direktör under vissa förhållanden kan ses som ett led i ett aktiebolags konsultverksamhet och således även ha verkan i beskattningshänseende. - I det här fallet har emellertid B.S. innehaft befattningen som verkställande direktör hos L:s Chark AB under en förhållandevis lång tid. Därtill kommer att det skriftliga avtalet mellan AB Nældens Träindustri och L:s Slakteri AB inte avsett det arbete som B.S. har utfört under inkomståret 1980. Uppdraget som verkställande direktör kan därför knappast ses som ett led i den av AB Nældens Träindustri bedrivna konsultverksamheten. Övervägande skäl talar således för att uppdraget har utförts av B.S. personligen och inte av AB Nældens Träindustri. Den av L:s Slakteri AB till AB Nældens Träindustri utbetalade ersättningen om 110 000 kr skall därför beskattas hos B.S. som inkomst av tjänst. - B.S. får till följd av det ovan sagda anses ha utfört uppdraget som verkställande direktör på den vanliga verksamhetsorten. Avdraget för ökade levnadskostnader bör därför på de av länskattemyndigheten åberopade grunderna begränsas till 1500 kr. - Det från AB Nældens Träindustri som lön betecknade beloppet om 125 000 kr bör i sin helhet betraktas som en delbetalning av bolagets skuld till B.S. och avräknas mot - - - ersättningen från L:s Slakteri AB.

Beträffande 1982 års taxering anförde ledamoten Lindh samma skäl som här redovisats i de två första styckena beträffande 1981 års taxering och fortsatte: I det här fallet har emellertid B.S. innehaft befattningen som verkställande direktör hos L:s Chark AB under en förhållandevis lång tid. Därtill kommer att avtalet mellan AB Nældens Träindustri och L:s Slakteri AB har träffats sex månader efter den tidpunkt B.S. erhöll sin befattning som verkställande direktör. I den skriftliga kompletteringen till huvudavtalet har vidare L:s Slakteri AB och inte AB Nældens Träindustri garanterat B.S. vissa kostnadsersättningar, som är typiska för ett tjänsteförhållande. Uppdraget som verkställande direktör kan därför knappast ses som ett led i den av AB Nældens Träindustri bedrivna konsultverksamheten. Övervägande skäl talar således för att uppdraget har utförts av B.S. personligen och inte av AB Nældens Träindustri. Den av L:s Slakteri AB till AB Nældens Träindustri utbetalade ersättningen om 238 483 kr skall därför beskattas hos B.S. som inkomst av tjänst. - Ersättningen från L:s Slakteri AB borde således inte ha intäktförts hos AB Nældens Träindustri. Beloppet får därför närmast anses ha fått karaktären av ett lån från B.S. till bolaget. Utredningen ger inte anledning att ifrågasätta B.S:s uppgift att hans löneuttag från AB Nældens Träindustri varit möjligt endast på grund av att ersättningen som verkställande direktör gått direkt till bolaget. Det framstår därför som rimligt att betrakta det från AB Nældens Träindustri som lön betecknade beloppet om 78 175 kr som en delbetalning av bolagets skuld till B.S. och avräkna detta mot ersättningen från L:s Slakteri AB.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att B.S. skulle beskattas för de ifrågavarande ersättningarna - 110 000 kr inkomståret 1980 och 238483 kr inkomståret 1981. Enligt skattemyndigheten borde B.S. till följd härav inte beskattas för vad han uppburit i lön från AB Nældens Träindustri eller 125 000 kr inkomståret 1980 och 78 175 kr inkomståret 1981. Vidare yrkade skattemyndigheten att B.S:s avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänstgöring i Aneby under år 1980 skulle sättas ned till 1500 kr mot medgivna 6 710 kr.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1993-06-08, Brink, Dahlman, Bouvin) yttrade i en gemensam dom beträffande taxeringarna 1981 och 1982: I målen är fråga om de ersättningar för utförda tjänster som utbetalats från L:s Slakteri AB till det av

B.S. helägda bolaget, AB Näldens Träindustri, skall beskattas hos B.S. eller hos bolaget.

