



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Emil Kunéll

## Styrelseproffsens föränderliga värld

- en analys av grunderna för fastställande av skattesubjekt

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT 2018

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Allmänt	5
1.2 Övergripande syfte	5
1.3 Frågeställningar	5
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Perspektiv och metod	6
1.6 Forskningsläge	7
1.7 Material	8
1.8 Disposition	10
<b>2 BAKGRUND</b>	<b>11</b>
<b>3 RÄTTSLIG REGLERING</b>	<b>13</b>
3.1 Inledning	13
3.2 Klassificering	14
3.3 F-skattsedel	15
3.4 Allokering	16
3.4.1 Inledning	16
3.4.2 Faktorer till grund för allokering	17
3.4.2.1 Den civilrättsliga beteckningen	17
3.4.2.2 Uppdragets personliga natur	19
3.4.2.3 Självständighet	20
3.4.2.4 Syfte att uppnå beskattningsförmåner	21
3.4.3 Avslutande anmärkningar	22
3.5 HFD 2017 ref. 41	23
3.5.1 Inledning och bakgrund	23
3.5.2 Skatterättsnämnden	23

3.5.3	HFD	24
3.5.4	Hur ska HFD 2017 ref. 41 förstås?	25
<b>3.6</b>	<b>Sammanfattning</b>	<b>27</b>
<b>4</b>	<b>SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE 2008</b>	<b>28</b>
<b>5</b>	<b>ANALYS OCH SLUTSATSER</b>	<b>29</b>
5.1	Inledning	29
5.2	Något om utvecklingen på området	29
5.3	Grunderna för allokering	31
5.3.1	Inledning	31
5.3.2	Något om att den bolagsrättsliga regleringen ges avgörande betydelse	32
5.4	Avslutande anmärkningar	34
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>37</b>

# Summary

The field of taxation is a wide field within Swedish law, not only due to the big amount of legal regulations, but also to the number of legal transactions carrying taxation consequences.

One specific topic that is under constant judgment is to which person, i.e. which physical or legal person, a specific income should be allocated. Another one is in which income class a specific income should be accounted. The main purpose with this thesis is to present and further discuss how these two questions are answered today, according to established court practice, and to evaluate what differences can be seen between the two questions named.

Specific focus is pointed towards the question about allocation between shareholders and the incorporated company, in cases where a major owner also is an active employee. To further precise this, a discussion regarding companies providing board members towards external boards, called board professionals, is presented. The court practice in judging cases like these have been turning widely seen in a historical perspective, which makes this thesis highly relevant.

First, an introduction followed by a background will place the thesis in its context.

Thereafter, a descriptive part will take place to present the basics of both classification of income and allocation between the persons named above. Lastly, an analysis of the consequences of the assessment criteria will be made in a perspective of equal treatment, and the reasoning of the Supreme Administrative Court will be questioned with the help of two words fundamental for the sake of separation of powers.

# Sammanfattning

Skatterätten är ett stort rättsområde, sett inte bara till dess rättsliga reglering, utan även till antalet rättshandlingar som har skatterättsliga konsekvenser.

En av dessa bedömningar gäller vilket skattesubjekt, d.v.s. vilken fysiska eller juridiska person, som ska ta upp en viss intäkt till beskattning. En annan är till vilket inkomstslag en intäkt ska bestämmas. Huvudsyftet i uppsatsen är att presentera hur dessa två bedömningar görs, och stor vikt läggs vid huruvida dessa bedömningar skiljer sig åt och i så fall på vilket sätt.

Särskilt fokus riktas mot frågan om allokering mellan aktieägare och aktiebolaget, då ägaren är aktivt arbetande i bolaget. Än mer precist görs detta med fokus på bolag som till andra bolag tillhandahåller en fysisk person att väljas in i dess styrelse, s.k. styrelseproffs. Det uppfattade rättsläget har förändrats flera gånger, vilket har orsakat låg förutsebarhet för de personer som drabbats.

Framställningen börjar med en inledning. Denna följs av en bakgrund för att tydliggöra det sammanhang i vilket uppsatsen skrivs.

I min deskriptiva del visar fastställer jag hur grunderna för klassificering respektive allokering skiljer sig åt. I den analytiska delen belyser jag konsekvenserna av de fastställda grunderna ur ett likabehandlingsperspektiv, och kommer fram till att de ger upphov till viss problematik. Avslutningsvis används också ordparet aktivism och återhållsamhet för att ifrågasätta Högsta förvaltningsdomstolens agerande.

# Förord

Men dessa rader avslutas mina första tre år i Lund. Jag vill rikta ett stort tack till alla mina nära och kära. Ni har möjliggjort min resa och er betydelse kan inte underskattas!

Jag har haft förmånen att handledas av Mats Tjernberg. Ett stort tack riktas även till honom, för kloka insikter och genomtänkta påpekanden levererade på ett engagerat och välvilligt sätt.

Lund den 22:a maj 2018

*Emil Kunéll*

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RR	Regeringsrätten
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SKV	Skatteverket
VD	Verkställande direktör enl. ABL
ÄABL	Aktiebolagslag (1975:1385)

# 1 Inledning

## 1.1 Allmänt

Klassificering av inkomst och fastställande av skattesubjekt för viss inkomst är två från varandra skilda saker. Medan det förra görs enligt särskilda klassificeringsgrunder i lagtext, har det senare inte någon reglering i lag. Angående förhållandet mellan dessa två bedömningar har Skatteverkets ibland något kontroversiella ställningstaganden föranlett viss förvirring.

Jag avser i det följande att presentera hur dessa två bedömningar görs och analysera grunderna.

## 1.2 Övergripande syfte

Inom skatterätten finns ett grundläggande värde i kontinuitet och förutsebarhet för rättsreglerna. De s.k. styrelseproffsen har emellertid fått erfara bristen därav. I uppsatsen avser jag belysa den oklarhet som tillåtit råda för allokering mellan aktiebolag och dess ägare, med inriktning på just styrelseledamöter. Därutöver avser jag redogöra för kritiska perspektiv på nuvarande situation.

## 1.3 Frågeställningar

För att uppnå ovan presenterade syfte tar jag hjälp av följande frågeställningar.

- I. Medförde förändringen av näringsbegreppet en förändring av grunderna för allokering?
- II. Har Skatteverkets ställningstagande 2008 föranlett det hos praktiskt verksamma felaktigt uppfattade rättsläget?



- III. Har Skatteverket en korrekt uppfattning om gällande rätt avseende möjlighet att bedriva styrelsearbete genom näringsverksamhet?
- IV. Är de nuvarande grunderna för allokering bra ur ett likabehandlingsperspektiv?

## 1.4 Avgränsningar

Under avsnittet om verklig innebörd ligger regler om skatteflykt nära till hands. Avgöranden om rätt skattesubjekt avgörs mycket sällan av denna lagstiftning varför uppsatsen avgränsas från detta regelverk.

Jag avgränsar vidare från uppsatsen skattemässiga överväganden och uträkningar. Dessa kan mycket väl tänkas förtjäna sin plats i ett likabehandlingsperspektiv, men arbetets omfång medför att det får överlämnas till bättre lämpade sammanhang.

För att undvika en politiskt präglad uppsats avser jag utelämna eventuella ekonomiska motiv från lagstiftarens sida att åstadkomma förändring i antalet aktiebolag som accepteras som skattesubjekt. Av samma anledning kommer inte heller eventuella företagsarrangemang vars syfte är att uppnå skatteförmåner, eller dess effektivitet, att utvärderas.

