



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Karl Henrik Björkhem

Beskattning av styrelsearvoden

En studie av RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104.

Examensarbete
20 poäng

Sture Bergström

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
VT 2003

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
1.1 Forskningsläget	2
1.2 Frågeställningar	2
1.3 Inledning	4
FÖRKORTNINGAR	5
2 AKTIEBOLAGSRÄTTSLIGA ASPEKTER	6
2.1 8 kap. 1§ ABL	6
2.2 8 kap. 3§ ABL	7
2.3 8 kap. 4§ ABL	7
2.4 8 kap. 6§ ABL	8
2.5 15 Kap. ABL	10
2.6 19 Kap. ABL	11
3 TAXERING AV FÅMANSBOLAG	12
4 UPPDRAGSTAGARE KONTRA ARBETSTAGARE	15
4.1 Arbetstagardefinition	15
4.2 Uppdragstagardefinition	16
5 ANALYS AV RÄTTSFALLEN	18
5.1 Allmänt	18
5.2 Genomgång av Rå 1993 ref 55	18
5.3 Genomgång av RÅ 1993 ref 104	20
5.4 Civilrättslig analys	21
5.5 Aktiebolagsrättslig analys	27
5.6 Beskattningsmässig analys	28

5.7	Slutsatser från båda målen	29
	LITTERATURFÖRTECKNING	33
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	34
	OFFENTLIGT TRYCK	34

Sammanfattning

Denna uppsats främsta syfte är att besvara huruvida det är möjligt att ersättning som styrelsemedlem i ett aktiebolag mottar beskattas i ett enmansaktiebolag drivet av styrelsemedlemmen själv. Och om så är möjligt, när är det möjligt? Frågorna besvaras främst med utgångspunkt i avgörandena RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104. Dessa rättsfall behandlar just den omständigheten att ett fåmansaktiebolags verksamhet bygger på ägarens prestationer som styrelseledamot eller VD i annat aktiebolag. Ersättningen från dessa uppdrag kom att beskattas hos personen i RÅ 1993 ref. 104 men näringsbeskattas i uppdragstagande fåmansbolag i RÅ 1993 ref. 55. Det finns åtskilliga regelverk som påverkat utgången av ovan nämnda rättsfall. I ABL så finns bestämmelser som RegR hänvisade till i sina domskäl och dessa var 8 kap. 1§, 3§, 4§ och 6§. I dessa paragrafer regleras om styrelsens tillkomst, hur VD utses och hur arbetsfördelningen är vad gäller dem. En viktig regel som återfinns i ABL är den att styrelseledamot och VD skall vara fysisk person.

En annan aspekt som är viktig är huruvida bolag med verksamhet som i huvudsak bygger på ägarens person och personliga arbetsinsatser, s.k. fria yrken överhuvudtaget kan anses finnas. I praxis har inte skäl funnits till att neka detta¹. Genomsyn kan dock företas av olika orsaker så att beskattningen faller på person och ej bolag. En anledning är om det visar sig att bolaget inte i övrigt uppfyller bolagskriterierna. En annan anledning kan vara att den arbetspresterande fåmansbolagsägaren i stället för att vara uppdragstagare anses vara anställd av det bolag som han utför sina konsulttjänster för. Det finns åtskilliga omständigheter att ta hänsyn till vid bedömning huruvida det rör sig om ett tjänsteavtal eller uppdragsavtal. Juridisk person kan aldrig vara anställd. Genomsyn kan även göras om rätten finner att företagskonstruktionen endast uppkommit för att tillskansa sig förmåner vid beskattningen. Kärnan till frågan i vilka fall ersättning som styrelseledamot kan beskattas i ett fåmansbolag vars ägare utför uppdraget kan finnas i RegR uttalande om det samma i RÅ 1993 ref. 55, ”Anförda omständigheter kan emellertid inte anses hindra att uppdrag som styrelseledamot och verkställande direktör - med det personliga juridiska ansvar som följer med dessa - i särskilda fall kan för begränsad tid innehas av en person som inte är anställd av bolaget utan i stället knutits till detta som ett led i ett sådant särskilt avgränsat saneringsuppdrag som enligt vad som anförts i det föregående förelegat genom avtal mellan Lindahlsbolagen och AB Näldens Träindustri”. Om dessa av RegR uppställda kriterier är uppfyllda så kan beskattningen ske i fåmansbolaget enligt RegR. Rättsläget får dock anses oklart då RegR i fall RÅ 1993 ref. 104, med liknande omständigheter kom till annorlunda domslut. Det är så ofullständiga och oklara uttalanden som görs av RegR att det inte går att förutse framtida domslut.

¹ RÅ 1969 ref. 19

Förord

1.1 Forskningsläget

Ett flertal artiklar finns som behandlar beskattning i inkomstslaget tjänst kontra näring vad gäller flertalet s.k. fria yrken. Ofta har dessa artiklar inte samma infallsvinkel som denna uppsats ämnar ha utan behandlar i stället t.ex. anställning kontra uppdragsställning, huruvida personligt relaterade inkomster kan hänföras till ett aktiebolag eller ej, eller på vilka grunder genomsyn kan ske i ett AB för att i stället tjänstebeskatta inkomsterna. Några försök att göra djupare studier av regeringsrättens inställning till frågan om beskattning av styrelseuppdrag finns egentligen inte. Ett fåtal artiklar som behandlar ämnet är det enda på området. Det nämns lite i den juridiska litteraturen om ämnet och rättsfallen nämns sällan i några längre sammanhang.

1.2 Frågeställningar

Är det möjligt att ersättning som styrelsemedlem i ett aktiebolag mottar beskattas i ett enmansaktiebolag drivet av styrelsemedlemmen själv?
Om svaret är jakande på den första frågan, när är i så fall detta möjligt?

Dessa frågor skall besvaras främst med utgångspunkt i Regeringsrättsavgörandena RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104. Domsluten kommer att analyseras för att försöka klarlägga Regeringsrättens ställning. När frågan kom upp i dessa två ovan nämnda fall 1993 verkar det som om Regeringsrätten p.g.a. den dåvarande tidsandan tillät konstruktionen i ett fall men inte i det andra då omständigheterna inte var så olika i de båda fallen. Gjorde Regeringsrätten ett misstag i sin dom 1993 ref. 55 eller var det korrekt dömt?

Om det var korrekt, vilka kriterier måste vara uppfyllda enligt Regeringsrätten och finns det i så fall någon lagkonkurrens mellan dessa kriterier och ABL?

En ytterligare frågeställning som då kommer naturligt är den om aktiebolagslagen tillåter konstruktionen med en styrelsemedlem som ej personligen, utan iklädd aktiebolagsform, sitter som representant i en styrelse?

Varför skall det vara någon skillnad mellan ett styrelseuppdrag som bedrivs som konsultverksamhet och annan konsultverksamhet av personlig karaktär? Är det personliga ansvaret som styrelsemedlem det avgörande i fallet?

Vad är skillnaden mellan ett styrelseuppdrag i ett aktiebolag bedrivet iklädd aktiebolagsform och de uppdrag som en advokat har som t.ex. god man som föranleder skillnad ur taxeringssynpunkt?

Uppsatsen kommer inte att behandla de civilrättsliga definitionerna av arbetstagarbegreppet och uppdragstagarbegreppet mer än den att i punktform ange de ytliga skillnaderna mellan de båda för att kunna resonera kring frågeställningarna i uppsatsen i övrigt. Någon övrig behandling av begreppen sker inte p.g.a. att de i sig är så stora.

Skillnaderna i beskattning mellan tjänst och näringsbeskattning kommer inte att behandlas i uppsatsen. Det skulle vara ett alltför omfattande arbete att gå in på de för- och nackdelar som de olika skatteklassificeringarna innebär. Dessutom faller ämnet inte riktigt in under ramarna för den här uppsatsen då mina intentioner inte är att behandla skattefördelar eller definiera vad sådana kan tänkas vara.

Jag kommer inte heller att fördjupa mig i associationsrättsliga resonemang om aktiebolag mer än huruvida det är möjligt att driva aktiebolag inom s.k. fria yrken. Andra associationskonstruktioner kommer inte att behandlas då enbart aktiebolag är av intresse för mig i och med att aktiebolag har en styrelse.

Andra typer av styrelsemannauppdrag än de i aktiebolag kommer inte att behandlas då detta inte är intressant då oftast ingen ersättning utgår för dessa samt att styrelseuppdrag i aktiebolag är reglerade i ABL och det är endast dessa som är av intresse för uppsatsen.

1.3 Inledning

Det blir allt vanligare att löntagare eller uppdragstagare bildar aktiebolag för att i detta placera sina arvoden, extraförtjänster och t.o.m. den ordinarie inkomsten. Denna konstruktion är uppbyggd på det sätt att bolagsägaren, oftast ett fåmansbolag, överenskommer med arbetsgivaren/uppdragsgivaren om att ersättningen för det arbete som denne utför skall utbetalas till bolaget och inte till den som faktiskt utfört arbetet.

Denna konstruktion är speciellt vanlig bland anställda som haft olika ledande befattningar i företag och som efter anställningens upphörande överenskommit med den tidigare arbetsgivaren om att utföra arbete för denne som konsult².

Denna uppsats är tänkt att belysa denna konstruktion vad gäller inkomster från styrelseuppdrag som upptas i ett aktiebolag i stället för att hänföras till personen och tjänstebeskattas. Det finns två huvudsakliga källor till denna uppsats nämligen två avgöranden i Regeringsrätten från år 1993, RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104.

RegR verkar vara inkonsekvent i sina domar då de yttre förutsättningarna i de båda målen till stort liknar varandra men domarna föll olika.

I båda fallen resonerar RegR om huruvida styrelseuppdrag är personliga eller kan iklädas aktiebolagsform. I båda fallen säger man att styrelseuppdrag skall innehas av person och inte juridisk person och ändå accepterar man det i RÅ 1993 ref. 55. Inget resonemang förekommer om hur aktiebolagslagen ställer sig till förfarandet med en juridisk person som styrelsemedlem. Är detta över huvudtaget förenligt med aktiebolagslagen? Enligt RegR verkar detta vara i sin ordning, dock utan att RegR nämnvärt för detta på tal.

De i aktiebolagslagen aktuella lagrummen uppräknas tillsammans med sitt innehåll i kapitel två och analyseras i kapitel fem.

I det tredje kapitlet görs en genomgång av rättsfall där beskattning av fåmansbolag varit fråga. Avsnittets mening är den att kunna jämföra utgångarna av olika mål med de två för uppsatsen aktuella mål. Att påvisa de likheter och olikheter som funnits i mål av liknande karaktär och jämföra RegR uttalanden vad gäller beskattning av fåmansbolagsägare.

