



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Josefine Svensson

Det skatterättsliga arbetstagarbegreppet  
- särskilt om styrelseledamots och VD:s ställning

Examensarbete  
20 poäng

Handledare: Professor Sture Bergström

Skatterätt

HT 2000

# Innehåll

<b>FÖRORD</b> .....	<b>6</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b> .....	<b>7</b>
<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>8</b>
1.1 SYFTE.....	9
1.2 METOD OCH MATERIAL .....	9
1.3 AVGRÄNSNING.....	9
1.4 DISPOSITION.....	10
<b>2 ARBETSTAGARBEGREPPET</b> .....	<b>11</b>
2.1 INLEDNING .....	11
2.2 DET CIVILRÄTTSLIGA ARBETSTAGARBEGREPPET.....	11
2.3 DET ARBETSRÄTTSLIGA ARBETSTAGARBEGREPPET.....	12
2.4 DET SOCIALRÄTTSLIGA ARBETSTAGARBEGREPPET.....	13
2.5 DET SKATTERÄTTSLIGA ARBETSTAGARBEGREPPET .....	14
2.6 SAMMANFATTNING .....	15
<b>3 MER OM ARBETSTAGARBEGREPPET I SKATTERÄTTEN</b> ..	<b>16</b>
3.1 INLEDNING .....	16
3.2 ARBETSTAGARE ELLER UPPDRAGSTAGARE – SKATTERÄTTSLIGA FÖR- OCH NACKDELAR.....	16
3.3 GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN ARBETSTAGARE OCH UPPDRAGSTAGARE – GÄLLANDE RÄTT .....	18
3.3.1 <i>Inkomst av tjänst</i> .....	18
3.3.2 <i>Inkomst av näringsverksamhet</i> .....	19
3.4 GRÄNSDRAGNINGEN MELLAN ARBETSTAGARE OCH UPPDRAGSTAGARE I PRAXIS .....	19
3.4.1 <i>En helhetsbedömning</i> .....	19
3.4.2 <i>Viktiga faktorer - antalet uppdragsgivare och skyldighet att         personligen utföra arbete</i> .....	20
3.4.3 <i>Aktieägares eller aktiebolags inkomst?</i> .....	21
3.4.3.1 <i>Bakgrund</i> .....	21
3.4.3.2 <i>Huvudprincipen i rättspraxis</i> .....	22
3.4.3.3 <i>Undantag från huvudprincipen</i> .....	23
3.5 SAMMANFATTNING .....	25
<b>4 STYRELSELEDAMOT OCH VD – UPPDRAGSTAGARE ELLER ARBETSTAGARE?</b> .....	<b>27</b>
4.1 INLEDNING .....	27
4.2 AKTIEBOLAGSRÄTTSLIG LAGSTIFTNING .....	27
4.2.1 <i>Styrelseledamot</i> .....	28
4.2.2 <i>Verkställande direktör</i> .....	29

4.3	ARBETSRÄTTSLIGA ASPEKTER.....	30
4.3.1	<i>Styrelseledamot.....</i>	31
4.3.2	<i>Verkställande direktör.....</i>	31
4.4	OM VD OCH STYRELSELEDAMOT I SKATTERÄTTSLIG PRAXIS.....	32
4.4.1	<i>Fallet om företagsdoktorn; RÅ 1993 ref. 55.....</i>	32
4.4.2	<i>Fallet om styrelseledamoten; RÅ 1993 ref. 104.....</i>	35
4.4.3	<i>Sammanfattning av RR:s ståndpunkter.....</i>	36
4.5	DISKUSSION OM ARBETSTAGARBEGREPPET BETRÄFFANDE STYRELSELEDAMOT OCH VD.....	36
4.5.1	<i>Den grundläggande problematiken.....</i>	37
4.5.2	<i>Personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform.....</i>	37
4.5.3	<i>Hindrar ABL en beskattning av aktiebolaget?.....</i>	38
4.5.4	<i>Helhetsbedömning.....</i>	41
4.5.5	<i>Skiljaktig mening i RÅ 1993 ref. 55 och betydelsen av den civilrättsliga bedömningen.....</i>	42
4.5.6	<i>Kan RR:s lösningar accepteras ur skatterättslig synvinkel?....</i>	44
4.6	SAMMANFATTNING.....	46
<b>5</b>	<b>AVSLUTNING.....</b>	<b>48</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....</b>	<b>49</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING.....</b>	<b>52</b>

# Sammanfattning

Det skatterättsliga arbetstagarbegreppet bygger i stor utsträckning på det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet. Den gränsdragning som görs beträffande arbetstagare respektive uppdragstagare i arbetsrätten är dock inte tillräcklig i skatterätten. Detta beror på att inkomster från verksamhet som i arbetsrättslig mening är att hänföra till uppdragsverksamhet, i skatterätten kan utgöra såväl inkomst av näringsverksamhet som inkomst av tjänst. Beträffande gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst, vilken således är av betydelse för det skatterättsliga arbetstagarbegreppet, kan man ta hjälp av självständighetsrekvisitet i 13:1 IL. Vägledning beträffande vad som skall anses vara självständigt bedriven verksamhet finner vi i rättspraxis. Dessa rättsfall kan schematiskt indelas i två olika grupper; fall som behandlar gränsdragningsproblematik då näringsverksamhet bedrivits på annat sätt än i aktiebolag, och fall som behandlar gränsdragningsproblematik då näringsverksamhet bedrivits i aktiebolagsform. I det förstnämnda fallet har det i rättspraxis handlat om att uttröna hur självständig arbetstagaren är i förhållande till beställaren, varvid helhetsbedömningar har gjorts av domstolarna, och faktorer som antalet uppdragsgivare, och skyldigheten att personligen utföra arbetet har visat sig vara viktiga. I de fall där det handlat om att avgöra om inkomst är att hänföra till aktieägaren eller till dennes bolag, har emellertid mer komplicerade förhållanden varit för handen, och behandlingen av självständighetsrekvisitet har inte varit i centrum i samma utsträckning. I stället har man i dessa fall utgått ifrån om bolagiseringen kan godkännas eller inte. Som huvudregel i dessa fall har RR tillämpat principen om att verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser får bedrivas i aktiebolagsform.

I uppsatsen har det skatterättsliga arbetstagarbegreppet beträffande VD och styrelseledamot presenterats genom två centrala rättsfall; RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104. Båda fallen tar upp problemet med att låta ett konsultbolag inkassera ersättning, från ett uppdragsgivande bolag, på grund av att man låtit konsultbolagets enda aktieägare arbeta som VD eller styrelseledamot i uppdragsgivarbolaget. Av fallen följer att RR:s huvudprincip beträffande VD innebär att denne normalt får anses vara anställd av det uppdragsgivande bolaget, på grund av den speciella karaktär befattningen som VD kännetecknas av, mot bakgrund av reglerna i ABL. Av RR:s huvudprincip beträffande styrelseledamot följer att uppdraget, mot bakgrund av bestämmelserna i ABL, är av personlig natur och därför hänförligt till inkomst av tjänst. Följaktligen tillämpar RR beträffande VD och styrelseledamot ett undantag från principen om att verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser får bedrivas i aktiebolagsform.

I uppsatsen har jag diskuterat gällande rätt beträffande VD och styrelseledamot utifrån olika aspekter. Bland annat har jag undersökt i vad

mån ABL hindrar en beskattning av aktiebolaget i en konstruktion som den i RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104 förevarande. Diskussion har vidare förts om i vad mån RR utfört helhetsbedömningar. Även skatterättens bundenhet till civilrätten har diskuterats, och om RR:s lösningar ur skatterättslig synvinkel kan anses vara acceptabla. Av den diskussion jag fört följer att jag i viss mån ställer mig skeptisk till den av RR skapade gällande rätten. För att RR skall kunna tillämpa undantaget på det sätt som görs idag, erfordras nämligen enligt min mening en ändring av ABL. En annan lösning är dock att RR i den dömande verksamheten tillämpar en klassisk helhetsbedömning.

# Förord

Med denna uppsats har min avsikt varit att studera det skatterättsliga arbetstagarbegreppet och den problematik som finns beträffande detta begrepp i skatterätten.

Intresset för problematiken kring det skatterättsliga arbetstagarbegreppet väcktes under en kurs i beskattningsrätt vid Handelsrättsliga institutionen i Lund, höstterminen 1999, där ett seminarium behandlade just detta ämne. Utifrån de kunskaper jag härvid erhöll beträffande det aktuella ämnet, var min avsikt till en början att i min uppsats behandla det skatterättsliga arbetstagarbegreppet i sin helhet. Jag insåg emellertid, efter ytterligare studium, ganska snart hur stort ämnet faktiskt var, och att det fanns ett behov av avgränsning.

Den avgränsning jag gjort, huvudsakligen genom att lägga tyngdpunkten vid ett studium av arbetstagarbegreppet beträffande VD och styrelseledamot, har inneburit att den målsättning jag inledningsvis hade med uppsatsen i viss mån har förändrats. Å andra sidan har den aktuella avgränsningen bidragit till en presentation av arbetstagarbegreppet som, mig veterligen, ingen annan tidigare försökt sig på, vilket i sin tur inneburit att arbetet med min uppsats blivit extra intressant, och förhoppningsvis även bidragit till en för läsaren intressantare produkt.

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare, professor Sture Bergström, som under arbetets fortlöpande bistått med kritik och synpunkter, som varit till god nytta för mig.

Jag vill också tacka de personer som tagit sig tid till att korrekturläsa min uppsats, samt att ge synpunkter på innehållet i denna.

Lund, november 2000

*Josefine Svensson*

# Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
AD	Arbetsdomstolen
Ds Fi	Departementsstencil från finansdepartementet
FÖD	Försäkringsöverdomstolen
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
LAS	Lag (1982:8) om anställningsskydd
LPF	Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RSV/FB Dt	Riksskatteverkets serie för förhandsbesked i frågor rörande inkomst- och förmögenhetsskatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Lag (1981:691) om socialavgifter
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
VD	Verkställande direktör

# 1 Inledning

Den som utför arbetsuppgifter för någon annans räkning, kan klassificeras antingen som arbetstagare eller uppdragstagare. Att betraktas som arbetstagare istället för uppdragstagare i skatterätten, kan få betydande konsekvenser för den enskilde. Som arbetstagare beskattas man nämligen för sin inkomst i inkomstlaget tjänst, medan inkomst hänförlig till en uppdragstagare beskattas i inkomstlaget näringsverksamhet. Att skatterättsligt klassificeras som uppdragstagare som bedriver näringsverksamhet, har en del fördelar jämfört med att klassificeras som arbetstagare, på grund av brist på neutralitet beträffande de olika inkomstlagen i beskattningshänseende. Bristande neutralitet i ett skattesystem innebär incitament till att försöka uppnå skatteförmåner genom skatteplanering, och i det aktuella fallet kan incitament anses föreliggande beträffande kringgående av det skatterättsliga arbetstagarbegreppet. Ju mer den skattskyldige och beställaren av arbetet har att vinna på att kringgå arbetstagarbegreppet, desto större är självklart de föreliggande incitamenten till ett kringgående. Det är därför inte en slump att många av de rättsfall, som behandlar arbetstagarbegreppet, rör fallet där en arbetstagare bildat ett aktiebolag, varvid bolaget utövar arbetet med den ende aktieägaren som anställd, och därför kan inkassera ersättning hänförlig till utfört arbete. Det föreligger nämligen en hel del fördelar med att ”sätta sig på aktier” och låta bolaget inkassera intäkterna, med en låg bolagsskatt till följd, istället för att tjänstebeskattas.

Normalt är det inte svårt att veta var gränsen går mellan begreppet uppdragstagare och begreppet arbetstagare, i vissa fall kan dock gränsdragningsproblem uppstå. Till hjälp i gränsdragningsproblematiken kan man ta definitionen för näringsverksamhet. Av 13:1 IL följer att en rörelse måste karaktäriseras av yrkesmässighet, självständighet och förvärvssyfte för att klassas som näringsverksamhet, varav det främst är självständighetsrekvisitet som vållar problem vad gäller gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst.

Av skatterättslig praxis framgår det att domstolen, vad gäller gränsdragningen mellan uppdragstagare och arbetstagare, vanligtvis gör en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det föreliggande fallet, för att avgöra hur självständigt ett arbete bedrivs. Utifrån graden av självständighet kan sedan avgöras om ett uppdragsförhållande eller ett arbetstagarförhållande är för handen. I olika fall tillmäts härvid olika faktorer olika stor betydelse, vilket innebär att arbetstagarbegreppet inte är enhetligt inom skatterätten. Det är därför det kan vara av intresse att undersöka arbetstagarbegreppet beträffande ett visst specifikt yrke. Jag har valt att speciellt undersöka hur arbetstagarbegreppet i skatterätten ser ut beträffande uppdragen verkställande direktör (VD) och styrelseledamot. I praxis finns två fall från 1993; fallet om företagsdoktorn (RÅ 1993 ref. 55) och fallet om styrelseledamoten (RÅ 1993 ref. 104), vilka rör just VD:s och



styrelseledamots ställning i detta avseende, och det är främst dessa fall jag har lagt till grund för detta studium. Intressant med dessa fall är för övrigt att de båda tar upp problemet med att låta ett konsultbolag inkassera ersättning, från ett uppdragsgivande bolag, på grund av att man låtit konsultbolagets enda aktieägare arbeta som VD eller styrelseledamot i uppdragsgivarbolaget.

## **1.1 Syfte**

Syftet med uppsatsen är studera det skatterättsliga arbetstagarbegreppet, och den problematik som finns beträffande detta begrepp i skatterätten. Härvid har jag valt att lägga tyngdpunkten vid ett studium av begreppet arbetstagare beträffande verkställande direktör och styrelseledamot.

## **1.2 Metod och material**

Arbetet har bedrivits genom käll- och litteraturstudier. Dessa studier har baserats främst på lagtext, offentligt tryck, relevanta rättsfall och doktrin (se käll- och litteraturförteckning, samt rättsfallsförteckning).

Vad gäller arbetstagarbegreppet avseende VD och styrelseledamot, har jag använt mig främst av rättsfall, eftersom detta ämne inte är särskilt välbehandlat i någon av de övriga källor som legat till grund för mina studier.

## **1.3 Avgränsning**

Den viktigaste avgränsningen i uppsatsen har gjorts beträffande valet att lägga tyngdpunkten på att särskilt studera arbetstagarbegreppet för VD och styrelseledamot. Detta innebär att det skatterättsliga arbetstagarbegreppet för övrigt redogörs för på ett mer översiktligt sätt.

Då det främst är rättsfall som legat till grund för studier avseende arbetstagarbegreppet för VD och styrelseledamot, avgränsas uppsatsen vidare automatiskt på grundval av de i fallen föreliggande omständigheterna. De aktuella fallen behandlar båda gränsdragningsproblematiken då näringsverksamhet bedrivits i aktiebolagsform, varvid presentationen av arbetstagarbegreppet för VD och styrelseledamot också koncentreras kring denna problematik.

Nämnas skall också att uppsatsen behandlar arbetstagarbegreppet, så som det ser ut inom svensk skatterätt.

## 1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med en kort presentation av arbetstagarbegreppet. Denna presentation tar sikte på arbetstagarbegreppet också på andra områden än det skatterättsliga, och det är först i ett efterföljande avsnitt koncentrationen sker kring just det skatterättsliga arbetstagarbegreppet. Ett längre avsnitt behandlar sedan arbetstagarbegreppet beträffande VD och styrelseledamot. Analysen kommer att ske fortlöpande i detta avsnitt, varför jag inte har hållit ett avslutande analyserande avsnitt för nödvändigt.