Slutligen ska framhållas att uppsatsen håller sig inom Sveriges gränser. Inga gränsöverskridande situationer behandlas och således inte heller regler för dessa situationer eller EU-rätt.

## 1.5 Perspektiv och metod

För att besvara mina frågeställningar ska i de deskriptiva delarna gällande rätt söka fastställas med rättsdogmatisk metod.

Syftet med rättsdogmatisk metod är dels att försöka fastställa en rättsregel som kan tillämpas i det aktuella fallet, dels att förklara innebörden denna regel och varför den är relevant i sammanhanget.<sup>1</sup> Rättskällorna består främst i lagtext och lagtextens tillämpning och tolkning i HFD:s praxis. Lagtexten har högst auktoritet, medan rättsfall ses som vägledande för hur domstolar dömer i framtida mål.<sup>2</sup> Även praxis har därför relevans för besvarandet av frågeställningarna, i synnerhet då lagstiftning saknas.

Bristen på lagstiftning innebär inte bara att praxis behövs. För att orientera sig i rättsläget krävs även juridisk litteratur, som jag konsulterar i stor utsträckning under arbetets gång. Vid användande av litteratur är jag ytterst noga med vad jag bedömer är tillräckligt väl underbyggda slutsatser för att använda. Den juridiska litteraturen konsulteras emellertid desto mer för resonemang och belysande argumentation, desto mindre för dess slutsatser.

Den rättsdogmatiska metoden kan kritiseras för att främst intressera sig för rättsliga normer, och således missa betydelsefulla empiriska konsekvenser.<sup>3</sup> Av den anledningen är metoden inte tillräcklig för denna uppsats. För mina analyserande och värderande frågeställningar kommer därför två analytiska perspektiv användas för att studera den fastställda gällande rätten. I kapitel 5 anläggs ett rättviseperspektiv för att åskådliggöra och belysa betydelsefulla konsekvenser av gällande rätt. Ett sådant perspektiv är viktigt inte bara ur ett egalitetshänseende, d.v.s. att alla ska vara lika inför lagen, utan också för att brist på likabehandling riskerar att ge icke-trovärdighet till skattebetalarna och urholka skattebasen.

## 1.6 Forskningsläge

I området om fastställande av skattesubjekt finns viss relevant forskning som ska framhållas. Patrik Emblad har publicerats i Juridisk publikation

---

<sup>1</sup> Se Kleineman i: Korling och Zamboni (2013) s. 29.

<sup>2</sup> Bernitz m.fl. (2017) s. 30 ff.

<sup>3</sup> Se Kleineman i: Korling och Zamboni (2013) s. 24.

med en artikel om skattesubjekt för kapitalvinster. Peter Melz med 'Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster' i Skattenytt 2011 ska nämnas. Även Anders Hultqvist, 'Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt' i Svensk skattetidning 2015. Dessa verk har nyttjats i begränsad omfattning.

När det gäller styrelseuppdrag mer specifikt är utbudet naturligt nog mer begränsat. Ett antal artiklar har skrivits om situationen, varav flertalet har fått bidra till denna uppsats och redovisats i litteraturlistan nedan. Utöver dessa ska Peter Melz med 'Beskattning av styrelseledamöters arvoden' nämnas, som finns publicerad i Juridisk Tidskrift. Juri Burmeister har med 'Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41' publicerats i Svensk Skattetidning. Denna framställning har fått tjäna till att berika min analytiska del, men har inte getts någon större vikt vid fastställande av rättsläget.

## 1.7 Material

När det gäller rättslig reglering används lagtext och rättsfall som inom doktrinen ansetts ha stor betydelse. Juridisk doktrin har, i allmänhet, på senare fått förstärkt inflytande vid utformning av domar,<sup>4</sup> och dess påverkan på den rättsliga utvecklingen ska inte underskattas.<sup>5</sup> När det gäller doktrin har jag valt verk företrädesvis från verksamma inom akademierna. Därutöver har artiklar författade av praktiskt verksamma jurister bidragit med kunskap om hur uppfattningen om gällande rätt utvecklats i rättstillämpningen.

Jag har valt att i min deskriptiva del redogöra för ett av Skatteverkets ställningstaganden. Mot bakgrund av den förändrade synen på gällande rätt som ställningstagandet medförde skulle det innebära en ofullständig

---

<sup>4</sup> Jfr. Bernitz m.fl. (2017) s. 32.

<sup>5</sup> Jfr. Tjernberg (2018) s. 56.

redogörelse att utelämna detta ställningstagande. Det ska emellertid framhållas att ställningstagandet som sådant på intet sätt gör anspråk på att vara en rättskälla (jfr 1.5 ovan).

Termin doktrin kan uppfattas som vag och det kan anses ospecificerat vad dess innebörd är. Ibland avses endast särskilt inflytelserik litteratur och så ska termen användas även i denna uppsats. När annan juridisk litteratur åsyftas används inte termen doktrin.

Samhället och juridiken är i ständig förändring. Både praxis och doktrin har under lång tid behandlat allokeringsfrågan, och rättsfall från 1990-talet är sin ålder till trots alltför centrala och vägledande. Jag har valt litteratur som är väl uppdaterad och vars argumentation bygger på aktuella premisser, även om dessa premisser kan vara från 1993.

I min presentation av gällande rätt stödjer jag mig framförallt på en artikel av David Kleist. Det beror främst på två saker. För det första är hans slutsatser väl underbyggda med referenser till centrala avgöranden på området. Han använder noga utvalda källor och framställer sin uppfattning av gällande rätt på ett enligt min uppfattning klokt och eftertänksamt sätt, och drar sig inte för att framhålla osäkerheten som råder i de sammanhang då ingen slutsats kan presenteras. För det andra är artikeln publicerad i Skattenytts Akademiska Årsskrift, vilket innebär att den har genomgått en strängare form av vetenskaplig granskning. En sådan granskning innebär alltså att författarens argumentation har utvärderats av fler än bara undertecknad.

För att berika min analys ytterligare används ett ordpar från en utländsk jurist. Begreppen är inte enbart av relevans för skatterätten utan perspektivet är ett större maktdelningsperspektiv. Författaren till detta verk, Aharon Barak, är verksam i Israel. De principer dessa begrepp representerar och den maktdelning som de ämnar belysa är enligt min uppfattning av relevans även för den svenska skatterätten.

## 1.8 Disposition

I nästkommande kapitel ges en översiktlig bakgrund av utvecklingen på området. Syften med detta är att ge läsaren en grundläggande förståelse för det sammanhang i vilket uppsatsen tar plats. Därefter, i kapitel 3, söker jag fastställa gällande rätt. En presentation ges inledningsvis av klassificering av inkomst och sedan för fastställande av skattesubjekt.

I kapitel 4 redogörs för Skatteverkets ställningstagande 2008. Att redogörelsen placeras just i detta kapitel kan uppfattas som en svaghet ur kronologiskt hänseende. För att tydligt skilja ställningstagandet dels från presentationen av gällande rätt och dels från den analytiska delen har redogörelsen emellertid placerats i ett eget kapitel.

I kapitel 5 analyseras utvecklingen på området. Inledningsvis diskuteras svar på frågeställning III, och sedan ges en analys av det i kapitel 3 fastställda rättsläget. Sist ges en sammanfattande avslutning med svar på ställda frågor.

