Regeringsrätten

Rättsfall

Ersättning till konsultbolag — inkomst för bolaget eller för konsulten personligen? Tillika fråga om tillämpning av 105 § 1 mom TL.

Besvär av A angående inkomsttaxering 1974.

Beträffande sakförhållandena i målet kan till en början hänvisas till följande i RR:s dom i målet lämnade redogörelse: A ägde samtliga aktier i i A:s Rationaliseringsbyrå Aktiebolag (i fortsättningen benämnd byrån) med säte i Göteborg, där A och hans familj var bosatta. Från det byrån registrerades den 2 sept 1970 till och med juni 1974 hade byrån ett flertal konsultuppdrag avseende arbetsstudier och produktionsplanering för AB Electrolux i Motala. Uppdragen omfattade tidsperioder om en till sex månader och utfördes vid bolagets fabrik i Motala. Avtalen med Electrolux träffades efter anbud och uppdragen skulle utföras av A personligen. Något anställningsförhållande förelåg inte mellan A och Electrolux. Han abetade helt självständigt i förhållande till detta bolag, tillhandahöll egna arbetsredskap och bestämde själv tidsåtgången för uppdragen. De av byrån fakturerade ersättningarna för konsultuppdragen var baserade på viss timersättning som inkluderade rese- och traktamentskostnader. Under 1973 hade byrån på grund av uppdragen för Electrolux tvingats avböja anbud från andra uppdragsgivare. Från och med mars 1974 var ytterligare en person anställd av byrån för konsultuppdragen och under andra halvåret 1974 hade byrån även uppdrag för A:s tidigare arbetsgivare. Under 1975 och 1976 hade byrån tre uppdragsgivare. A:s hustru var sedan 1970 anställd av byrån för telefonpassning och renskrivning av promemorior som upprättats med anledning av uppdragen. — 1973 erhöll byrån ersättningar från Electrolux för utförda konsultuppdrag med 68 093 kr. Samma år utbetalade byrån till A lön med 20 144 kr samt rese- och traktamentsersättningar med sammanlagt 27 535 kr och till hustrun lön med 7 800 kr.

I 1974 års deklaration redovisade A i förvärvskällan tjänst lön från byrån om 20 144 kr jämte rese- och traktamentsersättningar om 13 926 kr resp 13 609 kr samt yrkade avdrag för resor och ökade levnadskostnader med motsvarande belopp. Hustrun redovisade i sin deklaration 1974 lön från byrån om 7 800 kr.

TN godkände hustruns deklaration. Däremot fann nämnden efter granskning av byråns lönekostnader att A borde påföras ytterligare 6 779 kr. Vidare vägrade nämnden honom avdrag för ökade levnadskostnader samt reducerade yrkat avdrag för resor till 6 000 kr motsvarande kostnader för en hemresa i veckan mellan Motala och Göteborg med tåg. Som motiv till avdragsbegränsningen anförde nämnden att byrån, med hänsyn till att den alltsedan tillkomsten endast haft en uppdragsgivare, Electrolux i Motala, bort förlägga sin verksamhet dit.

I besvär hos LSR yrkade A att bli taxerad i enlighet med sin deklaration.

TI avstyrkte bifall till besvären samt yrkade för egen del att A skulle eftertaxeras för 10 820 kr taxerad inkomst, med en beskattningsbar inkomst av 12 200 kr och att hustruns taxeringar skulle undanröjas. Till stöd för sin talan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:35

anförde TI, efter ha hänvisat till promemoria över verkställd taxerigsrevision av byrån och redogjort för däri upplysta sakförhållanden: Electrolux måste uppfattas som A:s huvudarbetsgivare. De inkomster som byrån från Electrolux under år 1973, 68 093 kr, borde därför anses ha tillfallit A som inkomst av tjänst. Hustrun hade från byrån uppburit lön med 7 800 kr under år 1973. Då arbetet uteslutande utförts av A torde han böra beskattas för hela inkomsten.

TI anförde vidare: Det hade framkommit att vid byråns bokslut år 1972 bokförts ett tantiem på 6 785 kr. Då detta tantiem fick anses ha kommit A tillgodo under år 1973 borde detta belopp upptas till beskattning hos A vid 1974 års taxering. — Av vad tidigare anförts framgick att A under tiden sept 1970 — sept 1974 haft sin arbetsplats i Motala. Motala borde därför anses vara hans ordinarie verksamhetsort. A hade hela tiden haft sin familjebostad i Göteborg. Numera hade emellertid framkommit att den övriga familjen på grund av en dotters sjukdom och behov av specialistvård ej kunnat medflytta till Motala. A borde därför medges avdrag för dubbel bosättning. Härvid borde avdrag för hyreskostnad medges med 400 kr per månad, d v s med totalt 4 800 kr. För kostfördyring m m borde avdrag medges med 20 kr per dag under 240 dagar, d v s med 4 800 kr. Avdrag för dubbel bosättning borde således medges med 9 600 kr. Avdrag för hemresor borde medges för två resor per månad med billigaste färdmedel, d v s tåg. A syntes härvid väl tillgodosedd med det av TN medgivna avdraget 6 000 kr.

