SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 11 1969

Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor

Med särskilt beaktande av enmansbolagen

Av jur. dr. K. G. A. Sandström

Innehållsöversikt:

Sid.
§ 1. Inledning 575
I. De fria yrkena 575
A. Vad som förstås med fritt yrke 575
B. Författningar som beröra vissa fria yrken 577
a) Lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. 577
b) Lagen om arbetsförmedling . 578
II. Enmansbolagen 579
A. Civilrättsliga regler 579
B. Skatterättens inställning 580
§ 2. Frågan, huruvida fritt yrke kan utövas av aktiebolag 581
I. Civilrättsliga synpunkter 581
A. Principdiskussion 581
B. Situationen ifråga om olika slag av fria yrken 582
a) Andra fria yrken än konstnärsyrken 582
b) Litterär eller konstnärlig verksamhet 584
c) Verksamhet som utövande konstnär 585
II. Skatterättsliga synpunkter 586
§ 3. Beskattningsfrågan i rättspraxis 588
I. Frågan, huruvida revisionsverksamhet utövats i aktiebolagsform 588
II. Frågan, huruvida skådespelares verksamhet utövats i aktiebolagsform 590
§ 4. Sammanfattning 595

Förkortningar: H. = Nytt Juridiskt Arkiv, Avd. I; NJA II = Nytt Juridiskt Arkiv, Avd II; R. = regeringsrättens årsbok.

§ 1. Inledning

I. *De fria yrkena*

A. Vad som förstås med fritt yrke

Fritt yrke är en av de former, varunder rörelse kan bedrivas. Beteckningen fritt yrke synes ha tillkommit i skatterättsliga sammanhang och ej äga burskap utanför skatterättens område. Den fullständigaste beskrivningen av vad därmed förstås har lämnats av kommunalskattekommittén i dess år 1924 avgivna betänkande.[1] Däri har angivits såsom utmärkande för fritt yrke att fråga är om en yrkesmässigt bedriven verksamhet som ej har karaktär av industri eller hantverk men som förutsätter speciell utbildning inom visst fack och

[1] Betänkande angående den kommunala beskattningen, del I, Stockholm 1924 (S.O.U. 1924: 53), sid. 70 (punkt 2 anv. till 32 §).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

där det väsentliga är vederbörandes egen personliga insats. Det är således närmast fråga om intellektuell verksamhet – ordet intellektuell då nyttjat i dess mest vidsträckta betydelse. Den ifrågavarande verksamheten drives ofta utan att däri nedlagts något kapital och utan anlitande av avlönad arbetskraft.

De fria yrkena kunna vara av olika slag. Man kan bland dem särskilja tre grupper. Till en grupp hör sådan verksamhet, där närmast är fråga om tillämpning av förvärvade kunskaper. Såsom exempel må nämnas enskilt bedriven verksamhet såsom läkare, tandläkare, advokat, arkitekt, ingenjör och revisor. En andra grupp av fria yrken utmärkes därav att fråga är om skapande verksamhet. Hit hör varje yrkesmässigt bedriven litterär eller konstnärlig verksamhet, d. v. s. verksamhet såsom författare, skulptör, målare, kompositör o. s. v. Till en tredje grupp får räknas all självständig verksamhet såsom s. k. utövande konstnär. Med utövande konstnär avses då den, som tolkar och levandegör ett litterärt eller konstnärligt verk; begreppet omfattar skådespelare, musiker, sångare, dirigenter, recitatörer och andra.[2] De sistnämnda två grupperna sammanfattas i fortsättningen under beteckningen konstnärsyrken.

I KL skall man emellertid förgäves söka efter flertalet av nu berörda fria yrken. 27 § KL, som närmare angiver vad som hänföres till rörelse, upptager av de ovan berörda grupperna endast yrkesmässigt bedriven litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, vartill dock även fogats vetenskaplig verksamhet.[3] Anledningen till denna styvmoderliga behandling av de fria yrkena synes vara att söka i en felredigering av 27 § i denna del,[4] och ingen tvekan råder därom att till rörelse i skattelagarnas mening hänföres även sådan verksamhet, som ovan räknats till första och tredje grupperna av de fria yrkena.

Kommunalskattekommittén angav såsom utmärkande för de fria yrkena att det väsentliga därvid var vederbörandes egen personliga insats. Kommittén har i annat sammanhang närmare utvecklat innebörden härav. I dess betänkande föreslogs att en särskild näringsskatt skulle införas, men från denna skatt undantogs vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig, av *enskild person* utövad verksamhet.[5] I motiveringen härtill uttalade kommittén att enligt dess mening måste en verksamhet för att kunna hänföras till fritt yrke vara av rent personlig art, så att om dylik verksamhet till äventyrs i något fall skulle drivas av bolag eller annan juridisk person, densamma vore att räkna som näring, därför näringsskatt skulle utgöras.[6]

Om utövningen av fritt yrke är av rent personlig art, innebär detta att verksamhetens utövare måste vara en fysisk person samt att verksamheten är oskiljaktigt förbunden med denne fysiske person och således ej kan överlåtas. Kommittén förutsatte emellertid att motsvarande verksamhet undantagsvis kunde utövas av bl. a. ett aktiebolag, men i dylikt fall ansåg kommittén att verksamheten ändrat karaktär och ej utgjorde fritt yrke utan rörelse av annat slag. Detta måste tydligen enligt kommit-

[2] NJA II. 1961, sid. 300.

[3] Sistnämnda tämligen sällsynta fall av fritt yrke upptages ej här till särskild behandling; därom torde gälla vad i fortsättningen sägs om litterär och konstnärlig verksamhet.

[4] Se härom *Sandström,* Om beskattning av inkomst av rörelse, Stockholm 1951, sid. 93 o. f.

[5] Betänkandet, sid. 9 (17 § 2 mom.) – Kurs här.

[6] Betänkandet, sid. 392.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

tens uppfattning gälla även när bolaget för sin verksamhet anställt en person, som förut bedrivit motsvarande verksamhet såsom fritt yrke.

Den föreslagna näringsskatten infördes emellertid icke, och följaktligen infördes ej heller det föreslagna stadgande, varom ovan varit tal. I KL angives således ej att fritt yrke kan utövas allenast av fysisk person. Härav kan dock ej utan vidare slutas att aktiebolag äro oförändrade att utöva de fria yrkena; frågan, om så är fallet påkallar en särskild utredning. Vad kommunalskattekommittén uttalat rörande de fria yrkenas karaktär förtjänar därvid uppmärksamhet även vid den avfattning, skattelagarna erhållit; det är dock kommitténs förslag som legat till grund för KL:s bestämmelse om de fria yrkena.

B. Författningar som beröra vissa fria yrken

a) *Lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk*

Med avseende å de fria konstnärsyrkena böra de bestämmelser uppmärksammas som meddelats i lagen den 30 december 1960 om upphovsrätt till litterära eller konstnärliga verk (upphovsrättslagen).

Däri givna bestämmelser om upphovsrätt ha betydelse vid utövandet av litterär eller konstnärlig verksamhet. Upphovsrätt tillkommer enligt 1 § sagda lag den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk.[7] Upphovsrätten innefattar, ehuru med vissa inskränkningar, uteslutande rätt att förfoga över verket genom att framställa exemplar därav och genom att göra det tillgängligt för allmänheten, 2 § upphovsrättslagen.

Enligt 27 § upphovsrättslagen må upphovsrätten helt eller delvis överlåtas. Dock har beträffande sådan överlåtelse viss begränsning skett. I princip skall således, trots överlåtelsen, upphovsmannen angivas i den omfattning och på det sätt god sed kräver, och verket må icke ändras så att upphovsmannens litterära eller konstnärliga anseende eller egenart kränkes; ej heller må verket efter överlåtelsen göras tillgängligt för allmänheten i sådan form eller i sådant sammanhang som är på angivet sätt kränkande för upphovsmannen. Det är här fråga om vad som kallats upphovsmannens ideella rätt, och denna sin rätt kan upphovsmannen med bindande verkan eftergiva endast såvitt angår en till art och omfattning begränsad användning av verket,[8] såsom då en författare överlåter rätten att använda ett verk för filminspelning.[9]

En överlåtelse av upphovsrätt avser väl oftast ett redan föreliggande verk men kan även avse rätt till framtida verk. Auktorsrättskommittén har sålunda uttalat att avtal om överlåtelse av framtida verk i vart fall stundom äga rättskraft. Å andra sidan har kommittén framhållit att avtal av sistnämnda slag i vissa fall kunna vara så stridande mot grunderna för upphovsrättslagen att de även utan uttryckligt stadgande böra anses som ogiltiga. Ett extremt sådant fall, uttalar kommittén, föreligger tydligen då någon för all framtid överlåter alla sina kommande verk[10] (”slavkontrakt”).

I upphovsrättslagen ha även meddelats bestämmelser som beröra de utövande konstnärerna, d. v. s. skådespelare, sångare och andra sådana yrkesutövare. Dessa ar-

[7] Ang. vad som förstås med ”verk”, se NJA II, 1961, sid. 12.

[8] 3 § upphovsrättslagen.
[9] Jfr NJA II, 1961, sid. 69.
[10] NJA II, 1961, sid. 213–214.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

tister förvärva visserligen icke någon upphovsrätt till sina rollskapelser eller andra framträdanden men de förvärva vad man kan kalla en reproduktionsrätt. I upphovsrättslagen, kap. 5, ha bestämmelser härom meddelats under rubriken "Vissa upphovsrätten närstående rättigheter". Där stadgas i 45 § att "en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk må icke utan hans samtycke upptagas på grammofonskiva, film eller annan anordning, genom vilken det kan återgivas, och ej heller utsändas i ljudradio eller television eller genom direkt överföring göras tillgängligt för allmänheten".