## 2 Bakgrund

Den 1 januari 1929 trädde kommunalskattelag (1928:370) (härefter KL) ikraft. Inkomstslaget tjänst respektive näringsverksamhet har alltsedan dess skiljts från varandra.<sup>6</sup> Inkomst ska i skattemässigt hänseende klassificeras till ett inkomstslag. Central lag på området är numera Inkomstskattelag (1999:1229) (härefter IL).

Under 1990-talet satte två avgöranden från HFD praktiskt taget stopp för möjligheten att som styrelseledamot ta upp arvodet för styrelseuppdraget i aktiebolag. Under senare år har emellertid en betydande utveckling skett, med ökande acceptans för bolagisering av verksamhet.<sup>7</sup> Mot bakgrund av en förändrad arbetsmarknad har behov enligt departementschefen uppkommit att förenkla för personer att beviljas F-skattsedel.<sup>8</sup> Av den anledningen ändrades 13 kap. 1 § IL den 1 januari 2009.<sup>9</sup>

Ändringen föranledde skatteverkets ställningstagande den 11 december 2008, i vilket verket tillkännager som sin uppfattning att lagändringen bör innebära en förändring av huruvida arbete som styrelseledamot kan bedömas som näringsverksamhet.<sup>10</sup>

Ställningstagandet kom i det praktiska rättslivet att tolkas med viss ambivalens. I ett tidigt skede framfördes uppfattningen att detta inte skulle förändra möjligheten att bolagisera uppdrag som styrelseledamot.<sup>11</sup> Beyer skriver angående tiden att, såvitt han känner till, har

*”den generellt rådande uppfattningen bland praktiskt verksamma skatterådgivare och Skatteverket således varit att det är möjligt att*

---

<sup>6</sup> 17 § KL. Inkomstslag rörelse och tjänst definieras i 18 § samma lag.

<sup>7</sup> Se Kleist (2016) s. 27

<sup>8</sup> Prop. 2008/09:62 s. 15-22.

<sup>9</sup> Lag (2008:1316) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>10</sup> SKV ställningstagande (2008).

<sup>11</sup> Erasmie och Beyer (2011) s. 525 f.

*utföra styrelseuppdrag inom ramen för en näringsverksamhet och därmed i bolagiserad form/.../”.*<sup>12</sup>

Beyer fortsätter:

*”Den generella uppfattningen har således varit att den äldre rättspraxisen från år 1993 som återgivits ovan i praktiken var överspelad i och med ändringen av näringsbegreppet och Skatteverkets ställningstagande.”*<sup>13</sup>

Ett förhandsbesked som överklagats till HFD kom emellertid att skapa förvirring. I HFD 2017 ref. 41 avgjorde HFD frågan om styrelseledamots möjlighet att ta upp arvode i ett av denne helägt bolag. Avgörandet kom att tolkas som icke överensstämmande med Skatteverkets slutsatser av lagändringen<sup>14</sup>, och beskattning av styrelsearvode såsom inkomst av näringsverksamhet har diskuterats flitigt de senaste åren.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> Beyer (2017) s. 777.

<sup>13</sup> Ibid. s. 777.

<sup>14</sup> Ibid. s. 774.

<sup>15</sup> Se t.ex. Thorell (2010); Erasmie och Beyer (2011); Kleist (2016).

## 3 Rättslig reglering

### 3.1 Inledning

Beskattning är ett från det allmänna till den privata sektorn påtvingat tvångsbidrag, vars syfte är att finansiera den allmänna sektorn. Till skillnad från exempelvis en förvaltningsavgift, som ligger utanför skatterätten, erhåller skattebetalaren ingen direkt eller omedelbar motprestation. Skatten ska istället finansiera verksamheter av kollektivt intresse, såsom rikets försvar och sjukvård.<sup>16</sup> Utöver den typen vi ska uppehålla oss vid i denna uppsats – inkomstskatt – finns fastighetsskatt, socialavgifter, mervärdesskatt och punktskatt.

IL trädde ikraft den 1 januari 2000. Den ersatte då trettiofem skattelagar, främst 1928 års kommunalskattelag och 1947 års lag om statlig inkomstskatt. Lagen samlar stora delar av relevant lagstiftning för beräkning av underlag för statlig och kommunal inkomstbeskattning, och om beräkningen av skatten.<sup>17</sup>

IL har vid flera tillfällen ändrats och kompletterats, och är inom inkomstskattens område alltjämt central och uttömmande för denna uppsats vidkommande.

Den som har en verksamhet och avser uppbära inkomst i denna verksamhet med verkan i skattehänseende måste dels få verksamheten klassificerad som näringsverksamhet, dels få fastställt att näringsverksamheten är rätt skattesubjekt för aktuella intäkter. Det förra betecknas som klassificering av verksamhet och görs tidsmässigt *året innan* beskattning, det senare som fastställande av skattesubjekt eller allokering, vilket görs *i efterhand*.

---

<sup>16</sup> Se Lodin m.fl. (2017) s. 1 f.

<sup>17</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 1.



Jag ska i det följande gå igenom för frågeställningen relevanta rättsregler och relevant praxis på området, och börjar med klassificering av verksamhet.

## 3.2 Klassificering

Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet görs enligt 13 kap. 1 § IL. Endast den inkomst som hänför sig till näringsverksamheten får tas upp i detta inkomstslag. Klassificeras inkomsten inte som hänförlig till näringsverksamhet ska prövning av inkomstslaget tjänst göras.<sup>18</sup>

Med näringsverksamhet avses verksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Det förra avser att verksamheten bedrivs med vinstsyfte. Aktuellt för denna uppsats är att närmare gå in på det senare, nämligen självständighetsrekvisitet.

Självständighetsrekvisitet ska avgränsa inkomst från inkomstslaget tjänst. Bedömningen om en verksamhet bedrivs självständigt ska göras med särskilt beaktande av vissa i andra stycket angivna kriterier. Dessa är enl. 2 st. samma paragraf vad som avtalats med uppdragsgivaren, beroendeställning mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren samt i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.

Andra stycket infördes 1 januari 2009.<sup>19</sup> Syftet var att ”utvidga näringsverksamhetsbegreppet för att det ska bli lättare att starta näringsverksamhet”.<sup>20</sup> Detta ansågs motiverat mot bakgrund av en förändrad arbetsmarknad.<sup>21</sup> Likt tidigare ska en helhetsbedömning göras, men de tre nämnda kriterierna lyfts fram och ges ökad betydelse i denna bedömning.

---

<sup>18</sup> Jfr. 13 kap. 1 § IL och 10 kap. 1 § IL.

<sup>19</sup> Lag (2008:1316) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

<sup>20</sup> Prop. 2008/09:62 s. 32.

<sup>21</sup> Prop. 2008/09:62 s. 14-22.

Vid tiden innan andra stycket infördes fanns ett antal faktorer som i praxis ansågs vara styrande för klassificeringen av verksamhet som näringsverksamhet. Vad som då ansågs vara styrande för frågan var att uppdragstagaren

- har flera uppdragsgivare,
- inte står under uppdragsgivarens ledning,
- inte ingår i uppdragsgivarens ordinarie arbetsorganisation,
- har möjlighet att sätta annan person i sitt ställe eller kunnat anlita medhjälpare,
- tar ekonomisk risk genom exempelvis en större investering, tar ansvar för material, arbetsredskap eller lokal, samt
- har registrerat firma eller på annat sätt försökt uppfylla vissa krav som ställs i exv. skattehänseende.<sup>22</sup>

De faktorer som efter lagändringen särskilt ska beaktas är

- vad parterna avtalat,
- i vilket omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och
- i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.