# 2 Arbetstagarbegreppet

## 2.1 Inledning

En person som genom ett avtal förbinder sig att utföra en arbetsprestation hänförs vanligtvis till antingen kategorin arbetstagare eller till kategorin uppdragstagare. Som arbetstagare har man då ingått ett anställningsavtal med arbetsgivaren, och som uppdragstagare har man ingått ett uppdragsavtal med uppdragsgivaren.<sup>1</sup> Att betraktas som arbetstagare istället för uppdragstagare kan få betydande konsekvenser för den enskilde, och detta på flera olika rättsområden. Oftast är det inte svårt att veta var gränsen mellan de två begreppen går, men i vissa fall kan gränsdragningsproblem uppstå.<sup>2</sup>

Begreppet arbetstagare används inom flera olika rättsområden, som i civilrättslig, arbetsrättslig, socialrättslig, och skatterättslig lagstiftning. Inom dessa rättsområden arbetar man emellertid inte utifrån en gemensam definition av begreppet, utan definitionen kan skilja sig åt från ett rättsområde till ett annat.<sup>3</sup>

Den lagstiftning som är att hänföra till de nämnda rättsområdena innehåller ingen definition av begreppet arbetstagare, och det har därför varit domstolarnas uppgift att avgöra hur begreppet är att betrakta.<sup>4</sup> Begreppet arbetstagare har således inte blivit ett statiskt begrepp, utan ändras kontinuerligt genom rättspraxis.<sup>5</sup> Nedan skall de olika arbetstagarbegreppen kort redogöras för.

## 2.2 Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet

Det civilrättsliga arbetstagarbegreppet grundas i stor utsträckning på principen om avtalsfrihet. Detta innebär att det parterna kommit överens om tillmäts mycket stor betydelse, då man har att avgöra om en person är att betrakta som arbetstagare eller ej.<sup>6</sup>

Vissa grundläggande förutsättningar måste dock vara uppfyllda för att ett arbetstagarförhållande skall kunna anses vara för handen i civilrättslig

---

<sup>1</sup> Andersson, Anderz m fl: *Arbetsrätt*, Stockholm 1995, s. 74. Sagen, Jan: "Om genomsyn av enmansägda managementbolag", i: *SN 1993*, s. 736.

<sup>2</sup> Török, Pål: "Arbetstagare eller uppdragstagare? En fråga om självständighet", i: *Lag och Avtal 9/1989*, s. 15.

<sup>3</sup> Török, s. 15f.

<sup>4</sup> Lagerström, Tomas: "Arbetstagare eller uppdragstagare? Betydelselöst vad man kallar sig – tid, ersättning, självständighet avgör", i: *Lag och Avtal 5/1981*, s. 4. Se även Rolandsson, Gusten: *Arbetstagaren och arbetsrätten*, Lund 1979, s. 12.

<sup>5</sup> Török, s. 15.

<sup>6</sup> Svensson, Lars-Gunnar: Föreläsning i Beskattningsrätt II, Handelsrättsliga institutionen i Lund, 16/9 1999 (cit. Svensson, 16/9 1999).

mening. Det förhållande som föreligger skall för det första vara grundat på avtal. För det andra skall detta avtal innebära att den ena parten utför arbete för motpartens räkning, och slutligen skall den part som åtager sig att utföra vissa arbetsprestationer delta i arbetet personligen.<sup>7</sup>

## 2.3 Det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet

Arbetsrätten karaktäriseras av tvingande lagstiftning till skydd för den svagare parten, det vill säga arbetstagaren.<sup>8</sup> Den som inom detta rättsområde bedöms vara arbetstagare tillerkänns olika former av förmåner, som exempelvis anställningsskydd och semesterledighet.

Inom arbetsrätten använder domstolen i viss mån en civilrättslig metod, vid bedömningen av om en person är att betrakta som arbetstagare eller uppdragstagare. Metoden kan anses vara civilrättslig eftersom domaren skall försöka bilda sig en uppfattning av det i avtalet åsyftade, och detta utifrån de olika avtalsmomenten. Till detta kommer dock att man skall beakta även ekonomiska och sociala moment.<sup>9</sup> Viktigt att poängtera är att en domstol på det arbetsrättsliga området, på grund av den tvingande lagstiftningen, kan klassificera den presterande parten i avtalsförhållandet som arbetstagare, och detta oberoende av vad parterna kommit överens om.<sup>10</sup>

Vad gäller gränsdragningen mellan uppdragstagare och arbetstagare, gör domstolen vanligtvis en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.<sup>11</sup> I litteraturen brukar man räkna upp olika faktorer som anses peka på att ett arbetstagarförhållande föreligger.<sup>12</sup> Nedan följer en uppräknig av dessa faktorer.

- 1) Relationen skall grunda sig på ett avtal.
- 2) Avtalet skall innebära att den ena parten skall prestera arbete för den andra partens räkning.
- 3) Arbetstagaren skall delta i arbetet personligen.
- 4) Arbetsförhållandet präglas av varaktighet.
- 5) Den som har att prestera arbete är underkastad vissa direktiv, eller viss kontroll.
- 6) Den arbetspresterande utgör en del av beställarens företagsorganisation.
- 7) Arbetsuppgifterna varierar.

---

<sup>7</sup> Lunning, Lars: *Anställningsskydd*, 7 uppl., Stockholm 1991, s. 15.

<sup>8</sup> Se exempelvis Lag (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet, Semesterlag (1977:480), och Lag (1982:8) om anställningsskydd (LAS).

<sup>9</sup> Schmidt, Folke: *Löntagarrätt*, Stockholm 1994, s. 65.

<sup>10</sup> Sagen, s. 736. Karnov – svensk lagsamling med kommentarer 1999/2000, band 2, 4 uppl., Stockholm 1999, s. 2186 (red. Blom, Birgitta m fl, cit. Karnov 1999/2000, band 2).

<sup>11</sup> Lunning, s. 16.

<sup>12</sup> Se exempelvis Adlercreutz, Axel: *Arbetstagarbegreppet*, Stockholm 1964, s. 228-270 och s. 287, Rolandsson, s. 15f, Schmidt, s. 65 och Lunning, s. 16f. Se också SOU 1975:1: *Demokrati på arbetsplatsen*, s. 722f.

- 8) Arbetspresteranden ställer, allt eftersom arbetsuppgifterna uppkommer, sin arbetskraft till förfogande.
- 9) Under arbetets fortlöpande är den arbetspresterande förhindrad att utföra liknande arbetsuppgifter av betydelse för någon annan än den aktuella beställaren.
- 10) Beställaren tillhandahåller råvaror, kapitalvaror, maskiner och redskap.
- 11) Ersättning för utförd prestation utgår i form av garanterad lön, alternativt i form av delvis garanterad lön.
- 12) Den arbetspresterande får ersättning för direkta utlägg.
- 13) Den presterande parten är i ekonomiskt eller socialt hänseende att jämställa med en arbetstagarare.

Till de i denna uppräknings angivna faktorerna, kan i ett enskilt fall även andra omständigheter tas i beaktande, vilket kan påverka helhetsbedömningen. En sådan faktor är exempelvis att den som har att prestera arbete tidigare har varit anställd hos motparten. Detta beror på att man i ett sådant fall kan misstänka att den avtalsmässiga förändringen är en skenåtgärd i syfte att kringgå skyddslagstiftning.<sup>13</sup>

Av de faktorer som ovan anförts kan man dra slutsatsen att den helhetsbedömning domstolen gör, då den har att bestämma om ett arbetstagarförhållande är för handen, går ut på att bedöma hur självständig den presterande parten är i förhållande till beställaren.<sup>14</sup>

Poängteras skall slutligen att arbetstagarbegreppet, inom civilrätten, och därmed också inom arbetsrätten, inte kan sägas ha en fast innebörd ens inom något av dessa rättsområden. Adlercreutz menar exempelvis att arbetstagarbegreppet består av tre grundläggande rekvisit, och att det därutöver krävs en kombination, som är mer eller mindre stark, av andra varierande omständigheter, för att ett arbetstagarförhållande skall kunna anses vara för handen.<sup>15</sup> I civilrättslig doktrin har även Sigeman poängterat att arbetstagarbegreppet ej karaktäriseras av någon fast innebörd, vad beträffar civilrättslig rättstillämpning och lagstiftning.<sup>16</sup>

## 2.4 Det socialrättsliga arbetstagarbegreppet

Liksom den arbetsrättsliga lagstiftningen, syftar den socialrättsliga lagstiftningen till att skydda den svagare parten, och därför är arbetstagarbegreppet tvingande också inom socialrätten.<sup>17</sup> Inom socialrätten finns emellertid inte någon definition beträffande begreppet arbetstagarare, utan det socialrättsliga arbetstagarbegreppet bygger på det skatterättsliga arbetstagarbegreppet.<sup>18</sup>

<sup>13</sup> Lunning, s. 17, SOU 1975:1, s. 723, och Adlercreutz, s. 263ff.

<sup>14</sup> Jfr Sagen, s. 736.

<sup>15</sup> Adlercreutz, s. 287ff (jfr Bergström, Sture: *Skatter och civilrätt*, Stockholm 1978, s. 77).

<sup>16</sup> Sigeman, Tore: "Semesterlagens tjänsteavtalsbegrepp, En metodstudie", i: *Festskrift till Per Olof Ekelöf*, Stockholm 1972, s. 620ff (jfr Bergström, s. 77).

<sup>17</sup> Svensson, 16/9 1999.

<sup>18</sup> Se föregående not.

Före 1982 tjänade Försäkringsöverdomstolen (FÖD) som sista instans i mål gällande socialförsäkringsärenden, exempelvis arbetsgivaravgiftsmål, medan Regeringsrätten (RR) tjänade som sista instans i inkomstskattemål.<sup>19</sup> I mål om arbetsgivaravgifter, liksom i inkomstskattemål, har arbetstagarbegreppet stor betydelse, liksom frågan om den arbetspresterande parten är att anse som självständig eller ej. Eftersom dessa mål tidigare präglades av olika instansordningar, utvecklades delvis olika metoder för bedömningen av om en verksamhet är självständig eller ej. Den praxis som FÖD skapade kom i viss mån att bygga på ett så kallat schablontänkande, där man ofta tillmätte den yrkeskategori en person ansågs tillhöra mycket stor betydelse.

Numera har emellertid RR övertagit målen om arbetsgivaravgifter. Sedan den omändrade instansordningen beträffande arbetsgivaravgiftsmål, har RR vid ett antal tillfällen uttalat att bedömningsmetoden som skall användas är en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>20</sup> RR kan således sägas ha anammat den bedömningsmetod som redan sedan tidigare används i inkomstskattemålen. Numera är bedömningsmetoden således densamma såväl i socialrättsligt som i skatterättsligt hänseende.

## 2.5 Det skatterättsliga arbetstagarbegreppet

Det skatterättsliga arbetstagarbegreppet bygger i stor utsträckning på det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet. Liksom det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet är även det skatterättsliga arbetstagarbegreppet tvingande, och vid en genomgång av praxis beträffande det skatterättsliga arbetstagarbegreppet, finner man ett flertal fall där den arbetsrättsliga helhetsbedömningen, grundad på de i avsnitt 2.3 listade faktorerna, har tillämpats (se vidare avsnitt 3).

Den gränsdragning som görs beträffande arbetstagare respektive uppdragstagare i arbetsrätten är dock inte tillräcklig i skatterätten. Detta beror på att inkomster från verksamhet som i arbetsrättslig mening är att hänföra till uppdragsverksamhet, i skatterätten kan utgöra såväl inkomst av näringsverksamhet som inkomst av tjänst.<sup>21</sup> Poängteras skall också att det skatterättsliga arbetstagarbegreppet, liksom vad som nämnts angående det civilrättsliga och arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet, inte kan sägas vara enhetligt inom sitt rättsområde, och detta på grund av den helhetsbedömning som görs, i vilken olika faktorer tillmäts olika stor betydelse från fall till fall.

I avsnitt 3 kommer det skatterättsliga arbetstagarbegreppet att ytterligare behandlas, dels utifrån relevant lagstiftning, och dels utifrån rättspraxis.

---

<sup>19</sup> Nilsson, Peter: "F-skattsedel eller inte F-skattsedel – det är frågan", i: *SN 1999*, s. 419. Även återstående del av detta avsnitt bygger på denna källa.

<sup>20</sup> Se exempelvis RÅ 1983 1:84 och RÅ 1984 1:24.

<sup>21</sup> Sagen, s. 738.

## 2.6 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan fastslås att arbetstagarbegreppet är väl använt, och detta inom flera olika rättsområden. I avsnittet har kort redogjorts för det civilrättsliga, det arbetsrättsliga, det socialrättsliga och slutligen det skatterättsliga arbetstagarbegreppet. Slutsatsen man kan dra beträffande arbetstagarbegreppets innebörd på dessa olika rättsområden, är att det inte finns något generellt arbetstagarbegrepp som gäller för alla dessa rättsområden, utan att definitionen för arbetstagare skiljer sig från ett område till ett annat. Intressant är också att arbetstagarbegreppet inte kan anses vara enhetligt ens inom ett och samma rättsområde

# 3 Mer om arbetstagarbegreppet i skatterätten

## 3.1 Inledning

Redan i avsnitt 2.5 presenterades det skatterättsliga arbetstagarbegreppet. I detta avsnitt skall det skatterättsliga arbetstagarbegreppet behandlas ytterligare, dels utifrån en genomgång av gällande rätt, och dels utifrån en översiktlig genomgång av praxis på området. Inledningsvis skall emellertid redogöras för skatterättsliga för- och nackdelar med att klassificeras som arbetstagare respektive uppdragstagare. En dylik redogörelse håller jag för nödvändig, då denna kan förklara en del om varför problematiken kring klassificeringen av arbetstagare/uppdragstagare är viktig och intressant.

## 3.2 Arbetstagare eller uppdragstagare – skatterättsliga för- och nackdelar

Den som i skatterätten räknas som arbetstagare, får sin beskattningsbara inkomst beskattad i inkomstslaget tjänst. Tjänsteinkomster belastas av kommunal inkomstskatt (ca 31 procent), men kan även belastas av statlig inkomstskatt (vid 2001 års taxering, 20 procent för inkomster som överstiger den lägre skiktgränsen; 232 600 kronor, och 25 procent för inkomster som överstiger den övre skiktgränsen; 374 000 kronor).<sup>22</sup> En arbetstagare som har en beskattningsbar inkomst som överstiger den så kallade övre skiktgränsen kan således ha en marginals katt på 56 procent. Vidare skall påpekas att arbetsgivaravgifter uttas i de fall ersättning är hänförlig till inkomstslaget tjänst.<sup>23</sup>

Klassificeras en arbetspresterande i skatterätten istället som uppdragstagare, och anses bedriva näringsverksamhet, beskattas denne istället i inkomstslaget näringsverksamhet. Näringsverksamhet kan bedrivas i olika företagsformer; i enskild firma, enkelt bolag, handelsbolag/kommanditbolag och aktiebolag. Skillnaderna mellan dessa bolag föreligger främst civilrättsligt, beskattningsreglerna däremot syftar till en enhetlig beskattning oavsett vilken företagsform som verksamheten bedrivs i. Emellertid kan detta syfte inte till fullo uppnås, på grund av de civilrättsliga skillnaderna.<sup>24</sup>

I en *enskild firma* beskattas överskottet av näringsverksamheten hos den fysiske personen som inkomst av näringsverksamhet, eftersom den enskilda

---

<sup>22</sup> Se 1:3, 65:3 och 65:5 IL.

<sup>23</sup> Arbetsgivaravgifterna år 2000 uppgår till sammanlagt 32,95 procent av ett visst avgiftsunderlag, se 2:1, Lag (1981:691) om socialavgifter (SAL).