Den ifrågavarande reproduktionsrätten kan emellertid av konstnären överlåtas. Överlåtelsen kan avse även blivande framföranden, vilket alltså innebär att den, å vilken överlåtelsen sker, tillförsäkras rätten att reproducera framföranden som senare komma att äga rum. En sådan överlåtelse föreligger exempelvis då en skådespelare förbundit sig att medverka vid inspelning av en film.[11]

Med avseende å överlåtelse av reproduktionsrätt gälla samma bestämmelser som beträffande överlåtelse av upphovsrätt. På motsvarande sätt som i sistnämnda fall tillvaratages alltså den utövande konstnärens ideella rätt, och en överlåtelse av reproduktionsrätt är sålunda underkastad samma begränsningar som överlåtelse av upphovsrätt.

b) *Lagen om arbetsförmedling*

Lagen den 18 april 1935 om arbetsförmedling har även viss betydelse i förevarande sammanhang, nämligen såvitt gäller skådespelare m. fl. dylika utövande konstnärer och den inom deras yrkesområde bedrivna impressarieverksamheten.

En form av impressarieverksamhet har tidigare varit att impressarion hos sig mot avtalad lön anställt utövande konstnärer och sedan låtit dessa uppträda hos olika arrangörer, av vilka impressarion då uppburit ersättning härför. Dylik verksamhet har emellertid ansetts innebära en icke önskvärd form av arbetsförmedling[12] och torde ej längre förekomma sedan verksamheten inbegripits under bestämmelserna i lagen om arbetsförmedling; se 1 § andra stycket sagda lag.

Numera torde impressarieverksamhet bedrivas endast på det sätt att impressarion åtager sig att vara den ekonomiske ledaren av en eller flera konstnärers verksamhet. Impressarions uppgift plägar i dylika fall vara att skapa arbetstillfällen i det att han planlägger turnéer och förhandlar rörande engagement med förmedlingsbyråer och företag inom nöjesbranschen.

När en dylik impressario företräder en enda konstnär blir han, om impressarion är en fysisk person, närmast att anse som en hos konstnären anställd privatsekreterare. Därest i detta fall impressarion även bemyndigas att sluta avtal angående konstnärens engagement anses dock hans verksamhet, trots hans anställning hos konstnären, innebära förmedlingsverksamhet och hänföres under bestämmelserna i 1935 års omförmälda lag[13] med därav följande koncessionstvång.

I sistnämnda fall kan även avtalas att impressarion skall äga uppbära de medel, som inflyta å förmedlade engagement, mot att viss del därav utbetalas till konstnären. Impressarion blir därmed den, som admi-

[11] Jfr NJA II, 1961, sid. 302.

[12] Proposition 1942 : 123, sid. 6.
[13] Proposition 1942 : 123, sid. 7.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

nistrerar konstnärens inkomster. Anledningen till ett sådant arrangement kan vara konstnärens oförmåga att handskas med penningar, men naturligtvis kan arrangementet även ha andra orsaker. Ett dylikt arrangement medför dock icke någon ändring av impressarions ställning såsom anställd hos konstnären. Vad impressarion äger behålla av inflytande medel blir endast den form, vari hans avlöning på grund av anställningen utgår.

Intet hindrar att impressarieverksamheten bedrives av ett aktiebolag och detta även då verksamheten avser en enda konstnär; i sistnämnda fall föreligger ej sällan ett av konstnären ägt enmansbolag. Bolaget kan visserligen ej vara anställt hos konstnären men fullgör i stället ett av denne lämnat uppdrag. Även om bolaget äger uppbära och fördela inflytande medel föreligger alltjämt ett – visserligen mera omfattande – uppdragsförhållande. Skulle bolaget äga att ingå avtal rörande konstnärens engagement föreligger av bolaget bedriven arbetsförmedling.

II. *Enmansbolagen*

A. Civilrättsliga regler

Med enmansbolag förstås, såsom av namnet framgår, ett aktiebolag vars samtliga aktier disponeras av en enda fysisk person. Härvidlag göres ingen skillnad mellan sådana fall, då denne fysiske person direkt äger samtliga aktier, och sådana, då en del av aktierna nominellt ägas av andra personer men dessa endast äro bulvaner för den egentlige aktieägaren.[14] Dylika bulvanfall föreligga ofta då en eller annan aktie överförts å den egentlige aktieägarens hustru eller barn.

I nu gällande aktiebolagslag äro enmansbolagen godtagna. Visserligen skola stiftarna av ett aktiebolag städse vara tre, men sedan aktiebolaget bildats möter intet hinder att antalet aktieägare nedbringas till en.

Ett dylikt enmansbolag intager dock en egendomlig särställning, eftersom bolaget endast är en yttre form, varunder ensamdelägaren själv uppträder. Den faktiska identiteten mellan ensamdelägaren och hans bolag har även ansetts påkalla särskilda föreskrifter till skydd för bolagets borgenärer. Föreskrifterna avse dock alla bolag, varöver en aktieägare har ett bestämmande inflytande, och således ej blott enmansbolagen. När dylika fall äro för handen gälla enligt konkurslagen särskilda återvinningsregler, vilka för borgenärerna äro gynnsammare än vad eljest är händelsen.[15] Möjligheten att i bolagets konkurs göra gällande fordran å lön eller arvode har även inskränkts beträffande dylik aktieägare och hans närmaste anhöriga.[16] Dessutom har i 210 § aktiebolagslagen meddelats en bestämmelse enligt vilken skadeståndsskyldighet kan under vissa förhållanden drabba aktieägaren ifråga.

Härutöver har högsta domstolen intagit den ståndpunkten att, då ett bolag av förevarande slag försatts i konkurs, den ifrågavarande aktieägaren även när han arbetat för bolagets räkning förvägras sådan förmånsrätt, som enligt handelsbalken 17:4 tillkommer "betjänter och tjänstehjon", d. v. s. hos bolaget anställda personer.[17] Om anledningen härtill har högsta domstolen uttalat: "Grunden till att för-

[14] Jfr *Nial*, Aktiebolagsrättsliga studier, Stockholm 1935, sid. 70.

[15] 32 a § konkurslagen.

[16] 100 a § konkurslagen.

[17] H. 1934:493, H. 1936:129, H. 1938:492, H. 1963:51, – Förslag har framlagts om lagfästande av denna rättspraxis' ståndpunkt, se lagberedningen, Utsökningsrätt (S.O.U. 1969:5), sid. 10, 150.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

månsrätten förvägrats torde . . . hava varit att företaget ur praktisk och ekonomisk synpunkt egentligen varit att anse såsom aktieägarens eller dennes familjs eget, av honom ledda företag; det arbete en dylik aktieägare utför kan väsentligen anses såsom arbete icke för annans utan för egen räkning."[18] Inom doktrinen har ock uttalats att den dominerande aktieägaren i förevarande fall jämställts med eller räknats som egen företagare.[19]

Slutligen må anmärkas att i fråga om enmansbolag synes en fullständig boskillnad icke ernås mellan aktieägaren och bolaget. Som en följd av det här rådande bulvanförhållandet – bolaget är ju bulvan för ensamdelägaren, vilken i sin tur är huvudman gentemot bolaget-bulvanen – kan ensamdelägaren komma att personligen bli ansvarig för förpliktelser, som bolaget ådragit sig, i den mån desamma ej kunna av bolaget fullgöras.[20]

Beträffande enmansbolaget kan således sammanfattningsvis sägas, att denna bolagsform väl är av lagstiftaren godtagen men att därmed dock följer en särställning för ensamdelägaren. Denne kan bli föremål för återvinning i bolagets konkurs i större omfattning än som eljest är fallet och hans betalningsrätt i konkursen för lön eller arvode är begränsad. I konkursen förvägras han därjämte förmånsrätt för lönefordran, i det att han ej betraktas såsom hos bolaget anställd arbetstagare. Han kan ådraga sig en skadeståndsskyldighet, som saknar motsvarighet beträffande vanliga aktieägare. Han kan ej räkna med att fullt ut få åtnjuta den frihet från personligt ansvar för bolagets förpliktelser, som i andra fall tillkommer aktieägare.

B. Skatterättens inställning

I fråga om skatterättens inställning till enmansbolagen har uttalats, att rättspraxis endast under särskilda omständigheter och i mycket begränsad omfattning ansett sig kunna gå så långt att man "bryter igenom" enmansbolagets karaktär av självständig juridisk person och beskattar hos dess ägare vad som skett hos bolaget.[21] Härvidlag torde man dock kunna uttala sig än mera kategoriskt: Det torde i rättspraxis knappast ha förekommit att ensamdelägaren beskattats för vad som utgjort intäkt för bolaget. De försök härtill, som någon gång gjorts, ha icke stått sig vid regeringsrättens prövning.[22] Man har således vid beskattningsreglernas tillämpning – i motsats till vad fallet är vid den civilrättsliga bedömningen – helt accepterat enmansbolaget såsom en självständig och från ensamdelägaren fristående juridisk person.