Lagrådet var av uppfattningen att någon större skillnad inte skulle uppnås, men en utvidgning av begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL var enligt regeringen påkallad och spåddes få önskad effekt.<sup>23</sup>

### **3.3 F-skattsedel**

Av skattebetalningslag (1997:483) (härefter SBL) följer att klassificeringsregeln i 13 kap. 1 § IL även har betydelse vid utgivning av F-

---

<sup>22</sup> Prop. 2008/09:62 s. 9.

<sup>23</sup> Prop. 2008/09:62 s. 23 ff.

skattsedel.<sup>24</sup> Begreppet näringsverksamhet har samma innebörd i detta sammanhang som vid klassificering av inkomst.

Enligt regeringen skulle ovan presenterad förändring (se 3.2) sannolikt leda till ett större antal beviljade F-skattsedlar då fler får sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet. Därutöver ökar förutsebarheten då lagtexten förtydligas och parternas vilja ges ökad betydelse.<sup>25</sup>

## 3.4 Allokering

### 3.4.1 Inledning

Som framgått ovan är 13 kap. 1 § IL en reglering av hur klassifikation av inkomst, d.v.s. besvarande av frågan i vilket inkomstslag en inkomst ska klassificeras hos ett visst skattesubjekt, ska ske. I det följande ska presenteras hur bedömningen av vilket skattesubjekt som ska uppbära intäkten görs.

Fysiska och juridiska personer är skattesubjekt enligt 3 kap. 3 § respektive 6 kap. 3 § IL. Det innebär att de som utgångspunkt ska betala inkomstskatt på samtliga sina skattepliktiga inkomster i Sverige och utomlands enligt 3 kap. 4 § respektive 6 kap. 4 § IL.

Det finns ingen lagstiftning som explicit reglerar hur fastställande av skattesubjekt för en viss inkomst görs.<sup>26</sup> Försök har gjorts att finna utgångspunkt i regleringen av inkomsters skatteplikt, innebärande att skattepliktiga inkomster tas upp av den som erhåller den skattepliktiga inkomsten. Den person som har en skattepliktig inkomst är därmed det rätta skattesubjektet för denna inkomst. Följaktligen och som angivet exempel uttrycks 11 kap. 1 § IL som *den som* erhåller inkomst av tjänst, ska ta upp

---

<sup>24</sup> Vid tiden för lagändringen enl. 1 kap. 6 § SBL, nu enl. 3 kap. 14 § SFL.

<sup>25</sup> Prop. 2008/09:62 s. 27.

<sup>26</sup> Se Emblad (2015) s. 283.

denna inkomst. Ett argument för detta synsätt, menar Emblad, är att det förhindrar missbruk av inkomstallokering mellan exv. närstående.<sup>27</sup>

Viss problematik uppenbaras då detta resonemang appliceras inom inkomstlaget näringsverksamhet. 13 kap. 1 § IL skulle då ge att *den som* uppbär exempelvis ersättning för varor ska ta upp denna ersättning som intäkt. När det gäller allokering mellan aktiebolag och dess ägare anses detta emellertid inte tillräckligt.<sup>28</sup>

### 3.4.2 Faktorer till grund för allokering

#### 3.4.2.1 Den civilrättsliga beteckningen

Det är allmänt accepterat att den civilrättsliga klassificeringen utgör utgångspunkten för bedömningen.<sup>29</sup> Skatteverket har bevisbördan för att den verkliga innebörden av upplägget är ett annat än det anförda.

*”Frågan om ’verklig innebörd’ är i första hand en för skatterätten prejudiciell (civilrättslig) faktumfråga, där Skatteverket har bevisbördan för att de faktiska förhållandena avviker från dem som följer av de formella (många gånger skriftligt upprättade) avtalen [sic!] [...]”.*<sup>30</sup>

Doktrinen är viktig inte enbart för fastställande av skattesubjekt utan har en bredare tillämpning på skatterättens område. Området kräver en utförlig genomgång för att klargöras, och min utgångspunkt finns i RÅ 2004 ref. 27:

*”Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr. 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara enskilda rättshandling utan också den sammantagna innebörden av*

---

<sup>27</sup> Ibid. s. 283 ff.

<sup>28</sup> Jfr. RÅ 2004 not. 194.

<sup>29</sup> Kleist (2016) s. 20.

<sup>30</sup> Hultqvist (2015) s. 14.

*flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattningen.*"<sup>31</sup>

Uttalandet får ses som klargörande och samma princip har tillämpats ifråga om allokering.<sup>32</sup>

Doktrinen innebär att beskattning av en eller ett flertal sammanhängande rättshandlingar i beskattningshänseende görs utifrån dess verkliga innebörd. Den verkliga innebörden finner man genom att beakta de obligationsrättsliga följderna som rättshandlingen de facto innebär för parterna. Den då funna innebörden jämförs sedan med den civilrättsliga beteckningen, och stämmer dessa inte överens ska - istället för den anförda innebörden - den verkliga innebörden läggas till grund för beskattningen.<sup>33</sup>

Ett exempel på detta är RÅ 1981 ref. 1:17, i vilket RR inleder sin bedömning med att utreda hur parterna avsett att civilrättsligt utforma sina mellanhavanden. Utan att ifrågasätta aktuellt avtal och dess civilrättsliga verkningar mellan parterna konstaterar domstolen sålunda att "[a]vtalet med [uppdragsmottagande bolaget] får i stället anses innebära att G åtagit sig som ett personligt uppdrag att utöva företagshälsovårdsverksamhet åt [bolaget]".<sup>34</sup> Att domstolen frångår den civilrättsliga beteckningen visar att man utgått ifrån just den. Det finns anledning att senare återkomma till detta uttalande.

Vid dylika fall ska omtolkning av avtal ske med stor restriktivitet.<sup>35</sup>

---

<sup>31</sup> RÅ 2004 ref. 27.

<sup>32</sup> RÅ 1993 ref. 55.

<sup>33</sup> Gäverth & Möller (2007) s. 654 f.

<sup>34</sup> RÅ 1981 ref. 1:17.

<sup>35</sup> RÅ 1989 ref. 61 I-II.

### 3.4.2.2 Uppdragets personliga natur

Vid uppdrag av personlig natur kan det finnas anledning att bortse från aktiebolaget och istället beskatta den fysiska personen för av bolaget erhållen intäkt.<sup>36</sup>

Vad som karakteriserar ett uppdrag som personligt kan variera. Det kan vara att uppdraget är väldigt nära knutet till ägarens person eller att uppdraget enligt civilrättslig lagstiftning endast kan innehas av en fysisk person.<sup>37</sup> Det förre kan vara sådana uppdrag vid vilka det inte hade accepterats att det uppdragstagande bolaget låtit annan person än ägaren utföra arbetet.<sup>38</sup> Aktuell för denna uppsats är att närmare gå in på det senare.