<sup>24</sup> RSV 302 utgåva 17: *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet mm, vid 2000 års taxering*, del 2, Avesta 2000, s. 727 (cit. RSV 302, del 2).



firman inte utgör något självständigt skattesubjekt. Inte heller ett *enkelt bolag* är en egen juridisk person, och taxeras därför inte för inkomster. Istället beskattas inkomsten hos delägarna i förhållande till delägarnas andelar av inkomsten.<sup>25</sup> Ett *handelsbolag/kommanditbolag* utgör däremot en egen juridisk person, men är trots detta inte ett skattesubjekt.<sup>26</sup> Även ett handelsbolags inkomster beskattas således hos delägarna.<sup>27</sup> För samtliga av de nu nämnda företagsformerna gäller följaktligen att de inte utgör skattesubjekt, och att överskottet av verksamheten beskattas hos delägarna i inkomstslaget näringsverksamhet. Överskottet beskattas då hos en delägare enligt skatteskalen för fysisk person.<sup>28</sup> Nämnas skall också att överskottet beläggs med egenavgifter.<sup>29</sup>

I de fall som nu genomgått sker beskattningen med likartade skattesatser som för fysiska personer. Fördelarna med dessa former av företagande jämfört med att ”bara vara anställd”, ligger istället främst i det faktum att det är lättare att skatteplanera i rörelse.<sup>30</sup> Andra fördelar, skatterättsligt sett, med att bedriva rörelse, är att skattekontrollen i rörelse är sämre, liksom uppbördskontrollen.<sup>31</sup> En arbetsgivare kan vidare tycka att det är fördelaktigt att anlita en uppdragstagare med egen verksamhet istället för att anställa en arbetstagare, eftersom denne då kan övervältra de sociala avgifterna på den arbetspresterande.<sup>32</sup>

Ett *aktiebolag* är, till skillnad från de ovan presenterade bolagsformerna, både en egen juridisk person och ett självständigt skattesubjekt. Skatten uppgår till 28 procent av den beskattningsbara inkomsten, och den är proportionell.<sup>33</sup> Vidare kan 25 procent av vinsten undantas från beskattning, genom avsättning till periodiseringsfond.<sup>34</sup> En fördel med att bedriva verksamhet i aktiebolagsform, och härvid låta en beskattning ske hos bolaget, istället för att bli beskattad i inkomstslaget tjänst är således att större konsolideringseffekter kan uppnås. Vidare kan den vinst som uppkommer i bolaget eventuellt föras över till aktieägaren i form av utdelning, vilken beskattas med en lägre skattesats än om lön hade tagits ut.<sup>35</sup> Dock finns speciella fåmansföretagsregler som hindrar att bolagets

---

<sup>25</sup> RSV Rapport 1998:4: *F-skatt åt flera – Utvidgning av näringsbegreppet*, s. 33 (cit. RSV Rapport 1998:4).

<sup>26</sup> 2:3 IL. Se också RSV 302, del 2, s. 731f.

<sup>27</sup> 5:1 IL.

<sup>28</sup> 1:3 IL. Se också Darås, Lena och Grosskopf, Göran: *Småföretagens beskattning*, Falköping 1994, s. 9 och s. 22, och Pelin, Lars: *Svensk intern- och internationell skatterätt*, 2 uppl., Lund 1997, s. 361 och s. 510.

<sup>29</sup> Pelin, s. 361 och s. 510. Egenavgifterna uppgår år 2000 till 31,11 procent av ett visst avgiftsunderlag, se 3:1 SAL.

<sup>30</sup> Se möjligheterna som ges genom Lag (1993:1536) om räntefördelning, Lag (1993:1537) om expansionsmedel, och Lag (1993:1538) om periodiseringsfonder (LPF).

<sup>31</sup> Svensson, 16/9 1999.

<sup>32</sup> Svensson, 16/9 1999. Se också Lodin, S-O m fl: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 1, 7 uppl., Lund 1999, s. 101 (cit. Lodin, del 1).

<sup>33</sup> 65:14 IL.

<sup>34</sup> 3 § LPF.

<sup>35</sup> För fysiska personer uppgår den statliga inkomstskatten på kapitalinkomster till 30 procent (65:7 IL).

ägare i stor omfattning omvandlar arbetsinkomst till utdelningsinkomst.<sup>36</sup> Trots att fåmansföretagsregler finns, kan man dock genom en beskattning hos bolaget, skjuta upp såväl betalning av den progressiva inkomstskatten, som betalning av arbetsgivaravgifter.<sup>37</sup>

Att skatterättsligt klassificeras som uppdragstagare, som bedriver näringsverksamhet, har sammanfattningsvis en del fördelar jämfört med att klassificeras som arbetstagare, varvid beskattning sker i inkomstslaget tjänst. När det gäller bedrivande av näringsverksamhet i enkelt bolag, enskild firma och handelsbolag består fördelarna inte så mycket i åtnjutande av en lägre skattesats, utan däremot i bättre möjligheter till skatteplanering. Beträffande näringsverksamhet bedriven i ett aktiebolag, har vi däremot sett att fördelarna är fler, bland annat eftersom aktiebolaget är ett självständigt skattesubjekt, vars inkomster dessutom beskattas med låg bolagsskatt. Fördelar finns alltså med att klassificeras som uppdragstagare i stället för arbetstagare i skatterätten, och denna brist på neutralitet i beskattningen innebär givetvis ett incitament till kringgående av det skatterättsliga arbetstagarbegreppet.

### **3.3 Gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare – gällande rätt**

#### **3.3.1 Inkomst av tjänst**

Av 10:1 IL följer att inkomster och utgifter på grund av tjänst skall räknas till inkomstslaget tjänst, om de inte skall räknas till inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet. Av stadgandets andra stycke kan man vidare utläsa att man med tjänst avser anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Till inkomstslaget tjänst hänförs främst inkomster av anställning, liksom inkomster gällande uppdragsverksamhet, såvida denna verksamhet inte är av sådan karaktär att den är att hänföra till inkomstslaget näringsverksamhet. Till inkomst av tjänst räknas också, beträffande tillfälligt bedriven verksamhet, exempelvis verksamhet av konstnärlig, litterär eller vetenskaplig karaktär.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Se 57kap. IL. Syftet med reglerna i 57 kap. IL är att förhindra att den lägre skattesatsen i inkomstslaget kapital, jämfört med den skattesats som gäller för inkomst av tjänst, utnyttjas för att skattefördelar skall kunna uppnås. Reglerna leder till att det normalt är något fördelaktigare att göra ett löneuttag, istället för att bli beskattad för utdelning (Tjernberg, Mats: *Beskattning av fåmansföretag*, 5 uppl., Lund 1999, s. 52).

<sup>37</sup> Lodin, S-O m fl: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, 7 uppl., Lund 1999, s. 301 (cit. Lodin, del 2).

<sup>38</sup> Lodin, del 1, s. 98. Se också Henricson, Mats: "Inkomstslaget tjänst", i: *SN 1990*, s. 432.

Gränsen mellan inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet kan vara svår att dra, och det är just denna gränsdragning som är avgörande för hur den som utför arbete faktiskt är att uppfatta skatterättsligt – som arbetstagare eller som uppdragstagare.

### 3.3.2 Inkomst av näringsverksamhet

Av 13:1 IL följer att man med näringsverksamhet avser förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Tre rekvisit måste således vara uppfyllda för att näringsverksamhet skall anses vara för handen; verksamheten skall bedrivas *yrkesmässigt* och *självständigt* i *förvärvssyfte*.<sup>39</sup>

Med yrkesmässighet avses att verksamheten skall bedrivas regelbundet, och inte bara tillfälligt. Att verksamheten skall bedrivas i förvärvssyfte innebär att denna, ekonomiskt sett, bedrivs i syfte att ge ett utbyte.<sup>40</sup>

Det är främst självständighetsrekvisitet som vållar problem vad gäller gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst, det är följaktligen också detta rekvisit som är av intresse beträffande det skatterättsliga arbetstagarbegreppet. Inkomst av arbete som utförs av en uppdragstagare hänförs nämligen till inkomst av näringsverksamhet, om uppdragstagaren är självständig i förhållande till beställaren av arbetet, medan inkomsten hänförs till tjänst om arbetet bedrivs osjälvständigt.<sup>41</sup> Vid bedömningen av om ett arbetstagarförhållande föreligger eller ej, kan man således ta hjälp av självständighetsrekvisitet i 13:1 IL.

Någon närmre beskrivning beträffande vad som kännetecknar en verksamhet som bedrivs självständigt återfinns inte i lagtexten. Emellertid finns en riklig praxis på området, vilken bör tjäna som utgångspunkt vid bedömningen av om en verksamhet kan anses vara självständigt bedriven.<sup>42</sup>

## 3.4 Gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare i praxis

### 3.4.1 En helhetsbedömning

I bedömningen av hur självständig den arbetspresterande parten är, görs i praxis normalt en helhetsbedömning, grundad på samtliga omständigheter i det enskilda fallet.<sup>43</sup> Det är endast de faktorer som är utmärkande för hur verksamheten faktiskt utövas som skall läggas till grund för denna bedömning.<sup>44</sup> Då helhetsbedömningen görs tillmäts vidare inte alla

---

<sup>39</sup> Lodin, del 1, s. 220.

<sup>40</sup> Lodin, del 1, s. 220 och s. 223.

<sup>41</sup> Lodin, del 1, s. 101.

<sup>42</sup> RSV Rapport 1998:4, s. 34 och s. 61.

<sup>43</sup> Nilsson, s. 419. Lodin, del 1, s. 101.

<sup>44</sup> Ds Fi 1976:4: *Ansvar för skatt vid entreprenad mm*, s. 29.

omständigheter lika stor betydelse, utan en del faktorer tillmäts större vikt än andra. Hur stor betydelse en faktor har kan variera beroende på vilken bransch den arbetspresterande parten tillhör, liksom till vilken yrkeskategori denne är att hänföra.<sup>45</sup> Till de omständigheter som i helhetsbedömningen tillmäts stor betydelse hör bland annat längden och omfattningen beträffande uppdraget, antalet uppdragsgivare, vem som står för arbetslokal och arbetsredskap, vilken möjlighet den arbetspresterande parten har att själv anlita medhjälpare, hur bunden den arbetspresterande är av direktiv och instruktioner från beställarens sida, och graden av den ekonomiska risk den arbetspresterande står i sin verksamhet.<sup>46</sup>

Nedan skall några klassiska fall från praxis kortfattat gås igenom, vilka till en viss del exemplifierar vad som ovan anförts.

### **3.4.2 Viktiga faktorer - antalet uppdragsgivare och skyldighet att personligen utföra arbete**

I praxis har antalet uppdragsgivare visat sig vara en mycket viktig omständighet. Det framgår bland annat av rättsfallen RÅ 1960 ref. 43 och RÅ 1932 ref. 66. I det sistnämnda fallet medförde förefintligheten av endast en arbetsgivare att den arbetspresterande partens inkomst kom att hänföras till inkomst av tjänst. I fallet RÅ 1960 ref. 43 blev en handelsresande provisionsförsäljare klassificerad som arbetstagare. Bland de kriterier som hade avgörande betydelse för utgången finner man förekomsten av endast en arbetsgivare. Intressant i detta fall är dock att uppdragstagaren faktiskt uppvisade en viss självständighet gentemot arbetsgivaren. Bland annat avlönades försäljaren endast genom provisioner. Försäljaren fick vidare själv anställa lokalombud, var ej yrkesskadeförsäkrad, saknade semesterersättning och saknade försäljnings- och kontorslokal. Att försäljaren trots företedd självständighet klassades som arbetstagare, visar på att antalet uppdragsgivare är mycket viktigt i bedömningen av om en arbetspresterande är att hänföra till kategorin uppdragstagare eller kategorin arbetstagare.<sup>47</sup> Nämnas skall även att i fall då den arbetspresterande parten har haft flera uppdragsgivare, denne har klassificerats som uppdragstagare (se exempelvis RÅ 83 1:84).<sup>48</sup>

Vad som också skall poängteras är att det i rättspraxis finns exempel på fall, där förekomsten av endast en uppdragsgivare inte lett till att den som har haft att utföra arbete har ansetts vara arbetstagare. Gemensamt för dessa fall är dock att de arbetspresterande har svarat för kostnader beträffande dyra arbetsredskap, vilket inneburit att de stått en betydande ekonomisk risk i verksamheten (se exempelvis RÅ 1976 ref. 159 och RÅ 82 1:50).<sup>49</sup>

---

<sup>45</sup> Lodin, del 1, s. 101. RSV Rapport 1998:4, s. 34. Nilsson, s. 420.

<sup>46</sup> Lodin, del 1, s. 101f.

<sup>47</sup> Lodin, del 1, s. 102. Nilsson, s. 420.

<sup>48</sup> Nilsson, s. 421.

<sup>49</sup> Lodin, del 1, s. 102.

I fall då det funnits endast en eller ett fåtal uppdragsgivare, har RR också, för att markera självständighet hos den arbetspresterande parten, lyft fram det faktum att det inte förelegat något krav för denne att personligen utföra arbetet. Om ett dylikt krav ej kan anses föreligga, talar detta enligt RR för att ett uppdragsförhållande föreligger, eftersom knytningen mellan parterna då inte är tillräckligt stark för att ett anställningsförhållande skall anses vara för handen (se exempelvis RÅ 84 1:29, RÅ 84 1:42, RÅ 84 1:45 och RÅ 85 1:37).<sup>50</sup>

### 3.4.3 Aktieägars eller aktiebolags inkomst?

En person som utövar näringsverksamhet genom ett eget aktiebolag, kan låta sitt aktiebolag åta sig olika uppdrag, varvid ersättning för utfört arbete kan komma att hänföras till aktiebolaget, och beskattas hos detta i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>51</sup> Även om det är bolaget som åtar sig ett uppdrag, kan dock ett anställningsförhållande anses föreligga mellan uppdragsgivaren och den som äger aktierna i bolaget, varvid inkomsterna är att hänföra till aktieägaren. Det finns en ansevärd mängd rättsfall, som behandlar just detta problem inom skatterätten, det vill säga problemet med att avgöra om inkomster skall hänföras till aktieägaren eller bolaget. Att praxis rörande detta problem är omfattande har förmodligen sin förklaring i de fördelar som finns med en beskattning hos bolaget, jämfört med en beskattning hos aktieägaren (se ovan avsnitt 3.2). I det följande skall en kort bakgrund avseende den aktuella problematiken ges, varefter en genomgång av praxis på området kommer att ske.

#### 3.4.3.1 Bakgrund

Kommunalskatteskommittén tog redan år 1924 upp problematiken kring enmansaktiebolagsbeskattning beträffande inkomster från verksamhet bestående endast av aktieägarens personliga arbetsinsatser. Kommittén betecknade dessa personliga arbetsinsatser ”fria yrken”, och avsåg härmed yrkesmässigt bedriven verksamhet som inte har karaktären av hantverk eller industri, där speciell utbildning inom ett visst fack fordras, och vederbörandes personliga arbetsinsats är det väsentliga.<sup>52</sup> Sandström delar in dessa fria yrken i tre olika grupper.<sup>53</sup>

- 1) Verksamhet som går ut på tillämpning av förvärvade kunskaper. Till sådan verksamhet räknas exempelvis enskilt bedriven verksamhet, som läkare, tandläkare, advokat, revisor, arkitekt och ingenjör.
- 2) Yrkesmässigt bedriven litterär eller konstnärlig verksamhet, det vill säga skapande verksamhet. Till sådana yrken räknas exempelvis författare, målare och kompositör.

---

<sup>50</sup> Nilsson, s. 421.

<sup>51</sup> Alla inkomster hänförliga till ett aktiebolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (1:3, 2 st IL).

<sup>52</sup> SOU 1924:53: *Betänkande angående den kommunala beskattningen*, s. 70.

<sup>53</sup> Sandström, K. G. A.: ”Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor”, i: *SN 1969*, s. 576.

- 3) Självständig verksamhet som utövande konstnär, däribland yrken som musiker, skådespelare, dirigent och recitator.

Sandström benämner yrken tillhörande grupp 2 och 3 så kallade konstnärstyrken.<sup>54</sup> Kännetecknande för konstnärstyrkena är att dessa utmärks av individuellt präglad verksamhet, som är oskiljaktigt förbunden med utövarens person. Med det sistnämnda avses att verksamheten, i väsentligen oförändrad form, ej skulle kunna utövas av annan än den särskilde utövaren.<sup>55</sup> Enligt Sandström kan konstnärstyrken inte utövas i aktiebolagsform ur civilrättslig synpunkt, och därför kan sådan verksamhet inte heller utövas i skatterättsligt hänseende.<sup>56</sup> Ett annat fritt yrke än konstnärligt yrke kan däremot utövas av var och en som förvärvat de för detta yrke erforderliga kunskaperna. Därför föreligger civilrättsligt sett, enligt Sandström, inte något hinder beträffande utövande av sådan verksamhet i aktiebolagsform,<sup>57</sup> och ett aktiebolag kan också beskattas för inkomst härrörande från annat fritt yrke än konstnärstyrke.<sup>58</sup>

I utredningen beträffande fåmansbolag ifrågasattes om ett aktiebolag skulle få skjutas in mellan verksamhet och utövare, då det handlar om utövande av fritt yrke, som är nära förbundet med utövarens person. Man ansåg dock att detta i första hand var att betrakta som en aktiebolagsrättslig fråga, och att det i aktiebolagsrätten inte fanns några bestämmelser som hindrade att verksamhet som är av visst slag bedrivs i aktiebolagsform. Beredningen var inne på tanken att i skattehänseende underkänna en dylik konstruktion, men kom fram till att, detta skulle medföra alltför många praktiska svårigheter, då en sådan avgränsning inte hade stöd i civilrättsliga bestämmelser.<sup>59</sup>

### 3.4.3.2 Huvudprincipen i rättspraxis

Enligt rättspraxis är det möjligt för en fysisk person att ”sätta sig på aktier”. Med att ”sätta sig på aktier” avses att en fysisk person låter sitt aktiebolag sluta avtal avseende tjänsteprestationer med en beställare, varvid den fysiske personen, tillika anställd i företaget, utför dessa prestationer.<sup>60</sup> RSV:s nämnd för rättsärenden uttalar dock, med stöd i praxis<sup>61</sup> i RSV/FB Dt

---

<sup>54</sup> Sandström, s. 576.