Jämväl beträffande sådana fall, då ensamdelägaren utför arbete för bolagets räkning, synes man i skatterättsligt hänseende intaga en mera formbunden ståndpunkt än som skett i civilrättsliga sammanhang. Om ett giltigt anställningsavtal föreligger, synes vid beskattningen icke kunna ifrågakomma att vägra godtaga anställningsförhållandet allenast å den grund att fråga är om ensamdelägare i enmansbolag. Därest så skedde, skulle härav följa att ensam-

[18] H. 1951 : 210. – Jfr *Adlercreutz,* Arbetstagarbegreppet, Stockholm 1964, sid. 340, 366.
[19] *Schmidt,* Kollektiv arbetsrätt, Lund 1966, sid. 89.
[20] Jfr H. 1935 : 81, H. 1939 : 228, I och II, H. 1942 : 473, H. 1947 : 647. Se vidare *Grönfors,* Ställningsfullmakt och bulvanskap, Stockholm 1961, sid. 306 o. f.
[21] Regeringsrådet Hedfeldt i R. 1953, ref. 10 (sid. 40).
[22] Jfr R. 1936, not. 454–456 (återgivna i *Sandström,* Beskattningen vid aktieutdelning, Stockholm 1962, sid. 199), R. 1936, not. 722, GRS, R. 1961, not. 1632–1639.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

delägarens avlöning städse betraktades såsom av bolaget verkställd utdelning och så långt har man i detta fall icke velat gå.[23] Man har i rättspraxis stannat vid att, då avlöningen framstår som oskälig i förhållande till nedlagda arbetet, hänföra en del av det som avlöning betecknade beloppet till verkställd utdelning.[24] Man godtager således för skatterättens del att ett anställningsförhållande kan föreligga för ensamdelägaren i förhållande till det av honom ägda aktiebolaget.

Det kan måhända ifrågasättas, huruvida icke samma betraktelsesätt borde anläggas, då en utövande konstnär bildat ett enmansbolag och med detta träffat ett impressarieavtal men så utformat att konstnären enligt avtalet framstår såsom anställd hos bolaget-impressarion. Visserligen synes i dylikt fall ett skenavtal föreligga. I verkligheten är det ju bolaget, som fått i uppdrag att som impressario gå konstnären till handa, och därigenom uppkommer intet anställningsförhållande för konstnären. Emellertid kan regeringsrättens avgörande i ett nedan återgivet rättsfall[25] tyda på att regeringsrätten i dylika fall skulle anse att konstnären erhållit anställning hos bolaget trots att detta blott fungerar som konstnärens impressario.

§ 2. Frågan, huruvida fritt yrke kan utövas av aktiebolag

I. *Civilrättsliga synpunkter*

A. Principdiskussion

Då det gäller att avgöra om ett visst fritt yrke kan utövas av aktiebolag synes utgångspunkten böra bli, huruvida den verksamhet, som yrkets utövning innebär, är av rent personlig art eller ej. I så måtto kan anknytas till kommunalskattekommitténs förut återgivna uttalande. Är ett fritt yrke av rent personlig art, innebär detta, såsom tidigare uttalats, att yrkesutövaren måste vara en fysisk person och att yrkesutövningen är oskiljaktigt förbunden med denne fysiske person och således icke kan utövas av någon annan än denne. Därest så är fallet, blir beteckningen å det fria yrket egentligen endast en gemensam skylt varunder hänföras en mångfald sins emellan olika individuella prestationer av vilka var och en kan fullgöras av allenast en enda fysisk person. Det finnes då lika många särarter av det fria yrket som det finnes utövare därav.

Om förhållandet är det nu angivna kan det ifrågavarande fria yrket uppenbarligen ej utövas av ett aktiebolag; detta är ju uteslutet på grund av yrkets personliga karaktär. Däremot kan naturligtvis en utövare av detta yrke anställas hos bolaget, men detta innebär ej att bolaget därmed blir utövare av det fria yrke, den anställde förut bedrivit. Härför skulle i vart fall erfordras ett särskilt avtal om överlåtelse av yrkesutövningen, men med hänsyn till yrkets här avsedda karaktär skulle ett dylikt avtal i detta fall icke kunna effektueras. Anställningen som sådan innebär endast att vederbörande ställt sin speciella förmåga, sin speciella form av yrkesutövningen i bolagets tjänst genom en temporär upplåtelse, en "uthyrning" av rätten att tillgodogöra sig vederbörandes speciella förmåga. Slutar vederbörande sin anställning hos bolaget, har bolaget ingen möjlighet att i fortsättningen tillgodogöra sig dessa speciella prestationer.

Skulle det fria yrket ej ha nu angivna

[23] Se däremot i fråga om handelsbolag m. fl. den allmänna regeln i punkt 9 anv. till 32 § KL.
[24] Jfr *Sandström,* Beskattningen vid aktieutdelning, Stockholm 1962, sid. 191 o. f.
[25] Utslag den 16 april 1969, nedan sid. 592.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

personliga karaktär, kan däremot hinder icke möta för att yrket utövas av ett aktiebolag. Bolaget bör kunna begynna en ny verksamhet, bestående i yrkets utövning, eller övertaga en dylik verksamhet som tidigare bedrivits av annan. I sistnämnda fall kräves visserligen att yrkesutövningen i vederbörlig ordning överlåtits å bolaget men en sådan överlåtelse kan givetvis äga rum när yrket ej är av rent personlig art. Vilketdera fallet som än föreligger är det bolaget som självt utövar rörelsen, ehuru givetvis genom sina funktionärer och den hos bolaget anställda personalen.

I händelse bolaget övertager en dylik verksamhet, som tidigare bedrivits av en fysisk person, kan naturligtvis denne anställas hos bolaget, men detta är ingen förutsättning för att verksamheten skall kunna utövas genom bolagets försorg. Denna verksamhet kan av bolaget bedrivas med helt annan personal än förut och om den frie yrkesutövaren blivit anställd hos bolaget kan bolaget, därest vederbörande slutar sin anställning, ändock fortsätta att utöva samma yrke.

Nu kan visserligen sägas att ett personligt moment finnes i varje utövning av ett fritt yrke; den ene kan vara skickligare i sitt yrke än den andre. Detta är dock något som gäller alla yrken, ej blott fria sådana. Från dylika variationer i sättet för yrkets utövande måste rimligtvis bortses vid bedömandet av, om ett visst fritt yrke har rent personlig karaktär eller icke. Kan det ifrågavarande fria yrket på i huvudsak likartat sätt utövas av envar, som erhållit härför erforderlig utbildning, är yrket ej av rent personlig art. En sådan karaktär har yrket endast om yrket är så präglat av utövarens personliga egenart att detta personliga moment är det centrala i yrkesutövningen.

Det återstår då att söka avgöra, huru de olika slagen av fria yrken förhålla sig i här berörda avseenden.

B. Situationen ifråga om olika slag av fria yrken

a) *Andra fria yrken än konstnärsyrken*

Såsom utmärkande för ifrågavarande grupp av fria yrken – varå såsom exempel ovan anförts läkare, tandläkare, advokat, arkitekt, ingenjör och revisor – har tidigare angivits att därvid närmast är fråga om tillämpning av förvärvade kunskaper. Ifrågavarande fria yrken kunna således utövas av envar som förvärvat därför erforderliga kunskaper. Vid sådant förhållande kan hinder icke möta för ett aktiebolag att utöva verksamhet av förevarande slag,[26] därvid detta givetvis sker genom hos bolaget anställd och för ändamålet utbildad personal.

Med avseende å ett av de hithörande yrkena, revisorsyrket, har även lagberedningen intagit denna ståndpunkt. Beredningen föreslog nämligen på sin tid att till revisor i aktiebolag skulle kunna utses även aktiebolag, som drev revisionsverksamhet, och beredningen utgick således från den förutsättningen att ett aktiebolag kunde bedriva denna form av fritt yrke. Visserligen uteslöts denna föreslagna bestämmelse när 1944 års lag om aktiebolag tillkom men detta skedde endast å den grund att behov av dylik föreskrift ej framträtt.[27]

Ingenting hindrar att det bolag, som igångsätter eller övertager verksamhet av här avsett slag, är ett enmansbolag. I ett

[26] Naturligtvis under förutsättning att fråga ej är om sådant yrke, som icke får bedrivas i aktiebolagets form, på sätt fallet är med verksamhet som advokat enligt rättegångsbalken 8 : 4.

[27] NJA 1945 II, sid. 586, 587.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

nedan återgivet rättsfall[28] – däri frågan gällde huruvida revisionsverksamhet bedrivits genom enmansbolag – har jämväl högsta domstolen förklarat att hinder icke mötte att i bolagsform bedriva sådan verksamhet och därmed även accepterat att så kunde ske genom enmansbolag.

När fråga är om enmansbolag blir dock ofta svårt att avgöra i vad mån verksamheten bedrives av bolaget eller av ensamdelägaren personligen, d. v. s. att avgöra om ensamdelägaren vid verksamhetens utövande handlar å egna eller å bolagets vägnar. Särskilt blir detta händelsen då ensamdelägaren förut själv bedrivit den verksamhet som sedan uppgives vara överförd å enmansbolaget.

För att enmansbolaget skall anses ha övertagit en av ensamdelägaren bedriven verksamhet är naturligtvis icke tillräckligt att ett bolag bildats i uppgivet syfte att driva samma slag av verksamhet samt att bolaget i sina räkenskaper påföres inkomster och utgifter, avseende verksamheten. Därmed är på intet sätt ådagalagt att ensamdelägarens verksamhet överförts å bolaget. För att så skall ha skett måste krävas att – liksom eljest då fråga är om rörelses överförande å bolag – härå direkt inriktade åtgärder i vederbörlig ordning vidtagits. Någon anledning att beträffande enmansbolagen frångå detta krav föreligger icke. Snarare är i detta fall viktigare än eljest att sagda krav är uppfyllt med hänsyn till den risk för skentransaktioner som här ligger nära till hands.

Om den såsom fritt yrke bedrivna verksamheten har ett uppskattbart saluvärde, kan den naturligtvis överföras på bolaget såsom apportegendom, d. v. s. mot aktier i bolaget, eller överföras mot betalning annorledes än i aktier. Ofta saknar emellertid verksamheten ekonomiskt värde och kan följaktligen icke, om korrekta former iakttagas, på detta sätt överföras å bolaget. I dylika fall kan i stället avtalas, att delägaren skall överföra sin verksamhet å bolaget mot det att han hos bolaget erhåller avlönad anställning, eller ock kan verksamheten överföras å bolaget utan vederlag. Ett avtal rörande verksamhetens överförande å bolaget måste emellertid under alla förhållanden ha ingåtts för att en sådan överföring skall komma till stånd.