Huruvida det finns civilrättslig lagstiftning som förhindrar allokering till bolag har varit föremål för prövning vid ett flertal tillfällen. I RÅ 1993 ref. 104, som handlar om A som vill ta upp styrelsearvode som inkomst av näringsverksamhet i av honom ägt aktiebolag, inleder RR med att gå igenom regleringen i ÄABL av vem som kan ta uppdrag som styrelseledamot och VD i aktiebolag. Det sägs att uppdraget enligt 8 kap. 4 § ÄABL är personligt, och att styrelseledamot kan åläggas skadeståndsskyldighet och dömas till straffrättsligt ansvar. Vidare resonerar RR att uppdrag som styrelseledamot mot bakgrund av dessa regler skatterättsligt normalt får anses vara av personlig natur och hänförligt till tjänst. Av denna anledning ska arvodet allokeras till A personligen.

Att RR använder sig av ordet ”normalt” tyder på att detta endast är en presumtion. I ett annat fall från samma år uttalar RR följande:

*Anförda omständigheter kan emellertid inte anses hindra att uppdrag som styrelseledamot och verkställande direktör – med det personliga juridiska ansvar som följer med dessa – i särskilda fall*

---

<sup>36</sup> Se t.ex. HFD 2017 ref. 41.

<sup>37</sup> Kleist (2016) s. 50.

<sup>38</sup> Kleist (2016) s. 26.

*kan för begränsad tid innehas av en person som inte är anställd i bolaget utan istället knutits till detta som ett led i ett sådant särskilt avgränsat saneringsuppdrag som enligt vad som anförts i det föregående förelegat/.../*<sup>39</sup>

Det kan konstateras att praxis på området visar att uppdrag med personlig karaktär, oavsett vad som ligger bakom karaktäriseringen som sådan, som utgångspunkt inte kan bolagiseras med verkan i skattehänseende.

Under vissa förutsättningar finns emellertid utrymme för det motsatta. I RÅ 1993 ref. 55 godtogs att styrelsearvode allokerades till ledamotens bolag. Uppdraget ansågs som utgångspunkt vara ett sådant uppdrag som inte kan allokteras till en juridisk person, men i särskilda fall kan under en begränsad tid en person inneha ett sådant uppdrag till följd av ett mellan de två juridiska personerna ingånget avtal. Vad som utgör sådana särskilda fall är då en s.k. företagsdoktor väljs in i styrelsen för att bidra med kunskap inför exempelvis omstruktureringar, nedläggning av viss verksamhet och dylikt. Ett bolag som skattesubjekt kan nämligen accepteras då ett i och för sig personligt uppdrag varar under kort tid och för sådana speciella arbetsuppgifter.<sup>40</sup>

### **3.4.2.3 Självständighet**

För att kunna allokera inkomster från en uppdragsgivare till ett aktiebolag måste en tillräcklig grad av självständighet finnas mellan verksamheten och uppdragsgivaren. Utan denna självständighet skulle inkomsterna istället vara hänförliga till inkomstslaget tjänst och tas upp av den fysiska personen.<sup>41</sup>

Detta åskådliggörs i RÅ 2001 ref. 60. Det kan konstateras att RR fastslår att en tillräcklig grad av självständighet måste finnas mellan parterna. Med

---

<sup>39</sup> RÅ 1993 ref. 55.

<sup>40</sup> RÅ 1993 ref. 55.

<sup>41</sup> Kleist (2016) s. 36.

hänvisning till RÅ 2001 ref. 25 uttalar domstolen att det till stor del är fråga om en liknande bedömning av självständigheten som den som görs då fråga är om klassificering enligt 13 kap. 1 § IL. För en redogörelse för hur denna görs får hänvisas till punkt 3.2 ovan.

Kleist kommenterar frågående av civilrättslig beteckning vid bedömning av självständighet:

*”Eftersom utgångspunkten är att beskattningen ska baseras på civilrätten och en beskattning i strid med de civilrättsliga förutsättningarna bör ske om det finns goda skäl för det verkar det rimligt att anta att bedömningen av näringskriterierna inte ska göras på samma sätt som när det är fråga om klassificering av inkomst som förvärvats av en fysisk person. En lägre grad av självständighet bör kunna godtas utan att inkomsten, i strid med civilrätten, allokeras till ägaren, jämfört med vad som krävs för att inkomst förvärvad av en fysisk person ska klassificeras som näringsverksamhet, även om det till stor del är fråga om en likartad bedömning.”<sup>42</sup>*

Sammanfattningsvis ska, om självständigheten inte är tillräckligt hög, uppdraget ses som anställning och ersättningen upptas av den fysiska personen.

#### **3.4.2.4 Syfte att uppnå beskattningsförmåner**

I RÅ 2004 ref. 62, som handlar om allokering mellan aktiebolag och dess ägare, uttalar HFD efter att ha redogjort för relevanta faktorer att ”[d]ärvid har även beaktats om det huvudsakliga syftet med att bedriva verksamheten i aktiebolagsform har varit att uppnå icke avsedda förmåner vid beskattningen”.<sup>43</sup> Finns en för allokering mellan aktiebolag och dess ägare specifik typ av doktrin om verklig innebörd?

---

<sup>42</sup> Kleist (2016) s. 39.

<sup>43</sup> RÅ 2004 ref. 62.



Uttalandena har ifrågasatts bl.a. för brist på klargörande av vilka beskattningsförmåner som avses.<sup>44</sup> Även om förmåner som uppkommer i enskilda fall, såsom outnyttjade underskott i bolag som verksamhet överförs till, kan inverka på bedömningen är det mer oklart huruvida generella beskattningsförmåner såsom fördelaktiga regler om lågbeskattad utdelning av fåmansaktiebolag skulle räknas in.<sup>45</sup> Det ska noteras att HFD uttalar detta återkommande, men hur det skulle hanteras i en framtida prövning är enligt min uppfattning oklart.

### **3.4.3 Avslutande anmärkningar**

För att intäkt ska kunna allokeras till ett bolag krävs att intäkten är hänförlig till av bolaget bedriven näringsverksamhet. Detta är emellertid inte tillräckligt.<sup>46</sup> Vidare har inte bara den civilrättsliga utgångspunkten betydelse, utan också huruvida presumptionen kan brytas då uppdraget anses vara av personlig natur. Hänsyn har dessutom tagits till syftet med bolagisering. Frågan ska avgöras på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter.<sup>47</sup>

Det finns stora skillnader i grunderna för respektive bedömning. En förändring av klassificeringsregeln i 13 kap. 1 § IL bör innebära en mycket begränsad förändring för fastställande av skattesubjekt. Som visats liknar bedömningen av självständigheten vid fastställande av skattesubjekt den bedömning som görs vid klassificeringen. Endast detta skulle påverkas av förändringen. Vid en förändring av 13 kap. 1 § IL lämnas övriga grunder oförändrade.

---

<sup>44</sup> Kleist (2016) s. 45.

<sup>45</sup> Kleist (2016) s. 46.

<sup>46</sup> SOU 2002:52 s. 198 f.

<sup>47</sup> Se exempelvis RÅ 1993 ref 55.

## 3.5 HFD 2017 ref. 41

### 3.5.1 Inledning och bakgrund

Åren efter Skatteverkets ställningstagande (se avsnitt 4 nedan) har rådande uppfattning varit att bolagisering av styrelseuppdrag kan ske under förutsättning att de utförs i enlighet med vissa i ställningstagandet uppräknade villkor. Upplägget har använts i näringslivet och godtagits av Skatteverket.<sup>48</sup> Domen är ett överklagat förhandsbesked.

Sökanden är styrelseledamot i cirka 30 bolag. Ersättningen för dessa uppdrag tar han upp i inkomstlaget tjänst. Nio av dessa avser han nu istället ta upp i sitt aktiebolag, alltså ändra inkomstslag och allokera inkomsterna till sitt aktiebolag. I åtta av dessa nio bolag har sökanden ägarintressen.