<sup>55</sup> Sandström, s. 584.

<sup>56</sup> Sandström, s. 586 och s. 595.

<sup>57</sup> Sandström, s. 582.

<sup>58</sup> Sandström, s. 595.

<sup>59</sup> SOU 1975:54: *Fåmansbolag*, s. 63.

<sup>60</sup> Lodin, del 2, s. 300.

<sup>61</sup> RR har i flera fall poängterat att näringsverksamhet kan bedrivas i bolagsform, och detta även om verksamheten bygger på aktieägarens personliga arbetsinsatser. I rättsfallet RÅ 1969 ref. 19 kom denna princip först till uttryck, och detta trots att principen inte var avgörande för utgången i målet. RR uttryckte sig i fallet som följer; ”*Hinder kan visserligen inte anses föreligga att – med verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse, varom fråga är i målet.*” I fallet RÅ 83 1:40 lade RR i sin bedömning stor vikt vid den aktuella principen, och man framförde principen med en mer allmän formulering, än som var fallet i RÅ 1969 ref. 19; ”*I rättspraxis har, åtminstone såvitt avser sk fria yrken, hinder i princip inte ansetts föreligga att – med*

1986:9, att en förutsättning för att beskattning skall ske hos bolaget i stället för hos aktieägaren är att det av omständigheterna klart framgår att det är bolaget som bedrivit verksamheten, och inte aktieägaren personligen. I kravet på att det är bolaget som skall ha bedrivit verksamheten ligger enligt nämnden att bolaget skall ha ingått avtal med uppdragsgivarna, att fakturering skett i bolagets namn och att det är bolaget som uppburit ersättningarna.

Det skall poängteras att den princip som är den rådande i rättspraxis, det vill säga att näringsverksamhet kan bedrivas i bolagsform, och detta även om verksamheten bygger på aktieägarens personliga arbetsinsatser, av Sandström har ansetts vara felaktig ur civilrättslig synpunkt (se föregående avsnitt). Denna åsikt har dock Sandström följaktligen inte fått gehör för.<sup>62</sup>

### 3.4.3.3 Undantag från huvudprincipen

Av huvudprincipen i rättspraxis följer att det går bra att ”sätta sig på aktier”. Det förekommer emellertid ett antal fall där RR, av olika anledningar gjort avsteg från huvudprincipen. Schematiskt kan dessa fall indelas i tre olika kategorier.<sup>63</sup>

- 1) Fall där man frångått huvudprincipen på grund av formella brister.
- 2) Fall där man frångått huvudprincipen på grund av att verksamheten ej kan bedrivas i aktiebolagsform.
- 3) Fall där huvudprincipen frångåtts på grund av att brister förelegat i självständighetsrekvisitet.

Fall där RR låtit aktieägaren beskattas, i stället för bolaget, på grund av att formella brister förelegat, är exempelvis RÅ 1969 ref. 19, och RÅ 1973 Fi 85. I båda fallen hade artister låtit deras bolag inkassera intäkter, fast att inkomsterna i själva verket tillkommit artisterna personligen, varvid aktieägarna beskattades eftersom beskattning i sådant fall skall ske hos den som haft rätt till intäkterna.<sup>64</sup>

Det finns vissa verksamheter som ej kan bedrivas i aktiebolagsform, på grund av att dessa anses vara för personliga. Bland dessa typer av verksamheter finner vi kommunala och statliga tjänster.<sup>65</sup> Detsamma gäller

---

*verkan även i beskattningshänseende – i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser (jfr RÅ 1969 ref 19).”*

<sup>62</sup> Sandströms artikel ”Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor” (se ovan, not 53), var en kommentar till rättsfallet RÅ 1969 ref. 19 (se föregående not).

<sup>63</sup> Svensson, 16/9 1999. Egentligen delar Svensson in fallen i fyra kategorier, varvid han benämner den fjärde kategorin fall där huvudprincipen frångåtts på grund av skatteflyktmotiv. Emellertid föreligger enligt Svensson inget fall där RR klart underkänt bolagskonstruktionen på grund av skatteflykt, varför jag valt att ej behandla denna kategori i den löpande texten.

<sup>64</sup> Sagen, s. 737.

<sup>65</sup> Svensson, 16/9 1999.

för styrelseledamöter och verkställande direktörer i aktiebolag (se exempelvis RÅ 1993 ref. 104).

Till fall där RR frångått huvudprincipen på grund av att brister i självständighetsrekvisitet ansetts föreligga, kan man räkna exempelvis RÅ 81 1:17; det så kallade läkarfallet. Fallet handlar om en läkare som lät sitt aktiebolag (AB X) träffa ett avtal med ett annat aktiebolag (AB Y) om att AB X skulle ställa läkaren till AB Y:s förfogande som konsult inom AB Y:s företagshälsovård. RR ansåg dock att utbetalningarna från AB Y inte kunde anses utgöra inkomst för AB X, utan att läkaren däremot åtagit sig ett personligt uppdrag att utöva företagshälsovård åt AB Y. Omständigheter som låg till grund för RR:s ställningstagande, och vilka talade mot ett uppfyllande av självständighetsrekvisitet var att läkaren utförde arbetet personligen, att AB X inte hade någon annan anställd än läkaren, att AB Y hade tillhandahållit lokal, sköterska och utrustning, att AB X inte hade några andra uppdrag, att ersättningen till AB X utgick per arbetstimme, och slutligen att läkaren hade fasta tider.

Det skall poängteras att den schematiska indelning, som här presenterats, av fall som rör problemet om inkomst är att hänföra till ett aktiebolag eller dess ägare, endast är ett bland flera försök till systematisering. Adolfsson utgår exempelvis ifrån att varje fritt yrke kan utövas genom ett aktiebolag, oberoende av hur personlig verksamheten är, varvid hans schematiska indelning av när bolagisering inte är möjlig, ser annorlunda ut än den som ovan presenterats.<sup>66</sup> Adolfsson menar att det avgörande för bedömningen av om bolagisering är möjlig, är förekomsten av vissa objektiva skäl, vilka hindrar att bolaget driver verksamheten. Dessa objektiva hinder kan indelas i tre grupper enligt vad som följer.<sup>67</sup>

- 1) Arbetsrättsliga hinder.
- 2) Aktiebolagsrättsliga hinder.
- 3) Civilrättsliga formalia.

Med arbetsrättsliga hinder avses det faktum, att om en fysisk person arbetsrättsligt är att se som anställd hos uppdragsgivaren, så kan aktiebolaget inte anses bedriva verksamheten (se RÅ 81 1:17).<sup>68</sup> Vad gäller aktiebolagsrättsliga hinder, avses med dessa att reglerna i ABL<sup>69</sup> medför att uppdraget är så personligt att hinder föreligger för ett uppdragsförhållande (se RÅ 1993 ref. 104).<sup>70</sup> Det tredje hindret innebär att om civilrättsliga formaliteter inte har iakttagits, det vill säga bolagiseringen har inte genomförts på ett civilrättsligt riktigt sätt, så underkännes bolagiseringen (se RÅ 1969 ref. 19 och RÅ 1973 Fi 85).<sup>71</sup>

---

<sup>66</sup> Adolfsson, Ronald: "Advokat och hockeyspelare, artist eller knegare", i: *SN 1999*, s. 637-641.

<sup>67</sup> Adolfsson, s. 637-639.

<sup>68</sup> Adolfsson, s. 637f.

<sup>69</sup> Aktiebolagslag (1975:1385).

<sup>70</sup> Adolfsson, s. 638f.

<sup>71</sup> Adolfsson, s. 639.



Avslutningsvis skall påpekas att Sandströms åsikt om att konstnärliga yrken inte kan bedrivas i aktiebolagsform (se avsnitt 3.4.3.1), också kan ses som en slags systematisering. Denna systematisering är dock inte grundad på den praxis som är gällande på området, utan är sammanställd utifrån hur Sandström med bakgrund av civilrättsliga aspekter anser att rättsläget bör gestalta sig.

### 3.5 Sammanfattning

Att klassificeras som uppdragstagare istället för arbetstagare, medför skatterättsligt vissa fördelar, och detta såväl för den arbetspresterandes del som för beställarens. På grund av brist på neutralitet i skattesystemet, är det skattemässigt mer fördelaktigt att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet istället för att bli beskattad i inkomstslaget tjänst, och det är på grund av detta som incitament finns till ett kringgående av arbetstagarbegreppet. Av samma anledning är det ytterst intressant att närmare undersöka förutsättningarna för en klassificering som uppdragstagare, respektive arbetstagare.

Vid bedömningen om ett arbetstagarförhållande föreligger kan man ta hjälp av självständighetsrekvisitet i 13:1 IL. Någon närmre beskrivning av vad som avses med en självständigt bedriven verksamhet finns dock ej i lagtexten, varför man får ta hjälp av praxis vid bedömningen.

Det finns en rad fall inom skatterätten, som behandlar det aktuella problemet, och dessa kan schematiskt indelas i två olika grupper; fall som behandlar gränsdragningsproblematik beträffande uppdragstagare och arbetstagare, då näringsverksamhet bedrivits på annat sätt än i aktiebolag, och fall som behandlar gränsdragningsproblematiken då näringsverksamhet bedrivits i aktiebolagsform.

I det förstnämnda fallet har det i rättspraxis handlat om att utröna hur självständig arbetstagaren är i förhållande till beställaren, det vill säga behandlingen av självständighetsrekvisitet har stått i centrum. Härvid har den som haft att utföra arbete klassats som arbetstagare i fall av bristande självständighet, och som uppdragstagare i fall av tillräcklig självständighet. Helhetsbedömningar har i dessa fall gjorts av domstolarna, och faktorer som har visat sig väga tungt i helhetsbedömningen är dels antalet uppdragsgivare, och dels skyldigheten att personligen utföra arbetet.

I de fall där det handlat om att avgöra om inkomst är hänförlig till aktieägaren eller dennes aktiebolag, har emellertid mer komplicerade förhållanden varit för handen, och behandlingen av självständighetsrekvisitet har inte varit i centrum i samma utsträckning. I stället har man i dessa fall utgått ifrån om bolagiseringen kan godkännas eller inte, varvid godkänd bolagisering har fått till följd att beskattning sker hos bolaget, och inte hos aktieägaren. Schematiskt kan man dela in dessa fall på olika sätt, och två olika slags systematiseringar har ovan presenterats.

Den första systematiseringen innebär en indelning av fallen enligt följande; aktieägaren har beskattats på grund av formella brister, på grund av att verksamheten ej kan bedrivas i aktiebolagsform, eller på grund av att självständighetsrequisitet ej varit uppfyllt. Vad beträffar den andra systematiseringen utgår denna ifrån att alla verksamheter kan bedrivas i aktiebolagsform, men att det finns vissa arbetsrättsliga, aktiebolagsrättsliga och civilrättsliga hinder för bolagisering. I denna systematisering spelar självständighetsrequisitet roll beträffande det förstnämnda hindret.

# 4 Styrelseledamot och VD – uppdragstagare eller arbetstagare?

## 4.1 Inledning

Av vad som tidigare anförts framgår att arbetstagarbegreppet inte är enhetligt (se ovan avsnitt 2.6). Med detta menar jag dels att arbetstagarbegreppet inte är gemensamt för de olika rättsområdena, dels att arbetstagarbegreppet inte är enhetligt ens inom ett och samma rättsområde. Följaktligen är inte heller det skatterättsliga arbetstagarbegreppet enhetligt, och detta på grund av den helhetsbedömning som vanligtvis görs i skatterätten, varvid faktorer kan tillmätas olika stor vikt beroende på den yrkeskategori till vilken en arbetspresterande är att hänföra (se ovan avsnitt 3.4.1). På grund av den brist på generalitet som det skatterättsliga arbetstagarbegreppet uppvisar, kan det vara av intresse att studera hur arbetstagarbegreppet ser ut avseende en viss yrkeskategori. I det följande kommer därför en närmare titt att tas på yrkena verkställande direktör och styrelseledamot.

Både uppdraget som VD och uppdraget som styrelseledamot regleras i ABL, varför dessa befattningar kan sägas vara av speciell karaktär. Avsnittet som följer kommer därför att ägnas åt den aktiebolagsrättsliga lagstiftning som finns beträffande dessa båda befattningar. En kort genomgång av hur VD och styrelseledamot är att betrakta ur arbetsrättslig synvinkel kommer härefter att ske, ett avsnitt som följs av en presentation av relevant skatterättslig praxis på området. Avslutningsvis kommer en diskussion, främst utifrån presenterade rättsfall, att föras om arbetstagarbegreppet beträffande VD och styrelseledamot.

## 4.2 Aktiebolagsrättslig lagstiftning

Styrelsen och den verkställande direktören<sup>72</sup> är så kallade bolagsorgan i aktiebolagets organisation,<sup>73</sup> och tillsammans utgör de ledningen i ett aktiebolag.<sup>74</sup> Bestämmelser om styrelse och VD finns i 8 kap. ABL.

---

<sup>72</sup> Mer om VD, se avsnitt 4.2.2 nedan.

<sup>73</sup> Bökmark, Jan och Svensson, Bo: *Aktiebolagslagen, Kommentar och lagtext*, 11 uppl., Göteborg 1991, s. 41.

<sup>74</sup> Rodhe, Knut: *Aktiebolagsrätt*, 19 uppl., Stockholm 2000, s. 182.

## 4.2.1 Styrelseledamot

Enligt 8:1, 1 st ABL *skall* ett aktiebolag ha en styrelse bestående av minst tre ledamöter. Reglerna om antalet styrelseledamöter är emellertid inte desamma för publika aktiebolag som för privata aktiebolag. Av 8:1, 1 st, 2 p följer nämligen att styrelsen i ett privat aktiebolag *får* bestå av endast en eller två ledamöter såvida det finns minst en styrelsesuppleant. Det finns dock inget som hindrar ett privat aktiebolag från att ha en styrelse med tre ledamöter, eller fler än tre ledamöter, och i så fall behöver det inte finnas någon suppleant.<sup>75</sup>

8:3 ABL innehåller de allmänna bestämmelserna beträffande styrelsens ansvarsområde. Av paragrafen följer bland annat att styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter.<sup>76</sup> Allmänt åligger det med andra ord styrelsen att se till att organisationen är ändamålsenlig. Här ligger det ett krav på att organisationen i sig skall inrymma funktioner och rutiner som verkar kvalitetssäkrande.<sup>77</sup> Bland de viktigaste uppgifterna som styrelsen har att utföra, finner vi vidare tillsättandet av en verkställande direktör, och fastläggandet av riktlinjer för aktiebolagets organisation. Nämnas skall också att det i styrelsens förvaltningsansvar alltid ingår att utöva tillsyn över att verkställande direktör fullgör sina åligganden.<sup>78</sup>

Enligt huvudregeln utses styrelsen av bolagsstämman (8:6 ABL). Endast fysiska personer kan härvid väljas.<sup>79</sup> Minst halva antalet styrelseledamöter skall, enligt 8:8 ABL, vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Andra krav som måste vara uppfyllda av den som skall tillsättas som styrelseledamot, är att denne inte är underårig, i konkurs eller har förvaltare enligt 11:7 föräldrabalken. Styrelseledamot får ej heller vara underkastad näringsförbud<sup>80</sup> (8:9 ABL).

Nämnas skall också att styrelseledamots uppdrag gäller för den tid som anges i bolagsordningen. En styrelseledamots mandattid enligt bolagsordningen får emellertid inte omfatta mer än fyra räkenskapsår (8:10 ABL). En ledamot av styrelsen kan dock väljas om, och detta ett obegränsat

---

<sup>75</sup> Prop. 1997/98:99: *Aktiebolagets organisation*, s. 203.