Ett dylikt avtal – liksom andra avtal, vilka avse förhållandet mellan ensamdelägaren och bolaget – kommer tydligen i regel att ingås mellan yrkesutövaren personligen, å ena sidan, och yrkesutövaren såsom representant och firmatecknare för bolaget, å andra sidan. Rörelseidkaren ingår således avtal med sig själv. Något hinder därför anses emellertid icke i detta fall förefinnas.[29]

Beträffande avtalets form är givetvis önskvärt att avtalet är skriftligen avfattat, något som för övrigt gäller alla avtal mellan delägaren och bolaget. Endast därigenom finnes möjlighet att tveklöst konstatera ej blott att ett avtal verkligen ingåtts utan även vad därigenom överenskommits. Även ett muntligt avtal kan dock tänkas, därest nämligen bolaget härvid företrädes av annan än ensamdelägaren. Om däremot ensamdelägaren är den som företräder bolaget, synes i allmänhet uteslutet att något muntligt avtal skulle kunna ingås mellan honom och bolaget. Vid ett skriftligt avtal framgår av firmateckningen, även om denna utförts av ensamdelägaren,

[28] H. 1963, B nr 21.

[29] Jfr *Nial*, Aktiebolagsrättsliga studier, Stockholm 1935, sid. 110, samt H. 1935 : 704 och R. 1961, not 1632.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

att bolaget såsom sådant varit representerat vid avtalets ingående och därigenom blivit bärare av vissa rättigheter och skyldigheter. Någon motsvarighet härtill kan i allmänhet icke förekomma, då ensamdelägaren representerar bolaget och skriftlig form icke nyttjats. I sådant fall synes i regel blott en ensidig viljeförklaring ha förelegat, vilken när som helst kan ryggas, och därigenom blir icke ensamdelägaren bunden vare sig gent emot bolaget eller i förhållande till tredje man. Dock torde även i dylikt fall ett avtal mellan yrkesutövaren och bolaget få presumeras föreligga, därest yrkesutövaren utåt demonstrerat bolagets övertagande av verksamheten, såsom då han med sina klienter överenskommit att dessa i fortsättningen skola anlita bolaget i stället för yrkesutövaren själv.

Sedan verksamheten i vederbörlig ordning överförts å bolaget måste ytterligare krävas att det är bolaget som i fortsättningen utövar verksamheten. Om så ej är fallet, har ingen verklig överlåtelse av verksamheten ägt rum utan blott en skentransaktion förevarit. Vad som skall krävas för att bolaget och icke ensamdelägaren skall anses utöva verksamheten kan ställa sig olika i olika fall. Tydligtvis måste i vart fall alla verksamheten berörande transaktioner – anbud, accepter, överenskommelser av olika slag – ske i bolagets namn. Fakturorna skola utställas i bolagets namn och likvider för verkställda prestationer måste inflyta till bolaget, t. ex. över dess postgirokonto, och tillfredsställande löpande bokföring måste i föreskriven ordning äga rum hos bolaget. Skulle vad sålunda sagts ej iakttagas utan t. ex. förekommande transaktioner ske i ensamdelägarens namn, synes därav närmast framgå att ingen verklig överlåtelse av rörelsen varit åsyftad.

b) *Litterär eller konstnärlig verksamhet*

Det är här fråga om verksamhet såsom författare, skulptör, målare, kompositör o. s. v.

Med avseende å detta slag av fritt yrke torde icke behöva närmare utvecklas att den litterära eller konstnärliga verksamheten i alldeles särskild grad är av rent personlig art. Verksamheten är oskiljaktigt förbunden med utövarens person och hans speciella skapande verksamhet kan icke utövas av någon annan. Det är således ej här – såsom i det ovan under a) behandlade fallet – fråga om en verksamhet som med vissa avvikelser kan utövas av varje därtill utbildad person. Verksamheten är i stället ett utslag av själva den egenartade skapande förmåga som utmärker den ifrågavarande författaren eller konstnären och som präglar hans alster. Det personliga momentet är här det centrala i verksamheten, ej blott en variation av ett för alla utövare av yrket gemensamt tema.

Det kan således aldrig vara tal om att en viss litterär eller konstnärlig verksamhet skulle kunna utövas genom ett aktiebolag, och någon överlåtelse av dylik verksamhet å ett bolag är följaktligen icke tänkbar. Vad som kan överlåtas å bolaget är endast upphovsrätten till redan producerade verk och, i den utsträckning detta får ske, till framtida verk, därvid även möjligheten till sådan överlåtelse är på förut angivet sätt begränsad så vitt gäller upphovsmannens idella rätt.[30]

Understundom kan författaren eller konstnären vara anställd hos den, å vilken upphovsrätten till framtida verk överlåtits. Så är t. ex. fallet, då en författare mot fast lön engageras vid ett tidningsföretag för att på bestämda tider leverera av ho-

[30] Jfr ovan § 1, I, B, a).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

nom författade artiklar[31] eller då en konstnär anställes mot avlöning såsom tecknare vid en reklambyrå. I dessa fall har författaren eller konstnären, i den utsträckning anställningsavtalet utvisar, överlåtit upphovsrätten till sina framtida alster[32] och i motsvarande omfattning upphört att vara självständig yrkesutövare. Icke desto mindre är det alltjämt författaren eller konstnären, vilken, ehuru nu såsom anställd, utövar den litterära eller konstnärliga verksamheten. Denna verksamhet utövas icke av det bolag, där han anställts. Bolaget bedriver i stället tidningsutgivning eller reklamverksamhet i samband med tillhandahållande av konstnärliga reklamteckningar.

I fråga om yrkesmässigt bedriven litterär eller konstnärlig verksamhet torde således kunna konstateras att det bör vara uteslutet att sådan verksamhet skulle kunna utövas av ett aktiebolag. Däremot kan upphovsrätt överlåtas å ett aktiebolag men en sådan överlåtelse innebär icke, även om den avser framtida verk, att själva den ifrågavarande verksamheten överlåtes.

c) *Verksamhet som utövande konstnär*

På sätt auktorsrättskommittén på sin tid uttalade[33] är här i viss mening fråga om konstnärliga prestationer, besläktade med dem som skyddas av upphovsrätten. För båda dessa fria yrken – den utövande konstnärens verksamhet och den litterära eller konstnärliga verksamheten – synes ock vara gemensamt att fråga är om en individuellt präglad verksamhet, som är oskiljaktigt förbunden med utövarens person. Ej heller beträffande den utövande konstnären är därför fråga om sådan verksamhet, som skulle i huvudsak oförändrad kunna utövas av en annan person. Även här är verksamheten ett utslag av konstnärens egenartade förmåga och även här är det personliga momentet det centrala i hans verksamhet.

Utgör således den utövande konstnärens egenart det karaktäristiska för hans konstnärliga verksamhet och det väsentliga däri, bör ej heller denna hans verksamhet kunna utövas av någon annan, lika litet som så är fallet med en författares eller skapande konstnärs verksamhet. En skådespelare t. ex. kan icke å annan överlåta sin personliga rollskapande förmåga.

Vid sådant förhållande bör vara uteslutet att konstnärens ifrågavarande, av hans egenart präglade verksamhet skulle kunna utövas av ett aktiebolag.

Däremot kan den utövande konstnären å ett aktiebolag överlåta den honom tillkommande reproduktionsrätten beträffande såväl tidigare som blivande framträdanden, ehuru denna möjlighet dock är begränsad så vitt gäller konstnärens ideella rätt.[34] Vidare kan han temporärt ställa sin speciella förmåga i annans tjänst, såsom då en skådespelare erhåller anställning vid ett teaterbolag eller ett filminspelningsbolag. Ett dylikt anställningsförhållande kan även vara sådant att däri ligger ett överlåtande av reproduktionsrätt; så är, såsom tidigare påpekats, förhållandet vid anställning hos ett filminspelningsföretag. Vilketdera som än är förhållandet innebär anställningen icke någon överlåtelse av skådespelarens rollskapande förmåga, och det bolag, varom fråga är, utövar icke skådespelarens fria yrke utan, som av det redan

[31] Jfr H. 1958 : 254 och *Adlercreutz*, Arbetstagarbegreppet, Stockholm 1964, sid. 330 not 86.
[32] Jfr NJA II, 1961, sid. 213.
[33] NJA II, 1961, sid. 295.
[34] Jfr ovan § 1, I, B, a).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

sagda framgår, teater- eller filminspelningsrörelse.

Konstnären kan även anlita ett bolag såsom impressario. I detta fall är emellertid icke fråga om överlåtelse av reproduktionsrätt och ej heller blir konstnären anställd hos bolaget-impressarion. Det är som tidigare framhållits blott fråga om ett av konstnären lämnat uppdrag och detta även om bolaget äger uppbära inflytande gager och därav utbetala överenskommen del till konstnären.

I samtliga nu berörda fall kan det ifrågavarande bolaget vara ett av konstnären ägt enmansbolag. Å detta bolag kan reproduktionsrätten överlåtas och bolaget kan även driva sådan verksamhet, vari konstnären själv medverkar. En skådespelare kan bilda ett av honom helägt bolag för drivande av teaterverksamhet och själv uppträda i denna verksamhet. Han kan även bilda ett enmansbolag i och för inspelning av filmer eller grammofonskivor och själv medverka vid inspelningen. I dessa fall kan dock skådespelaren näppeligen i civilrättsligt hänseende anses såsom anställd hos sitt enmansbolag även om avtal därom i vederbörlig ordning träffats. I vart fall anses så ej vara förhållandet då fråga är om förmånsrätt i konkurs.