I kapitel fyra görs en uppräknning av de kriterier som finns för att skilja arbetstagare och uppdragstagare åt. Detta är en ytterligare omständighet som påverkar den eventuella beskattningen av en fåmansbolagsägare. Skillnaden ligger i att en fåmansbolagsägare som är att anse som arbetstagare ska beskattas och ej dennes bolag. I det femte och avslutande kapitlet görs först en kort genomgång av de två rättsfallen som denna uppsats inriktar sig på för att sedan analysera de två fallen med utgångspunkt i de föregående kapitlenas fakta. Det femte kapitlet läses därför med fördel med tidigare kapitel i beaktande, detta gäller främst kapitel 5.5 som kompletteras av de uppräknningar i punktform som finns i kapitel 4.1 och 4.2.

² Sindahl, artikel i svensk skattetidning 2001 "Skattefrågor kring arbetsinkomster som uppbärs av ett eget bolag".

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
AD	Arbetsdomstolen
BrB	Brottsbalken
etc.	Etcetera
FB	Föräldrabalken
jfr	Jämför
KamR	Kammarrätten
kap.	Kapitel
LänR	Länsrätten
m.m.	Med mera
nr.	Nummer
p.g.a.	På grund av
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken
ref.	Referat
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	Sida
SFS	Svensk författningssamling
s.k.	Så kallad
SOU	Statens offentliga utredningar
Stim	Svenska tonsättares internationella musikbyrå
t.ex.	Till exempel
t.o.m.	Till och med
TV	Television
VD	Verkställande direktör

2 Aktiebolagsrättsliga aspekter

Med hänvisningar till de av RegR angivna lagrum i ovanstående avgöranden krävs en förklaring till vad som nämns i dessa lagrum. De hänvisningar som görs i domskälen är till ABL 8 kap. 1§, 3§, 4§ och 6§.

Proposition 1975:103 är förarbetena till ABL³ i lydelsen vid tidpunkten för dessa rättsfalls avgörande och ska visa på lagstiftarens vilja med lagen. Därför är detta den främsta källan till att förstå innebörden i nämnda lagrum.

För att senare kunna analysera detaljerna i ifrågavarande avgöranden finner jag det nödvändigt att visa det resonemang som finns kring tolkningen av de i avgörandena hänvisade lagrum. I dessa lagrum finns regler för hur aktiebolagets styrelse och VD funktioner skall utövas och hur de utses samt vilka krav på prestationer de har. I RegR avgörande hänvisas det till de paragrafer som reglerar straffansvaret och skadeståndsskyldigheten som åligger styrelse och VD i ett aktiebolag, inte i klartext men i och med resonemang kring detta. Jag finner det vara av stor betydelse att en klargörelse av detta även görs då det i sig konstituerar att det är ett personligt och ej överlåtbart ansvar som åvilar styrelse och VD i ett aktiebolag. Därför kommer jag även att redogöra för de aktuella paragrafer i aktiebolagslagens 15:e och 19:e kapitel.

2.1 8 kap. 1§ ABL

Denna paragraf upptar regler om styrelsen storlek och om dess tillkomst. I förarbetena till 8kap. 1§⁴ kan man utläsa att en styrelse i ett aktiebolag ska bestå av person och man kan då dra slutsatsen att det ej skall vara en juridisk person då de ytterligare kriterier som gäller styrelseledamot samt även suppleant till sådan är att vederbörande skall vara myndig och här i landet bosatt svensk medborgare⁵. Anledningen till dessa kriterier är att styrelseuppdraget i sig är ett förtroendeuppdrag⁶ av sysslomannaställning som kan innebära personligt straff- och skadeståndsansvar vid misskötsel.

Vad gäller uppdragstiden för styrelseledamot så får denna inte vara längre än fyra räkenskapsår och ska löpa ut vid ordinarie bolagsstämma. Maximitiden gäller för alla styrelseledamöter vare sig de blivit valda av bolagsstämman eller på annat sätt. Dock gäller ej denna allmänna lag före speciallagstiftningen för styrelserepresentation för privatanställda.

³ SFS 1975:1385

⁴ Prop. 1975:103 s. 367

⁵ Prop. 1975:103 s. 369

⁶ Prop. 1975:103 s. 370

Både i RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104 så var det en fysisk person som utförde det praktiska arbetet med att vara styrelseledamot medan arvodet från samma uppdrag gick däremot till ett aktiebolag i stället.

Jag finner inga möjligheter att rent kontextuellt finna att en juridisk person kan vara styrelseledamot i detta lagrum. Det finns inte heller några möjligheter enligt förarbetena att få lagrummet till att ha en sådan utformning.

2.2 8 kap. 3§ ABL

Detta lagrum innehåller regler för hur en verkställande direktör utses. En VD skall utses av styrelsen i aktiebolag vars aktiekapital eller maximikapital uppgår till minst en miljon kronor. I andra fall kan styrelsen utse VD. Det är alltså styrelsen som utser VD (I enlighet med gällande regler i 1§ och 8§ vilket ger att i små bolag styrelse och verkställande direktör kan vara identiska). Endast en VD kan utses. VD kan utses inom eller utom styrelsen om inte bolagsordningen eller bolagsstämman förhindrar detta. Det finns inga hinder i lagstiftningen att det i bolagsordningen ställs det kravet att verkställande direktören samtidigt skall vara styrelseledamot.

Intressant är att VD alltid anses vara arbetstagare i bolagets tjänst⁷.

VD är i allmänhet anställd i bolaget på viss bestämd tid eller tillsvidare genom ett tjänsteavtal⁸.

Av de aktuella rättsfallen så var det bara i RÅ 1993 ref. 55 som det rörde sig om att uppdrag utfördes som verkställande direktör.

2.3 8 kap. 4§ ABL

I den fjärde paragrafen ställs krav på att styrelseledamot och VD måste vara av svensk nationalitet och bosatta i landet men med en liten möjlighet till dispens i särskilda fall. Bosättningskravet finns för att ta hänsyn till fordringsägares, myndigheters, domstolars och andra intressenters behov av att lätt kunna komma i kontakt med bolagets ledning. Genom lättillgängligheten kan ledningen delges utan problem och privaträttsliga domar mot befattningshavarna kan på ett effektivt sätt verkställas⁹.

Dessa regler torde peka på det faktum att dessa uppdrag är av personlig karaktär och inte kan innehas av aktiebolag utan skall innehas av fysisk person. Det talas om bosättningskrav och ej om den bolagsrättsliga varianten med krav på ledningens bosättning eller på driftställets placering.

⁷ Kedner, Roos, "Aktiebolagslagen med kommentarer del 1" s. 238.. Se även RegR uttalande i RÅ 1993 ref. 104

⁸ Rodhe, "Aktiebolagsrätt" s. 184

⁹ Prop. 1992/93:68 s. 61

I 8 kap. 4§ finns även ett krav på att styrelseledamöter och VD inte får vara underåriga eller vara i konkurs eller stå under förvaltare enligt FB 11:7. Inte heller den som har näringsförbud i enlighet med lag 1986:436 om näringsförbud 6§ 4 och 5 får vara VD eller styrelseledamot. Alla dessa uppräknade hinder är av personlig karaktär och alltså inget som ett bolag kan träffas av, förutom att ett bolag självklart kan vara i konkurs.

Kan dessa krav tänkas utvidgas till att även omfatta bolag?

För att tolka lagar finns det flera olika tillvägagångssätt. För att utröna om vi kan förena lagstiftningen inom området med tanken på bolagsrepresentation i aktiebolagsstyrelse kan vi använda oss utav kontextuella tolkningar, förarbeten, doktrin och praxis. Kontextuellt så är det svårt att i ifrågavarande paragraf innefatta att även bolag kan vara styrelseledamot i aktiebolag. Inga uttryckliga förbud finns att utläsa mer än e contrario. Analogiskt så är det oförenligt med lagen såsom den är uttryckt.

Rent aktiebolagsmässigt är det svårt att förena tanken om att ett bolag skulle kunna vara styrelseledamot eller för den delen VD. I förarbetena till lagen så finner man inga resonemang om att även bolag skall inkluderas inom lagens gränser. Tvärtom finner man i stället markering på de personliga kraven på VD och styrelseledamöterna för att säkra aktieägares och tredjemäns intressen.

Den praxis som finns på området härleds från RÅ 1993 ref. 55 och därför är det svårt att avgöra huruvida detta tidigare varit möjligt. I RÅ 1993 ref. 104 så uttalar RegR just det faktum att det i ABL 8 kap. 4§ framgår att uppdraget som styrelseledamot skall innehas av fysisk person och att det är ett personligt uppdrag. RegR anger även att skadeståndsskyldigheten och den möjlighet för en ledamot och VD att dömas till straff även pekar på det faktum att det är personligt knutet till den fysiska personen.

Det frånsteg från detta krav på fysisk person som görs i RÅ 1993 ref. 55 och som hänvisas till i RÅ 1993 ref. 104 görs med hänvisning till vissa omständigheter som måste vara uppfyllda och kommer att behandlas i analysdelen av denna uppsats.

2.4 8 kap. 6§ ABL

Detta lagrum reglerar styrelsens skyldigheter avseende bokföring och medelsförvaltning samt även de åtaganden som styrelsen och VD har i och med förvaltningen av bolaget. Styrelsen och VD är förvaltande organ av bolaget. De är skyldiga att handla i bolagets intresse på grund av den sysslomannaställning som styrelse och VD får anses ha i förhållande till bolaget¹⁰. Det är samma förhållande för offentlig styrelseledamot eller

¹⁰ Prop. 1975:103 s. 370, 377

arbetstagarledamot¹¹. I första styckets första punkt finner man att styrelsen är ansvariga för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. VD är den som sköter den löpande förvaltningen utifrån de direktiv denne får från styrelsen. Styrelsen är alltså det överordnade organet. Styrelsen kan ge bindande anvisningar till VD och på detta sätt själva avgöra hur den löpande förvaltningen skall företagas.

Styrelsens förpliktelser innebär att utse en lämplig person till VD eftersom denne egentligen skall sköta den löpande förvaltningen. Det ingår även att utöva tillsyn över bolagets verksamhet och se till att det finns en tillfredsställande och funktionell organisation. I 6§ andra stycket kan man utläsa en viktig del av styrelsens ansvarsområde, att organisationen beträffande bokföring och medelsförvaltning innefattar en tillfredsställande kontroll. Detta ansvar ligger helt på styrelsen och kan inte delegeras till revisorerna¹². Det ankommer även på styrelsen att övervaka VD så att denne fullgör sina åtaganden och skyldigheter på ett tillfredsställande sätt. Det är sedan VD som kontrollerar att övriga befattningshavare i bolaget sköter sina åligganden på ett ordentligt sätt.

VD:s förpliktelser är som nämnts tidigare att sköta den löpande förvaltningen och leda bolagets verksamhet. Vad detta mer precist innebär är t.ex. att ingå avtal (om dessa är av stor betydelse för bolaget, ingås de av styrelsen) och att kontrollera övriga befattningshavare. Mer ingående vad som juridiskt menas med den löpande förvaltningen kommer jag inte att fördjupa mig i då det inte är nödvändigt i denna uppsats, men det kan med fördel hänvisas till rättsfallen NJA 1958 s.186 och NJA 1968 s. 375.