Genom avtal mellan aktiebolaget och de uppdragsgivande företaget ska aktiebolaget tillhandahålla sökanden som styrelseledamot till bolagen. Ersättning ska lämnas till sökandens aktiebolag för utförda tjänster. Den första frågan till nämnden var huruvida detta kunde göras med verkan i skattehänseende eller om sökanden ska ta upp ersättningen som inkomst av tjänst hos sig själv som fysisk person. Den andra frågan gällde huruvida det skulle bli någon skillnad för det fall endast en del av ersättningen faktureras aktiebolaget.

### 3.5.2 Skatterättsnämnden<sup>49</sup>

Skatterättsnämnden besvarar frågorna med att inkomsten ska tas upp av sökanden hos denne personligen i inkomstlaget tjänst. Detta motiveras med att då uppdraget som styrelseledamot är av personlig art föreligger enligt praxis en stark presumtion för klassificering som inkomst av tjänst för

---

<sup>48</sup> Beyer (2017) s. 774.

<sup>49</sup> En kort redogörelse av nämndens resonemang ger en bättre förståelse för situationen, kan åskådliggöra styrkor och svagheter i HFD:s resonemang och är därför på sin plats.

ledamoten. Lagändringen 2009 har enligt nämnden inte inneburit någon förändring av denna ordning.

Två skiljaktiga ledamöter anförde att till följd av den av 1993 års två falls efterföljande samhälls- och rättsutveckling bör styrelseuppdragets personliga art inte längre utgöra skäl att upprätthålla presumptionen om allokering till den fysiska personen. Uppfattningen synes överensstämma med den Beyer presenterat.<sup>50</sup>

### **3.5.3 HFD**

I överklagan yrkar sökanden att beskattning ska ske i aktiebolaget. Till stöd för detta anför sökanden att det nya näringsverksamhetsbegreppet skiljer sig från tidigare och att detta innebär att det inte enbart går att luta sig mot tidigare praxis. Vidare anför sökanden som grund för sitt yrkande att förarbetena inte innehåller något uttalande som avser begränsa möjligheten för uppdrag av personlig karaktär. Det finns anledning att återkomma till detta senare under analysen.

HFD inleder med att redovisa innebörden av 13 kap. 1 § IL. I bedömningen konstaterar domstolen att man i vissa fall bortser från det aktiebolag som uppburit viss ersättning då verksamheten i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Personliga uppdrag faller inom denna kategori, och till följd 8 kap. 10 § ABL anses styrelseuppdrag vara ett personligt uppdrag. Undantag från denna kategorisering är möjlig då uppdraget avser en begränsad tid och gäller specifika insatser.

Domstolen fortsätter med att konstatera det faktum att den nya bestämmelsen reglerar innehållet i självständighetsrekvisitet. HFD konstaterar att bestämmelsen alltså tar sikte på andra omständigheter än den som varit styrande för praxis beträffande beskattning av styrelsearvoden.

---

<sup>50</sup> Beyer (2017) s. 774.

Mot denna bakgrund dras slutsatsen att förändringen i 13 kap. 1 § IL inte kan ha inneburit någon förändring för de övriga grunder som har betydelse för allokeringen. I likhet med och med hänvisning till tidigare praxis besvaras frågan därför av HFD på så sätt att bolaget inte är rätt skattesubjekt för intäkterna som styrelsearvodet utgör.

Med anledning av domen presenterar Skatteverket ett ställningstagande, i vilket man säger att HFD klart och tydligt uttalat att styrelseuppdrag normalt ska beskattas i inkomstslaget tjänst.<sup>51</sup>

### **3.5.4 Hur ska HFD 2017 ref. 41 förstås?**

Efter HFD:s uttalande i HFD 2017 ref. 41 tillkännagav Skatteverket sin uppfattning att styrelseuppdrag inte bara presumeras allokeras till fysiska personen, utan också normalt ska beskattas som tjänst (se 3.5.3).<sup>52</sup> Det är, naturligt nog, inte möjligt att använda rättsfall som vägledande om det inte uttalats en generell regel.<sup>53</sup> En analys av rättsfallet behöver göras för att utröna huruvida en så generell regel som Skatteverket menar finns verkligen existerar.

Vid en bokstavstrogen läsning av rättsfallet synes en allmängiltig regel konstateras av HFD. Enligt vad domstolen uttalar ska då, enligt praxis, inkomst av styrelseuppdrag som utgångspunkt tas upp i inkomstslaget tjänst. Detta skulle innebära att klassificeringen enligt IL i sin helhet lämnas därhän. Skatteverket uppfattning synes grundas på en sådan tolkning.

En mer kontextuell läsning av HFD:s uttalanden är enligt min uppfattning helt nödvändig. För det första ska man vara medveten om att det är ett förhandsbesked som överklagats. Det finns inga hinder i och för sig för att i ett förhandsavgörande ge generella uttalanden som anses äga

---

<sup>51</sup> Skatteverkets rättsfallskommentar 2017-06-29.

<sup>52</sup> Skatteverkets rättsfallskommentar 2017-06-29.

<sup>53</sup> Pålsson (2011) s. 120 f.

prejudikatvärde.<sup>54</sup> Däremot ska man känna till att det domstolen har att besvara är frågan så som den har ställts. HFD:s motivering och övriga uttalanden beror därför till stor del på hur frågan utformats.<sup>55</sup> Frågan som ställts är i det nu aktuella fallet är utformad på så sätt att den kan besvaras med ett av de två anförda alternativen. Detta görs över de förutsättningar som finns i det enskilda fallet.

När domstolen fränkänner bolagisering av verksamheten ska, utifrån frågans utformning, frågan besvaras på så sätt att sökanden ska ta upp intäkten enligt det av denne anförda andra alternativet. För det första har HFD inte tagit ställning till bedrivande av styrelsekonsulterande såsom näringsverksamhet generellt. För det andra kan inte de argument som äger giltighet vid fränkännande av bolagisering per automatik äga giltighet för klassificering av inkomst (som visats ovan i avsnitt 3.2).

Att uttalandet ger vid handen att styrelseuppdrag alltid ska tas upp som tjänst, och att uttalandet om inkomstslag i det enskilda fallet äger allmän giltighet, kan vid en mer utförlig analys starkt ifrågasättas. Vid klassificering ska bedömningen göras enligt ordinära utgångspunkter, nämligen 13 kap. 1 § IL (se 3 kap. ovan).

Frågan huruvida ersättningen kan klassificeras som inkomst av näringsverksamhet är inte föremål för denna framställning, men några korta reflektioner ska emellertid presenteras. Frågan rör då självständigheten (se punkt 3.2 ovan).

HFD har som visats ovan under lång tid låtit ABL vara av avgörande betydelse för allokeringsfrågan då den karaktäriserar uppdraget som personligt. Kan samma resonemang användas vid klassificeringen? Vid bedömningen av självständighet bör åtskillnad göras mellan å ena sidan den fysiska personens självständighet att utföra sitt uppdrag och å andra sidan

---

<sup>54</sup> Jfr. Tjernberg (2018) s. 73.