Vidare kan det av konstnären ägda enmansbolaget ha till uppgift att verka som impressario för konstnären. En sådan anordning kan träffas i syfte att förhandlingar om konstnärens engagement skola kunna föras utan att konstnären därvid personligen framträder. Alltjämt gäller härvidlag att i så fall blott är fråga om ett av konstnären till bolaget lämnat uppdrag, icke om någon anställning av konstnären hos bolaget, och detta även därest bolaget äger uppbära och efter en eller annan grund – varöver dock konstnären i förevarande fall är ensambestämmande – fördela inflytande medel.

På vad sätt än förhållandet mellan den utövande konstnären och ett aktiebolag gestaltas – bolaget må sedan vara ett vanligt aktiebolag eller ett av konstnären helägt sådant – bör således vara uteslutet att detta bolag skulle kunna utöva konstnärens ifrågavarande verksamhet. Visserligen kan konstnärens reproduktionsrätt – med förut angiven begränsning – överlåtas å bolaget men därmed har icke någon överlåtelse skett av själva verksamheten såsom utövande konstnär.

II. *Skatterättsliga synpunkter*

Vid det skatterättsliga bedömandet av olika rättsförhållanden följer man givetvis civilrättens regler. Undantag härifrån förekomma dock men därvid torde genomgående vara fråga om fall, då ett sådant avsteg från civilrättsliga principer varit påkallat för att undvika en ur skatterättslig synpunkt icke önskvärd effekt.

Någon sådan anledning att avvika från den civilrättsliga inställningen lärer ej vara för handen när frågan gäller, huruvida fritt yrke kan utövas av aktiebolag. Man synes näppeligen kunna konstruera något fall, då en dylik avvikelse skulle här erfordras för undvikande av en icke önskvärd beskattningseffekt. Vid sådant förhållande borde man tillsynes även för skatterättens del utgå från vad ovan antagits vara den civilrättsliga uppfattningen i förevarande avseende, nämligen att annat fritt yrke än konstnärsyrke väl kan utövas av ett aktiebolag – och således även av ett enmansbolag – men att konstnärsyrken icke kunna utövas av aktiebolag.

Emellertid synes regeringsrätten enligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

dess uttalande i ett nedan återgivet mål,[35] avseende verksamhet såsom skådespelare, ha intagit den ståndpunkten att en skådespelares fria yrke kunde bedrivas i aktiebolagets form. För rättsfallet redogöres närmare i det följande men redan här må anmärkas att regeringsrätten däri utgått från att detta dess ståndpunktstagande stode i överensstämmelse med den civilrättsliga inställningen till samma spörsmål. Denna sistnämnda uppfattning lärer dock icke vara riktig, på sätt torde framgå av vad tidigare anförts. Med hänsyn härtill synes regeringsrättens uttalande icke kunna anses prejudicerande i förevarande avseende.

Den skatterättsliga betydelsen av frågan, huruvida ett aktiebolag kan utöva ett visst fritt yrke, får emellertid icke överskattas. För beskattningens vidkommande lärer vara av mindre vikt om ett aktiebolags inkomst anses härfluten av fritt yrke eller av annan rörelse. Bolagets skattskyldighet för inkomsten blir dock ytterst beroende på, om denna inkomst åtnjutits av bolaget eller icke. Har bolaget åtnjutit inkomsten, blir bolaget beskattat därför, vare sig inkomsten anses ha härrört av fritt yrke eller av annan verksamhet. I sista hand reduceras därför beskattningsfrågan till att avse, icke om bolaget bedrivit fritt yrke eller ej utan om den ifrågavarande inkomsten förvärvats eller icke förvärvats genom någon av bolaget bedriven verksamhet.

Detta visar sig särskilt i sådana fall, då ett aktiebolag anses ha övertagit visst fritt yrke som annan tidigare bedrivit. Även om yrket på detta sätt övertagits, följer därav icke utan vidare att bolaget i fortsättningen skall beskattas för inkomst av detta yrke. Härför kräves nämligen ej blott att bolaget övertagit det fria yrket utan även att bolaget därefter också utövat yrket så att dess inkomst verkligen härflutit av denna verksamhet. Beträffande frågan om så varit fallet eller om inkomsten i stället tillkommit den ursprunglige yrkesutövaren, kunna tvister uppstå. Framför allt är detta händelsen när den ursprunglige yrkesutövaren är ensamdelägare i det bolag som uppgives ha övertagit verksamheten.

Vad angår överlåtelse av fritt yrke å enmansbolag kan överlåtelsens giltighet – förutsatt att yrket över huvud taget kan överlåtas – icke ifrågasättas när densamma skett i vederbörlig skriftlig form. Har överlåtelsen skett muntligt och har bolaget därvid företrätts av annan än ensamdelägaren lärer överlåtelsen få även i skatterättsligt hänseende godtagas. Här måste dock krävas en klarläggande utredning om avtalets ingående och om dess innebörd. Där sådan ej förebringas, finnes anledning ifrågasätta om något bindande avtal verkligen ingåtts. Däremot måste även i skatterättsligt hänseende anses uteslutet att något bindande muntligt avtal kommit till stånd om bolaget ej företrätts av annan än ensamdelägaren själv och denne ej utåt demonstrerat att en överlåtelse ägt rum.

När ensamdelägaren gör gällande att viss inkomst åtnjutits av bolaget och icke av honom själv, sker detta regelrätt på så sätt, att inkomsten upptages i bolagets självdeklaration och icke redovisas i ensamdelägarens deklaration. Om anledning föreligger att ifrågasätta riktigheten härav, åligger det givetvis bolaget, resp. ensamdelägaren att förebringa erforderlig utredning till styrkande av uppgifternas riktighet.

Vad ovan sagts torde kunna i korthet sammanfattas sålunda: Annat fritt yrke än konstnärsyrke kan utövas även av ett

[35] Utslag den 16 april 1969, nedan sid. 592.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

aktiebolag. Så torde däremot icke vara fallet beträffande konstnärsyrkena; dock synes regeringsrätten i ett fall ha ansett en skådespelares yrke kunna utövas i aktiebolagets form. Den omständigheten att ett fritt yrke överlåtits å ett aktiebolag medför icke i och för sig att bolaget skall beskattas för inkomst av detta yrke utan härför kräves att bolaget även utövat yrket. Vid överlåtelse av fritt yrke å enmansbolag bör överlåtelsen ske skriftligen eller, om den sker muntligen, bolaget därvid företrädas av annan än ensamdelägaren eller ock överlåtelsen utåt demonstreras.

§ 3. Beskattningsfrågan i rättspraxis

På sätt nyss framhållits blir i beskattningshänseende avgörande icke så mycket om den av ett aktiebolag bedrivna verksamheten betecknas såsom ett fritt yrke utan om den inkomst, varom fråga är, verkligen härflutit ur någon av bolaget bedriven verksamhet. I det fåtal rättsfall, som föreligger, står ock denna fråga i förgrunden, ehuru tvisten egentligen avsett bolags möjlighet att utöva visst fritt yrke.

De föreliggande rättsfallen avse dels inkomst av revisionsverksamhet och dels inkomst av skådespelares verksamhet. I samtliga fall är fråga om ett av yrkesutövaren ägt enmansbolag. Något rättsfall angående inkomst av litterär eller konstnärlig verksamhet har icke noterats; det torde väl i dylikt fall aldrig ha ifrågasatts att författarens eller konstnärens verksamhet skulle kunna utövas av ett aktiebolag.

I. *Frågan, huruvida revisionsverksamhet utövats i aktiebolagsform*

Beträffande denna fråga föreligger en serie mål rörande en och samme skattskyldige, avseende eftertaxeringar för åren 1949–1953 och taxering år 1954. Då målen äro av likartad beskaffenhet, återgives här endast det mål som avser eftertaxering för år 1949.

G, som var revisor i Landsorganisationen, hade år 1947 förvärvat ett aktiebolag, vilket bolag den 28 december 1947 antog namnet Skandinavisk Fondförvaltning Aktiebolag. Så gott som samtliga aktier i bolaget tillhörde G, men aktier för några hundra kronor hade ”legat hos” hans hustru och hans moder. G synes ha varit ensam styrelseledamot i bolaget; i vart fall har han ensam undertecknat en den 1 mars 1953 dagtecknad förvaltningsberättelse rörande bolaget, vilken berättelse fogats vid den samma år för bolaget avgivna deklarationen. I fråga om bolagets ändamål finnes i handlingarna ingen annan upplysning än följande i sagda berättelse gjorda uttalande: ”Bolaget har till huvudsaklig uppgift att genom sin rörelse skapa medel för tryggandet av den verksamhet beträffande konsultationer, räkenskapsgranskning m. m., som Landsorganisationens revisor G utövar bland landets fackliga underorganisationer och dess funktionärer samt till viss del svara för kostnader, som revisor G åsamkas för att genom sina internationella förbindelser skapa kontakter för vårt lands närings- och kulturliv”. Av samma berättelse framgår att bolaget under räkenskapsåret ej haft någon anställd och att något arvode till styrelsen ej utbetalats.

