

Medhjälpare — gemensam verksamhet

Av jur kand Staffan Seth

Fram till och med 1976 års taxering gällde den s k faktiska sambeskattningen. En gift person som drev jordbruk eller rörelse tillsammans med make hade inte rätt till avdrag för värdet av den andres arbetsinsats. Den av makarna som stod för verksamheten beskattades för hela nettointäkten även om denna var resultat av bådass arbetsinsats.

Genom riksdagsbeslut 1976 upphävdes från och med 1977 års taxering den faktiska sambeskattningen. Två nya regelsystem infördes genom att sambeskattningen avvecklades och genom att reglerna om fåmansföretag infördes. Reglerna skiljer sig åt och terminologin stämmer inte riktigt mellan enskild firma, jordbruk och fåmansföretag. Av pedagogiska skäl används trots detta samma begrepp för de olika fallen fortsättningsvis. Reglerna innehåller två typfall nämligen gemensam verksamhet och medhjälparfall. I det första fallet anses makarna driva rörelsen eller jordbruket tillsammans och de har då rätt att fördela inkomster eller förluster lika sig emellan eller efter avtal. I medhjälparfallet däremot anses den ene maken vara företagsledare och den andre skall ha ersättning efter utfört arbete. Om underskott uppkommer kan endast företagsledaren utnyttja eventuellt förlustavdrag.

Dessa regler tillkom i samband med fåmansföretagslagstiftningen och är samordnad med dessa bestämmelser. De skall tillämpas i enskild fima, handelsbolag och aktiebolag. I aktiebolags- och handelsbolagsfallen finns de särskilda reglerna om fåmansföretag med det speciella företagsledarbegreppet.

Reglerna har i stort fungerat friktionsfritt och några större problem har inte uppenbarats i gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälparfall. Regeringsrätten har i en den 30 december 1980 avkunnad dom angående makarna Harry och Ulla Ekström för första gången prövat gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälparfall. Då domen är den första i sitt slag och då utgången för mången småföretagare kan te sig förbryllande skall delar av förarbetena genomgå innan målet presenterats.

Departementschefen anförde i två propositioner

I 1975/76:79 sid 73 anför departementschefen:

”Den som till följd av eget eller närstående personers aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget kommer i det följande att kallas företagsledare. Den omständigheten att en familj genom sitt aktie- eller andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför inte automatiskt att varje familjemedlem räknas som företagsledare. För att en person skall anses som företagsledare bör regelmässigt krävas att han är anställd eller styrelseledamot i företaget. Att som regel endast en av familjemedlemmarna bör anses som företagsledare har dock i praktiken inte så stor betydelse.”

I 1975/76:77 angående avveckling av s k faktisk sambeskattnings anfördes:

”Avgörande för gränsdragningen skall vara att den ene maken framstår som den egentlige företagaren. Är så fallet föreligger ett medhjälpfall. Den omständigheten att båda makarna äger del i förvärvskällan medför inte att gemensam verksamhet skall anses vara för handen. Om nämligen den ena maken med hänsyn till sin arbetsinsats, företagsledning, utbildning m m är den som i realiteten står för verksamheten, bör han trots den delade äganderätten vid beskattning kunna anses ensam driva verksamheten och andra maken behandlas som medhjälpare. Sådana regler är enligt utredningen nödvändiga för att man inte skall öppna möjligheter för makarna att genom en så pass enkel åtgärd som en uppdelning av äganderätten sätta begränsningsreglerna för medhjälpfall ur spel. — Gränsen mellan medhjälpfall och gemensam verksamhet får enligt utredningen bestämmas med hänsyn till en rad faktorer. Av betydelse är makarnas arbetsinsatser. För verksamhet som går ut på att tillhandahålla specialiserade tjänster (läkare, arkitekt, konsult m fl) bör det ha avgörande betydelse om en eller båda makarna utför dessa tjänster. Särskilt avseende måste också fästas vid om en eller båda makarna svarar för företagsledningen, den ekonomiska planeringen m m. Viktigt är också vem som utåt — dvs gentemot leverantörer, kunder m fl, företräder verksamheten. I det fall då det krävs att den som utför den huvudsakliga verksamheten har särskild kompetens, specialistutbildning, legitimation eller dylikt ligger det i linje med det nyss anförda att fästa avgörande vikt vid om en eller båda makarna uppfyller detta krav. I förhållande till arbetsinsatser, kompetens m m bör däremot regelmässigt kapitalinsatsen tillmätas underordnad betydelse. Även andra faktorer bör kunna påverka bedömningen bland annat förhållande av mer formell juridisk natur. I vissa fall kan det vara befogat att ta hänsyn till vem av makarna som är registrerad som firmainnehavare. Vidare kan det beträffande makar som driver jordbruk på arrenderad fastighet ha betydelse om en eller båda formellt innehar arrenderätten.”