Av utredningen i målen framgår bl. a. följande. B.S. förvärvade under 1978 samtliga aktier i AB Näldens Träindustri. Bolaget drev verksamhet i Nälden i Jämtlands län bestående av främst inköp och detaljhandelsförsäljning av möbler samt tillverkning och försäljning av inredningar. B.S. var anställd hos bolaget och deltog i ledningen av bolagets nämnda verksamhet under de i målen aktuella åren. Den 6 februari 1980 ändrades bolagsordningen till att omfatta även konsulterande verksamhet avseende företagsledning, ekonomi och administration. I början av 1980 inledde B.S. en utredning av verksamheten i L:s Chark AB, Aneby, ett bolag som var dotterbolag till L:s Slakteri AB. Någon ägargemenskap förelåg inte mellan dessa bolag och B.S. eller av honom ägda bolag. B.S. började fr.o.m. halvårsskiftet 1980 att arbeta som verkställande direktör i L:s Chark AB och han registrerades den 6 oktober 1980 som ensam firmatecknare i bolaget. Den 30 december 1980 träffades ett skriftligt avtal mellan AB Näldens Träindustri och L:s Slakteri AB. Enligt avtalet uppdrog L:s Slakteri AB åt AB Näldens Träindustri att lämna L:s Slakteri AB konsulttjänster avseende företagsledning. Företagsledningen skulle bestå i att fullgöra arbetsuppgifter motsvarande dem, som enligt lag och praxis åvilar en verkställande direktör i ett aktiebolag. Uppdragstiden bestämdes att gälla år 1981, varvid angavs att om L:s Slakteri AB önskade förlänga uppdraget bolaget skulle begära att förhandlingar härom inleddes före viss tidpunkt under året. Uppdragsersättningen fastställdes till 372 000 kr. I en skriftlig komplettering till detta huvudavtal tillförsäkrade L:s Slakteri AB B.S. rätt att få dels ersättning för utlandsresor m.m., dels ersättning för flyttningskostnader vid flyttning till Aneby, dels reseersättning Malmö-Aneby första halvåret 1981, dels rätt att ha kvar och utföra arbete för vissa andra uppdrag. B.S. inträdde som ledamot av styrelsen i L:s Slakteri AB under 1980, vilket registrerades hos Patent- och registreringsverket den 4 oktober samma år. Den 3 mars 1981 registrerades B.S. som behörig att ensam teckna bolagets firma. Uppdraget hos L:s Slakteri AB upphörde i maj 1982.

B.S. har vidare uppgivit följande. Han har innehaft bl. a. befattningar som verkställande direktör i de ifrågakvarande bolagen. Uppdragsgivarna hade behov av särskilda tidsbegränsade insatser för rationalisering av strukturen och verksamheten i bolagen. Uppgiften i L:s Chark AB gällde avveckling av bolaget och bestod till stor del av bevakning och indrivning av kundfordringar. Vid årsskiftet 1980/81 hade uppgiften fullgjorts genom viss försäljning av egendom och nedläggning av verksamheten i övrigt. Uppgiften i L:s Slakteri AB var bestämd till att avse strukturering av både ägarförhållandena och verksamheten. Det var för uppdragsgivaren en lämplig ordning att kunna köpa de erforderliga kvalificerade konsulttjänsterna av AB Näldens Träindustri där B.S. fanns tillgänglig för uppgiften som "företagsdoktor". Som civilekonom och genom en tidigare lång erfarenhet som företagsledare hade han kvalificerade kunskaper i företagsledning, ekonomi och administration. Det från början muntliga uppdragsavtalet bekräftades genom det skriftliga avtalet i december 1980 då det stod klart att uppdragsgivaren hade ett fortsatt behov av konsultinsatserna. Dessa har i avtalsenlig ordning fakturerats av AB Näldens Träindustri. Bolaget har fullgjort alla redovisningsskyldigheter och alla skyldigheter som åvilat bolaget i skatte- och avgiftshänseende. Konsultverksamheten har hos bolaget drivits självständigt och i vinstsyfte och har varit avsedd att vara långt mera varaktig än den kom att bli genom följderna av att taxeringsrevision företogs. Det var i överenskommelsen om uppdraget klart att konsulttjänsterna skulle lämnas på styrelse- och VD-nivå. Det har av L:sbolagen ansetts vara - och AB Näldens Träindustri har inte funnit anledning att motsätta sig detta - en praktisk och effektiv ordning att B.S. även blivit registrerad som företrädare för uppdragsgivaren på sätt som skedde. Med dessa registreringar avsågs inte någon förändring av konsultöverenskommelsen och det var klart att registreringarna endast skulle gälla övergångsvis så länge konsultinsatserna behövdes.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I rättspraxis har, åtminstone såvitt avser s.k. fria yrken, hinder i princip inte ansetts föreligga att - med verkan även i beskattningshänseende - i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser (jfr RÅ83 1:40). Föreligger omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är ägaren av aktiebolaget och inte aktiebolaget som bedriver verksamheten kan det emellertid bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra ägaren de inkomster som härrör från verksamheten i fråga (jfr t.ex. beträffande utövande konstnärer RÅ 1969 ref. 19 och RÅ 1973 Fi 85, beträffande författare RÅ 1974 A 2068 och beträffande läkare som utövade företagsläkarvård RÅ81 1:17).