I sin år 1949 avgivna deklaration redovisade bolaget såsom bruttointäkt vissa arvoden för revisionsuppdrag, som G haft vid sidan av tjänsten hos LO, tillhopa 3.587 kr., men tillgodoförde sig avdrag för avskrivning å inventarier och för omkostnader med tillhopa 3.685 kr. Omkostnaderna, som icke voro specificerade i deklarationen, visade sig vid undersökning i stor utsträckning vara sådana, som för G utgjorde ej avdragsgilla levnadskostnader, såsom kostnader för gåvor, prenumeration å tidningar och tidskrifter, middagar i hemmet, kostnader för medicin åt G och för tandläkarbehandling av G. G hade i sin egen deklaration ej redovisat berörda arvoden för revisionsuppdrag och ej heller upptagit någon från bolaget uppburen inkomst. Däremot hade han beträffande revisionsuppdrag vid sidan av tjänsten hänvisat till bolagets deklaration.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

1954 års prövningsnämnd eftertaxerade G för år 1949 för de arvodesbelopp, som redovisats hos bolaget, ävensom för ett varken hos honom eller bolaget redovisat arvodesbelopp om 100 kr. Från dessa belopp medgavs icke något avdrag för omkostnader. Kammarrätten gjorde icke någon ändring i prövningsnämndens beslut och uttalade därvid, att G i sin år 1949 avgivna självdeklaration underlåtit att såsom intäkt av tjänst uppgiva arvoden för uppdrag, som innehafts av G, till belopp om sammanlagt 3.687 kr. samt att dessa belopp, oaktat de till största delen bokförts såsom intäkter i Skandinavisk Fondförvaltning Aktiebolags räkenskaper, kommit G till godo antingen direkt eller genom att användas för bestridande av sådana utgifter för G, som icke kunde hänföras till omkostnader för intäkternas förvärvande. G fullföljde talan och anförde därvid bl. a. att han bedreve den privata revisionsverksamheten genom förenämnda bolaget och att bolaget bedrivit även viss annan affärsverksamhet, nämligen försäljning av utrangerad krigsmateriel och exploatering av ett patent; med undantag för lönen hos LO och vissa arvoden för mindre uppdrag hade samtliga inkomster uppburits av bolaget och även alla utgifter, som föranletts av verksamheten, påförts bolaget. Regeringsrätten medgav G ett avdrag för omkostnader med skäliga ansedda 2.000 kr. men gjorde i övrigt icke någon ändring i kammarrättens utslag. – Ett regeringsråd var skiljaktig beträffande motiveringen och fann att G låtit det bolag, hos vilket såsom intäkter bokförts ovannämnda arvodesbelopp, till betydande del bestrida utgifter, som avsett privata levnadskostnader för G och hans familj, samt att G härigenom tillgodoförd sig vissa bolagets medel under sådana förhållanden att de finge anses ha utgjort skattepliktig intäkt för G.[36]

I berörda mål synes icke något försök ha gjorts att visa, att den ifrågavarande revisionsverksamheten helt eller delvis överlåtits å bolaget; det har ej ens påståtts att något avtal härom träffats mellan G och bolaget eller att G med sina uppdragsgivare överenskommit att de skulle anlita bolaget. Ej heller har visats att intäkterna ifråga verkligen uppburits av bolaget; G:s härom lämnade uppgift behöver ej innebära mera än att G bokfört inkomsterna hos bolaget. Huruvida bolaget haft löpande bokföring har icke upplysts. Över huvud taget ha inga sådana omständigheter förebragts, som – då detta ifrågasatts – kunde ådagalägga att intäkterna förvärvats av bolaget. Fastmera synes framgå att bolaget icke haft annan uppgift än att möjliggöra för G att söka erhålla vissa vid hans egen taxering uteslutna avdrag.

De nu berörda målen fingo ett efterspel i högsta domstolen, i samband varmed den bristfälliga utredningen synes ha i vissa delar kompletterats.

På grund av de manipulationer, varom i taxeringsmålen var fråga, hade åtal väckts mot G, därvid å honom yrkats ansvar för falskdeklaration, begången genom underlåtenhet att i de åren 1951–1953 av honom själv avgivna deklarationerna upptaga revisionsarvodena såsom intäkt. Sedan regeringsrättens utslag meddelats, avgjordes även åtalsmålet. I detta mål dömdes G av underrätten att böta vissa belopp, och hovrätten gjorde häri icke någon ändring. Sedan G fullföljt talan hos högsta domstolen, infordrades yttrande från riksåklagaren. Denne sade sig vara benägen antaga att tillräckligt stöd ej funnes för att antaga ens eventuellt uppsåt hos G. Det vore ej ovanligt att en revisor vid sidan av fast anställning bedreve en fristående verksamhet i bolagsform. Ur bokföringssynpunkt vore intet anmärkningsvärt däri att ifrågavarande poster upptagits som omkostnader i bolagets vinst- och förlusträkning. De borde visserligen ha upptagits som tillkommande poster i deklarationsbilagan men det vore ej helt uteslutet att G:s underlåtenhet att göra detta berott på okunnighet eller förbiseende. I målets dåvarande läge ansåge sig riksåklagaren dock ej böra frångå den i målet hävdade uppfattningen att uppsåt varit för handen.

Högsta domstolen (tre mot två) ogillade åklagarens mot G förda talan samt anförde därvid: Hinder för G att i bolagsform bedriva sådan verksamhet som den, från vilken ifrågavarande inkomster härrört sig, har icke varit för han-

[36] R. 1959, not. 1981 – Likartade mål R. 1959, not. 1982–1986.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

den. G:s åtgärd att redovisa inkomsterna såsom tillkommande bolaget, har icke visats vara oriktig. Vid angivna förhållanden är G icke förfallen till ansvar för det han i sina åren 1951–1953 avgivna deklarationer underlåtit att upptaga inkomsterna. Huruvida G förfarit oriktigt genom att i de för bolaget samma år avgivna deklarationerna – i vilka inkomsterna i fråga upptagits – göra otillåtna avdrag eller genom att i sina egna deklarationer underlåta att såsom intäkt redovisa förmåner, som han erhållit från bolaget, kan ej bliva föremål för bedömande i detta mål, i vilket G ställts under åtal endast för det han underlåtit att i sina deklarationer såsom egna upptaga inkomsterna i fråga. – De två dissidenterna ville fastställa hovrättens domslut och framhöllo bl. a. *att* G uppgivit att han för vart och ett av åren 1950, 1951 och 1952 – efter att hava i bolagets räkenskaper såsom omkostnader upptagit vissa egna utgifter, för vilka han önskade göra avdrag vid taxeringen – tillgodoförde bolaget inkomster från bisysslor i den utsträckning som erfordrades för att täcka dessa omkostnader, *att* bolaget icke drivit någon egentlig verksamhet samt *att* syftet med bolaget varit att skapa möjligheter för G att vid taxering njuta avdrag för vissa utgifter, vilka icke skett för intäkts förvärvande och därför ej varit avdragsgilla.[37]

Det bör emellertid påpekas att detta avgörande icke får uppfattas som ett belägg för att högsta domstolen ansett att den ifrågavarande verksamheten utövats av bolaget. Vad högsta domstolen tagit ställning till var endast, huruvida åklagaren, på sätt honom ålegat, fullgjort sin skyldighet att styrka att inkomsterna ej skolat redovisas såsom tillkommande bolaget. Avgörandet innebar alltså blott, att högsta domstolen ej funnit denna åklagarens bevisskyldighet fullgjord. Därmed har alltså icke utsagts att G förfarit riktigt, då han redovisat inkomsterna hos bolaget, utan allenast att sådan bevisning ej förebragts, varigenom kunde anses styrkt att G därigenom förfarit oriktigt.

[37] H. 1963, B nr 21.

Emellertid måste nog konstateras att den utredning, som förebragts i brottmålet, varit sådan, att riktigheten av åklagarens ansvarspåståenden därigenom styrkts. Detta framgår med all önskvärd tydlighet av vad dissidenterna – givetvis med stöd av utredningen i brottmålet – uttalat därom, att G årligen först bestämt, vilka ej avdragsgilla personliga utgifter han skulle söka få avdrag för, och sedan upptagit dessa såsom omkostnader för bolaget samt endast därefter bokfört vissa av sina biinkomster såsom intäkter för bolaget och detta blott i den utsträckning som erfordrades för att täcka de hos bolaget såsom omkostnader bokförda personliga utgifterna. Sagda förhållande utvisar att bolaget icke bedrivit den verksamhet, varigenom de ifrågavarande intäkterna förvärvats. Intäkterna måste därför ha förvärvats av G personligen och icke skolat redovisas hos bolaget.

II. *Frågan, huruvida skådespelares verksamhet utövats i aktiebolagsform*

Två rättsfall föreligga, vari prövats om viss inkomst åtnjutits av vederbörande skådespelare själv eller av ett av honom ägt enmansbolag. I det första av dessa har visserligen antagits att den ifrågavarande inkomsten, då den ansågs åtnjuten av skådespelaren själv, ej utgjorde inkomst av fritt yrke utan av tjänst, tydligtvis därför att skådespelarens engagement hos olika företag i nöjesbranschen ansetts vara av längre varaktighet. Hade hans verksamhet ansetts utövad av bolaget, måste dock fråga ha varit om ett av bolaget utövat fritt yrke, vadan rättsfallet har avseende å förevarande spörsmål.

Skådespelaren J bildade år 1937 ett aktiebolag, Aktiebolaget Ajafilm, med uppgivet ändamål att driva filminspelningar och därmed förenlig verksamhet. J, som synes ha varit ensamdelägare i bolaget, blev dess verkställande direk-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

tör. Mellan J och bolaget, vars firma dock därvid tecknades av annan än J, träffades den 4 december 1937 ett skriftligt avtal av innebörd *att* J förband sig att icke utan bolagets samtycke avsluta engagementskontrakt med annat företag beträffande filminspelningar, *att* engagement skulle företagas i bolagets namn eller för bolagets räkning med rätt för bolaget att lyfta enligt kontrakt utgående arvode samt *att* J skulle av bolaget erhålla ersättning enligt grunder och med belopp, som mellan J och bolaget överenskommes efter bokslutet för visst verksamhetsår, därvid om enighet ej nåddes avgörandet skulle träffas av skiljemän. Avtalet avsåg en tid av ett år och förlängdes för ett år i taget om ej uppsägning skedde. Beträffande bokföringen hos bolaget vill synas som om noteringar endast skedde i samband med bokslutet samt att därvid blott införts nettoinkomstbelopp.