Både styrelsen och VD är gentemot bolaget att se som sysslomän. Med detta följer att de är skyldiga att handla i bolagets intresse. Det innebär även att de har en tystnadsplikt att inte tala om angelägenheter eller förhållanden som kan komma att skada bolaget. Denna tystnadsplikt finns inte med i ABL utan är något som styrelsen i varje enskilt bolag får stadga om hur omfattande den ska vara¹³.

En annan viktig paragraf att beakta är 8 kap. 11§ ABL. Lagrummet behandlar firmateckning. I RÅ 1993 ref. 55 var Bengt S. ensam firmatecknare för bolaget som han utförde konsultuppdrag för. Vad som menas med firmatecknare är att vederbörande person får representera bolaget vid avtal och rättshandlingar och företräda det vid domstol samt andra myndigheter.

Paragrafen anger att beslutande styrelse alltid är firmatecknare om inte denna bemyndigar specifik ledamot, VD eller annan att företräda bolaget¹⁴.

¹¹ Prop. 1975:103 sid. 377

¹² Kedner, Roos, "Aktiebolagslagen med kommentarer del 1" s. 243

¹³ jfr prop. 1972:116 s.135; Stenbeck, Nial, Wijnbladh, "Aktiebolagslagen" s.116 f.; Rodhe "Aktiebolagsrätt" s. 194 f. ; Moberg, "Företaget och sekretessen" s. 120-135.

¹⁴ jfr. Prop. 1975:103 s. 380, SOU 1971:15 s. 214, Stenbeck, Nial, Wijnbladh, "Aktiebolagslagen" s. 215 f samt NJA 1906 s. 423, NJA 1906 s. 505, RH 1992:41

I RÅ 1993 ref. 55 så var fallet just det att firmateckningsrätt gavs till Bengt S. i egenskap av VD. Detta borde ensamt peka på att VD samt styrelseuppdrag är av personlig karaktär och inte något som kan överföras till ett aktiebolag.

2.5 15 Kap. ABL

I det femtonde kapitlet finns bestämmelserna om skadeståndsskyldigheten som finns för styrelseledamöterna och den verkställande direktören samt även revisorn och aktieägare. Skadeståndsskyldigheten som finns i ABL är inte uttömmande. Skadeståndsskyldighet kan även förekomma enligt skadeståndslagen¹⁵ vid t.ex. brott såsom svindleri¹⁶. Det är främst den första paragrafen i kapitlet som är av intresse för denna uppsats. I denna paragrafs första mening regleras det ansvar som åvilar styrelsen och VD gentemot bolaget. I den andra meningen regleras ansvaret de har gentemot aktieägare och annan. Annan som åsyftas kan t.ex. vara bolagets borgenärer.

Det ansvar för uppkommen skada för bolaget som åvilar styrelsen och VD är alltid individuellt¹⁷. Utgångspunkten är den att styrelseledamot eller VD skall visa den omsorg om bolaget som det krävs av en syssloman eller uppdragstagare i allmänhet. Skadan kan uppkomma genom åtgärd eller underlåtenhet och vara uppsåtlig eller oavsiktlig. Vanliga skadeståndsmässiga bedömningar sker i övrigt vad gäller adekvat kausalitet och bedömningen av uppsåt och oaktsamhet¹⁸.

En styrelseledamot som blivit invald som expert på vissa frågor kan ha ett strängare ansvar än övriga styrelseledamöter inom sitt specialområde¹⁹. En annan påverkande orsak till att olika styrelseledamöter har olika grader av ansvar vid aktsamhetsbedömningen är storleken på deras arvoden. Högre arvoden ger större ansvar vid aktsamhetsbedömningen²⁰.

Även hur arbetsfördelningen varit i bolagsstyrelsen kan påverka aktsamhetsbedömningen²¹. I de för uppsatsen aktuella rättsfallen så var båda fåmansaktiebolagsägarna styrelsemedlemmar med specialkunskaper s.k. styrelseproffs eller företagsdoktorer. I RÅ 1993 ref. 104 så utgick ett speciellt konsultarvode till A:s bolag för hans tjänster som styrelsemedlem. En omständighet som pekar på att A hade specialkunskaper inom området. Dock utgick inget högre arvode än de andra styrelseledamöterna fick i arvode, en omständighet som pekar på det motsatta att A inte hade några

¹⁵ SFS 1972:207

¹⁶ BrB 9 kap. 9§

¹⁷ Kedner, Roos "Aktiebolagslagen med kommentarer del 2" s. 261

¹⁸ Hellner, "Skadeståndsrätt" s.123ff, 203ff

¹⁹ Kedner, Roos "Aktiebolagslagen med kommentarer del 2" s. 262

²⁰ jfr. NJA 1913 s. 96

²¹ Kedner, Roos "Aktiebolagslagen med kommentarer del 2" s. 262

specialkunskaper som föranledde uppdraget. I RÅ 1993 ref. 55 så finns inga uppgifter om Bengt S. styrelseuppdrag än mindre om arvode för detsamma.

2.6 19 Kap. ABL

I ABL finns endast ett fåtal straffbelagda förfaranden. Anledningen till detta är dels det att det finns fler sanktioner såsom t.ex. skadestånd och dels på grund av att man i första hand ser till bestämmelserna i BrB. I första paragrafen anges förfaranden som kan leda till böter eller fängelse i högst ett år. Enligt andra paragrafen kan vite utdömas till VD eller styrelseledamot för uppräknade anledningar.

Det straffansvar som återfinns i detta 19:e kapitel är av personlig karaktär och kan ej föreläggas juridisk person. I både RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104 tog domstolen upp detta 19:e och det 15:e kapitlet i diskussion troligen för att påvisa det personliga i uppdragen som styrelseledamot och verkställande direktör, vilket det enligt min mening gör.

3 Taxering av fåmansbolag

En stor del av de nytilkomna företagen de senaste åren har varit bolag där verksamheten är uppbyggd av bolagsägarens särskilda kvalifikationer och den arbetsinsats som denne kan tillföra bolaget. Denna personliga karaktär, som företagets verksamhet har, kommer från utövandet av s.k. "fria yrken", vid administration av extra sysslor eller vid konsultuppdrag. Verksamhet som i flertalet fall närmast kan hänföras som inkomst av tjänst om bolagsformen inte används. Utmärkande drag för denna slags verksamhet nämns i SOU 1975:54 såsom att bedrivs utan någon större kapitalinsats och att arbetskraft i regel inte anlitas för andra uppgifter än att biträda utövaren i dennes verksamhet. I förhållande till huvudfunktionen är medhjälparens arbetsuppgifter regelmässigt av mindre kvalificerad art.

År 1976 infördes omfattande särregler för fåmansföretag och deras delägare. Vissa justeringar har senare gjorts i lagstiftningen. Lagstiftningens syfte var att skapa neutralitet vid beskattningen av olika företagsinkomster oavsett om verksamheten bedrevs i fåmansbolag eller i annan företagsform²². Man hade uppmärksammat att skattskyldiga genom fåmansföretag kunde uppnå inte avsedda skatteförmåner. Genom att företaget och dess delägare formellt behandlas som två av varandra oberoende personer fanns möjligheter till transaktioner mellan bolaget och ägaren för att åstadkomma skatteförmåner. Detta tog sig särskilt uttryck i de många avtalen om överlåtelse av egendom. För att förhindra sådana transaktioner fick lagstiftningen i praktiken karaktären av stoppregler. Stoppreglerna har dock i mångt och mycket ändrats i dagsläget²³.

SOU 1975:54 behandlar taxering av fåmansbolag och delägare och behandlar gränsdragningsproblemen som uppkommer när dessa skall beskattas bland annat i flertalet rättsfall med olika utgångar. SOU 1975:54 utgjorde underlag till de s.k. stoppreglerna. Exempel på vad som i SOU 1975:54 anses vara fria yrken så kan anges enskilt bedriven verksamhet som läkare, tandläkare, revisor eller utövare av konstnärliga verksamheter såsom musiker, författare eller skådespelare. Dessa olika verksamheter är väldigt nära förankrade med dess utövares person. Sambandet är så nära att man av beredningen till SOU 1975:54 frågar sig om en juridisk konstruktion såsom aktiebolag över huvud taget ska få skjutas in mellan verksamheten och dess utövare. Aktiebolagslagen innehåller dock inga regler som direkt uttalat förbjuder aktiebolag att driva viss verksamhet.

I SOU 1975:54 diskuteras ett förslag att se bort från bolagsformen vad det gäller bolag som enbart tillförs intäkter från enstaka uppdrag. Problemställningen blir då gränsdragningen av vad som skall bortses från bolagsformen eller ej. Verksamhetens omfattning blir då avgörande snarare

²² Prop. 1975/76:79 s.34

²³ Prop. 1999/2000:15

än dess art. Det kan dock förekomma bolag som anger annan verksamhet såsom t.ex. handel med vissa varor för att på detta sett påvisa sin äkta bolagsform. Bara detta resonemang är dock ej nog då det finns fler anledningar till att driva verksamhet i aktiebolagsform som t.ex. det begränsade personliga ansvaret, större möjligheter till kapitaltillskott vid expansion eller det underlättande förfarandet vid generationsväxlingar. De skattemässiga skillnaderna är i sig inte så stora men de civilrättsliga förhållandena och de olika skattelagstiftningarna har bidragit till skälen att föredra den ena formen framför den andra. En bidragande orsak är att aktieägaren i ett fåmansbolag ofta samtidigt även är löntagare och skall behandlas som vilken annan anställd i bolaget som helst.

Kraven är dock annorlunda för fåmansaktiebolag i skillnad till en vanlig näringsidkare bland annat så ställs det högre krav på aktiebolaget vid deklaration av bil och lokalkostnader. Föreskrifterna i bokföringslagen ställer ett redovisningskrav i aktiebolaget av ägarens egna uttag av kontanter och varor samtidigt som det i taxeringslagen²⁴ finns motsvarande bestämmelse om uppgiftsskyldighet för dessa utlägg.

Den som således väljer aktiebolagsformen har större möjligheter att bestämma storleken och formen av de förmåner som uttas ur företaget och att även anpassa bokslutet till dessa privata dispositioner. För att kontrollera aktieägarnas deklaration så är aktiebolaget skyldiga enligt taxeringslagen att lämna kontrolluppgift ”för annans taxering”, vad gäller lön och andra ersättningar och förmåner. Dessa kontrolluppgifter är ur aktieägarens perspektiv snarast fråga om kontrolluppgifter till ledning för dennes egen taxering. Dessa kontrolluppgifters innehållsvärde är dock inte högt. De erfarenheter som finns visar att kontrolluppgifterna ofta är ofullständiga och felaktiga. Det är vid många tillfällen som företagare underlåtit att uppges bilförmån, andra icke kontanta förmåner samt skattepliktiga kostnadsersättningar som t.ex. bil-, rese-, och traktamentsersättningar. Det är på grund av detta allt vanligare att löntagare placerar sin inkomst, extraförtjänster eller andra arvoden i ett fåmansbolag som endast är bildat för denna uppgift. För att detta skall kunna ske krävs det oftast en överenskommelse mellan arbetsgivaren och löntagaren att arbetsgivaren skall utbetala ersättningen till bolaget i stället för till den person som utfört arbetet. Om detta sker kommer det att vara bolaget som formellt utfört arbetet. Detta innebär att kontrolluppgift för utbetalda ersättningar inte behöver lämnas.