Riksskatteverkets anvisningar och handledning

I Dt 1976:35 angående fåmansföretag anges att ”företagsledare i fåmansföretag är den eller de som till följd av eget eller närstående persons aktie- eller andelsinnehav eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget. Inflytande skall således i första hand vara grundat på ägarintresset. Dessutom skall inflytandet grundas på vederbörandes ställning, arbetsuppgifter eller andra genom avtal eller på annan liknande grund tillagda befogenheter i företaget. Att en familj genom sitt aktie- och andelsinnehav har ett väsentligt inflytande i företaget medför i och för sig inte att varje familjemedlem alltid skall räknas som företagsledare. Normalt bör endast den familjemedlem som är verksam och som har inflytelserik ställning i företaget anses som företagsledare. Detta innebär således att det förhållandet att den skattskyldige är anställd eller styrelseledamot inte alltid medför att han också har företagsledande ställning.”

Beträffande gränsdragningen mellan medhjälpande make eller företagsledare anför: ” Vid bedömningen av om en eller båda makarna är företagsledare bör bland annat beaktas verksamhetens art, makarnas arbetsuppgifter i företaget, deras eventuella övriga arbetsuppgifter samt den utbildning makarna har och som är relevant med hänsyn till arbetsuppgifterna i företaget. Där- emot saknar normalt i detta avseende ägarintressets fördelning mellan makar- na betydelse. Om företaget bildats av den ene maken och i första hand drivs av denna och verksamheten kan anses vara direkt beroende av dennes arbets- insats och särskilda kvalifikationer, bör i allmänhet den andre maken räknas som medhjälpande make. I andra fall bör under ovan angivna förutsättningar båda makarna anses som företagsledare om de har sin huvudsakliga verksam- het förlagd till företaget.”

I *Di 1976:42* angående uppdelning av inkomst av jordbruk eller rörelse samt beskattning av lön från fåmansföretag anför bland annat ”om makarna med hänsyn till arbetsuppgifter, utbildning m m har jämförlig ställning i verksam- heten anses denna gemensamt bedriven (gemensam verksamhet)”.

I *Handledning för rörelse och jordbruksbeskattning 1981* sid 207 uppges, att om båda makarna arbetar i företaget och ingen av dem har en ledande ställning i förhållande till den andre anses verksamheten bedriven av makarna gemensamt. ”Om två makar tillsammans driver en rörelse eller ett jordbruk och arbetar i ungefär samma omfattning, föreligger normalt gemensam verk- samhet, i synnerhet om de äger lika stor del av rörelsen eller jordbruket och har samma ekonomiska ansvar. Däremot bör gemensam verksamhet inte an- ses föreligga i sådana fall där en av makarna svarar för rörelseverksamheten som sådan t ex bedrivande av taxirörelse, byggnadsverksamhet eller konsult- verksamhet, medan den andre maken svarar för kontorsarbetet, även om bå- da äger del i förvärvskällan”.

Regeringsrättens dom

Domen avser makarna Harry och Ulla Ekström som ägde hälften vardera av aktierna i Centrumhallen i Simrishamn AB. Makarna arbetade båda som heltidsanställda i bolaget som hade en omsättning om 5,6 miljoner kronor 1976. I självdeklaration 1977 redovisade makarna Ekström vid beräkning av inkomst av tjänst kontant lön från bolaget med 167 000 resp 164 998 kronor. Länskatte- rätt och kammarrätt ansåg att Harry Ekström var ensam företags- ledare och att hustrun ”med hänsyn till att hon haft vissa företagsledande funktioner” hade rätt till en marknadsmässig lön om 80 000 kronor. Harry Ekström beskattades för återstoden.