Befattningen som verkställande direktörer, som B.S. innehaft i de aktuella bolagen, är av speciell karaktär. Befattningen är reglerad i 8 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) och ingår i ett aktiebolags ordinarie ledningsorganisation. Av 8 kap. 4 § nämnda lag följer att tjänsten skall innehas av en fysisk person och att det är fråga om ett personligt uppdrag. Motsvarande gäller för uppdragen som styrelseledamot och firmatecknare. Styrelseledamot och verkställande direktör kan åläggas skadeståndsskyldighet och dömas till straff enligt bestämmelser i 15 och 19 kap. aktiebolagslagen.

Vad som framkommit i målen ger vid handen att L:sbolagen vid den tid som är aktuell i målen haft behov av en välkvalificerad "företagsdoktor" för särskilda uppgifter som gällde omstrukturering av verksamheten och ägarförhållandena, innefattande bl.a. nedläggande av viss verksamhet. Med hänsyn till uppgifternas karaktär och övriga omständigheter stod det klart att det var fråga om ett uppdrag som var begränsat till den tid som krävdes för den ifrågavarande företagssaneringen. De ersättningar som målen i huvudsak gäller har utbetalats av L:s Slakteri AB till AB Nälakens Träindustri enligt avtal mellan dessa bolag. Ifrågavarande avtal får anses innebära att det senare bolaget skulle tillhandahålla L:sbolagen den "företagsdoktor" dessa behövde för de angivna uppgifterna. B.S., som var anställd hos AB Nälakens Träindustri, biträdde L:sbolagen med dessa uppgifter.

Utredningen i målet visar inte att B.S:s verksamhet hos L:sbolagen gått utöver vad som fallit inom ramarna för det aktuella uppdraget som "företagsdoktor". De särskilda funktioner som B.S. innehaft som styrelseledamot, firmatecknare och verkställande direktör i L:sbolagen måste anses ha varit föranledda av detta uppdrag och naturliga i detta sammanhang. I målen har inte framkommit att B.S. innehaft de ifrågavarande funktionerna längre tid än som krävdes för uppdragets fullgörande. Inte heller har det visats att hans utövande av dessa funktioner inneburit att han blivit knuten till L:sbolagen utöver vad som betingades av saneringsuppdraget.

Som verkställande direktör i de aktuella bolagen har B.S. visserligen innehaft uppdrag av speciell karaktär. Normalt gäller att den som utsetts till verkställande direktör i ett aktiebolag får anses vara anställd av bolaget.

Anförda omständigheter kan emellertid inte anses hindra att uppdrag som styrelseledamot och verkställande direktör - med det personliga juridiska ansvar som följer med dessa - i särskilda fall kan för begränsad tid innehas av en person som inte är anställd av bolaget utan i stället knutits till detta som ett led i ett sådant särskilt avgränsat saneringsuppdrag som enligt vad som anförts i det föregående förelegat genom avtal mellan L:sbolagen och AB Nälakens Träindustri.