<sup>76</sup> Det bör i samband härmed poängteras att det inom aktiebolagets organisation är bolagsstämman som är det högsta beslutande organet, och att det är möjligt för stämman att besluta om bolagets organisation, och att dra upp riktlinjer för förvaltningen av aktiebolagets angelägenheter. De anvisningar som dras upp av stämman är styrelsen skyldig att följa i sitt arbete, såvida dessa inte strider mot bolagsordningen eller lagstiftning (Prop. 1997/98:99, s. 204). Nämnas skall också att styrelsens legala förvaltningsområde enligt 8:3 ABL, i förhållande till bolagsstämmans kompetensområde kan bestämmas negativt genom att denna definieras som områden där stämman inte har exklusiv rätt beträffande beslutsfattande (Åhman, Ola: *Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten*, Uppsala 1997, s. 511).

<sup>77</sup> Prop. 1997/98:99, s. 205.

<sup>78</sup> Prop. 1997/98:99, s. 205.

<sup>79</sup> Karnov - svensk lagsamling med kommentarer 1999/2000, band 1, 4 uppl., Stockholm 1999, s. 1213 (red. Blom, Birgitta m fl, cit. Karnov 1999/2000, band 1).

<sup>80</sup> Detta följer av 6 § Lagen (1986:436) om näringsförbud.

antal gånger.<sup>81</sup> Enligt 8:11 ABL kan en styrelseledamot när som helst entledigas av den som utsett honom, det vill säga vanligtvis bolagsstämman. Entledigande kan härvid ske utan angivande av skälen till varför man önskar skilja ledamot från sitt uppdrag.<sup>82</sup> Av 8:11 följer vidare att en ledamot av styrelsen kan avgå själv, närhelst denne så önskar. Att vara styrelseledamot i ett aktiebolag är nämligen ett förtroendeuppdrag, varför ledamot efter anmälan har rätt att avgå innan mandattiden har löpt ut.<sup>83</sup> Styrelseledamots uppdrag kan vidare upphöra på grund av ledamots obehörighet.<sup>84</sup>

I ABL finns inga regler beträffande arvoden till styrelseledamöter.<sup>85</sup> Emellertid betraktas det som en självklarhet att en styrelseledamot skall arvoderas, och detta speciellt avseende utförande av goda prestationer. I de flesta företag har ledamöterna fasta arvoden vilka fastställs årligen i förskott på bolagsstämman.<sup>86</sup>

Om styrelseledamots skadeståndsansvar, se nedan avsnitt 4.2.2.

## 4.2.2 Verkställande direktör

Av 8:23 ABL följer att det legala kravet på att verkställande direktör skall utses anknyter till samma förutsättningar som kravet på att ett aktiebolag måste ha minst tre styrelseledamöter. Också i fallet med verkställande direktör skiljer sig nämligen reglerna åt beträffande publika respektive privata bolag. För de publika bolagen gäller således att VD *skall* utses, och för de privata bolagen gäller att VD *får* utses.

Den verkställande direktören har att sköta den löpande förvaltningen i bolaget, och detta enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar (8:25 ABL). Till den löpande förvaltningen räknas åtgärder som inte är av osedvanlig beskaffenhet eller av stor betydelse med hänsyn till omfattningen och arten av bolagets verksamhet.<sup>87</sup> Av 8:25, 1 st följer vidare att den verkställande direktören får vidta åtgärder som faller utanför den löpande förvaltningen, om styrelsens beslut inte kan avvaktas utan väsentlig olägenhet för verksamheten. Den verkställande direktören skall också vidta åtgärder som kan anses nödvändiga för att bolagets bokföring skall kunna fullgöras enligt lag, och för att medelsförvaltningen skall kunna skötas på ett betryggande sätt (8:25, 2 st).

Det finns inte något krav i ABL på att VD skall vara svensk medborgare, och VD behöver ej heller vara bosatt i Sverige. Av 8:26 ABL följer dock att VD skall vara bosatt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Vad

---

<sup>81</sup> Karnov 1999/2000, band 1, s. 1213.

<sup>82</sup> Rodhe, s. 184.

<sup>83</sup> Karnov 1999/2000, band 1, s. 1213.

<sup>84</sup> Rodhe, s. 184.

<sup>85</sup> Sagen, s. 735.

<sup>86</sup> Arlebäck, Sven Olof: *Styrelsen som resurs i aktiebolag och ekonomiska föreningar*, ny reviderad upplaga, Solna 1997, s. 165f.

<sup>87</sup> Prop. 1997/98:99, s. 221.

gäller obehörighetsgrunder för den verkställande direktören, är dessa desamma som för styrelseledamot, det vill säga den som är underårig, i konkurs, samt den som har förvaltare eller är underkastad näringsförbud kan inte vara verkställande direktör (8:27 ABL).

Av kommentaren till 1944 års aktiebolagslag framgår att VD i allmänhet anställs genom ett tjänsteavtal, vilket är gällande för viss tid eller vilket gäller med en viss uppsägningstid.<sup>88</sup> Kedner och Roos anför i likhet härmed, i en kommentar till 1975 års aktiebolagslag, att VD alltid bedöms som arbetstagare i aktiebolagets tjänst och att VD anställs av styrelsen genom ett tjänsteavtal på viss tid eller tillsvidare med viss uppsägningstid.<sup>89</sup> Huruvida avtalet mellan VD och det uppdragsgivande bolaget kan sägas upp, beror på det innehåll som avtalet givits, och på de regler som i övrigt gäller för sådana avtal.<sup>90</sup>

Slutligen skall påpekas att såväl VD som styrelseledamot har ett visst skadeståndsansvar enligt 15:1 ABL. Av nämnda lagrum följer nämligen att styrelseledamot och verkställande direktör som, då de fullgör sitt uppdrag, uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget, skall ersätta skadan.<sup>91</sup> Styrelseledamot och VD står nämligen i ett direkt syssломannaförhållande till bolaget, varvid de, vid fullgörande av uppdrag för bolagets räkning, skall visa omsorg om bolagets angelägenheter, det vill säga alltid tänka på bolagets bästa.<sup>92</sup> Styrelseledamot och VD kan i vissa fall även ådömas straff eller vite enligt 19 kap i ABL.

### 4.3 Arbetsrättsliga aspekter

Eftersom det skatterättsliga arbetstagarbegreppet i stor utsträckning bygger på det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet är det av intresse att se hur uppdrag som VD respektive styrelseledamot är att betrakta i arbetsrätten. Av intresse är också att det i fall då en arbetspresterande ”satt sig själv på aktier” (se ovan avsnitt 3.4.3) och härvid låter sitt bolag beskattas för inkomst, konstruktionen enligt praxis ej kan godkännas då den arbetspresterande, i förhållande till det uppdragsgivande bolaget, intar en ställning som motsvaras av en arbetstagares i arbetsrättslig mening. I ett sådant fall kan man nämligen inte anse att den arbetspresterandes bolag bedriver en tillräckligt självständig verksamhet, för att beskattning skall kunna ske hos detta, i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom

---

<sup>88</sup> SOU 1941:9: *Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag mm*, s. 314.

<sup>89</sup> Kedner, Gösta och Roos, Carl Martin: *Aktiebolagslagen, Del 1 (1-9 kap.) med kommentarer*, 5 uppl., Stockholm 1995, s. 238. Se också Rodhe, s. 185.

<sup>90</sup> Rodhe, s. 185.

<sup>91</sup> Skadeståndsansvar åligger styrelseledamot och VD också då skadan tillfogats en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen (15:1 ABL).

<sup>92</sup> Prop. 1975:103: *Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag mm*, s. 540. Se också Dahlgren, Bo och Moberg, Krister: *Nyckeln till styrelserummet*, 2 uppl., Stockholm 1990, s. 32.

tjänsteinkomster inte kan beskattas hos bolaget beskattas därför den arbetspresterande.<sup>93</sup>

### 4.3.1 Styrelseledamot

Inledningsvis skall slås fast att en styrelseledamots ställning är särpräglad. Rättsförhållandet mellan en styrelseledamot och det aktiebolag för vilket han/hon utför uppdraget, grundas ej på avtal, och förhållandet mellan de båda parterna är, arbetsrättsligt sett, ej att jämföra med ett anställningsförhållande.<sup>94</sup> Det finns en del rättsfall som visar på att så är fallet, bland annat NJA 1971 s. 69. I fallet var fråga om taxeringsnämndordförande och kronoombud i taxeringsnämnd var att anse som arbetstagare vid en tillämpning av 1963 års semesterlag. I domen uttalade HD att innehavare av allmänna förtroendeuppdrag, enligt gängse uppfattning i praxis och doktrin, i regel ej anses vara arbetstagare. I SOU 1975:1 ger man exempel på sådana innehavare av förtroendeuppdrag, vilka ej kan anses vara arbetstagare, och däribland nämner man styrelseledamöter i aktiebolag.<sup>95</sup>

I AD 1979 nr 57 framhåller Arbetsdomstolen (AD) att det som allmän princip får anses gälla att innehavare av uppdrag som ledamot av ett aktiebolags styrelse ej är att se som en arbetstagare. I fallet var fråga om arvode till styrelseledamöter, utsedda enligt lag (1976:351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar, för deltagande i bolagsstyrelse kunde vara semesterlönegrundande enligt semesterlagen (1977:480). AD följde i fallet den allmänna principen, varvid arbetstagarrepresentanterna i bolagets styrelse vägrades semesterersättning på arvodet, trots att de varit anställda i bolaget också i vanlig mening.<sup>96</sup>

Nämnas skall också att styrelseledamot saknar det arbetsrättsliga skydd som tillkommer arbetstagare enligt LAS,<sup>97</sup> eftersom en styrelseledamot på aktiebolagsrättslig grund kan entledigas när som helst, utan angivande av skäl.

### 4.3.2 Verkställande direktör

VD faller inte under det skydd som LAS erbjuder arbetstagare i enskild eller allmän tjänst. Från tillämpningsområdet för LAS undantas nämligen arbetstagare som, med hänsyn till anställningsvillkor och arbetsuppgifter, har en företagsledande ställning (1§ LAS). Till skillnad från styrelseledamot anses dock VD, utanför tillämpningsområdet för LAS, i arbetsrättslig

---

<sup>93</sup> Sagen, s. 740. Se även ovan avsnitt 3.4.3.3.

<sup>94</sup> Sagen, s. 736.

<sup>95</sup> SOU 1975:1, s. 736.

<sup>96</sup> Se även Karnov 1999/2000, band 2, s. 2173.

<sup>97</sup> Se 2 § LAS.

mening allmänt vara arbetstagare.<sup>98</sup> Vi har även sett att VD, till skillnad från ledamot av styrelsen, i allmänhet är anställd hos bolaget genom ett vanligt tjänsteavtal (se ovan avsnitt 4.2.2).

## **4.4 Om VD och styrelseledamot i skatterättslig praxis**

Det finns två fall från RR, vilka behandlar arbetstagarbegreppet avseende styrelseledamot och VD; fallet om företagsdoktorn; RÅ 1993 ref. 55, och fallet om styrelseledamoten; RÅ 1993 ref. 104.

### **4.4.1 Fallet om företagsdoktorn; RÅ 1993 ref. 55**

I fallet om företagsdoktorn är fråga om ersättning som enligt ett avtal har utbetalats till ett fåmansbolag, för tjänster som utförts av fåmansbolagets ägare under begränsad tid som så kallad företagsdoktor i andra aktiebolag, skall beskattas hos fåmansbolaget, eller hos dess ägare.

#### ***Bakgrund***

Bengt S. (B), äger samtliga aktier i AB Näldens Träindustri (AB N). AB N bedriver verksamhet bestående av främst tillverkning och försäljning av inredningar samt detaljhandelsförsäljning av möbler. B är anställd hos AB N och deltar i bolagets ledning. Den 6 februari 1980 ändras bolagsordningen, varvid denna kommer att omfatta även konsulterande verksamhet beträffande företagsledning, administration och ekonomi. Konsultuppdrag kommer också, i början av 1980, att inledas hos Lindahls chark AB (AB L), avseende utredning av verksamheten i detta bolag. Under andra halvåret av 1980 börjar B att arbeta som verkställande direktör i AB L, och registreras också som ensam firmatecknare i bolaget. Den 30 december 1980 träffas ett skriftligt avtal mellan AB N och Lindahls Slakteri AB (AB S), moderbolag till AB L, enligt vilket AB S uppdrar åt AB N att utföra konsulttjänster avseende företagsledning åt AB S. Företagsledningen går ut på att utföra arbetsuppgifter motsvarande dem, som enligt lag och praxis åvilar en verkställande direktör i ett aktiebolag. I en skriftlig komplettering till huvudavtalet, vari uppdragsersättningen fastställts, garanteras B personligen av AB S ersättning för vissa kostnader, bland annat kostnader för utlandsresor, och reseersättning. I denna komplettering till huvudavtalet tillförsäkras vidare B av AB S rätten att ha kvar och utföra arbete avseende vissa andra uppdrag. Uppdragstiden skall gälla under år 1981. B inträder som ledamot av styrelsen i AB S under 1980, och den 3 mars 1981 registreras B som behörig att ensam teckna bolagets firma. Uppdraget hos AB S upphör i maj 1982.

B uppger i fallet att han har innehaft befattningar som verkställande direktör i AB L och AB S, och detta på grund av att uppdragsgivarna har haft ett

---

<sup>98</sup> SOU 1975:1, s. 724.



behov av särskilda tidsbegränsade insatser för rationalisering av verksamheten och strukturen i de båda bolagen. B:s uppgift i AB L har varit att avveckla bolaget, och har till största delen gått ut på att bevaka och driva in kundfordringar, en uppgift som fullgjorts vid årsskiftet 1980/81. B:s uppgift i AB S har varit bestämd till att avse strukturering av verksamheten och ägarförhållandena. B uppger vidare att han har tjänat som företagsdoktor i AB L och AB S.

### ***Regeringsrättens bedömning***

RR börjar med att slå fast att det i praxis inte har ansetts föreliggande hinder att i aktiebolagsform driva verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser, varvid man hänvisar till RÅ 83 1:40.

Vad gäller befattningen som verkställande direktör, vilken B innehaft i AB L och AB S, anser RR att denna varit av speciell karaktär. RR anför exempelvis att befattningen är reglerad i 8 kap. ABL, att befattningen ingår i ett aktiebolags ordinarie ledningsorganisation och att det av 8:4 ABL<sup>99</sup> följer att tjänsten skall innehas av en fysisk person och att det är fråga om ett personligt uppdrag. Man tillägger att motsvarande gäller för uppdragen som styrelseledamot och firmatecknare, och påpekar också att styrelseledamot och verkställande direktör kan åläggas skadeståndsskyldighet och dömas till straff enligt bestämmelser i 15 och 19 kap. ABL. På grund av denna speciella karaktär beträffande befattningen, gäller enligt RR normalt att den som utsetts till verkställande direktör i ett aktiebolag får anses vara anställd av bolaget.

RR anser dock i målet att B:s arbete som företagsdoktor för AB L och AB S bestått av särskilda uppgifter gällande omstrukturering, och att det med hänsyn till karaktären på uppgifterna och övriga omständigheter måste anses ha stått klart att det var fråga om ett uppdrag som var begränsat till den tid som fordrades för den ifrågakommande företagssaneringen. RR fortsätter med att slå fast att ersättning utbetalats av AB S till AB N, enligt avtal mellan de båda bolagen, och att det aktuella avtalet får anses innebära att AB N skulle tillhandahålla AB L och AB S en företagsdoktor beträffande angivna uppgifter. Vidare menar RR att B, som var anställd hos AB N, biträdde AB L och AB S med uppgifterna.

RR är inte av uppfattningen att B:s verksamhet hos AB L och AB S gått utöver vad som fallit inom ramarna för det aktuella uppdraget som företagsdoktor, och de särskilda funktioner B haft som verkställande direktör, styrelseledamot och firmatecknare i AB L och AB S måste enligt RR ha föranletts av detta uppdrag, varvid de också måste anses ha varit naturliga i detta sammanhang. B har enligt RR vidare inte innehaft de särskilda funktionerna längre tid än som var nödvändigt för uppdragets fullgörande, och dessutom har B inte knutits till AB L och AB S utöver det saneringsuppdraget kom att medföra.

---

<sup>99</sup> Numera motsvaras detta lagrum av 8:8, 9, 26 och 27 ABL (se Prop. 1997/98:99, s. 211f och 222f).