Sedan regeringsrätten meddelat prövningstillstånd anfördes i domen: ”Centrumhallen i Simrishamn Aktiebolag driver detaljhandel med livsmedel i Simrishamn. Omsättningen uppgick 1976 till 5,6 miljoner kronor. Bolaget har

ett tiotal anställda. Harry Ekström och Ulla Ekström arbetar båda som heltidsanställda i företaget. Bolaget ägs till lika delar av makarna och är alltså ett s k fåmansföretag. Styrelsen utgörs av Harry Ekström med Ulla Ekström som suppleant. Verkställande direktör finns inte.

Ett företag av den art och omfattning varom här är fråga får anses ställa relativt stora krav på företagsledning. Harry Ekström, som i egenskap av styrelse svarar för bolagets organisation och förvaltning, är att anse som företagsledare enligt 35 § 1 a mom kommunalskattelagen. Ulla Ekström har uppgivit att hon startade företaget för mer än tjugofem år sedan och att hon numera svarar för kassan i företaget och dess avdelningar för konfektyr och kemisk- tekniska varor samt att hon tillsammans med Harry Ekström ombesörjer uppläggning av marknadsföring, aktiviteter och övrig planering. Närmare uppgifter om de åligganden som i sistnämnda hänseende ankommer på henne har ej lämnats. Vad som framkommit i målet kan inte anses ge vi handen att hon i fråga om företagets planläggning och löpande förvaltning har uppgifter som är jämförbara med Harry Ekströms. Det förhållande att hon har startat företaget och är utbildad i branschen medför ej annan bedömning.

Ulla Ekström skall därför beskattas såsom medhjälpande make för vad som motsvarar marknadsmässig lön under det återstoden av den till henne utbetalade ersättningen tages till beskattning hos Harry Ekström.”

En ledamot var av skiljaktig mening och anförde bland annat: ”Båda makarna tecknar bolagets firma var för sig. Makarna Ekström har vidare uppgivit. Verksamheten startades för 25 år sedan av Ulla Ekström. Ett år senare blev Harry Ekström delägare. Alltsedan dess har makarna arbetat tillsammans och gemensamt drivit upp olika butiker. Ingen av makarna har annan utbildning än folkskola. De arbetar båda på heltid i företaget. Ulla Ekström är chef för personalen i kassaavdelningen och arbetar också själv i kassan. Vidare svarar hon helt för Konfektyravdelningen och avdelningen för kemisk-tekniska varor. Harry Ekström svarar för övriga avdelningar, kontorsarbetet och övrig personal. Makarna sköter gemensamt marknadsföring, aktiviteter av olika slag och övrig planering. De delar de företagsledande uppgifterna med varandra. När Harry Ekström är engagerad av uppdrag utanför bolaget, vilket förekommit 26 dagar per år, eller är sjuk, svarar Ulla Ekström ensam för affären.

Av vad sålunda upptagits framgår att båda makarna Ekström haft sin huvudsakliga verksamhet förlagd till företaget. Makarnas icke vederlagda uppgift att de tagit i stort sett lika stor del i företagets skötsel vinner stöd av omständigheterna och får tagas för god. Med hänsyn härtill och till vad i övrigt förekommit i målet finner jag att båda makarna är att anse som företagsledare i företaget. De skall därför var och en beskattas för den lön de erhållit från bolaget.”

Avslutande sympunkter

Makarna Ekström har under tjugofem år drivit verksamheten som startats av Ulla Ekström. De har samma utbildning och samma bakgrund och det är troligt att de levt tillsammans i och för detta företag under alla år. Som de flesta småföretagare lär de fatta beslut om marknadsinriktning, nyanställningar o s v i lika stor utsträckning vid köksbordet som på kontoret. Det är väsentligt att ha i minnet att småföretagare inte har ett "9—5 arbete" utan att de hela tiden lever med och för sitt företag. Båda har också tecknat företagets firma.