Vid 1942 års taxering deklarerade Aktiebolaget Ajafilm en inkomst av 65.000 kr., varav dock till en pensionsstiftelse överförts 55.000 kr. I J:s deklaration redovisades icke denna inkomst men upptogs visst belopp såsom inkomst av tjänst. Sedan fråga uppstått om beskattande av J för den av bolaget redovisade inkomsten, förklarade J att bolagets inkomst härrörde av filminspelningar, som J verkställt enligt kontrakt mellan bolaget och tredje man. Han ingav även två kontrakt rörande dylika inspelningar. Kontrakten voro emellertid ingångna mellan J personligen och vederbörande filmföretag, och J åberopade därför ett av hans advokat utfärdat intyg, varav inhämtades att avsikten från början varit att kontrakten skolat ingås mellan Aktiebolaget Ajafilm och filmföretagen men att, då dessa företag ej godtagit bolaget såsom motpart, J måste personligen inträda såsom kontraktsslutande part; dock att därvid muntligen avtalats, att den kontrakterade ersättningen skulle utbetalas till Aktiebolaget Ajafilm, vilket också skett. Prövningsnämnden beskattade J för inkomst av tjänst jämväl beträffande hos bolaget deklarerade 65.000 kr. och undanröjde bolaget åsatt taxering. I anförda besvär uttalade J att prövningsnämndens beslut innebar ett upphävande av juridiskt oantastliga avtal. Han uppgav vidare att Aktiebolaget Ajafilm avsåg att driva annan filmverksamhet samt framhöll att hans osäkra inkomster motiverade en pensionering i den använda formen. Taxeringsintendenten genmälde, att bolagsbildningen framstod som en anordning, vidtagen endast för att reglera J:s privata ekonomi, och dess verksamhet endast som ett uppbärande och förvaltande av hans personliga inkomster. Kammarrätten gjorde i denna del icke någon ändring i prövningsnämndens beslut och regeringsrätten lämnade häröver anförda besvär utan bifall.[38]

J har i detta fall, uppenbarligen med biträde av den advokat som skymtar i målet, sökt konstruera ett rättsläge som skulle utvisa att bolaget bedrivit den verksamhet, varur intäkterna härflöte, samt att J varit anställd hos bolaget och därifrån uppburit lön. Vad som skett synes dock endast vara att bolaget enligt det träffade avtalet skolat få ställningen av impressario åt J, därvid bolaget även bemyndigats ingå avtal om J:s engagement. Den verksamhet, bolaget skolat bedriva, har alltså ej bestått i självständig filminspelningsrörelse utan i arbetsförmedling. Vid sådant förhållande kan ej ens ifrågasättas att J skulle ha överlåtit sin konstnärliga verksamhet å bolaget. Om något anställningsförhållande för J hos bolaget kan icke heller vara tal – det var ju i stället bolaget som erhållit visst uppdrag av J – och detta så mycket mindre som någon lön åt J icke fastställts utan det tvärtom varit J som efter varje bokslut faktiskt bestämde vad som skulle redovisas hos bolaget såsom dess inkomst.

De ifrågavarande inkomsterna ha därför förvärvats av J personligen medan vad som redovisats hos bolaget var att beteckna såsom en bolaget icke tillkommande inkomstpost.

Skulle man ändock vilja i skatterättsligt hänseende godtaga att J varit anställd hos

[38] R. 1947, not. 344, Svensk Skattetidning 1948, rättsfallshäftet, sid. 49. – Formuleringen av regeringsrättens utslag kan innebära att man ansett att J icke bort beskattas för inkomst av tjänst utan för inkomst av rörelse (i form av fritt yrke).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

bolaget, oaktat bolaget var hans impressario, synes detta ej ändra beskattningsläget i målet. Däri är nämligen upplyst att filminspelningskontrakten ingåtts av J personligen och i eget namn. Bolaget har alltså stått helt utanför dessa engagement. Följaktligen kunna i vart fall intäkterna å dessa engagement – och det är om dessa intäkter som i målet är fråga – icke ha tillkommit bolaget. Vad J på grund av berörda kontrakt förvärvat har – även om dessa intäkter inbetalats till bolaget, vilket med hänsyn till sättet för bokföringen kan ifrågasättas – utgjort av honom personligen åtnjuten intäkt.

Utöver nu berörda rättsfall föreligger ett nyligen träffat avgörande, vari regeringsrätten – ehuru utgången blev densamma som i förstnämnda mål – synes ha intagit den ståndpunkten att en skådespelares verksamhet kan utövas i aktiebolagets form.

Skådespelaren T ägde samtliga aktier i Mirusproduction Aktiebolag, vilket bolag synes ha bildats år 1958. Bolaget hade enligt sin bolagsordning till föremål för sin verksamhet att bedriva "artistverksamhet", produktion av alster för film, teater och varieté samt därmed förenlig verksamhet samt att direkt eller indirekt genom delägarskap i andra företag driva detaljhandel samt restaurantrörelse. Bolaget hade fört dagbok, huvudbok och inventariebok, och bokföringen hade ombestyrts av en revisionsbyrå, dit härför erforderliga uppgifter lämnats av T med en à två veckors mellanrum.

Vid 1960 års taxering deklarerade T inkomst av tjänst med 75.928 kr., utgörande lön och resekostnadsersättning från Mirusproduction Aktiebolag efter avdrag för resekostnader, samt inkomst av kapital med 3.450 kr. Bolaget uppgav i sin deklaration inkomst av rörelse med 104 kr. för tiden den 1 januari 1958 – den 30 april 1959. Sedan taxeringsrevision verkställts hos bolaget, påpekade revisorn en del felaktigheter i bokföringen, bl. a. att vissa inkomstbelopp utelämnats, samt ansåg vissa såsom omkostnader bokförda poster icke vara vid taxeringen avdragsgilla. Härutöver anförde revisorn: Bolagets intäkter bestodo huvudsakligen av gager för uppträdande i folkparker o. dyl. samt royalty från Stim och grammofonbolaget Metronome. För varje engagement i folkparkerna eller vid andra nöjestillställningar hade ett kontrakt upprättats genom olika artistförmedlingar och undantagsvis också utan sådan förmedling. I fråga om grammofoninspelningar intoge T likaledes en självständig ställning. Han avlönade sålunda själv musiker och andra som biträtt vid inspelningarna. Ifrågavarande intäkter hade åtnjutits av T och icke av bolaget. (Här må antecknas, att en handlingarna vidfogad redovisning från grammofonbolaget Metronome var ställd å T personligen och icke å Mirusproduction Aktiebolag). I yttrande över taxeringsrevisorns anmärkningar anförde Mirusproduction Aktiebolag (genom T) bl. a.: Det vore vanligt att fria yrkesutövare, t. ex. arkitekter, konsulterande ingeniörer, revisorer m. fl., dreve sin rörelse i aktiebolagsform. Bolaget byggde endast delvis på T:s personliga uppträdanden inför publik. Bolaget hade "copyright" å de alster, som framställdes, och ägde orginalinspelningar och annat orginalmaterial. I bolagets räkenskaper redovisades såväl bruttointäkter som kostnader och någon överlåtelse å bolaget av vissa intäkter hade icke förekommit. I samband med allmänna sjukförsäkringen vore T inregistrerad såsom arbetstagare. T hade inga andra intäkter än sin lön från bolaget.

Hos prövningsnämnden yrkade härpå taxeringsintendenten att T i stället för att beskattas för inkomst av tjänst måtte bli beskattad för inkomst av rörelse till högre belopp ävensom taxeras för ytterligare intäkter av kapital. Som skäl härför anförde intendenten bl. a.: Bolagets inkomster bestode huvudsakligen av gager för uppträdande samt royalty från Stim och grammofonbolag. Det vore således fråga om inkomster, som T intjänat och som överlåtits till bolaget. Enär bolagets verksamhet omfattade enbart uppbärande och förvaltande av T:s personliga inkomster borde bolagsbildningen lämnas utan avseende. Därjämte borde T taxeras för bolagets ränteintäkter. Prövningsnämnden fann *att* den verksamhet, varur de av taxeringsintendenten omnämnda inkomsterna härflutit, bedrivits icke av Mirusproduction Aktiebolag utan av T, som ägde samtliga aktier i bolaget,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

att i följd härav inkomsten av "uthyrningen" av T icke med verkan i beskattningsavseende kunde anses såsom en bolagets inkomst samt *att* T därför skulle beskattas för inkomsten ifråga. Nämnden fann härpå T vara skattskyldig för inkomst av rörelse till belopp av 117.702 kr. i stället för av T deklarerad inkomst av tjänst samt beskattade T för inkomst av kapital till belopp av 9.481 kr.

Kammarrätten fann icke skäl göra ändring i prövningsnämndens beslut, enär av omständigheterna i målet icke kunde anses framgå annat än att intäkterna under år 1959 varit sådana, som tillkommit T personligen och för vilka han således vore skattskyldig.