LSR yttrade: Med hänsyn till vad som framkommit vid företagen taxeringsrevision, därvid särskilt beaktats att byrån synes under åren 1970—1974 endast haft uppdrag hos Electrolux, Motala, att uppdragen utförts på uppdragsgivarens kontor i Motala samt att arvodet baserats på timersättning, finner LSR att ersättningen på 68 093 kr som Electrolux 1973 utgivit till byrån skall upptagas till beskattning hos A i förvärvskällan tjänst.

LSR fortsatte: Byrån synes ej ha haft inkomster utöver ersättningen från Electrolux. LSR har funnit att ersättningen utgör tjänsteinkomst för A. Sådana skall upptas till beskattning enligt kontantprincipen. Det har ej visats att A under beskattningsåret 1973 uppburit tjänsteinkomster utöver nämnda 68 093 kr. Med hänsyn till vad sålunda anförts finner LSR att TI:s yrkande om att A skall beskattas för tantiem från sitt bolag med 6 785 kr ej bör bifallas. — Med hänsyn till att A tjänstgjort i Motala under tiden 1970—1973 måste Motala anses vara hans vanliga verksamhetsort. — På av TI anförda skäl finner LSR skäligt att medge avdrag för ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning med 9 600 kr. — LSR finner vidare att A får anses väl tillgodosedd med av TN medgivet avdrag med 6 000 kr för kostnader för hemresor. — I följd av LSR bedömning bör A:s inkomst av tjänst beräknas till (68 093 — 9 600 — 6 000 =) 52 493 kr. — LSR finner att A genom att ej i deklarationen redovisa av Electrolux utgiven ersättning i förvärvskällan tjänst lämnat sådan oriktig uppgift att förutsättning föreligger att påföra honom eftertaxering.

LSR beslutar att lämna A:s besvär utan bifall samt påföra honom eftertaxering för taxeringsåret 1974 för inkomst av tjänst med en till statlig och kommunal inkomstskatt taxerad inkomst av 4 040 kr med en beskattningsbar inkomst vid vardera taxeringen av 4 900 kr. — I konsekvens härmed beslutar LSR undanröja hustrun åsatta taxeringar.

I besvär hos KR yrkade A undanröjande av eftertaxeringen och sådan ändring av inkomsttaxeringen att hans inkomst skulle beräknas till 20 144 kr, motsvarande vad han under 1973 kontant uppburit som lön i egenskap av anställd hos byrån.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:35

KR i Gbg biföll inte A:s besvär rörande hans inkomsttaxering 1974 och yttrade: För att A skall kunna anses ha varit anställd hos byrån och i sådan egenskap under 1973 ha uppburit sin inkomst som konsult från denna krävs att byrån självständigt bedrivit rörelse. Härvidlag är för bedömningen av betydelse vad som framkommit om hur verksamheten faktiskt bedrivits, exempelvis om denna framstår som självständig i förhållanden till uppdragsgivaren och bedrivits i rörelseform, om byrån endast haft en eller ett fåtal uppdragsgivare eller om dessa varit flera, om verksamheten varaktigt utförts på samma arbetsplats, om denna arbetsplats varit belägen i uppdragsgivarens lokaler, om arbetet utförts av A ensam eller även av annan anställd hos byrån och om uppdraget inneburit att arbete av någon omfattning inte kunnat utföras åt annan uppdragsgivare. — Av vad som framkommit vid muntlig förhandling och av handlingarna i målet framgår bl a följande (här uteslutes en redogörelse för de sakförhållanden som redan redovisats inledningsvis): A har hävdat att byrån under 1973 och större delen av 1974 inte haft möjlighet att åta sig arbete hos andra uppdragsgivare än Electrolux men att kontakt hållit med andra kunder. A har vidare uppgivit att han arbetat helt självständigt i förhållande till Electrolux, som ej heller tillhandahållit honom material och verktyg. För sitt utförande har uppdragen, förutom den sakkunskap A har, krävt endast penna, papper och mtm-klocka. — Vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet framstår den konsultverksamhet som A utövat hos Electrolux under 1973 inte som tillräckligt självständig gentemot Electrolux för att byrån skall kunna godtas som A:s arbetsgivare och som uppdragstagare. De inkomster från Electrolux som redovisats hos byrån är i stället att hänföra till inkomst av tjänst hos Electrolux för A personligen. För denna inkomst är A följaktligen skattskyldig. Tvist råder inte om storleken av vad som utbetalats från Electrolux. A:s besvär rörande inkomsttaxeringen år 1974 skall således ogillas.