RR anför vidare att i särskilda fall kan, för begränsad tid, uppdrag som styrelseledamot och verkställande direktör, med det personliga juridiska ansvar som åtföljer dessa befattningar, 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 i fallet förelegat genom avtal mellan bolagen, och detta trots att det normala är, att fallet bedöms vara ett anställningsförhållande.

I och för sig, menar RR, har AB N inte haft någon annan uppdragsgivare utöver AB L och AB S, och AB N har inte utfört andra uppgifter med anledning av uppdraget än redovisningsmässig hantering av utbetalda ersättningar. Dessa omständigheter kan dock inte ensamma föranleda bedömningen att uppdraget inte ålegat AB N.

RR avslutar med att poängtera att AB N civilrättsligt varit att betrakta som uppdragstagare i förhållande till AB L och AB S, och att det inte föreligger skäl för att anta att det huvudsakliga syftet beträffande verksamhetens utövande i aktiebolagsform varit att uppnå förmåner vid beskattningen.

**RR finner således vid en samlad bedömning att ersättningen skall utgöra betalning för konsultuppdrag, och att B således inte skall beskattas för ersättningarna från AB L och AB S.**

### *Skiljaktig mening*

Två regeringsråd är i målet av skiljaktig mening, och de anser att en person som genom en befattning av det aktuella slaget har knutits till ett företag, normalt måste anses vara anställd av företaget, och detta även om det finns ett avtal som formellt sett utvisar någon annat. Härvid hänvisar man till fallet RÅ 1977 ref. 130.<sup>100</sup>

De skiljaktiga anser vidare att man bör beakta att B:s verksamhet för AB L och AB S har pågått under drygt två år, och att AB N inte haft några andra uppdrag. Ersättningen från AB L och AB S måste därför anses ha avsett betalning för tjänster som B personligen utfört hos bolagen främst i

---

<sup>100</sup> Fallet RÅ 1977 ref. 130 handlar om en regissör, R, som har ett helägt aktiebolag, AB. AB träffar ett avtal med Sveriges radio om att ställa R till förfogande för Sveriges Radio, angående medverkan i TV 1. I det kontrakt som upprättas finns en uttrycklig bestämmelse om att R är arbetstagare hos AB, och att AB skall svara för preliminärskatt och arbetsgivaravgifter. RR anser dock att det inte uppborrättsligt går att ge kontraktet det innehåll som parterna har önskat, och att man således skall se förhållandet som ett anställningsavtal, med Sveriges Radio som arbetsgivare och R som arbetstagare. Bland omständigheterna i fallet, vilka RR lägger till grund för sin bedömning, finner vi det faktum att ersättningen till AB har betalats ut per månad, men att beloppen redan varit fastställda i kontraktet och bestått av ersättning för R:s samliga prestationer, att avsikten har varit att beloppen skulle ökas med samma tillägg som har kunnat utgå till tjänstemännen på Sveriges Radio, att R har varit skyldig att utföra arbetsuppgifter enligt vad han blev tilldelad av chefen, och slutligen att R har varit underkastad de allmänna ordningsbestämmelserna inom Sveriges Radio.

egenskap av verkställande direktör, och därför skall beskattningen ske hos B, och inte hos AB N.

#### **4.4.2 Fallet om styrelseledamoten; RÅ 1993 ref. 104**

Fallet om styrelseledamoten, RÅ 1993 ref. 104, är ett förhandsbesked angående inkomstskatt. I fallet är fråga om en person (A), som bedriver konsultverksamhet inom managementområdet genom ett av honom helägt aktiebolag (AB), eller AB skall beskattas för inkomster härrörande från uppdrag avseende A såsom ledamot av styrelserna i flera större aktiebolag.

##### ***Bakgrund***

A äger samtliga aktier i AB, som bedriver konsultverksamhet inom managementområdet. I fallet ansöker AB och A om förhandsbesked angående frågan om AB:s konsultrörelse kan anses omfatta även styrelsearvoden till A. Dessa styrelsearvoden emanerar från sju större aktiebolag, på grund av A:s uppdrag som styrelseledamot i dessa, och i varje bolag är arvoden lika för alla styrelseledamöter. Bolagen i vilka A sitter som styrelseledamot betalar till AB, utöver styrelsearvodena, även konsultarvoden. Enligt A:s mening ingår styrelseuppdragen, och därmed styrelsearvodena som en del av AB:s verksamhet.

##### ***Regeringsrättens bedömning***

RR anser i fallet att uppdrag som ledamot av ett aktiebolags styrelse, mot bakgrund av bestämmelserna i 8 kap. ABL, normalt måste anses vara av personlig natur och hänförligt till tjänst enligt 31 § kommunalskattelagen (1928:370).<sup>101</sup> Detta innebär att arvodet som härrör från uppdragen utgör intäkt av tjänst för den arbetspresterande parten.

RR medger dock, med hänvisning till fallet om företagsdoktorn; RÅ 1993 ref. 55, att uppdrag som styrelseledamot i särskilda fall, för begränsad tid, kan innehas av en "...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 konsultföretaget...".

**RR slår härefter fast att de sju styrelseuppdrag som A innehar, alla får anses vara av personlig art, varvid de därifrån emanerande styrelsearvodena för A utgör intäkt av tjänst.**

---

<sup>101</sup> Motsvaras av 10:1 IL.

### 4.4.3 Sammanfattning av RR:s ståndpunkter

Både fallet om företagsdoktorn; RÅ 1993 ref. 55, och fallet om styrelseledamoten; RÅ 1993 ref. 104, tar upp problemet med att låta ett konsultbolag inkassera ersättning, från ett uppdragsgivande bolag, på grund av att man låtit konsultbolagets enda aktieägare arbeta som VD eller styrelseledamot i uppdragsgivarbolaget.

I RÅ 1993 ref. 55 påpekar RR att det normala i fall beträffande VD, är att denne får anses vara anställd av det uppdragsgivande bolaget, på grund av den speciella karaktär befattningen som VD kännetecknas av, mot bakgrund av reglerna i ABL. I särskilda fall kan enligt RR dock uppdrag som verkställande direktör och styrelseledamot innehas av person som inte är anställd i bolaget. I RÅ 1993 ref. 104 anför RR att uppdrag som styrelseledamot mot bakgrund av bestämmelserna i ABL, är av personlig natur och därför hänförligt till inkomst av tjänst. RR anser således att det normala beträffande VD och styrelseledamot är att dessa beskattas för ersättningen i inkomstslaget tjänst.

I RÅ 1993 ref. 104 stannade RR vid en tillämpning av huvudprincipen för VD och styrelseledamot, varvid aktieägaren, och inte dennes bolag, kom att beskattas för styrelsearvodena i inkomstslaget tjänst. I fallet om företagsdoktorn blev emellertid utgången den motsatta; konsultbolaget kom att beskattas, och inte aktieägaren, och detta på grund av att ett särskilt fall enligt RR var för handen, varvid skäl ansågs föreligga för att frånga principen om att den som utsetts till VD eller styrelseledamot normalt beskattas för ersättning i inkomstslaget tjänst. RR anför nämligen *att i särskilda fall* kan uppdrag som styrelseledamot och VD *för begränsad tid* innehas av en person som ej är anställd av det uppdragsgivande bolaget, utan istället knutits till detta som ett led i *ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag*. Är de nu anförda förutsättningarna för handen, kan enligt RR uppdraget anses hänförligt till konsultföretaget, varvid ersättningen beskattas hos detta i inkomstslaget näringsverksamhet.

I RÅ 1993 ref. 104 kan RR således anses ha följt huvudprincipen beträffande VD och styrelseledamot, medan man i RÅ 1993 ref. 55 har gjort ett avsteg från denna. I det sistnämnda fallet kan RR följaktligen anses ha skapat ett undantag från huvudregeln.

## 4.5 Diskussion om arbetstagarbegreppet beträffande styrelseledamot och VD

I detta avsnitt kommer arbetstagarbegreppet beträffande styrelseledamot och VD att diskuteras mer ingående, och detta främst med de i förra avsnittet presenterade rättsfallen till grund.

### 4.5.1 Den grundläggande problematiken

Inledningsvis skall den grundläggande problematiken göras klar. I både RÅ 1993 ref. 55; fallet om företagsdoktorn, och RÅ 1993 ref. 104; fallet om styrelseledamoten, har en person bildat ett aktiebolag, i vilket denne har varit den enda aktieägaren. Såväl i fallet om företagsdoktorn som i fallet om styrelseledamoten bedriver de enmansägda aktiebolagen konsultverksamhet inom managementområdet. I fallet om företagsdoktorn, har B under begränsad tid av sitt bolag ställts till ett uppdragsgivande bolags förfogande som styrelseledamot och VD, som ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag. I fallet om styrelseledamoten har A:s aktiebolag ställt denne till flera uppdragsgivande bolags förfogande, för att utföra uppdrag som styrelseledamot. I båda fallen är vidare fråga om den ersättning som de uthyrande, enmansägda aktiebolagen har inkasserat, skatterettsligt är att hänföra till aktieägaren eller till aktiebolaget. Som vi tidigare sett,<sup>102</sup> kan ju nämligen ett anställningsförhållande anses föreligga mellan aktieägaren och det uppdragsgivande bolaget, även om det är bolaget som åtagit sig uppdraget.

### 4.5.2 Personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform

RR:s bedömning i fallet om företagsdoktorn inleds med ett fastslående av att det i rättspraxis inte har ansetts föreligga hinder att i aktiebolagsform bedriva verksamhet som bygger på personliga arbetsinsatser. Man hänvisar i samband härmed till fallet RÅ 83 1:40, och använder sig av samma allmänna formulering som i detta fall för att ge uttryck för den rådande huvudprincipen (se ovan avsnitt 3.4.3.2).

I avsnitt 3.4.3.3 har vi emellertid sett att det finns olika undantag från denna huvudprincip. Vad gäller uppdrag som VD och styrelseledamot kan dessa på grund av deras karaktär, utgöra undantag från huvudprincipen. Dessa undantag kan klassificeras på olika sätt, beroende på om man anser att verksamhet av alltför personlig art kan bedrivas i aktiebolagsform eller inte. Enligt Svenssons klassificering, utgör befattning som VD och styrelseledamot uppdrag som ej kan bolagiseras på grund av att dessa uppdrag är alltför personliga. Enligt Adolfsson finns det dock inte några typer av yrken som är så personliga, att de inte kan bedrivas i aktiebolagsform.<sup>103</sup> Han anser dock att undantag, i fall beträffande VD och styrelseledamot, görs från huvudprincipen på grund av att de aktiebolagsrättsliga reglerna utgör objektiva hinder för bolagisering.

RR uttalar i fallet om företagsdoktorn; RÅ 1993 ref. 55, att det normala är att den som utsetts till styrelseledamot och VD får anses vara anställd i det uppdragsgivande bolaget. I fallet om styrelseledamoten; RÅ 1993 ref. 104, uttalar man att uppdrag som styrelseledamot mot bakgrund av bestämmelserna i ABL är av personlig natur, och därför hänförligt till tjänst.

---

<sup>102</sup> Se ovan avsnitt 3.4.3.

<sup>103</sup> Se ovan, avsnitt 3.4.3.3.

Detta innebär att RR, vid en tillämpning av huvudprincipen för VD och styrelseledamot, normalt gör undantag från den i praxis för övrigt rådande huvudprincipen, det vill säga man godkänner i normala fall inte en beskattning av aktieägarens bolag, beträffande ersättning som av bolaget inkasserats på grund av att dess enda aktieägare hyrts ut till ett uppdragsgivande bolag för att utföra uppdrag som VD eller styrelseledamot. Om det aktuella undantaget är att klassificera som ett undantag på grund av att uppdraget är att anse som för personligt, eller om det är de aktiebolagsrättsliga reglerna som ligger till grund för undantaget, kan dock diskuteras.

I fallet om företagsdoktorn uttalar RR att befattningen som VD/styrelseledamot är av speciell karaktär, och detta eftersom denna är reglerad i ABL. RR anser att det följer 8:4 ABL<sup>104</sup> att tjänsten skall innehas av en fysisk person och att det är fråga om ett personligt uppdrag. Man påpekar också att styrelseledamot och verkställande direktör kan åläggas skadeståndsskyldighet och ådömas straff enligt bestämmelser i 15 och 19 kap. ABL. Även i fallet om styrelseledamoten hänvisar RR till ABL, då man uttalar att uppdrag som styrelseledamot normalt får anses vara av personlig natur, och därför hänförligt till inkomst av tjänst för aktieägaren. Vad RR menar i de båda fallen är således att undantag från huvudprincipen görs, på grund av att uppdragen som VD/styrelseledamot är personliga. Man anser dock att uppdragen är att se som personliga mot bakgrund av ABL. Enligt min mening kan RR:s undantag från huvudprincipen i VD- och styrelseledamotsfallen därför klassificeras såväl som ett undantag på grund av att uppdragen är att anse som för personliga, som ett undantag mot bakgrund av hindrande aktiebolagsrättsliga regler.

#### **4.5.3 Hindrar ABL en beskattning av aktiebolaget?**

Vad jag med rubriken till detta avsnitt avser, är om reglerna i ABL utgör ett hinder beträffande den i rättsfallen aktuella konstruktionen, det vill säga att ett aktiebolag hyr ut den ende aktieägaren till ett uppdragsgivande bolag, för att denne där skall utföra VD:s och styrelseledamots arbetsuppgifter, och om reglerna i ABL härvid förhindrar en beskattning hos det uthyrande bolaget.

Av RÅ 1993 ref. 55 kan man utläsa att det är mot bakgrund av reglerna i ABL som RR anser att uppdrag som VD är av speciell karaktär, och att den som utsetts till VD i ett bolag normalt får anses vara anställd av bolaget. Av RÅ 1993 ref. 104 följer vidare att styrelseledamots uppdrag normalt anses vara av personlig natur på grund av reglerna i ABL, och därför är att hänföra till tjänst. I båda fallen påpekar man, som bekant, att det av ABL 8:4<sup>105</sup> följer att tjänst styrelseledamot/VD skall innehas av en fysisk person, och att det är ett personligt uppdrag. Man pekar också på de ansvarsregler som finns i ABL beträffande styrelseledamot och VD.

---

<sup>104</sup> Numera motsvaras detta lagrum av 8:8, 9, 26 och 27 ABL (se Prop. 1997/98:99, s. 211f och 222f).

<sup>105</sup> Se föregående not.

Av vad som nyligen anförts följer att RR är av uppfattningen att ABL i normala fall utgör hinder för att bolaget skall kunna beskattas, i inkomstslaget näringsverksamhet, för aktieägarens inkomst på grund av uppdrag som VD eller styrelseledamot.

RR anser att uppdrag som VD mot bakgrund av reglerna i ABL är av speciell karaktär, och att VD normalt får anses vara anställd i det uppdragsgivande bolaget. Något uttalat krav på att VD skall vara anställd i det aktiebolag för vilket denne utför arbetsuppgifter, finner vi dock inte i ABL.<sup>106</sup> Däremot uttalas det i en kommentar till ABL att VD alltid bedöms som arbetstagare i aktiebolagets tjänst och att VD anställs av styrelsen genom ett tjänsteavtal på viss tid eller tillsvidare med viss uppsägningstid.<sup>107</sup> Rodhe är av samma uppfattning, men uttrycker sig något mer nyanserat då han anser att VD i *allmänhet* är anställd hos bolaget genom ett vanligt tjänsteavtal.<sup>108</sup> Trots avsaknad av ett uttryckligt stadgande beträffande VD:s anställning i ABL, får man således anse det följa av aktiebolagsrätten att VD åtminstone i allmänhet är att betrakta som anställd hos bolaget, varvid ABL kan anses förhindra en beskattning av det uthyrande aktiebolaget för ersättning härrörande från uppdraget som VD. Genom anställningsavtalet måste VD nämligen anses vara arbetstagare i arbetsrättslig mening, varvid en VD:s eget bolag inte kan anses bedriva näringsverksamhet, eftersom självständighetsrekvisitet i sådant fall inte kan anses vara uppfyllt (se ovan avsnitt 3.4.3.3).