<sup>55</sup> Persson Österman (2013) s. 92.

självständighet gentemot arbetsgivaren utanför uppdraget, exempelvis frihet att ta ytterligare styrelseuppdrag. I fråga om dessa båda sidor av självständigheten vittnar ABL om ett tämligen självständigt uppdrag i förhållande till bolaget. Sättet på vilket styrelseledamotens arbete är reglerat i lag skiljer sig markant från exempelvis den anställdes. Det finns inga lagregler enligt vilka den enskilde ledamoten ska detaljstyras av bolaget och inte heller några regler om uppdrag i flera olika bolagsstyrelser. Då ABL ger ledamöter stor självständighet gentemot bolaget är min uppfattning den inte förhindrar eller ens talar emot att styrelseuppdrag kan bedrivas genom näringsverksamhet.

### 3.6 Sammanfattning

Jag har nu gått igenom samtliga för min frågeställning relevanta rättsregler och rättsfall. Det kan konstateras att förändringen i 13 kap. 1 § IL varken var ämnad att påverka övriga grunder för allokering eller kom att göra detsamma.<sup>56</sup> Icke desto mindre uppfattades i praktiken att en förändring skett.

Det kan vidare konstateras att styrelseuppdrag i och med styrelseledamotsdomen inte längre kan tas upp i aktiebolag mer än i undantagsfall. Detta undantag är då uppdraget avser en begränsad tid och begränsade uppgifter.

Min slutsats av tolkningen av NJA 2017 ref. 41 är att det inte kan anses uttala en generell regel med innebörden att styrelsearvode normalt ska beskattas inom inkomstlaget tjänst.

---

<sup>56</sup> Se för samma slutsats Burmeister, Jari, Svensk Skattetidning s. 28-59, Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41, s. 51.

## 4 Skatteverkets ställningstagande 2008

Med anledning av ikraftträdandet den 1 januari 2009 av ändringen av sättet på vilket bedömningen av självständighet ska göras tillkännager Skatteverket strax dessförinnan ett ställningstagande.<sup>57</sup> Skatteverket redogör för vad som föranlett förändringen och vad den består i. Därutöver ges verkets syn på konsekvenserna av dessa förändringar. Jag ska i det följande kort beskriva Skatteverkets resonemang och slutsatser.

På ett med propositionen överensstämmande sätt redogör skatteverket för att syftet med förändringen av självständighetsbegreppet är att fler ska beviljas F-skatt. Vidare lyfts fram att parternas avsikt ska få särskild betydelse vid bedömningen och att betydelsen av antalet uppdragsgivare torde minska till följd av förändringen.

En av flera slutsatser som Skatteverket drar mot bakgrund av lagändringen och dess motiv är att styrelsearvoden under vissa förutsättningar bör kunna utgöra näringsverksamhet. Skatteverket skriver att arbete som styrelseledamot bör kunna utgöra näringsverksamhet. Denna bedömning måste sägas överensstämma med rättsläget efter förändringen. Skatteverket påstår inte att de övriga grunder (se 3.3 ovan) som är av relevans för allokering av inkomst har förändrats.

---

<sup>57</sup> Skatteverkets ställningstagande 2008-12-11.

## 5 Analys och slutsatser

### 5.1 Inledning

Nedan ska grunderna för allokering belysas ur ett likabehandlingsperspektiv. Skatteverkets ställningstagande 2008 ska dessförinnan kommenteras närmare.

### 5.2 Något om utvecklingen på området

Jag har ovan visat att det är olika bedömningar som ligger till grund för klassificering av inkomst respektive fastställande av skattesubjekt. Inom den juridiska litteraturen har emellertid uppfattningen förts fram att dessa emellanåt sammanblandas.<sup>58</sup> Det har även hävdats att klassificeringsfrågan är tillräcklig för avgörande om allokering av styrelsearvode till aktiebolag.<sup>59</sup> Dessutom vittnar sökandens argumentation i HFD om en missuppfattning av rättsläget (se 3.4.3 ovan).

Den som är inläst på HFD:s praxis skulle bli föga förvånad över utgången i styrelseledamotsavgörandet.<sup>60</sup> HFD:s resonemang ger vid handen att förändringen av 13 kap. 1 § IL endast innebär att en av de faktorer som ligger till grund för fastställande av skattesubjekt får förändrat innehåll, nämligen kravet på att verksamheten klassificeras som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL. Övriga faktorer har inte på något sätt förändrats och HFD förändrar inte tidigare praxis på aktuellt område. Rättsläget har således varit oförändrat sedan 90-talet. Någon mer utförlig motivering från HFD är enligt min mening inte motiverad.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Burmeister (2018) s. 42.

<sup>59</sup> Erasmie och Beyer (2011) s. 526.

<sup>60</sup> Se t.ex. Burmeister (2018) s. 51.

<sup>61</sup> Jfr. motsatt uppfattning av Beyer (2017) s. 782.



Huruvida uppfattningen i det praktiska rättslivet varit en följd av Skatteverkets ställningstagande 2008 ska kort diskuteras. Å ena sidan ger en strikt läsning av ställningstagandet inte mer vid handen än att den förändring som skett ger större möjlighet att få uppdrag som styrelseledamot klassificerat som näringsverksamhet. Det ska framhållas att Skatteverket inte påstår att detta skulle medföra förändring av möjligheterna att bolagisera sådan näringsverksamhet.

Å andra sidan kan en mer generös förståelse av Skatteverkets ställningstagande ge vid handen att uppdrag som styrelseledamot bör kunna bolagiseras, under de av skatteverket uppräknade förutsättningarna, då ställningstagandet tolkas som att verkets uppfattning numera är att det räcker med klassificering som näringsverksamhet. Den i rättslivet rådande uppfattningen synes ha grundat sig på en sådan tolkning.

Skatteverket har inte uttryckligen tagit ställning till bolagisering av konsultverksamhet avseende styrelseuppdrag, utan enbart konstaterat att sådan verksamhet bör kunna utgöra näringsverksamhet. Genom att gå igenom ett antal situationer i vilka ytterligare bedömningar fordras förhindrar Skatteverket alltför extensiva tolkningar av ställningstagandet avseende dessa fall.<sup>62</sup> Att så inte gjorts med avseende på bolagisering av styrelseuppdrag har enligt min uppfattning möjliggjort för slarvig läsning och förhastade slutsatser. Skatteverket kan inte klandras för förhastade slutsatser, men bör klandras för att inte ha klargjort i sitt ställningstagande att ytterligare krav ställs för bolagisering av styrelseuppdrag med verkan i skatterättsligt hänseende.<sup>63</sup>

Ett otydligt ställningstagande från Skatteverket bör inte föranleda en annan uppfattning om HFD 2017 ref. 41. Utgången var överensstämmande med

---

<sup>62</sup> T.ex. ”Det bör noteras att bedömningen av näringsverksamhet som görs vid tilldelning av F-skattsedel inte alltid är identisk med de bedömningar som görs för att pröva om sökanden ska registreras till mervärdesskatt.”

<sup>63</sup> I ställningstagandet skriver SKV att det vid andra bedömningar, såsom vid registrering till mervärdesskatt, hänsyn ska tas också till ytterligare faktorer. Att detta uttalas måste anses tyda på en avsikt att i ställningstagandet vara uttömmande.

tidigare praxis, varför domen inte bör väcka förvåning. Att en tidigare i praktisk tillämpning välfungerande ordning fått råda dessförinnan förändrar inte denna slutsats.