Bolagsägaren kan nu hämta ut sin lön från sitt bolag. Denna lön brukar vara väsentligen lägre än den ersättning som bolaget erhåller från den egentliga arbetsgivaren. Detta arrangemang innebär för bolagsinnehavaren förmånligare beskattning. Att endast mindre del av ersättningen anges som intäkt innebär att beskattningen skjuts upp till senare år då ersättning inte erhållits. Genom att sedan påföra bolaget kostnader som t.ex. hyres- och bilkostnader, kostnader för resor, representation och traktamente kan avdrag göras och även det ge förmånligare beskattning. Dessa kostnader skulle

²⁴ SFS 1990:324

dock troligen vid en närmare kontroll visats vara personliga utgifter för bolagsägaren. Andra sätt att minska beskattningen är att sprida ut inkomsten på olika familjemedlemmar eller att utnyttja sig av möjligheten till brutet räkenskapsår.

Det finns i praxis flera avgöranden där skattemyndigheten försökt att underkänna aktiebolagsformen vid fria yrken. Ett exempel på detta är RÅ 1969 ref. 19 då en artist deklarerat lön och annan ersättning från ett av honom ägt aktiebolag. Skattemyndigheten yrkade på att beskattningen i stället skulle ske för verksamheten såsom för inkomst av rörelse. Skäl till detta yrkande var att aktiebolagets huvudsakliga inkomst bestod av gager för uppträdande och royalty från Stim och att detta var personliga inkomster som sedan överlåtits på aktiebolaget. Bolagets enda verksamhet var alltså att uppbära och förvalta dess personliga inkomster. Bolaget ansåg dock att formen aktiebolag var att föredra då dess verksamhet innebar en viss risk då den förutom de personliga uppträdandena även innebar produktion av musik och texter samt manus och program till TV och radio. Prövningsnämnden ansåg att utthyndet av artisten inte enligt beskattningsavseende kunna utgöra inkomst för bolaget.

Majoriteten av regeringsrättens ledamöter anförde att de inte såg något hinder för bolaget att bedriva sådan verksamhet som det var frågan om i fallet. Dock ansåg de att det var artisten som var skattskyldig för intäkterna då det får anses vara denne som drev rörelsen och inte bolaget då det var artisten som själv förvärvat intäkterna som sedan tillförts bolaget. Regeringsrätten var dock ej eniga utan två ledamöter var skiljaktiga och deras uppfattning skilde sig inte vad gällde aktiebolaget verksamhet utan att själva beskattningen skulle åläggas artisten och inte bolaget då inkomsten från bolaget överförts till artisten såsom löneförmån eller utdelning.

I RÅ 1973 Fi 85 var förhållandet mellan en artist och ett aktiebolag reglerat med avtal om kompensation. Kammarrätten anförde att avtalet mellan artisten och bolaget med hänsyn till omständigheterna i fallet inte kunde erkännas giltigt i taxeringshänseende. Regeringsrätten ansåg även de att artisten skulle beskattas men de uttalade sig inte i frågan om bolagskonstruktionen och om denna skulle underkännas eller ej. Samma problemställning finns där inkomster av fria rörelser så som t.ex. läkare satts på aktiebolag. Det är utifrån det ovan sagda inte svårt att se varför många väljer enmansbolagsformen som ett medel för att kunna bokföra intäkter i och inte tjänstebeskattas för dem. I de för uppsatsen aktuella rättsfallen så resoneras det förvånansvärt lite om anledningarna till bolagskonstruktionen. RegR nämner bara i all hast att de inte finner att konstruktionen tillkommit för att tillskansa sig förmåner vid beskattningen i RÅ 1993 ref. 55 och i RÅ 1993 ref. 104 så nämner RegR inte ens något om det.

4 Uppdragstagare kontra arbetstagare

En fråga som kan uppstå vid bedömningen av huruvida ett aktiebolag eller verksamhetens utövare ska beskattas är definitionen arbetsgivare och arbetstagare. Vilka är då definitionerna på dessa begrepp? I SOU 1975:1 anges en definition men det finns flera. Begreppens innebörd, eller snarare dess yttergränser, har lämnats åt rättstillämpningen att bestämma med ledning av förarbeten.

En annan bra källa på området är Axel Adlercreuts avhandling *Arbetstagarbegreppet*, som just behandlar begreppen och som får anses vara den ledande doktrinen på området. Man får i definitionssammanhang se till de civilrättsliga betydelseerna av begreppen. För att definiera arbetstagarbegreppet krävs det att vissa grundläggande förutsättningar först måste vara uppfyllda.

Först att förhållandet mellan parterna är grundat på ett avtal, frivilligt upprättat. Sedan att avtalet reglerar förhållandet att ena parten presterar arbete åt den andra parten. Det kan dock förekomma vissa skillnader vad gäller dessa avtal. Det kan röra sig om tjänsteavtal och uppdragsavtal²⁵. För att det ska vara fråga om arbetstagarförhållande i civilrättslig mening så krävs det att den part som åtagit sig att utföra arbete åt den andra parten själv utför eller deltar i utförandet. Ett arbetsavtal där juridisk person står som arbetspresterande part kan aldrig utgöra tjänsteavtal, om det inte rör sig om fall då juridisk person är avtalspart för skens skull²⁶.

För att utröna om juridisk person agerar för skens skull, som kanske ligger för handen i RÅ 1993 ref. 55 eller i RÅ 1993 ref. 104 så finns vissa kriterier för att se huruvida det rör sig om tjänsteavtal eller uppdragsavtal.

4.1 Arbetstagardefinition

Arbetspresterande parten anses som arbetstagare om²⁷:

1. Han har personligen utföra arbetet vare sig detta utsagts i avtalet eller får anses vara förutsatt mellan kontrahenterna.
2. Han har faktiskt helt eller så gott som helt själv utfört arbetet.
3. Hans åtaganden innefattar, att han ställer sin arbetskraft till förfogande till efter hand uppkommande arbetsuppgifter.
4. Förhållandet mellan kontrahenterna är av mera varaktig karaktär.

²⁵ jfr. Adlercreuts, "Arbetstagarbegreppet", s. 7 ff och Schmidt, "Arbetsrätt I", s. 55 f

²⁶ SOU 1975:1 s. 692

²⁷ SOU 1975:1 s. 722

5. Han är förhindrad att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt någon annan, vare sig detta grundar sig direkt på förbud eller bottnar i arbetsförhållandena, såsom t.ex. då hans tid eller ork inte räcker till annat arbete.
6. Han är beträffande arbetets utförande underkastad bestämda direktiv eller närmare kontroll vare sig detta gäller sättet för arbetets utförande, arbetstiden eller arbetsplatsen.
7. Han har att i arbetet använda maskiner, redskap eller råvaror som tillhandahålls av medkontrahenten.
8. Han får ersättning för sina direkta utlägg, t.ex. resor.
9. Ersättningen för arbetsprestationen utgår åtminstone delvis i form av garanterad lön.
10. Han är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en arbetstagare.

4.2 Uppdragstagardefinition

Omständigheter som talar för att den arbetspresterande parten är att betrakta som uppdragstagare (självständig företagare) är²⁸:

1. Han är ej skyldig att personligen utföra arbetet utan kan på eget ansvar överlåta arbetet helt eller delvis till annan.
2. Han låter faktiskt på sitt ansvar annan helt eller delvis utföra arbetet
3. Arbetsåtagandet är begränsat till viss eller möjligen vissa bestämda uppgifter.
4. Förhållandet mellan kontrahenterna är av tillfällig natur.
5. Varken avtalet eller arbetsförhållandena hindrar honom från att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt annan.
6. Han bestämmer, fränsett inskränkningar som påkallas av arbetets natur, själv sättet för arbetets utförande samt arbetstid och arbetsplats.
7. Han har att i arbetet använda egna maskiner, redskap eller råvaror.
8. Han har att själv stå för utgifterna vid arbetets utförande.
9. Vederlaget för arbetsprestationen är helt beroende av verksamhetens ekonomiska resultat.
10. Han är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en företagare inom verksamhetsgrenen.
11. Han har för verksamheten erhållit personligt tillstånd eller auktorisation av myndighet eller fått egen firma registrerad.

En yrkeskategori som ofta vållat problem vid gränsdragningen mellan arbetstagare och självständig företagare är skogskörarna. Det finns flera fall

²⁸ SOU 1975:1 s. 722

där frågan fått avgöras och det är omständigheterna i varje enskilt fall som gör skillnaden. Vid bedömningen skall alltid alla omständigheter beaktas.

Andra rättsfall på området är Brynäsålet²⁹ där det rörde sig om en hockeyspelare i hockeylaget Brynäs som blev uthyrd till klubben av ett aktiebolag. Spelaren ansågs dock vara anställd av klubben och inget uppdragsavtal ansågs föreligga.

I RÅ 1993 ref. 55 var den inhyrda konsulten Bengt S. enligt mig väldigt knuten till Lindahls Slakteri AB och RegR nämner själv att han som VD normalt skulle anses vara anställd av bolaget. Ändock blev utgången en annan.

I RÅ 1993 ref. 104 uttalar RegR sig med att styrelseuppdragen var av personlig art och kanske kan detta betyda att de ansåg honom ej ha en uppdragstagares roll.

²⁹ RÅ 2001 ref. 50

5 Analys av rättsfallen

5.1 Allmänt

Nu för tiden blir det allt vanligare med enmansägda och ensamt drivna aktiebolag. Inte allt för sällan grundas dessa på ägarens personliga arbetsprestationer. Exempel på dessa bolag som ofta på konsultbasis säljer sina tjänster är sekreterare, läkare, psykologer, tandläkare, makeupartister, frisörer, musiker, listan kan göras längre. Aktiebolaget är ett eget rättssubjekt och kan således ha rättigheter lika väl som skyldigheter. När aktiebolaget ägs av en ensam person och verksamheten bygger på denne personens arbete sammanfaller aktiebolagets intressen och ägarens. Det kan då uppkomma situationer där det kan vara svårt att skilja på dessa intressen t.ex. vid en affärssuppgörelse.

Aktiebolaget är även ett skattesubjekt. Ur beskattningshänseende kan det skilja sig åt om en affär görs av en person eller ett aktiebolag. Skattedomstolar har vid vissa tillfällen därför gjort ett ansvarsgenombrott av aktiebolag och i stället beskattat personen bakom aktiebolaget. En sådan genomsyn gjordes i regeringsrättens fall RÅ 1993 ref. 104 men ej i RÅ 1993 ref. 55.