Beträffande styrelseledamot finns inte något uttalande liknande det som nyss anförts beträffande VD, det vill säga att styrelseledamot alltid skulle bedömas som arbetstagare i aktiebolagets tjänst, och detta vare sig i lagtext, förarbeten, kommentarer eller i doktrin.<sup>109</sup> Av avsnitt 4.3.1 följer vidare att förhållandet mellan ett aktiebolag och en styrelseledamot arbetsrättsligt sett, ej är att jämföra med ett anställningsförhållande. I fallet om styrelseledamoten; RÅ 1993 ref. 104, uttalar RR ej heller att styrelseledamot normalt är att anse som anställd i det uppdragsgivande bolaget, utan man menar att styrelseledamot mot bakgrund av reglerna i ABL får anses vara av personlig natur, och att styrelsearvode därför är att hänföra till inkomst av tjänst. Däremot skulle man, vid en närmre titt på fallet RÅ 1993 ref. 55, kunna tycka att RR här faktiskt anser att styrelseledamot vanligtvis är att se som anställd, eftersom domstolen uttalar att uppdrag som styrelseledamot och VD i särskilda fall kan innehas av person som *inte är anställd* i bolaget. Troligen ser dock domstolen här uppdraget som VD och styrelseledamot som ett kombinerat uppdrag, eftersom detta var fallet beträffande B i RÅ 1993 ref. 55. Då VD även utför en styrelseledamots uppgifter, lyfter nämligen denne vanligtvis inte något arvode som styrelseledamot, eftersom den normala lönen anses inrymma också ersättning för medverkan i bolagets

---

<sup>106</sup> Adolfsson, s. 638.

<sup>107</sup> Se ovan avsnitt 4.2.2.

<sup>108</sup> Rodhe, s. 185.

<sup>109</sup> Se exempelvis Prop. 1997/98:99, Rodhe samt Kedner och Roos.

styrelse.<sup>110</sup> Anledningen till att styrelseledamot beskattas för arvodet i inkomstslaget tjänst, istället för att dennes bolag beskattas, i fallet RÅ 1993 ref. 104 är således troligen inte på grund av att denne är anställd aktiebolagsrättsligt sett, utan för att RR mot bakgrund av reglerna i ABL anser uppdraget vara av personlig karaktär.

Det kan emellertid diskuteras om ABL, endast på grund av att uppdraget som styrelseledamot får anses vara av personlig karaktär mot bakgrund av dessa regler, bör utgöra ett hinder för en konstruktion som den i fallet RÅ 1993 ref. 104 förevarande. Det kan i detta sammanhang nämligen vara av intresse att föra in Sandströms resonemang om andra fria yrken än konstnärliga yrken (se ovan avsnitt 3.4.3.1). Sandström anser som bekant att ett annat fritt yrke än så kallat konstnärligt yrke kan bedrivas i aktiebolagsform. Uppdrag som styrelseledamot (och även uppdrag som VD), kan inte anses vara ett konstnärligt yrke, och detta på grund av att uppdraget inte karaktäriseras av individuellt präglad verksamhet, vilken är oskiljaktigt förbunden med utövarens person. Uppdraget skulle således kunna utföras av annan än den särskilde utövaren i väsentligen oförändrad form. Uppdraget som styrelseledamot är enligt Sandströms sätt att se det följaktligen inte tillräckligt personligt för att detta inte skall kunna bedrivas i aktiebolagsform, och detta även i beskattningshänseende. Mot bakgrund av det nyss anförda hade jag i RÅ 1993 ref. 104 därför hellre sett att ABL utgjorde hinder för bolagisering på annat sätt än mot bakgrund av motiveringen att ett styrelseuppdrag är av personlig natur, nämligen på grund av att dess bestämmelser talar för osjälvständighet vid en bedömning om självständighetsrekvisitet kan anses vara uppfyllt eller inte. Vad som talar för osjälvständighet hos en styrelseledamot, mot bakgrund av ABL är exempelvis att denne måste delta i arbetet personligen och att han eller hon i arbetet är underkastad direktiv på grund av ABL, bland annat i form av instruktioner från överordnade bolagsorgan. Vid en bedömning av om självständighetsrekvisitet är uppfyllt, beträffande verksamhet som styrelseledamot, måste således reglerna i ABL anses förstärka graden av osjälvständighet gentemot uppdragsgivaren i en sådan omfattning att styrelseledamotens egen näringsverksamhet vanligtvis inte uppfyller kraven på självständighet, varför tjänstebeskattning sker hos styrelseledamoten.

Intressant att påpeka är också att ABL, inte ens i RÅ 1993 ref. 55, som handlade om hur uppdraget som VD skatterättsligt är att betrakta, utgjorde ett fullgott hinder för bolagisering, trots att VD verkligen ses som anställd i aktiebolagsrätten. Vad fallet egentligen visar är att ABL inte nödvändigtvis behöver utgöra ett hinder för den i de aktuella fallen förevarande konstruktionen, och att undantag från huvudprincipen i fall beträffande styrelseledamot och VD faktiskt kan göras.

Sammanfattningsvis kan slås fast att ABL enligt RR normalt utgör hinder för beskattning av ett aktiebolag beträffande ersättning härrörande från den ende aktieägarens uppdrag som VD och/eller styrelseledamot i ett annat aktiebolag. Genom fallet om företagsdoktorn; RÅ 1993 ref. 55 visar dock

---

<sup>110</sup> Arlebäck, s. 169.



RR att ABL inte nödvändigtvis behöver utgöra ett hinder beträffande den aktuella konstruktionen. I särskilda fall för en begränsad tid kan nämligen dylika uppdrag innehas av en person som knutits till bolaget som ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag, varvid uppdraget under vissa förutsättningar kan anses hänförligt till näringsverksamhet, utövat av företaget som ställt den arbetspresterande parten till förfogande.

#### 4.5.4 Helhetsbedömning

Av praxis följer att man inom skatterätten vanligtvis gör en helhetsbedömning för att avgöra om ett anställningsförhållande eller ett uppdragsförhållande är för handen. Därför kan det vara av intresse att undersöka huruvida RR har tillämpat denna metod i RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref.104.

Tecken på en helhetsbedömning visar sig tydligast i fallet om företagsdoktorn. Här hänvisar RR till grundprincipen beträffande VD/styrelseledamot, och konstaterar sedan att B:s uppdrag varit begränsade i tiden och begränsade till att sanera företagets ekonomi, att arbetet inte gått utöver denna uppgift och dessutom inte knutit B personligen närmare till det uppdragsgivande bolaget, än vad som föranleddes av saneringsuppdraget. Den avvägning RR här gör, måste anses ligga nära en arbetsrättslig avvägning, då RR på grund av begränsningen i uppdraget inte anser att B skall betraktas som arbetstagare i förhållande till de uppdragsgivande bolagen.<sup>111</sup> Som vi tidigare sett är emellertid en arbetsrättslig avvägning inte tillräcklig i skatterätten, eftersom den som arbetsrättsligt är att se som uppdragstagare faktiskt kan bli beskattad för ersättning i inkomstslaget tjänst. RR fastslår dock i fallet att AB N civilrättsligt varit att betrakta som uppdragstagare i förhållande till AB L och AB S. Att AB N endast haft en uppdragsgivare förändrade enligt RR inte denna bedömning, eftersom RR ej heller funnit något skäl för antagande att det huvudsakliga syftet med den i aktiebolagsform bedrivna verksamheten varit att uppnå beskattningsförmåner.

Vad man kan poängtera beträffande RR:s helhetsbedömning i fallet om företagsdoktorn, är att man frångår huvudprincipen för VD/styrelseledamot efter att ha gjort denna bedömning. Anledningen till att RR frångår huvudprincipen är att man anser att bolagets verksamhet har bedrivits tillräckligt självständigt, bland annat på grund av uppdragets begränsade karaktär. Man fäster vidare mycket stort avseende vid att B:s bolag civilrättsligt<sup>112</sup> sett varit att betrakta som uppdragstagare, en uppfattning som dessutom inte förändras på grund av förekomsten av endast en uppdragsgivare. Intressant är vidare att man uttalar sig om syftet att uppnå skatteförmåner, vilket kan anses vara en intetsägande fras.<sup>113</sup> Man kan exempelvis fråga sig vad en skatteförmån är, och om det egentligen

---

<sup>111</sup> Sagen, s. 739.

<sup>112</sup> Se vidare avsnitt 4.4.5.

<sup>113</sup> Samma fras återfinns i fallet RÅ 1983 1:40, se Sagen, s. 740.

föreligger något fel med att försöka uppnå skatteförmåner. Denna fras har nyttjats av RR också i andra fall, och med tanke på att frasen uttalats i fall där RR inte funnit någon avsikt att uppnå skatteförmåner, kan det antas att uttalandena gjorts i syfte att skapa osäkerhet hos skattepliktiga beträffande hur långtgående en skatteplanering får vara för att betraktas som acceptabel, snarare än att frasen uttalats för att tjäna till ledning för rättstillämpningen.<sup>114</sup>

Om en helhetsbedömning kan anses ha gjorts i RÅ 1993 ref. 55, är fallet det motsatta beträffande RÅ 1993 ref. 104. I det sistnämnda fallet anser RR att de styrelseuppdrag som A innehaft i olika aktiebolag, är av personlig art, mot bakgrund av bestämmelserna i ABL, och därför utgör arvoden intäkt av tjänst. Pliktskyldigast hänvisar man till RÅ 1993 ref. 55, och medger att uppdraget i vissa fall kan anses hänförligt till näringsverksamhet. Någon klassisk skatterättslig helhetsbedömning visar således domstolen ej prov på i detta fall. En faktor som jag tycker att RR kunde berört är exempelvis att A haft flera olika uppdragsgivare, vilket i en helhetsbedömning brukar tala starkt för att den arbetspresterande är att betrakta som uppdragstagare. Med tanke på att styrelseledamot i arbetsrättslig mening i allmänhet ej kan anses vara arbetstagare, och med tanke på att det kan diskuteras huruvida uppdrag som styrelseledamot är tillräckligt personligt för att hinder för den aktuella konstruktionen skall anses föreligga, borde enligt min mening RR utfört en noggrannare helhetsbedömning. Också det faktum att RR genom fallet RÅ 1993 ref. 55 visar att ABL inte nödvändigtvis behöver utgöra ett hinder för den aktuella konstruktionen, ens i VD-fallen, talar för att en noggrannare helhetsbedömning borde gjorts i RÅ 1994 ref. 104, istället för att bara använda reglerna i ABL till grund för bedömningen. Man skall dock ha i åtanke att RR, utifrån hur man definierat det undantag som kan göras från huvudprincipen beträffande VD/styrelseledamot (se ovan avsnitt 4.4.3), knappast skulle kunna göra ett undantag i RÅ 1994 ref. 104, eftersom det här inte handlar om uppdrag för begränsad tid beträffande utförande av arbetsuppgifter som följer av ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag. Frågan är emellertid om detta undantag, med tanke på det ovan anförda, är det enda undantag som bör tillämpas.

#### **4.5.5 Skiljaktig mening i RÅ 1993 ref. 55 och betydelsen av den civilrättsliga bedömningen**

Jag har i föregående avsnitt påpekat att RR i RÅ 1993 ref. 55 lägger stor vikt vid att konsultföretaget civilrättsligt är att betrakta som uppdragstagare i förhållande till de uppdragsgivande bolagen. Två regeringsråd är emellertid av skiljaktig mening i fallet om företagsdoktorn, och de anför att den som innehar en befattning som den i målet aktuella, normalt måste anses vara anställd, och detta även om det finns ett avtal som formellt sett utvisar något annat. De skiljaktiga anför vidare att man bör beakta att några andra uppdragsgivare än AB L och AB S inte har förekommit under den tid som B utfört uppdraget för deras räkning.

---

<sup>114</sup> Sagen, s. 740.

De skiljaktiga anser med andra ord att RR borde ha bortsett från det formella innehållet i avtalet, liksom man gjorde i fallet RÅ 1977 ref. 130,<sup>115</sup> eftersom den arbetspresterande i det aktuella fallet normalt måste anses vara anställd i det uppdragsgivande bolaget. Jag kan hålla med de skiljaktiga om att RR har tillmätt det civilrättsliga avtalet stor betydelse. RR brukar dock som regel, i skatterätten, tillmäta den civilrättsliga betydelsen av ett begrepp eller en term mycket stor betydelse, och fallen där RR uppfattat civilrättsliga termer i strid med deras allmänna civilrättsliga betydelse är få.<sup>116</sup>I princip läggs således den civilrättsliga bedömningen till grund för den skatterättsliga, såvida transaktionerna civilrättsligt sett är att betrakta som giltiga, och inte anses utgöra skentransaktioner. Denna uppfattning har uttalats av RR i flera fall, bland annat i RÅ 1989 ref. 62 I-II, som gällde fastighetsleasing.<sup>117</sup> Skatterätten är således starkt kopplad till civilrätten. Enligt RR kan emellertid undantag från huvudprincipen göras, men bara om särskilt starka skäl föreligger, vilka talar för att ett särskilt skatterättsligt rättsläge bör tillskapas. Det bör också poängteras att stor restriktivitet skall iaktas vid bedömningen av frågan om ett annat rättsläge skall tillskapas.<sup>118</sup> RR anser exempelvis inte att man kan bortse från vad som gäller civilrättsligt, enbart på grund av att det avgörande syftet bakom ett visst upplägg varit att uppnå skattefördelar, utan att det krävs något mer för bortseende från den civilrättsliga innebörden av en rättshandling.<sup>119</sup>

Av vad som nu anförts kan slutsatsen dras att RR, då man fäster stort avseende vid vad som civilrättsligt är för handen i RÅ 1993 ref. 55, tillämpar en huvudprincip inom skatterätten; att den civilrättsliga bedömningen i princip skall ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen. Det skall till starka skäl för att denna huvudprincip skall frångås, exempelvis skall det då röra sig om skentransaktioner, det vill säga transaktioner som saknar mening bortsett från skatteeffekterna. Eftersom jag är av den meningen att starka skäl till ett frångående av huvudprincipen inte kan anses vara för handen i fallet om företagsdoktorn, anser jag RR:s tillämpning av huvudprincipen i detta fall vara korrekt. De skiljaktiga regeringsråden anser emellertid, som bekant, att man bör bortse från det formella avtalet. Några särskilda skäl till varför man önskar frångå huvudprincipen, anges dock inte. Däremot hänvisar man, som bekant, till fallet RÅ 1977 ref. 130, där RR klassade den arbetspresterande parten som arbetstagare i förhållande till beställaren av arbetet, trots att ett avtal fanns med innebörden att den arbetspresterande var anställd i sitt helägda aktiebolag, och att bolaget således var att anse som uppdragstagare till beställaren. Emellertid förelåg i detta fall bristande självständighet, varför RR bortsåg från den civilrättsliga bedömningen. De skäl som de skiljaktiga anför beträffande bristande självständighet, är emellertid varken utförliga

---

<sup>115</sup> För ett referat av fallet, se ovan not 100.

<sup>116</sup> Bergström, s. 142.

<sup>117</sup> Gäverth, Leif: "Regeringsrätten och genomsyn", i: *SvSKT 1996*, s. 766.

<sup>118</sup> Grosskopf, Göran och Grönfors, Kurt: "Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget", i: *SN 1990*, s. 353.

<sup>119</sup> Gäverth, s. 763.

eller övertygande. Man hänvisar till vad som är det normala beträffande styrelseledamot och VD, och man hänvisar till förekomsten av endast en uppdragsgivare. För att frångå den civilrättsliga bedömningen torde det dock, på grund av vad som tidigare anförts, krävas angivande av ytterligare skäl.

Ett liknande resonemang som nyss anförts angående de skiljaktigas ställningstagande i RÅ 1993 ref. 55, skulle kunna föras beträffande RR:s bedömning i RÅ 1993 ref. 104. Emellertid framgår det inte av det sistnämnda fallet, vad det är för avtal som ligger till grund för den aktuella konstruktionen. Rättsförhållande mellan ett bolag och en styrelseledamot brukar dock inte grunda sig på avtal,<sup>120</sup> och detta är kanske förklaringen till att inget om det avtalsrättsliga, bakomliggande förhållandet nämns i fallet.

#### **4.5.6 Kan RR:s lösningar accepteras ur skatterättslig synvinkel?**

Om RR:s lösningar kan accepteras ur skatterättslig synvinkel kan diskuteras utifrån två olika synsätt; dels utifrån synsättet att man skall värna om att staten inte går miste om skattepengar, och dels utifrån synsättet att den enskilde skattebetalaren skall skyddas av rättssäkerhetsprinciper, vilka är viktiga inom skatterätten såväl som inom andra rättsområden.