KR tillade: LSR:s beslut har A vid beskattningen av denna inkomst emellertid även påförts efter taxering för 1974 för inkomst av tjänst. En prövning av denna eftertaxering ger vid handen att 1974 års taxeringsnämnd med ledning av de uppgifter A och byrån lämnat i sina deklarationer kunnat pröva om A bort redovisa den av Electrolux till byrån utgivna ersättningen som sin egen inkomst av tjänst. TN har sålunda i underrättelse om avvikelse från A:s deklaration anfört bl a att byrån alltsedan 1970 haft endast en uppdragsgivare, nämligen Electrolux. TN får därför anses ha tagit ställning till om A personligen bort taxeras för den ersättning som byrån redovisat som rörelseintäkt. Vid angivna förhållanden kan A inte anses ha lämnat sådan oriktig uppgift i sin deklaration att förutsättningar föreligger att eftertaxera honom. LSR:s beslut rörande eftertaxering av A skall därför undanröjas.

A vidhöll hos RR sin i KR förda talan.

RR yttrade, efter att ha redovisat de sakförhållanden som berörts inledningsvis: Omständigheterna i målet ger vid handen att den av A bedrivna konsultbyrån civilrättsligt är att betrakta som uppdragstagare i förhållande till Electrolux.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:35

I rättspraxis har hinder inte ansetts föreligga att — med verkan även i beskattningshänseende — driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform (jfr RÅ 1969 ref 19). I målet har inte bestritts att hustrun utfört arbete för byråns räkning i en omfattning som motsvarar den lön hon uppburit därifrån. Inte heller i övrigt föreligger skäl för antagande att anordningen med det av A bedrivna konsultbolaget som mellanhand för utbetalningen av arvode för hans arbetsinsatser tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen. På grund härav saknas anledning att beskatta A för större del av byråns inkomster än vad som under beskattningsåret överförts till honom som löneförmåner.

I enlighet härmed skall A beskattas i inkomstkällan tjänst för de löneförmåner om tillsammans 47 679 kr som han uppburit från byrån. Han är vidare berättigad till avdrag för resor och fördyrade levnadskostnader med numera ostridiga 15 600 kr. På grund härav nedsätter RR, med ändring av KR:s dom, A:s taxeringar till följande belopp (här uteslutna).

Med tillämpning av 105 § 1 mom första stycket sista punkten TL fastställer RR, med ändring av LSR:S beslut, TN:s beskattningsåtgärder beträffande hustrun. (RR föredr. 15.2; dom 8.3. 1983. En ledamot av RR (Mueller), som närmare utvecklade sin mening, ansåg att ersättningen från Electrolux skulle anses ha tillkommit byrån och att A följaktligen skulle taxeras för de inkomster som han haft från byrån och att han var berättigad till avdrag för beloppet 15 600 kr. Däremot ansåg han i motsats till majoriteten i RR att såsom 105 § TL utformats — det ej var möjligt att påföra hustrun taxering med stöd av detta lagrum.)

Anm.: Se RÅ 1969 ref 19 (Skattenytt 1969 s 608) och 1973 not 85; 1974 not A 2069; 1975 not Aa 210; RÅ80 1:26; RÅ81 1:17 samt SOU 1975:1, s 691 ff; SOU 1975:54, s 65 ff och Skattenytt 1969, s 575 ff (KGA Sandström).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:35

Goda Råd
kring företagets ekonomi och administration.

Ett företag behöver en Redovisningskonsult SRF.

En mycket stor grupp företag driver i dag sin verksamhet som handelsbolag eller enskild firma. Enligt lag behöver de ingen revisor. En revisor kan heller inte ägna sig åt redovisningsuppdrag i företagen och samtidigt fungera som revisor. Så när det heter "Skaffa dig en bra revisor" borde det egentligen heta "Skaffa dig en kompetent ekonomisk rådgivare".

700 över hela landet.

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF har i dag ca 700 ledamöter som sköter redovisningen åt ca 75.000 företag. Redovisningskonsulten SRF finns alltid nära företaget. God lokalkännedom och goda förbindelser med banker, försäkringsbolag, jurister och länsstyrelser kan ofta vara en tillgång för företagen.

Kompetens för kvalificerad rådgivning.

Redovisningskonsulten SRF kan erbjuda sina kunder kvalificerad ekonomisk rådgivning. Kurser, erfarenhetsutbyte och kontinuerlig information från förbundet gör att ledamöterna bibehåller sin höga yrkeskompetens.

Bakom sig har dessutom Redovisningskonsulten SRF ett kompetent kansli och fristående högt kvalificerade experter i skattefrågor, aktiebolagsrätt, allmän juridik, ADB m m.

Via förbundet prövas också alla sökanden som vill bli Redovisningskonsult SRF. Ett av kraven är 5 års praktisk erfarenhet av redovisningsverksamhet.



Om du vill veta mer om SRF, kontakta kansliet. Så sänder vi trycksaken Goda Råd.

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND

SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner.

Forbundsadress:
Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 FALUN Tfn 023-181 30

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:35