5.2 Genomgång av Rå 1993 ref 55

I Regeringsrättens årsbok summeras rättsfallet med följande rader, ”Ersättning som enligt avtal utbetalats till ett aktiebolag (fåmansbolag) för tjänster som dess hos bolaget anställde ägare under viss begränsad tid utfört som bl.a. verkställande direktör ("företagsdoktor") i andra aktiebolag har beskattats hos det förstnämnda bolaget och således inte hos dess ägare”.

Fallet handlar om Bengt S. och de uppdrag som han utförde från 1980 fram till Maj 1982, bl.a. som verkställande direktör, hos Lindahls Slakteri AB och dess dotterbolag Lindahls Chark AB.

Ersättning för arbetet utbetalades av Lindahls Slakteri AB till det av Bengt S. helägda AB Näländens Träindustri. Frågan var huruvida denna ersättning skulle beskattas hos AB Näländens Träindustri eller hos Bengt.S. personligen.

Sakomständigheterna var de att Bengt S. under 1978 förvärvade samtliga aktier i AB Näländens Träindustri. Om förhållandet mellan Bengt S. och AB Näländens Träindustri innan förvärvet finns inget att finna i referaten av rättsfallet eller i artiklar som behandlar fallet. De fakta som finns är de att bolaget drev verksamhet i Näländ i Jämtlands län, därav namnvalet, bestående av främst inköp och detaljhandelsförsäljning av möbler samt tillverkning och försäljning av inredningar. Efter Bengt S. köp av bolagets aktier var han anställd hos bolaget och deltog i ledningen av bolagets

verksamhet. Den sjätte februari 1980 ändrades bolagsordningen till att omfatta även konsulterande verksamhet avseende företagsledning, ekonomi och administration. Ingen information finnes heller som talar om verksamhetens omfattning i AB Nældens Träindustri fram till denna punkt.

Bengt S. påbörjade i början av 1980 en utredning av verksamheten i Lindahls Chark AB. Denna verksamhet var då i enlighet med den nya bolagsordningen. Lindahls Chark AB var ett helägt dotterbolag till Lindahls Slakteri AB. Någon ägargemenskap förelåg inte mellan dessa bolag och Bengt S. eller av honom ägda bolag.

Från den första juli 1980 till maj (inget precist datum finns angivet) 1982 ledde Bengt S. Lindahls Chark AB:s verksamhet och utförde de uppgifter som en verkställande direktör utför i ett aktiebolag.

Regeringsrätten fann att han var att anse som VD för bolaget.

Bengt S. registrerades den sjätte oktober 1980 som ensam firmatecknare i bolaget.

Under tiden som Bengt S. arbetade som VD för Lindahls Chark AB fann moderbolaget Lindahls Slakteri AB hans tjänster behövliga och kontaktade honom för att själva köpa hans tjänster.

Den 30 december 1980 träffades således ett skriftligt avtal mellan det av Bengt S. helägda AB Nældens Träindustri och Lindahls Slakteri AB. Enligt avtalet gav Lindahls Slakteri AB uppdrag åt AB Nældens Träindustri AB att under år 1981 lämna Lindahls Slakteri AB konsulttjänster avseende företagsledning. Företagsledningen som åsyftades i avtalet bestod i att fullgöra arbetsuppgifter motsvarande dem, som enligt lag och praxis åvilar en verkställande direktör i ett aktiebolag.

Avtalet mellan AB Nældens Träindustri och Lindahls Slakteri AB uppkom således sex månader efter den tidpunkt då Bengt S. erhöll sin befattning som verkställande direktör.

Uppdragstiden bestämdes att gälla år 1981. I avtalet reglerades även den situationen om Lindahls Slakteri AB ville förlänga uppdraget. De skulle då begära att förhandlingar om saken inleddes före viss tidpunkt under året. I en skriftlig komplettering till detta huvudavtal lovade Lindahls Slakteri AB Bengt S. rätt att få ersättning för utlandsresor, ersättning för flyttningkostnader vid flyttning till verksamhetsorten Aneby, reseersättning Malmö-Aneby första halvåret 1981, dels rätt att ha kvar och utföra arbete för vissa andra uppdrag.

Bengt S. blev ledamot av styrelsen i Lindahls Slakteri AB under 1980, vilket registrerades hos Patent- och registreringsverket den fjärde oktober samma år. Den tredje mars 1981 registrerades Bengt S. som behörig att ensam teckna Lindahls Slakteri AB:s firma.

Inför Regeringsrättens ledamöter uppgav Bengt S. följande:

Uppdragsgivarna hade behov av särskilda tidsbegränsade insatser för rationalisering av strukturen och verksamheten i bolagen.

Konsultuppdraget hos Lindahls Chark AB gällde avveckling av bolaget och bestod till stor del av bevakning och indrivning av kundfordringar. Vid årsskiftet 1980/81 hade uppgiften fullgjorts genom viss försäljning av egendom och nedläggning av verksamheten i övrigt.

Uppdraget hos Lindahls Slakteri AB var bestämt till att avse struktureringen av både ägarförhållandena och verksamheten. För uppdragsgivaren var det ett fördelaktigt arrangemang att kunna köpa de erforderliga kvalificerade konsulttjänsterna av AB Näldens Träindustri. Bengt S. kunde som civilekonom och genom en tidigare lång erfarenhet som företagsledare erbjuda kvalificerade kunskaper i företagsledning, ekonomi och administration genom AB Näldens Träindustri. Bengt S. var klippt och skuren för uppgiften som "företagsdoktor".

Bengt S. angav ytterligare för Regeringsrätten att: Det muntliga uppdragsavtalet bekräftades genom det skriftliga avtalet i december 1980 då det stod klart att uppdragsgivaren hade ett fortsatt behov av konsultinsatserna. Lindahls Slakteri AB har i avtalsenlig ordning fakturerats av AB Näldens Träindustri. AB Näldens Träindustri har fullgjort alla redovisningsskyldigheter och alla skyldigheter som åvilat bolaget i skatte- och avgiftshänseende.

Konsultverksamheten har hos bolaget drivits självständigt och i vinstsyfte och har varit avsedd att vara långt mera varaktig än den kom att bli genom följderna av att taxeringsrevision företogs. Det har av Lindahlsbolagen ansetts vara, och AB Näldens Träindustri har inte funnit anledning att motsätta sig detta, en praktisk och effektiv ordning att Bengt S. även blivit registrerad som företrädare för uppdragsgivaren på sätt som skedde. Med dessa registreringar avsågs inte någon förändring av konsultöverenskommelsen och det var klart att registreringarna endast skulle gälla övergångsvis så länge konsultinsatserna behövdes.

Regeringsrätten konstaterar att under den tid som detta fall spänner över hade AB Nälden Träindustri inga andra konsultuppdrag. Bortsett från Bengt S. arbetsinsatser verkar inte AB Näldens Träindustri utfört några uppgifter med anledning av uppdraget för Lindahls Chark AB eller Lindahls Slakteri AB förutom redovisningsmässig hantering av utbetalda ersättningar.

5.3 Genomgång av RÅ 1993 ref 104

I Regeringsrättens årsbok summeras detta rättsfall med följande rader,

”En person A drev konsultverksamhet inom managementområdet genom ett av honom helägt aktiebolag. I verksamheten redovisades inkomster av vissa uppdrag avseende A såsom ledamot av styrelserna i flera större aktiebolag. Styrelsearvodena har ansetts skola beskattas som inkomst av tjänst hos A”.

Detta fall gällde från början ett förhandsbesked som person A och dennes fåmansbolag B ansökte om angående den av aktiebolaget B drivna konsultverksamheten och att styrelsearvodena som A erhöll skulle beskattas i bolaget B:s rörelse. Vidare begärde sökandena fastställande av att A inte personligen skulle vara skattskyldig för styrelsearvodena som ingick i och omfattades av den av fåmansbolaget B bedrivna konsultrörelsen.

Följande fakta återfinns i fallet: A var styrelseledamot i sju större aktiebolag. Det var dock det av A helägda fåmansbolaget B som upptog arvodena som intäkt i rörelsen. Av dessa sju uppdrag tillkom tre stycken av dem 1982, 1986 resp. 1988 samt de övriga under tiden 1989 och senare. I vart och ett av dessa aktiebolag var styrelsearvodena lika för alla styrelseledamöter och A hade ingen särställning ersättningsmässigt. Styrelsearvodena utbetalades från dessa sju aktiebolag till managementbolaget B och inte till A personligen. Särskilda konsultarvoden utöver styrelsearvoden betalades till fåmansbolaget från sex av de sju bolagen. Enligt sökandenas uppfattning ingick de sju styrelseuppdragen och därmed styrelsearvodena i fåmansbolagets verksamhet som en del av bolagets bedrivna konsultrörelse. Styrelsearvodena togs upp i fåmansbolagets bokföring.

Frågan i fallet var om styrelsearvodena skulle beskattas hos A eller hos dennes fåmansbolag B.

Ingen information finnes i fallet rörande uppdragen som styrelseledamot och dess natur. Ingenstans i fallet finns uppgifter huruvida uppdragen som A utförde var begränsade i tid och varaktighet inom ramarna för något avtal och inte enbart av de begränsningar som finns i ABL³⁰. Det står inget om att något avtal skulle ha uppkommit för att reglera förhållandet mellan managementbolaget B och de utbetalande aktiebolagen. Inte heller nämns några villkor vid utbetalningarna som skulle kunna vara någon form av muntligt avtal mellan bolagen.

5.4 Civilrättslig analys

Ansvarsgenombrott, eller om man vill kalla det genomsyn, av aktiebolag är ovanligt men görs i vissa fall då de tvingande reglerna om personligt ansvar inte är tillräckliga. Det kan alltså i vissa fall vara så att aktiebolagens

³⁰ 8 kap. 1,3,4,6 §§ ABL

rättshandlingsförmåga att ingå avtal kan åsidosättas då domstolen gör genomsyn och ändå t.ex. beskattar ett aktiebolag. Aktiebolag har rättigheten att ingå de avtal de ser passande. Det finns en begränsning vad gäller avtalsrätten för alla aktiebolag, såväl enmansägda, de kan aldrig genom avtal åta sig att vara anställda. Denna rätt ges endast fysiska personer och ej juridiska personer. För aktiebolag likväl som för andra juridiska personer och fysiska personer gäller de generella reglerna för avtals-tolkning, -tillämplighet, -ingående samt avtalsogiltighet.

Inom avtalsrätten finns alltid olika tolkningsmöjligheter. Ett avtals innehåll kan ibland skilja sig från parternas intentioner eller till och med från avtalets rubricering. Det är när avtal är oklara som man använder sig utav tolkningsreglerna men först då. Om ett avtal är glasklart till sitt innehåll och avtalsparternas intentioner klart framgår finns det inget utrymme för att tolka avtalet annorlunda. Det finns i sådana fall inget utrymme att flytta rättigheter och skyldigheter från en avtalspart till en helt utomstående.