RR anser beträffande såväl ersättning härrörande från uppdrag som VD, som ersättning härrörande från uppdrag som styrelseledamot, att det normala är att sådan ersättning beskattas i inkomstslaget tjänst. RR:s huvudprincip är acceptabel skatterättsligt sett, med tanke på att denna verkar mot ett kringgående av det skatterättsliga arbetstagarbegreppet, varvid staten kan inkassera skattepengar i avsedd utsträckning.

Det undantag RR skapar i fallet RÅ 1993 ref. 55 leder till en beskattning av bolaget istället för en beskattning av aktieägaren, varvid inkomsten som bekant träffas av en lägre skattesats. Det är just på grund av den bristande neutraliteten mellan inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet som incitament finns till kringgående av arbetstagarbegreppet, och givetvis är det skatterättsligt sett inte tillfredsställande att skattepliktiga försöker kringgå det skatterättsliga systemet. Här bör domstolarna vara uppmärksamma på om inkomst verkligen är att hänföra till bolaget, vilket jag anser bör kunna utvärderas genom en helhetsbedömning. För övrigt skall påpekas att brist på neutralitet i skattesystemet givetvis leder till att skattepliktiga skatteplanerar. Det är emellertid en stor skillnad mellan att skattefuska och att skatteplanera, och på grund av att skattesystemet ser ut som det gör måste det vara i sin ordning att genom skatteplanering uppnå skatteförmåner. Påpekas skall dock att RR i fallet RÅ 1993 ref. 55 lägger vikt vid att det huvudsakliga syftet med att bedriva verksamheten i aktiebolagsform inte varit att uppnå skatteförmåner. Jag anser dock det undantag RR skapar genom RÅ 1993 ref. 55 vara acceptabelt ur fiskal

---

<sup>120</sup> Sagen, s. 735.

synpunkt. Det undantag RR gör från huvudprincipen beträffande VD/styrelseledamot måste nämligen betraktas som snävt, och inget som äventyrar statens skatteinkomster i någon större utsträckning. För att kunna undantas från tjänstebeskattning verkar ju RR kräva att vissa kriterier är uppfyllda, däribland kravet på tidsbegränsning, och kravet på att ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag skall vara för handen (se ovan avsnitt 4.4.3).

Om RR:s lösningar kan accepteras ur rättssäkerhetssynpunkt kan emellertid diskuteras. Vad beträffar fallet med styrelseledamoten, anser jag exempelvis inte att RR har visat prov på någon tillfredsställande bedömning. Givetvis skall försök till kringgående av det skatterättsliga arbetstagarbegreppet beivras, och den högre skattesats som gäller för inkomstslaget tjänst skall tillämpas i fall där ersättningen är hänförlig till aktieägaren och inte till dennes bolag. Emellertid är det viktigt att inte automatiskt anse att en viss typ av uppdrag är av sådan karaktär att den arbetspresterande måste tjänstebeskattas, vilket man kan få känslan av att RR gjort mot bakgrund av avsaknad av klassisk helhetsbedömning. Av olika skäl kan det synas märkligt att RR inte gjort en noggrannare bedömning i fallet. Det kan exempelvis diskuteras huruvida uppdrag som styrelseledamot är tillräckligt personligt för att hinder för den aktuella konstruktionen skall anses föreligga. Vidare anses styrelseledamot i arbetsrättslig mening vanligtvis ej vara arbetstagar, och dessutom visar RR i fallet RÅ 1993 ref. 55 att ABL inte i nödvändigtvis behöver utgöra ett hinder för den aktuella konstruktionen. Nämnas skall också att huvudprincipen i praxis för övrigt faktiskt innebär att verksamheter som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser får drivas i aktiebolagsform, med verkan också i beskattningshänseende. På grund av det nyss anförda kan man anse RR:s bedömning i fallet RÅ 1993 ref. 104 vara att likna vid en form av schablontänkande, vilket inte kan anses vara förenligt med den så kallade objektivitetsprincipen.<sup>121</sup> Jag anser att objektivitetsprincipen är viktigare i beskattningshänseende, än att fall som det aktuella närmast tjänstebeskattas per automatik, varvid fiskus skatteintäkter i och för sig säkras.

Vad beträffar fallet RÅ 1993 ref. 55 anser jag dock att lösningen utifrån rättssäkerhetssynpunkt måste kunna accepteras. I fallet visar RR nämligen prov på en helhetsbedömning, vilken måste vara att föredra. Även om jag anser att den helhetsbedömning som görs i fallet bör rosas, är jag medveten om att domen, med sitt undantag från grundprincipen beträffande VD/styrelseledamot, även kan ge upphov till en del frågeställningar, skatterättsligt sett. Man kan exempelvis fråga sig om tvåårstiden för en verkställande direktör, som inte vill vara anställd, och som styrelsen finner är mest kompetent för uppgiften, kan förlängas. Man kan även peka på det faktum att bolaget kan befinna sig i en uppåtgående eller nedåtgående trend,

---

<sup>121</sup>Objektivitetsprincipen uttrycks i 1:9 RF, och principen innebär att saklighet och opartiskhet skall iaktas av domstolar, förvaltningsmyndigheter, och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen. Principen är av grundläggande rättsstatlig karaktär, och utgör en förutsättning för rättssäkerhet (Påhlsson, Robert: *Inledning till skatterätten*, Uppsala 1998, s. 58).

vilket skulle göra ett byte av VD ofördelaktigt för aktiebolaget, och om tvåårsperioden i sådant fall kan förlängas.<sup>122</sup>

Det skall i samband härmed också påpekas att den skatterättsliga huvudprincip RR tillämpar i RÅ 1993 ref. 55, det vill säga att den civilrättsliga bedömningen i princip skall läggas till grund för den skatterättsliga bedömningen, givetvis är acceptabel ur rättssäkerhetssynpunkt. Det bör dock poängteras att en sådan lösning, skatterättsligt sett, är acceptabel endast till en viss gräns. Det kan nämligen inte anses vara rimligt att lägga för stor vikt vid rättssäkerhetsaspekter, då ett förfarande en skattskyldig vidtagit, balanserar på gränsen till det skatterättsligt oacceptabla. Den skattskyldiges rätt till förutsebarhet beträffande rättstillämpningen, bör väga lättare ju mer konstlade dennes transaktioner har varit.<sup>123</sup>

## 4.6 Sammanfattning

Arbetsstagarbegreppet beträffande VD och styrelseledamot är inte vidare omskrivet i doktrinen, varvid diskussionen beträffande begreppet i detta avsnitt har grundats på två fall från RR; fallet om företagsdoktorn; RÅ 1993 ref. 55, och fallet om styrelseledamoten; RÅ 1993 ref. 104.

Av RR:s huvudprincip beträffande VD följer att denne normalt sett får anses vara anställd av det uppdragsgivande bolaget, på grund av den speciella karaktär befattningen som VD kännetecknas av, mot bakgrund av reglerna i ABL. Av RR:s huvudprincip beträffande styrelseledamot följer att uppdraget mot bakgrund av bestämmelserna i ABL, är av personlig natur och därför hänförligt till inkomst av tjänst. RR anser således beträffande såväl VD som styrelseledamot att det normala är att dessa uppdrag beskattas för ersättningen i inkomstslaget tjänst.

Genom fallet RÅ 1993 ref. 55 gör emellertid RR ett undantag beträffande huvudprincipen för VD/styrelseledamot, då man beskattar det enmansägda bolaget istället för dess aktieägare. Undantaget innebär att uppdrag som VD/styrelseledamot i särskilda fall för begränsad tid kan innehas av en person, vilken knutits till bolaget som ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag, varvid uppdraget under vissa förutsättningar kan hänföras till näringsverksamhet för det bolag som ställt VD/styrelseledamot till förfogande.

Vad som här anförts får anses vara gällande rätt beträffande det skatterättsliga arbetsstagarbegreppet gällande VD och styrelseledamot. I avsnitt 4.5 har jag diskuterat denna gällande rätt utifrån olika aspekter. Bland annat har jag undersökt i vad mån ABL hindrar en beskattning av aktiebolaget i en konstruktion som den i RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104 förevarande. Diskussion har vidare förts om i vad mån RR utfört

---

<sup>122</sup> Adolfsson, s. 639.

<sup>123</sup> Gäverth, s. 767f.

helhetsbedömningar, vilket man ju i skatterätten vanligtvis gör då det gäller att avgöra om ett anställningsförhållande eller ett uppdragsförhållande är för handen. På grund av de skiljaktigas resonemang i RÅ 1993 ref. 55 har även skatterättens bundenhet till civilrätten diskuterats. Av den diskussion jag fört i avsnitt 4.5 följer att jag i viss mån ställer mig skeptisk till den av RR skapade gällande rätten. Detta ger jag uttryck för också i avsnitt 4.5.6, i vilket jag behandlar frågeställningen om RR:s lösningar ur skatterättslig synvinkel kan anses vara acceptabla.

## 5 Avslutning

En analys av det skatterättsliga arbetstagarbegreppet beträffande VD och styrelseledamot, har skett fortlöpande i avsnitt 4.5, varför jag inte håller ett avslutande analyserande avsnitt för nödvändigt. I detta avsnitt, skall istället avslutande synpunkter avseende gällande rätt ges, beträffande arbetstagarbegreppet för VD och styrelseledamot.

Som huvudregel tillämpas av de skatterättsliga domstolarna principen om att verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser får bedrivas i aktiebolagsform, och detta med verkan även i beskattningshänseende. Emellertid tillämpas beträffande VD och styrelseledamot vanligtvis ett undantag från denna princip. Detta undantag grundar RR på det faktum att VD får anses vara anställd av ett uppdragsgivande bolag, på grund av den speciella karaktär befattningen kännetecknas av mot bakgrund av reglerna i ABL, och vad beträffar styrelseledamot, att dennes uppdrag mot bakgrund av bestämmelserna i ABL, är av personlig natur och därför hänförligt till inkomst av tjänst. RR stöder sig således på ABL då de undantar styrelseledamot och VD från huvudprincipens tillämpningsområde. Intressant är dock att det i ABL inte finns något uttryckligt stöd för att dessa båda yrkeskategorier måste tjänstebeskattas. För VD gäller i och för sig att stöd för tjänstebeskattning kan anses följa av uttalanden i kommentarer och doktrin på aktiebolagsrättens område, varvid stöd för RR:s undantag på detta sätt kan sägas existera. För styrelseledamots del finns dock inga liknande uttalanden, och för att RR skall kunna tillämpa undantaget på det sätt som görs idag, borde lagstöd finnas, varför en ändring av ABL i så fall erfordras. Jag anser emellertid att en ändring av lagen inte nödvändigtvis behöver genomföras, såvida domstolen istället börjar tillämpa en klassisk helhetsbedömning i sin dömande verksamhet, varvid de befintliga reglerna i ABL i stället kan få verkan som faktorer som talar mot självständighet. Så länge RR inte visar prov på någon klassisk helhetsbedömning vid en tillämpning av undantaget, måste emellertid en lagändring anses vara nödvändig, inte minst ur rättssäkerhetssynpunkt.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

- SOU 1924:53            Betänkande angående den kommunala beskattningen.
- SOU 1941:9            Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag mm.
- SOU 1975:1            Demokrati på arbetsplatsen.
- SOU 1975:54           Fåmansbolag.
- Prop. 1975:103        Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag mm.
- Prop. 1997/98:99      Aktiebolagets organisation.

## Litteratur

- Adlercreutz, Axel: *Arbetstagarbegreppet*, Stockholm 1964.
- Andersson, Anderz m fl: *Arbetsrätt*, Stockholm 1995.
- Arlebäck, Sven Olof: *Styrelsen som resurs i aktiebolag och ekonomiska föreningar*, ny reviderad upplaga, Solna 1997.
- Bergström, Sture: *Skatter och civilrätt*, Stockholm 1978.
- Bökmark, Jan och Svensson, Bo: *Aktiebolagslagen, Kommentar och lagtext*, 11 uppl., Göteborg 1991.
- Dahlgren, Bo och Moberg, Krister: *Nyckeln till styrelserummet*, 2 uppl., Stockholm 1990.
- Darås, Lena och Grosskopf, Göran: *Småföretagens beskattning*, Falköping 1994.
- Kedner, Gösta och Roos, Carl Martin: *Aktiebolagslagen, Del 1 (1-9 kap.) med kommentarer*, 5 uppl., Stockholm 1995.
- Lodin, S-O m fl: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 1, 7 uppl., Lund 1999 (cit. Lodin, del 1).

Lodin, S-O m fl: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, 7 uppl., Lund 1999 (cit. Lodin, del 2).

Lunning, Lars: *Anställningsskydd*, 7 uppl., Stockholm 1991.

Pelin, Lars: *Svensk intern- och internationell skatterätt*, 2 uppl, Lund 1997.

Påhlsson, Robert: *Inledning till skatterätten*, Uppsala 1998.

Rodhe, Knut: *Aktiebolagsrätt*, 19 uppl, Stockholm 2000.

Rolandsson, Gusten: *Arbetstagaren och arbetsrätten*, Lund 1979.

Schmidt, Folke: *Löntagarrätt*, Stockholm 1994.

Sigeman, Tore: *Semesterlagens tjänsteavtalsbegrepp, En metodstudie*, Festskrift till Per Olof Ekelöf, Stockholm 1972, s. 619-637.

Tjernberg, Mats: *Beskattning av fåmansföretag*, 5 uppl., Lund 1999.

Åhman, Ola: *Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten*, Uppsala 1997.

## **Artiklar**

Adolfsson, Ronald: *Advokat och hockeyspelare, artist eller knegare*, SN 1999, s. 637-641.

Grosskopf, Göran och Grönfors, Kurt: *Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget*, SN 1990, s. 353-367.

Gäverth, Leif: *Regeringsrätten och genomsyn*, SvSkT 1996, s. 731-772.

Henricson, Mats: *Inkomstslaget tjänst*, SN 1990, s. 431-445.

Lagerström, Tomas: *Arbetstagare eller uppdragstagare? Betydelseöst vad man kallar sig – tid, ersättning, självständighet avgör*, Lag och Avtal 5/1981, s. 4-6.

Nilsson, Peter: *F-skattsedel eller inte F-skattsedel – det är frågan*, SN 1999, s. 418-424.

Sagen, Jan: *Om genomsyn av enmansägda managementbolag*, SN 1993, s. 734-740.

Sandström, K. G. A.: *Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor*, SN 1969, s. 575-595.

Török, Pål: *Arbetstagare eller uppdragstagare? En fråga om självständighet*, Lag och Avtal, 9/1989, s. 15-16.

## **Publikationer från RSV**

RSV Rapport 1998:4: *F-skatt åt flera – Utvidgning av näringsbegreppet* (cit. RSV Rapport 1998:4).

RSV 302 utgåva 17: *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet mm, vid 2000 års taxering*, del 2, Avesta 2000 (cit. RSV 302, del 2).

## **Övriga källor**

Karnov - svensk lagsamling med kommentarer 1999/2000, band 1, 4 uppl., Stockholm 1999 (red. Blom, Birgitta m fl, cit. Karnov 1999/2000, band 1).

Karnov – svensk lagsamling med kommentarer 1999/2000, band 2, 4 uppl., Stockholm 1999, (red. Blom, Birgitta m fl, cit. Karnov 1999/2000, band 2).

Svensson, Lars-Gunnar, Föreläsning i Beskattningsrätt II, Handelsrättsliga institutionen i Lund, 16/9 1999 (cit. Svensson, 16/9 1999).

# Rättsfallsförteckning

## **Förhandsbesked från RSV**

RSV/FB Dt 1986:9

## **Rättsfall från AD**

AD 1979 nr 57

## **Rättsfall från HD**

NJA 1971 s 69

## **Rättsfall från RR**

RÅ 1932 ref. 66

RÅ 1960 ref. 43

RÅ 1969 ref. 19

RÅ 1973 Fi 85

RÅ 1976 ref. 159

RÅ 1977 ref. 130

RÅ 81 1:17

RÅ 82 1:50

RÅ 83 1:40

RÅ 83 1:84

RÅ 84 1:24

RÅ 84 1:29

RÅ 84 1:42

RÅ 84 1:45

RÅ 85 1:37

RÅ 1989 ref. 62 I-II

RÅ 1993 ref. 55

RÅ 1993 ref. 104