Utåt sett ligger skillnaden i att mannen är styrelse och hustru suppleant. Detta är emellertid endast en formell uppdelning. Av slentrian är det ofta mannen som står som styrelse eller som lagfaren ägare och detta faktum skall enligt förarbetena heller inte tillmätas någon större betydelse. I regeringsrättens dom anges att "Harry Ekström som i egenskap av styrelse svarar för bolagets organisation och förvaltning är att anse som företagsledare enligt 35 § 1 a mom kommunalskattelagen. Ulla Ekström har uppgivit att hon startade företaget för mer än tjugofem år sedan och att hon numera svarar för konfektyr och kemisk-tekniska varor samt att hon tillsammans med Harry Ekström ombesörjer uppläggning och marknadsföring, aktiviteter och övrig planering. Närmare uppgifter om de åligganden som i sistnämnda hänseende ankommer på henne har ej lämnats. Vad som framkommit i målet kan inte anses ge vid handen att hon ifråga om företagets planläggning och löpande förvaltning har uppgifter som är jämförbara med Harry Ekströms." Det förefaller som om Ulla Ekströms formella verksamhetsområde anses mindre fint än mannens. Man kan fråga sig om utgången blivit densamma om Ulla Ekström formellt utgjort styrelse. En jämförelse mellan den skiljaktiga meningen och majoritetens uppfattning ger närmast vid handen att majoriteten ansett hustrun ha bevisbördan medan reservanten ansett att det allmänna har bevisbördan för att det inte är gemensam verksamhet i detta fall. Annorlunda uttryckt kan man säga att bevisningen inte räckte till för majoriteten men väl för reservanten.

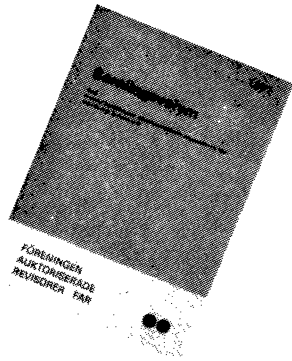
Eftersom makarna helt naturligt själva bestämmer över arbetsuppdelningen och hur denna uppdelning presenteras i ett mål av detta slag bör säkerligen utgången i målet inte hårdas. Förhoppningsvis skall domen inte tolkas på sådant sätt att mannen primärt skall anses vara företagsledare. Denna dom skall säkerligen tolkas restriktivt. Troligen gavs prövningstillstånd på grund av att det var första målet i sitt slag och då frågan som sådan är av ren utredningskaraktär säger det egentligen ingenting om en annan konstellation. Varje enskilt fall måste bedömas för sig och om ett par makar kan visa att de delar lika på beslutanderätten och i övrigt uppfyller kraven för gemensam verksamhet bör de även i fortsättningen anses driva sådan verksamhet.

Från fiskalt håll åberopas ibland regeringsrättsdomar i utredningsmål som prejudicerande, i andra fall på grund av att prövningstillstånd meddelats. En-

ligt den s k pärlbandsprincipen går det inte att göra sådana tolkningar innan det finns en serie rättsfall som ger en allsidig belysning. Först då det aktuella rättsområdet är kringgärdat av rättsfall kan domarna anses ge stöd för en eller annan uppfattning. I väntan på en sådan målserie bör detta fall tolkas varsam.

Jämställdhetsombudsmannen och Fredrika Bremerförbundet kan i och för sig inte påverka regeringsrättens domar men det är väl troligt att de kommer att ägna denna dom en viss eftertanke.

Riksskatteverket har den 23 april 1981 beslutat om information om beskattningskonsekvenser av depositionleasing. Denna information kommer att publiceras i meddelandeserien som RSV Dt 1981:13.



Nu finns allt samlat!

Aktiebolagslagen. Aktiebolagsförordningen. Föreningslagen (delar om redovisning och revision). Lag om handelsbolag och enkla bolag. Bokföringslagen. Lag om redovisning i vissa företag. Bokföringsnämndens anvisningar. Bestämmelser om auktorisation och godkännande som revisor. Kommerskollegiums regler och anvisningar för revision. m m

Alla dessa bestämmelser, rekommendationer, uttalanden etc om redovisning och revision finns intagna i FARs SAMLINGSVOLYM 1981.

Samlingsvolymen, som utkommer årligen, kostar endast 25:- exkl moms, expeditionsavgift och porto. Den kan beställas på nedanstående talong.

Ja, jag beställer ex av FARs Samlingsvolym 1981 à 25:- exkl moms, exp avgift och porto

Namn

Företag

Adress

Postadress

Auktoriserade Revisorers Serviceaktiebolag ARS
Box 5616, 114 86 Stockholm