Detta ger vid handen, att ett glasklart skriftligt avtal där ett enmansägt aktiebolag åtar sig att ställa en person till förfogande att utföra arbete inom t.ex. managementområdet, till ett uppdragsgivande aktiebolag, inte under några omständigheter avtalsrättsligt kan anses vara anställningsavtal mellan den arbetspresterande fysiska personen och uppdragsgivande juridiska personen. Det som kan uppstå är att man får två parallella regelsystem . Ytterligare ett exempel på när detta kan uppstå är när ägarna av ett aktiebolag träffat ett aktieägaravtal som avviker från aktiebolagslagen och bolagsordningen. Aktieägaravtalet är då vanligen bindande mellan avtalsparterna men avtalets innehåll påverkar inte övriga aktieägares rättigheter och skyldigheter. Det är i sådana fall med parallella regelsystem som genomsyn kan ske. Om vi nu antar att de uppgifter av managementkaraktär som nämndes i exemplet ovan mer precist är styrelseledamotsansvar, som var fallet i RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104.

Enligt aktiebolagslagen är styrelseledamotsposten och dess skyldigheter personliga och kan inte överlåtas till annan eller avtals bort. Om ett avtal uppkommit som angetts i exemplet ovan mellan ett enmansägt aktiebolag och ett annat aktiebolag om uppdrag som styrelseledamot i uppdragsgivarens bolagsstyrelse borde genomsyn kunna ske om uppdragsgivande bolag eller annan vill ställa denne styrelseledamoten till svars.

Genomsynen innebär då att ansvarsgenombrott sker och den fysiska personen bakom det enmansägda aktiebolaget ställs till svars, fastän avtal om att managementbolaget skall utföra de styrelseuppgifter som egentligen skall genomföras av styrelsen enligt lag.

I ABL finns inga regler om styrelsearvoden. På grund av detta har styrelseledamöterna ingen möjlighet att kräva sina arvoden baserat på regler. Avtal saknas oftast så de saknar även möjlighet att kräva sin ersättning avtalsrättsligt. Normalfallet är den att bolagsstämman beslutar om styrelsens arvoden.

Styrelseledamöternas ställning är inte jämförlig med ett anställningsförhållande utan snarare ett förtroendeuppdrag likt en god man. Just detta kan ses i AD 1979 nr. 57 då arbetstagarrepresentanter i en aktiebolagsstyrelse vägrades semesterersättning på styrelsearvodet. Detta till trots att arbetstagarrepresentanterna också var anställda av bolaget i vanlig mening.

Uppdraget som VD är reglerat i ABL. Även VD:s ansvar är personligt och därför borde en liknande genomsyn som den av styrelseledamöter kunna genomföras för att ställa VD personligen till svars.

Till skillnad från en styrelseledamot är VD:s ersättning grundad på avtal och om VD:n i så fall utför arbete såsom konsult har denne ingen rätt att av uppdragsgivande aktiebolag kräva ersättning då ersättningen upptas av uppdragstagande aktiebolag och VD:s ersättning är reglerad i avtal med uppdragstagande bolag.

Regeringsrätten för inga resonemang i någon form, i något av fallen, huruvida något av de bolag som drev konsultverksamhet var att anse som ett bolag eller ej. Att de inte resonerar kring detta borde betyda att RegR fann dem i båda fallen vara legitima bolag. RegR faller i dessa fallen i stället tillbaka på sin egen uttalade praxis från t.ex. RÅ 1969 ref. 19, eller RÅ 1983 1:40 där rätten fann att verksamhet som i väsentlig mån bygger på personliga arbetsinsatser får drivas i aktiebolagsform.

Regeringsrätten anser alltså att det i de båda rättsfallen rör sig om två legitima bolag med likvärdiga godkända verksamheter. De utreder inte huruvida bolagskriterierna i övrigt, förutom verksamhetens art, drivs självständigt, varaktigt eller med vinstsyfte.

En bedömning kan göras för att se huruvida det avtal som finns mellan Lindhals Slakteri AB och AB Nälden Träindustri i RÅ 1993 ref. 55 och A och de sju aktiebolagen i RÅ 1993 ref. 104, genom att enbart studera innehållet i avtalet. En bedömning av avtalsparter, avtalets giltighet etc. behandlas vidare i analysen i anknutet ämnesområde.

I A:s fall RÅ 1993 ref. 104 nämns inget avtal överhuvudtaget i någon instans (Skatterättsnämnden och RegR). Mellan två bolag borde avtal upprättats, troligen skriftligt, då det får anses som branschpraxis. En annan anledning att anta att avtal faktiskt upprättats i detta fall är den omständigheten att ersättningen från de styrelseuppdrag som A erhöll utbetalades till A:s bolag. Om inte skriftligt avtal fanns så kan vi anta att det fanns ett muntligt dito eftersom styrelsearvodena annars skulle utbetalats till A personligen. A fick från sex av de sju bolagen som han var styrelseledamot i ytterligare ersättning utöver den han i likhet med samtliga andra ledamöter fick. Denna ytterligare ersättning var s.k. konsultarvode och utbetalades även detta till fåmansbolaget. Ett bolag kan som nämnts tidigare inte vara anställd och avtalet mellan A och de sju aktiebolagen borde då vara ett uppdragsavtal där A:s bolag tillhandahöll A som ledamot. Om avtalet var så här utformat så borde det inte kunna ifrågasättas på

avtalsmässiga grunder. I stället får man se till hur uppdraget egentligen utfördes och då se om det är ett uppdragsavtal eller om det egentligen är allt för personligt och i stället skall bedömas vara ett tjänsteavtal. RegR gör ingen sådan tolkning av avtalet och nämner som sagt inte ens om det förelegat ett avtal mellan parterna. Det går därmed inte att göra en korrekt avtalsrättslig bedömning i RÅ 1993 ref. 104.

I RÅ 1993 ref. 55 så fanns det ett muntligt avtal det första halvåret av Bengt S. tid som ledamot och VD. Efter denna tid gjordes ett skriftligt avtal som reglerade förhållandet mellan Lindahls Slakteri AB och AB Näldens Träindustri. Avtalet angavs såsom ett konsultavtal (uppdragsavtal) men innehöll avtalspunkter av tjänstekaraktär³¹. Dessa punkter var de förmåner som Bengt S. personligen skulle erhålla i form av reseersättning för utlandsresor m.m., ersättning för flyttkostnader, reseersättning första halvåret mellan Malmö och Aneby (där Lindahls Slakteri AB låg), rätt till att ha kvar och utföra arbete för vissa andra uppdrag. Ytterligare anledning som talar för att det rör sig om ett tjänsteavtal är att VD normalt anses vara anställd av bolaget³². Just detta påpekar de två regeringsråd som är av skiljaktig mening och anför följande ”Den som genom en befattning av det slag varom i målet är fråga knutits till ett företag måste normalt anses vara anställd av företaget även om föreliggande avtal formellt sett utvisar någon annat”³³. Måhända kan man bedöma avtalet vara av tjänstekaraktär vad gäller styrelseledamotsdelen. Effekten borde då bli den att Bengt S. skulle tjänstebeskattas för den delen av intäkterna som kan hänföras till uppdraget som VD. Jag finner dock att avtalet i sin utformning (beaktande att jag inte har tillgång till avtalet) får anses vara ett uppdragsavtal. Det finns inga hinder att avtala såsom skett i fallet. Om det är förenligt med ABL är dock en aktiebolagsrättslig fråga.

Fråga om uppdraget i sig är ett uppdragsavtal eller ett tjänsteavtal är en arbetsrättslig fråga.

Arbetstagarbegreppet har betydelse inom arbetsrätten i och med att en arbetstagar ofta tillerkänns rättigheterna som kan göras gällande bestritt vad som sägs i anställningsavtalet. Utöver detta gäller annars vanliga avtalsrättsliga regler i princip även för anställningsavtal. För att i tveksamma fall utreda huruvida det rör sig om en arbetstagar eller uppdragstagar måste man se till omständigheterna i fallet för att utreda frågan. Det som pekar på att den arbetspresterande personen är arbetstagar och inte uppdragstagar är de i kapitel 4.1 och 4.2 uppräknade omständigheterna. Dessa omständigheter används av RegR i deras bedömningar av de för denna uppsats aktuella rättsfallen och man finner vissa stycken som visar på att RegR resonerar kring dem. Det finns fler omständigheter men dessa är de vanligaste. Som nämnts föregående i kapitel fyra kan inte en juridisk person var anställd. I RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104 är det alltså enligt rätten obestrift att de enmansägda

³¹ RÅ 1993 ref. 55 s. 227

³² Se SOU 1975:1 s. 724 och RÅ 1993 ref. 55 s. 228

³³ RÅ 1993 ref. 55 s. 229

managementbolagen varit uppdragstagande part och ej anställda. Det som kan hända i denna situation är att man undersöker om ägaren till det uppdragstagande bolaget, som faktiskt utför arbetet, är att anse som arbetstagare, i den tvingande arbetsrättsliga meningen, i förhållande till uppdragsgivande bolag.

Om genomsynen ger att ägaren är att anse som arbetstagare innebär detta inte att avtalet som uppkommit mellan bolagen byter parter och att ägaren står som avtalspart i stället för företaget som han representerar. Avtalet gäller fortfarande i allt utom det som strider mot tvingande arbetsrätt. Det finns exempel på liknande förfarande i praxis från arbetsdomstolen i mål 1983 nr. 101. Saken var då den att ett handelsbolag hade genom avtal åtagit sig att utföra vissa marknadsföringsåtgärder åt ett aktiebolag. AD granskade de bolagsmän som utförde arbetet och vissa omständigheter pekade på att bolagsmännens ställning påminde om en anställds medan andra omständigheter fick dem att framstå som agerande delägare i handelsbolaget. AD fann att det inte förelåg något anställningsförhållande.

I AD:s resonemang tycks stor betydelse lagts vid att bolagsmännen varit helt införstådda med att de själva inte var avtalspart med uppdragsgivaren utan i stället att deras handelsbolag var det. Detta resonemang torde inte ha blivit annorlunda om det i stället varit fråga om ett aktiebolag och ej som i fallet ett handelsbolag. Det finns även exempel i praxis på det motsatta, vilket kan ses i AD 1989 nr. 81. Här rörde fallet en man som arbetade för en förening delvis p.g.a. ett anställningsavtal mellan honom och föreningen och delvis p.g.a. ett avtal mellan ett av honom helägt konsultbolag och föreningen. I AD:s motivering finner de att gränsdragningen mellan de båda uppdragen var allt för vag och därför borde mannen i detta fallet anses vara arbetstagare även vad det gäller arbetet han utförde åt föreningen genom sitt konsultbolag. AD resonerar även kring det faktum att föreningen inte hade någon anledning att anställa mannen på annat sätt än som tjänsteinställd av föreningen.