Regeringsrätten fann i utslag den 16 april 1969 T vara skattskyldig för de ifrågavarande intäkterna samt anförde därvid: Hinder kan visserligen icke anses föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse varom är fråga i målet. Emellertid har T, såvitt handlingarna visar, själv förvärvat intäkterna i rörelsen, vilka därefter tillförts bolaget. Med hänsyn härtill och till vad som eljest förekommit i målet får T och icke bolaget anses ha drivit rörelsen.[39] – Två ledamöter av regeringsrätten voro skiljaktiga och anförde så vitt nu är i fråga: "Även om verksamheten i allt väsentligt byggt på T:s personliga insatser, kan hinder icke anses föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – på sätt som skett bedriva rörelsen i bolagsform och låta intäkterna inflyta till bolaget. Det saknas därför anledning att beskatta T för bolagets intäkter i vidare mån än inkomsten överförts till T såsom löneförmån eller utdelning." Dissidenterna funno härpå T skattskyldig för vissa löneförmåner utöver dem han uppgivit i sin deklaration och ville taxera honom för inkomst av tjänst i stället för inkomst av rörelse.

I detta mål ha alltså såväl regeringsrättens majoritet som dissidenterna ansett att det varit fråga om en rörelse som kunnat bedrivas antingen av T personligen eller ock i aktiebolagsform. De synas därvid ha utgått ifrån att så varit förhållandet enligt civilrättens regler, ty detta måste vara innebörden av uttalandet att rörelsen kunnat bedrivas i aktiebolagets form (i bolagsform) med verkan *även* i beskattningshänseende. Majoriteten har emellertid funnit, att i det förevarande fallet rörelsen icke bedrivits i bolagsform utan av T personligen, medan dissidenterna ansett rörelsen bedriven av bolaget och icke av T "även om verksamheten i allt väsentligt byggt på T:s personliga insatser".

Men vilken var då den rörelse, varom här är tal? Så vitt man kan utläsa ur den bristfälliga utredningen har fråga varit om två olika verksamhetsformer. T har spelat in grammofonskivor mot ersättning i form av royalty å försäljningen därav samt har dessutom mot arvode uppträtt i folkparker och vid andra nöjestillställningar. I fråga om grammofoninspelningarna är tydligt att varken T eller hans enmansbolag framställt eller mångfaldigat de inspelade skivorna utan vad som ägt rum är endast att T haft engagement hos grammofonföretag för dylik inspelning.

Om T som självständig yrkesutövare bedrev nu angivna verksamhet, förelåg ett av honom utövat fritt yrke. Om hans ifrågavarande verksamhet kunnat utövas av bolaget, måste det alltså ha varit skådespelarens fria yrke, som bolaget bedrivit. Att bolaget kunnat utöva detta fria yrke synes följaktligen ha varit såväl majoritetens som dissidenternas uppfattning. Därvid synes man emellertid, såsom redan nämnts, ha utgått ifrån att så var förhållandet i civilrättsligt hänseende. Att denna uppfattning näppeligen kan vara riktig, har förut påpekats.

Hur man än vill utforma förhållandet mellan T och hans bolag synes i vart fall uteslutet att bolaget kunnat utöva T:s skådespelaryrke. Om någon överlåtelse därav å bolaget kan icke ha varit tal även

[39] Av annan orsak återförvisades emellertid målet till prövningsnämnden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

om — vilket ej ens påstått — avtal därom träffats mellan T och bolaget. Bolaget kunde däremot som impressario ha förmedlat T:s engagement hos grammofonföretag och folkparker etc; å bolaget kunde ha överlåtits reproduktionsrätten till grammofoninspelningarna med därav följande rätt till royalty å såväl tidigare som framtida inspelningar; slutligen kan göras gällande att T kunnat anställas hos bolaget,[40] varmed då följt en överlåtelse av reproduktionsrätten till blivande grammofoninspelningar. Härtill torde möjligheterna för bolaget ha inskränkt sig.

I intetdera av nu berörda fall kan emellertid bolaget ha blivit utövare av den speciella form av fritt yrke, som T kunnat personligen bedriva. Även om T anställts hos bolaget hade därmed ingen överlåtelse skett av hans fria yrkesutövning utan blott av den ifrågakomna reproduktionsrätten. T hade endast temporärt ställt sin personliga förmåga till bolagets disposition. En annan sak, som dock ej inverkar å det sagda, är att beträffande grammofoninspelningarna varit fråga om den speciella rörelseinkomst, som royalty utgör enligt 28 § 1 mom. tredje stycket KL och som således haft denna karaktär vare sig T eller bolaget åtnjutit densamma.[41]

För avgörandet av själva sakfrågan – frågan huruvida skattskyldigheten för ifrågavarande inkomst åvilat T eller bolaget – lärer emellertid vara likgiltigt, vilken uppfattning man i nyss berörda avseende hyser. Avgörande blir icke den rubricering, man åsätter den rörelse som bolaget kunnat bedriva, utan i stället, huruvida bolaget genom någon dess verksamhet förvärvat och åtnjutit inkomsten ifråga – denna verksamhet må sedan betecknas på det ena eller andra sättet. För att så skall i detta fall vara förhållandet måste krävas, att mellan T och bolaget träffats sådana avtal att bolaget kunnat däråa grunda en laglig rätt till berörda inkomst eller eventuellt till någon del därav.

Närmast skulle fordras en giltig överlåtelse av reproduktionsrätten till grammofoninspelningarna med därav följande rätt till ifrågavarande royalty samt ett avtal om bolagets rätt till ersättning för förmedlade engagement. Därest man anser att T kunnat erhålla anställning hos bolaget – varmed då följt en överlåtelse av reproduktionsrätten till därefter skeende grammofoninspelningar – hade krävts ett härom träffat, giltigt avtal. Sedan avtalsförhållandet mellan T och bolaget blivit ordnat på ena eller andra sättet måste ytterligare krävas att bolaget därefter verkligen bedrivit någon sådan verksamhet att de ifrågavarande intäkterna kunna anses därur härflutna.

I målet har emellertid ej ens påstått att något avtal ingåtts mellan T och bolaget vare sig i det ena eller det andra av nu angivna hänseenden och således ej heller rörande någon T:s anställning hos bolaget.

Fastmera framgår av taxeringsrevisorns uttalanden, vilkas riktighet icke av T bestritts, *dels* att T intagit en självständig ställning i fråga om grammofoninspelningarna och själv avlönat dem, som biträtt därvid, och *dels* att kontrakt om T:s engagement i folkparker och vid nöjestillställningar upprättats genom olika artistförmedlingar och sålunda icke av enmansbolaget samt därjämte stundom, förefaller det, av T personligen utan biträde av annan.

[40] Dissidenterna ha för sin del ansett att ett anställningsförhållande förelegat.
[41] Jfr R. 1960, not. 133.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09

På grund av vad sålunda förekommit måste antagas att annat ej skett än att T påfört bolaget sina egna intäkter och omkostnader – i den mån ej vissa av dessa utelämnats – och sedan betecknat överskjutande intäkter såsom honom från bolaget tillkommande lön. Bolaget synes av utredningen att döma icke ha bedrivit någon som helst verksamhet. De ifrågavarande intäkterna kunna följaktligen – även om T:s fria yrke kunde anses överlåtet å bolaget – icke ha förvärvats av bolaget utan måste ha åtnjutits av T personligen.

§ 4. Sammanfattning

1. a) Annat fritt yrke än konstnärsyrke kan utövas av aktiebolag. Ett aktiebolag kan alltså beskattas för inkomst av dylikt fritt yrke.

b) Skall en yrkesutövare överlåta dylikt fritt yrke å ett aktiebolag, fordras ett härom träffat avtal mellan yrkesutövaren och bolaget. Om verksamheten överlåtes å ett av yrkesutövaren ägt enmansbolag, bör avtalet ingås skriftligen eller, om så ej sker, bolaget därvid företrädas av annan än ensamdelägaren; även om så ej varit fallet torde dock ett överlåtelseavtal få anses föreligga om överlåtelsen demonstrerats utåt, såsom då yrkesutövaren med sina klienter överenskommit om deras anlitande av bolaget.

c) För att ett aktiebolag skall beskattas för inkomst av det fria yrket kräves under alla förhållanden att bolaget verkligen självt utövat yrket och således härigenom förvärvat inkomsten ifråga. Huruvida så varit fallet kan särskilt vara föremål för tvekan när en yrkesutövares verksamhet överlåtits å ett av honom ägt enmansbolag.

2. a) Litterär eller konstnärlig verksamhet samt verksamhet såsom utövande konstnär lärer ur civilrättslig synpunkt icke kunna utövas av ett aktiebolag. Det måste antagas, att ej heller i skatterättsligt hänseende ett aktiebolag kan anses bedriva sådan verksamhet, ehuru regeringsrätten i ett fall synes ha ansett att en skådespelares verksamhet kunde bedrivas i aktiebolagets form. Ett aktiebolag bör följaktligen icke kunna beskattas för inkomst av här berörda fria yrken.

b) Däremot kan givetvis upphovsrätten, resp. reproduktionsrätten överlåtas å ett aktiebolag – och således även å ett enmansbolag – varjämte författaren eller konstnären kan i denna sin egenskap erhålla anställning hos ett dylikt bolag; i skatterättsligt hänseende anses dylikt anställningsförhållande kunna uppkomma även då fråga är om ett av vederbörande ägt enmansbolag. I intetdera fallet har dock härigenom någon överlåtelse skett av den litterära eller konstnärliga verksamheten eller av verksamheten såsom utövande konstnär.

c) Därest dylik överlåtelse av upphovs-, resp. reproduktionsrätt i vederbörlig ordning skett eller dylikt anställningsförhållande avtalsenligt uppkommit skall bolaget givetvis beskattas för den inkomst – som dock ej utgör inkomst av fritt yrke – vilken bolaget åtnjutit på grund av överlåtelsen eller genom utnyttjandet av den anställdes arbetskraft.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:08:09