Enligt den nya bolagsordningen 1980 skulle AB Nälakens Träindustri bl.a. driva konsulterande verksamhet avseende företagsledning, ekonomi och administration. Såvitt utredningen utvisar har varken B.S. eller någon annan befattningshavare hos AB Nälakens Träindustri haft andra konsultuppdrag under den aktuella tidsperioden än uppdraget för L:sbolagen. AB Nälakens Träindustri

synes inte heller, bortsett från B.S:s egna arbetsinsatser, ha utfört andra uppgifter med anledning av detta uppdrag än redovisningsmässig hantering av utbetalda ersättningar. Dessa omständigheter kan emellertid inte ensamma föranleda den bedömningen att uppdraget inte åvilat AB Nældens Träindustri.

Av handlingarna i målen framgår inte annat än att AB Nældens Träindustri civilrättsligt varit att betrakta som uppdragstagare i förhållande till L:sbolagen. Det föreligger vidare inte skäl för antagande att det huvudsakliga syftet med att driva den konsulterande verksamheten i aktiebolagsform varit att uppnå förmåner vid beskattningen.

Regeringsrätten finner vid en samlad bedömning av vad som sålunda och i övrigt förekommit att det i målen inte visats att de ersättningar som L:s Slakteri AB utgivit till AB Nældens Träindustri avsett annat än att utgöra betalning för det konsultuppdrag som sistnämnda bolag utfört hos L:sbolagen. Som kammarrätten funnit skall B.S. därför inte beskattas för dessa ersättningar.

Skattemyndighetens besvär skall därför avslås.

Regeringsrätten fastställer de slut som kammarrättens domar innehåller.

Regeringsråden Wahlgren och Bækkevold var av skiljaktig mening och anförde: Den som genom en befattning av det slag varom i målet är fråga knutits till ett företag måste normalt anses vara anställd av företaget även om föreliggande avtal formellt sett utvisar någon annat (jfr RÅ 1977 ref. 130). I sammanhanget bör vidare beaktas bl. a. följande. B.S:s verksamhet för L:sbolagens räkning har pågått under drygt två år. Såvitt framgår av utredningen har AB Nældens Träindustri, bortsett från B.S:s egna arbetsinsatser, inte utfört andra uppgifter med anledning av uppdraget hos L:sbolagen än redovisningsmässig hantering av utbetalda ersättningar. Varken B.S. eller någon annan befattningshavare hos AB Nældens Träindustri har enligt vad som framkommit haft andra konsultuppdrag under den aktuella tidsperioden.

Vi finner med hänsyn till vad sålunda anförts och i övrigt förekommit att de ersättningar som L:s Slakteri AB utgivit avsett betalning för de tjänster som B.S. personligen utfört hos L:sbolagen främst i egenskap av verkställande direktör och sålunda till ingen del vederlag för tjänster som i sammanhanget utförts av AB Nældens Träindustri. B.S. skall därför beskattas för ersättningarna från L:s Slakteri AB. Som skattemyndigheten anför bör vid sådant förhållande B.S. inte beskattas för vad han uppburit i lön från AB Nældens Träindustri.

B.S. får till följd av det anförda anses ha utfört arbetet som verkställande direktör på sin vanliga verksamhetsort. Avdraget för ökade levnadskostnader bör därför enligt skattemyndighetens yrkande begränsas till 1500 kr.

Vi ändrar länsrättens och kammarrättens domar och bestämmer B.S:s taxeringar i enlighet med det anförda.

Föredraget 1993-02-24, föredragande Belfrage,

målnummer 3044-1989 och 3045-1989

Sökord: Fåmansföretag - fråga huruvida ersättning till ägare av fåmansbolag som utfört tjänster åt annat aktiebolag såsom s.k. företagsdoktor skulle beskattas hos fåmansbolaget eller hos ägaren personligen; Handelsbolag; Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av rörelse - fråga huruvida ersättning till ägare av fåmansbolag som utfört tjänster åt annat aktiebolag såsom s.k. företagsdoktor skulle beskattas hos fåmansbolaget eller hos ägaren personligen; Inkomst av tjänst - fråga huruvida ersättning till ägare av fåmansbolag som utfört tjänster åt annat aktiebolag såsom s.k.

företagsdoktor skulle beskattas hos fåmansbolaget eller hos ägaren personligen

Litteratur: SOU 1975:1 s. 691-694 och 721-725
SOU 1975:54, s. 63-66, Skattenytt 1969, s. 575-595
Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, s. 41-47