Konsultavtalet uppkom på mannens begäran och verkar enligt AD:s mening endast ha uppkommit p.g.a. skatteskal. Detta fallet visar på en arbetsrättslig genomsyn av managementbolag.

RegR ansåg ej att genomsyn var möjligt i RÅ 1993 ref. 55 och angav samtidigt skäl som skulle tala för att detta genomfördes men som de inte fann i fallet

”Föreligger omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är ägaren av aktiebolaget och inte aktiebolaget som bedriver verksamheten kan det emellertid bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra ägaren de inkomster som härrör från verksamheten i fråga”³⁴. De fann alltså ej Bengt S. ha varit den som egentligen bedrivit verksamheten.

RegR ansåg alltså inte att Bengt S. agerande faller under punkt 2 i arbetstagardefinitionen sidan 14. RegR:s resonemang kan följas i flera uttalanden. De bedömer de arbetsinsatser som Bengt S. gjort i Lindhals Slakteri AB och finner att han inte ”gått utöver vad som fallit inom ramarna

³⁴ RÅ 1993 ref. 55 s. 227

för det aktuella uppdraget som "företagsdoktor"³⁵. RegR talar även om Bengt S:s arbetsåtaganden "inom ramarna" vad gäller tidsmässiga aspekter och uttalar sig enligt följande:

"Med hänsyn till uppgifternas karaktär och övriga omständigheter stod det klart att det var fråga om ett uppdrag som var begränsat till den tid som krävdes för den ifrågavarande företagssaneringen"³⁶.

"I målen har inte framkommit att Bengt S. innehaft de ifrågavarande funktionerna längre tid än som krävdes för uppdragets fullgörande"³⁷. RegR:s uttalande kan härledas till uppdragstagardefinitionens krav på självständighet³⁸.

I strid med RegR:s uppfattning så uttalar sig ledamoten Lindh skiljaktig till KamR:s domslut och anför att han finner att Bengt S. innehaft befattningen som VD under en förhållandevis lång tid. Tidsmässigt så rör det sig om en period på cirka två år. Vissa VD sitter i dagsläget betydligt kortare tid. Denna omständighet sammanfaller med fjärde punkten för bedömandet av arbetstagare³⁹.

Men trots denna tid och det faktum att verksamheten som Bengt S. bedrivit inte enligt min mening avviker nämnvärt från den som en VD normalt företar fann RegR att Bengt S. inte blivit knuten till Lindahlsbolagen mer än vad krävdes för uppdragets fullgörande⁴⁰. Trots det som tidigare citerats ovan om att VD i normalfallet anses vara anställd av bolaget fann RegR att AB Nældens Träindustri civilrättsligt varit att betrakta som uppdragstagare i förhållande till Lindahlsbolagen⁴¹.

De två skiljaktiga regeringsråden var dock av den meningen att ersättningarna som Lindahls Slakteri AB utgivit avsett betalning för de tjänster som Bengt S. personligen utfört och inte vederlag för tjänster som utförts av AB Nældens Träindustri⁴² en omständighet som pekar på att Bengt S. var att anse som arbetstagare⁴³.

I RÅ 1993 ref. 104 gick skatterättsnämnden på ett uttalande från RÅ 1987 ref. 64 om att styrelseuppdrag skall beskattas i inkomstslaget tjänst och menade att detta uttalande var att anse som praxis och gällande rätt⁴⁴. RegR såg dock inte alls till sitt egna uttalande och nämnde det inte över huvud taget i domen. RegR anger att de grundar sin dom på bestämmelserna i 8 kap. aktiebolagslagen⁴⁵ där det anges att ledamot i aktiebolagsstyrelse

³⁵ RÅ 1993 ref. 55 s. 228

³⁶ RÅ 1993 ref. 55 s. 228

³⁷ RÅ 1993 ref. 55 s. 228

³⁸ Se kap. 4.2 s. 16

³⁹ Se kap. 4.1 s. 16

⁴⁰ RÅ 1993 ref. 55 s. 228

⁴¹ RÅ 1993 ref. 55 s. 229

⁴² RÅ 1993 ref. 55 s. 229

⁴³ Se kap. 4.1 punkt 2 s. 15

⁴⁴ RÅ 1993 ref. 104 s. 405

⁴⁵ Se kap. 2 s. 6

normalt anses vara av personlig natur och inkomst härav tjänstebeskattas hos utövaren.

I slutet av domen, efter de väsentliga domskälen, verkar det som om RegR lagt in en liten arbetsrättslig brasklapp i form av följande uttalande, ”De sju styrelseuppdrag som A innehar i vissa större aktiebolag får alla anses vara av personlig art, och arvoden därifrån utgör intäkt av tjänst för A”⁴⁶. Om RegR fann att A:s uppdrag var av personlig karaktär så borde de komma till samma slutsats vad gällde Bengt S. då hans uppdrag även var styrelseledamot. I Bengt S fall så var han även VD och den posten torde vara lika personlig. Både yrket som styrelseledamot och VD är personliga och båda kräver registrering⁴⁷ omständigheter som pekar på ett anställningsavtal snarare än ett uppdragsavtal. Skadeståndsskyldighet samt straffansvar kan åläggas båda. Dessa faktorer pekar på just personligheten. I vilket annat yrke står en sådan personlighet att finna?

I RÅ 1981 1:17⁴⁸ bedömdes att en läkares uppdrag var allt för personligt och att denne i stället skulle tjänstebeskattas på grund av detta. Hur kan det komma sig att en läkares uppdrag kan vara personligare än en styrelseledamots?

Den omständighet som måhända ligger till grund för bedömning av hur personliga uppdrag är, kanske är hur uppdragen utförs och inte vilka yrken som utövas. Om det nu är denna omständighet som ligger till grund för de olika bedömningarna i RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104 så borde utgången blivit den motsatta i RÅ 1993 ref. 55. Jag finner att Bengt S:s uppdrag präglats av mer personlig karaktär knuten till hans person än att uppdraget skulle vara knutet till AB Nældens Träindustri. Samtidigt tycker jag inte att A:s uppdrag utförs eller på annat sätt präglats av personlighet på nämnvärt sätt (fortfarande beaktande det antagande att avtal förlegat mellan de sju aktiebolagen och A:s aktiebolag⁴⁹) och att utgången beaktande detta skulle blivit den omvända. Dock är det inte bedömningen om graden av uppdragets personlighetsanknytning som legat till grund för de olika utgångarna. RegR anför andra skäl till sin dom i RÅ 1993 ref. 55 som analyseras nedan i avsnitt 5.7.

5.5 Aktiebolagsrättslig analys

I rättspraxis har inga hinder i princip ej ansetts föreligga att i aktiebolagsform driva verksamhet som i väsentlig del grundas på personliga arbetsinsatser och även ha verkan i beskattningshänseende⁵⁰. RegR uppstår flera argument av aktiebolagsrättslig natur i sina domskäl i de för denna uppsats båda rättsfallen. I RÅ 1993 ref. 55 anger RegR att det uppdrag som

⁴⁶ RÅ 1993 ref. 104 s. 406

⁴⁷ 8 kap. 15§ ABL

⁴⁸ Rättsfallet refereras kort i kap. 5.6 s. 28

⁴⁹ Se kap. 5.4 s. 23

⁵⁰ RÅ 1993 ref. 55 s. 227

Bengt S. haft som VD är av speciell karaktär och regleras i 8 kap. ABL. Rätten upptar de kriterier som finns om att VD skall vara fysisk person⁵¹ och att straffansvar och skadeståndsskyldighet återfinns i 15 och 19 kap. ABL. Rätten uttalar även att samma kriterier och regler gäller för styrelseledamot. I RÅ 1993 ref. 104 uttalar sig RegR på samma sätt om kriterierna för styrelseledamot och kravet på att det skall var fysisk person och att uppdraget är personligt.

Någon genomsyn i verksamheten som bedrivs av Bengt S. eller A gör inte RegR utan man godkänner företagets verksamhet och ifrågasätter inte deras existens vad gäller bolagskriterier i övrigt. RegR ser inte heller några hinder i och med de kriterier på fysisk person som ställs på styrelseledamot och VD i ABL. De uttalar sig inte speciellt om arrangemang av den karaktär som återfinns i de båda rättsfallen överrensstämmer med lydelsen i ABL. Det enda uttalande som RegR gör som har samankoppling med ABL och för övrigt är kärnan i RÅ 1993 ref. 55 och som hänvisas till i RÅ 1993 ref. 104 citeras (och analyseras) i avsnitt 5.7 nedan.

5.6 Beskattningsmässig analys

Bolag är som sagts tidigare skattesubjekt och är därigenom skyldiga att betala skatt för uppkomna inkomster. Med inkomster menas vederlag etc. som bolaget erhåller p.g.a. civilrättsligt bindande avtal. I praxis har man inte funnit något hinder för att beskatta bolag vars inkomster helt berott på ägarens personliga prestationer. I RÅ 1969 ref. 69⁵² uttalas denna princip av tre regeringsråd ”Hinder kan visserligen icke anses föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagsform bedriva sådan rörelse, varom är fråga i målet.”. Sångaren och artisten Owe Thörnqvist förlorade i och för sig målet men fick ändå rätt att personligen ikläda sig ett aktiebolag och att inkomsterna av hans prestationer fick tillkomma bolaget.

I RÅ 1981 1:17 hade ett aktiebolag avtalat om att ställa en läkare till förfogande som företagsläkare till ett annat aktiebolag. Uppdragstagande fick timersättning för sitt åtagande samt traktamente och reseersättning från uppdragsgivaren. Uppdragsgivaren stod för lokal och utrustning samt tillhandahöll en sjuksköterska. Uppdragstagande bolag var ett enmansägt aktiebolag drivet av den praktiserande läkaren. Regeringsrätten ansåg det uppenbart att uppdragstagande bolagets verksamhet inte bedrivits i sådan omfattning att ersättningen skulle utgöra inkomst för bolaget. Man såg i stället att konsultavtalet egentligen var ett personligt uppdrag för läkaren. Beskattningen kom därför att ske hos läkaren och inte i hans bolag. Regeringsrätten såg inget avtalsrättsligt fel i målet, utan verkar ha gjort genomsynen på den grunden att bolaget inte var att anse som ett egentligt bolag då det inte drev tillräckligt självständig verksamhet. Vad det egentliga

⁵¹ 8 kap. 4§ ABL

⁵² Se kap. 3 s. 14

skälet till genomsynen är kan ibland vara svår att urskilja. I RÅ 1981 1:17 nämns inget om arbetstagare eller arbetsgivare utan i stället noteras att läkaren hade ett personligt uppdrag och att han därför beskattas och inte hans bolag.

Inom skatterätten kan man inte alltid använda sig av den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare, eftersom inkomster från verksamheter som enligt arbetsrätten är uppdragsverksamhet kan utgöra både inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet beroende på omständigheterna.

I RÅ 1983 1:40 var det frågan om en administrativ konsult som utförde vissa tidsstudier och rationaliseringar i formen som ett enmansägt aktiebolag. Regeringsrätten såg i detta fallet inget hinder i bolagsformen och citerade principen från RÅ 1969 ref. 19 som finnes ovan. Regeringsrätten fann inte heller att verksamheten drevs på ett sätt som gjorde att den kunde ifrågasättas. Tre justitieråd kom sedan fram till att ingen genomsyn skulle genomföras utan att beskattningen skulle ske i konsultbolaget med motiveringen att bolaget inte uppkommit som mellanled för utbetalning av arvodet till konsulten främst på den grund att erhålla förmåner vid beskattningen. Motiveringen lämnar frågan obesvarad huruvida en annan skattskyldig person i samma situation skulle få en annorlunda bedömning om vederbörande befanns ha ett syfte att uppnå förmåner vid beskattningen? Vad som i så fall skall bedömas vara en förmån vid beskattning lämnar jag därhän och så gör även RegR. Man kan även undra vad det är för fel på att försöka tillskansa sig en förmån?

5.7 Slutsatser från båda målen

RegR lämnar i sin motivering i RÅ 1993 ref. 55 en uppställning av omständigheter som om de är uppfyllda kan innebära näringsbeskattning och ej tjänstebeskattnings av person som utfört uppdrag som styrelseledamot eller VD iklädd ett fåmansaktiebolag. Uttalandet av RegR var som följer:

”Anförda omständigheter kan emellertid inte anses hindra att uppdrag som styrelseledamot och verkställande direktör - med det personliga juridiska ansvar som följer med dessa - i särskilda fall kan för begränsad tid innehas av en person som inte är anställd av bolaget utan i stället knutits till detta som ett led i ett sådant särskilt avgränsat saneringsuppdrag som enligt vad som anförts i det föregående förelegat genom avtal mellan Lindahlsbolagen och AB Näldens Träindustri”⁵³.

Denna motivering av RegR hänvisades till i RÅ 1993 ref. 104 genom följande citat:

⁵³ RÅ 1993 ref. 55 s. 228

”Emellertid kan uppdrag som styrelseledamot i särskilda fall för begränsad tid innehas av person som knutits till bolaget som ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag avseende t.ex. omstrukturering av företagets verksamhet och ägarförhållanden, nedläggande av en del av verksamheten etc. I dessa fall kan uppdraget under vissa förutsättningar anses hänförligt till näringsverksamhet, utövat av det konsultföretag som ställt styrelseledamoten till förfogande. Ersättningen till styrelseledamoten utgör då intäkt av näringsverksamhet för konsultbolaget (jfr. RÅ 1993 ref. 55)”⁵⁴.

De omständigheter som citeras kan brytas ut från helheten och redovisas individuellt som:

Dessa omständigheter gäller uppdrag som styrelseledamot och VD och finner inga hinder aktiebolagsrättsligt eller arbetsrättsligt men innebär genomsyn vad gäller det personliga skadestånds- och straffansvar som åvilar utövare av uppdragen.

Denna omständighet kan bemötas med kritik främst för att det finns hinder aktiebolagsmässigt i form av det krav på att fysisk person innehar position som styrelseledamot och även VD. Det finns inga resonemang i förarbetena till ABL som kan tolkas som att lagstiftarens intentioner varit att tillåta annan än fysisk person som styrelseledamot eller VD. Lagstiftarens främsta anledning till nuvarande utformning var dock främst att det inte skulle finnas utrymme att komma ifrån det personliga skadestånds- och straffansvaret. Om genomsyn sker i och med RegR uttalade princip så kanske det finns utrymme att inrymma deras uttalade princip i vad som sägs i förarbetena. Det är dock omöjligt att kontextuellt finna att RegR:s princip överrensstämmer med vad som sägs i lagstiftningen om kravet på fysisk person.

Omständigheterna innebär i övrigt att:

I särskilda fall kan de i punkten ovan specifikt uppräknade uppdrag utföras under en begränsad tid, av person som inte är anställd av företaget utan knutits till det genom ett speciellt avgränsat saneringsuppdrag.

Vad menar RegR med begränsad tid? Två år som var fallet i RÅ 1993 ref. 55 är alltså begränsad tid enligt RegR. Är uppdraget mer begränsat om det är en kortare tidsperiod eller en längre? Finns det någon minimigräns och maximigräns? RegR ger inga svar på dessa frågor.

Det skall vidare röra sig om saneringsuppdrag. Ingår inte sanering av företaget som ett naturligt led i ett aktiebolags förvaltning som skall utföras av VD? Finns det speciella saneringar som inte den vanliga styrelsen och VD klarar av? Av vilken natur skall dessa avgränsade saneringsuppdrag

⁵⁴ RÅ 1993 ref. 104 s. 406

vara för att falla inom ramarna för RegR:s uttalande? RegR ger bara till ledning att det rör sig om ett sådant avgränsat saneringsuppdrag som återfinns i RÅ 1993 ref. 55 mellan Lindahlsbolagen och AB Näldens Träindustri. I RÅ 1993 ref. 104 utvidgas förklaringen med att det kan röra sig om omstrukturering av företagets verksamhet och ägarförhållanden samt nedläggande av en del av verksamheten. Den komplettering som görs är inte fullständig utan bara exemplifierande och lämnar inga definitiva svar.

Om fall uppkommer som innehåller sådant avgränsat saneringsuppdrag så uppställs ytterligare krav för att utgången skall bli densamma som i RÅ 1993 ref. 55. Det innebär att det bara i särskilda fall kan bli aktuellt. Vad RegR syftar på med dessa ytterligare omständigheter anger de inte och det finns stort utrymme till spekulationer men ingen säker slutsats finns att få. Kanske vill de försäkra sig om att det finns en möjlighet att avböja en liknande utgång om de förmodar att avtal om avgränsat saneringsuppdrag ingåtts i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen och vill inhysa denna omständighet särskilt i sitt uttalande.

En ytterligare omständighet är den att person som utför uppdraget måste ha knutits till företaget genom ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag och inte anses vara anställd av bolaget. Som nämnts tidigare i uppsatsen så har RegR ett flertal tillfällen uttalat sig om att VD normalt är att anse som anställd av bolaget och då skulle alltså inte posten som VD kunna falla inom ramarna för omständigheterna som ställs upp om det rör sig om normalfallet. Uppdraget får alltså inte vara för personligt så att uppdragstagaren i stället anses vara anställd.

Regeringsrättens uppställda omständigheter anger de enda möjligheterna som finns till att beskattning kan ske i ett bolag som driver managementverksamhet såsom styrelseledamot och eller VD. Det är alltså möjligt att det kan förekomma. Enligt RegR är denna möjlighet förenlig med berörd lagstiftning. Jag ställer mig tveksam till att den är förenlig med aktiebolagslagens krav på fysisk person som styrelseledamot eller VD. Det förefaller enligt min mening finnas viss tveksamhet från RegR i och med de olika utslagen i rättsfallen RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104. Rättsläget är därför i min mening oklart då det inte går att förutse utgången om liknande fall skulle uppkomma. Huruvida domen fortfarande är aktuell eller ej är oklart då jag inte skulle bli förvånad om utgången av ett liknande fall skulle bli annorlunda. Tyvärr tror jag att RegR inte skulle bli mer precisa i ett nytt fall än de redan är i de båda äldre fallen. Detta på grund av att de kanske inte vill avslöja sina egna felsteg eller att de finner sina uttalanden vara precisa. Vilken anledningen än må vara så tror jag att rättsläget kommer att vara oklart tills en arbetsrättslig, aktiebolagsrättslig eller skatterättslig lagändring sker som ordentligt förklarar rättsläget. Jag tror inte att RegR kommer att ange mer precisa eller förklarande domskäl i framtida mål utan fortfarande hänvisa till RÅ 1993 ref. 55. Just detta kan ses

i senare rättsfall där RegR har funnit styrelsearvoden vara inkomst av tjänst⁵⁵

Jag tror att RegR dömde som de gjorde i RÅ 1993 ref. 55 till viss del på grund av det behov som Lindahlsbolagen hade av en kvalificerad styrelseledamot och VD. Rätten anger själv att Lindahlsbolagen hade dessa behov i domen. I RÅ 1993 ref. 104 återfinns inget som anger att det fanns ett specifikt behov av A:s tjänster i de sju aktiebolagen som köpte hans tjänster. Denna omständighet kanske återspeglar den tidsanda som fanns. Kanske var det skillnaden att Bengt S. förutom att vara styrelseledamot även var VD och hade specialkunskaper som avgjorde? Regeringsrättens domskäl avslöjar inget om detta.

Enligt mig är det i övrigt omöjligt att finna den tidsandan som fanns eller förklara varför utgången blev annorlunda i RÅ 1993 ref. 104 till skillnad mot RÅ 1993 ref. 55.

⁵⁵ RÅ 2000 not. 187

Litteraturförteckning

Adolfsson, Ronald	Advokat och hockeyspelare, artist eller knegare Skattenytt nr. 10. 1999
Adlercreutz, Axel	Arbetstagarbegreppet Stockholm 1964
Hellner, Jan	Skadeståndsrätt, sjätte upplagan Stockholm 1972
Dotevall, Rolf	Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör. Stockholm 1989
Kedner, Gösta, Roos, Carl Martin	Aktiebolagslagen med kommentarer del 1 och 2 Femte upplagan, Göteborg 1996
Mattsson, Nils	Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter Stockholm 1974
Meyer, Andréa	Skattedomstolarnas bevisprövning Skattenytt nr. 7-8. 2001
Moberg, Krister	Företaget och sekretessen Lund 1981
Nyqvist, Kerstin	Beskattning av styrelsearvoden Skattenytt nr. 4. 1995
Rodhe, Knut	Aktiebolagsrätt, tjugonde upplagan 2002 Stockholm 2002
Sagen, Jan	Om genomsyn av enmansägda managementbolag Artikel i skattenytt nr. 12. 1993
Schmidt, Folke	Arbetsrätt I och II Stockholm 1972
Sindahl, Mikael	Skattefrågor kring arbetsinkomster som uppbärs av ett eget bolag. Svensk skattetidning 2001
Stenbeck, Einar, Nial, Håkan, Wijnbladh, Mauritz	Aktiebolagslagen Stockholm 1966

Rättsfallsförteckning

NJA 1906 s. 423
NJA 1906 s. 505
NJA 1913 s. 96
NJA 1958 s.186
NJA 1968 s. 375
RH 1992:41
RÅ 1969 ref. 19
RÅ 1973 Fi 85
RÅ 1974 A 2068
RÅ 1977 ref. 130
RÅ 81 1:17
RÅ 83 1:40
RÅ 1993 ref. 55
RÅ 1993 ref. 104
RÅ 2000 not. 187
RÅ 2001 ref. 50

Offentligt tryck

SOU 1971:1
SOU 1975:15
SOU 1975:54
Prop. 1975:103
Prop. 1975/76:79
Prop. 1992/93:68
Prop. 1999/2000:15
Lagutskottets betänkande 1975/76:4