## 5.3 Grunderna för allokering

### 5.3.1 Inledning

Jag har ovan gått igenom de faktorer som enligt praxis är avgörande för bestämmande av skattesubjekt för en specifik intäkt. Efter HFD:s dom torde rättsläget uppfattas som att det endast i undantagsfall är möjligt att ta upp styrelsearvode i aktiebolag och att detta främst beror på uppdragets personliga natur. Ett sådant undantagsfall kan vara då uppdraget avser en begränsad tid och begränsade uppgifter (se 3.4.2 ovan).

Huruvida domen får verkningar avseende liknande sysslomannauppdrag såsom likvidator och konkursförvaltare till vilka endast fysiska personer kan utses har diskuterats inom doktrinen.<sup>64</sup> I det följande ska diskussionen istället riktas mot frågan om lämpligheten i att låta civilrättsliga regler styra skatterättslig bolagisering av verksamhet. Som utgångspunkt för analysen används HFD:s uttalande i styrelseledamotsdomen:

*”Uppdrag som styrelseledamot kan enligt 8 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:552) bara innehas av en fysisk person. Av bl.a. den anledningen har styrelseuppdrag i praxis ansetts vara sådana personliga uppdrag som i normalfallet ska beskattas som inkomst av tjänst hos den som utför uppdragen (se RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 2000 not. 187).<sup>65</sup>*

---

<sup>64</sup> Se t.ex. Rydin (2018) s. 47 ff.

<sup>65</sup> HFD 2017 ref. 41.

### 5.3.2 Något om att den bolagsrättsliga regleringen ges avgörande betydelse

Likformighetsprincipen<sup>66</sup> är en viktig princip både vid utformandet av skattelagstiftning och vid tillämpningen av densamma. Den innebär att lika fall ska behandlas lika och att personer med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt.<sup>67</sup> Olikformig beskattning riskerar att försämra skattemoralen, vilket i sin tur riskerar ökad strävan att undgå beskattning. Detta undergräver både skatterättens legitimitet som statligt instrument och dess tillförlitlighet. Inom skatterättens område ses likformighetsprincipen därför som fundamental.

Ponera att en konsult arbetar som anställd av ett aktiebolag han äger. Bolaget tar uppdrag av 10 olika uppdragsgivande bolag. Det råder ingen tvekan om att bolaget bedriver näringsverksamhet då en bedömning görs enligt 13 kap. 1 § IL. För att utreda allokeringen används grunderna ovan. Den civilrättsliga beteckningen utgör utgångspunkten, men det finns ingen annan verklig innebörd än den presenterade. Uppdraget kan förvisso anses vara personligt då det är endast en utpekad fysisk person som ska utföra konsultarbetet, men det finns ingen motsvarighet till ABL som förhindrar juridiska personer att ges konsultuppdrag. Det finns inte heller något annat skäl att allokera ersättningen till den fysiska personen.

Ersättningen går till bolaget och den fysiska personen kan sedan plocka ut medel till låg beskattning, exempelvis genom utdelning. Jämförs detta med den som istället utför konsultarbetet i styrelsen hos det uppdragsgivande bolaget kan denne inte ges samma fördelaktiga situation.

Enligt min uppfattning måste tungt vägande skäl anföras för att frånga likformig beskattning mellan dessa två sätt att utföra konsultverksamhet, och förhindra den ena personen att bolagisera verksamheten. Skälen måste

---

<sup>66</sup> Principen kan sägas gälla för all offentlig maktutövning, se 1 kap. 9 § RF.

<sup>67</sup> Lodin m.fl. (2017) s. 47.

helt enkelt väga tyngre än de skäl som ger likformighetsprincipen sin fundamentala ställning. Något annat skäl än att ABL karaktäriserar styrelseuppdraget som personligt har inte anförts.

För att belysa domstolens argumentation ytterligare använder jag begreppen aktivism och återhållsamhet.<sup>68</sup> Domaren ska, i fall då behov uppkommit av tolkning av gällande lag, med hjälp av juridiska överväganden och juridisk argumentation komma till en slutsats i det aktuella fallet. Sättet på vilket detta görs kan karaktäriseras på en skala med de två ytterligheterna aktivistiskt respektive återhållsamt. Ett avgörande som endast uttalar den gällande rätten och dömer i enlighet därmed kan sägas vara varken aktivistisk eller återhållsam. Inget utrymme har då funnits för domaren att göra en bedömning, eller väga olika intressen mot varandra. Det avgörande som utökar domstolens utövande av dömande verksamhet till området som tillfaller andra delar av det offentliga<sup>69</sup> kan då karaktäriseras som aktivistisk.<sup>70</sup>

Då HFD med hjälp av civilrättslig lagstiftning förhindrar fysiska personer att i bolag bedriva verksamhet som styrelseproffs kan dessa begrepp användas för att ifrågasätta agerandet. Att använda ABL för fastställande av skatterättsliga spörsmål är enligt mig fel inte bara om det inte varit lagstiftarens avsikt, utan även – och kanske i synnerhet – för det fall det varit lagstiftarens avsikt.

För det fall intresse finns att upprätthålla en ordning enligt vilken bolagisering av vissa verksamheter förhindras bör detta ske med de medel som står lagstiftaren till buds. Domstolens roll är på intet sätt att genomdriva parlamentets vilja med mindre än att den kan användas för att tolka rättsregler. Exempel på denna situation är då förarbete används, vilket det inte är fråga om.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> Jag lånar begreppen ”Activism” och ”Self-Restraint” från Barak (2016).

<sup>69</sup> I Sverige den lagstiftande, den verkställande och den dömande.

<sup>70</sup> Barak (2006) s. 270 ff.

<sup>71</sup> Jfr. Rydin (2012) s. 172.

## 5.4 Avslutande anmärkningar

Jag har ovan visat att det ändrade näringsbegreppet i 13 kap. 1 § IL inte kan ha medfört mer än en mycket begränsad förändring av grunderna för allokering. Regelverken är skilda från varandra och ska inte sammanblandas vid lagstiftning eller rättstillämpning.

Skatteverkets ställningstagande 2008 föranledde en felaktig uppfattning om rättsläget. Huruvida detta byggde på en felaktig uppfattning hos Skatteverket och/eller ett otydligt utformat ställningstagande är inte föremål för denna uppsats.

Skatteverkets uppfattning av gällande rätt som presenterats i rättsfallskommentaren 2017 kan, som jag visat ovan, starkt ifrågasättas. Enligt min mening är Skatteverkets uppfattning felaktig.

Fråga IV besvaras ur ett likabehandlingsperspektiv. Perspektivet blottlägger problematik vid tillämpningen av faktorer som i praxis tillåtit styra allokeringen. Bedömningsgrundernas utformning ger följder som inte är förenliga med den standard som skatterätten och dess aktörer bör sträva efter att upprätthålla. Dessutom kan HFD:s agerande ifrågasättas på ett intressant och viktigt sätt ur ett maktodelningsperspektiv.

Det ska bli intressant att följa utvecklingen på området. Frågan är hur länge oklarhet ska tillåts råda, och hur länge Skatteverkets uppfattning följs.

# Käll- och litteraturförteckning

## Källor

Prop. 2008/09:62 F-skatt åt fler.

Skatteverkets rättsfallskommentar ”HFD, mål nr 278-17, Beskattning av styrelsearvode” 2017-06-29. Dnr. 202 278405-17/111.

Skatteverkets ställningstagande ”Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp” 2008-12-11. Dnr. 131 751308-08/111. Ställningstagandet har kommit att redigeras per 2017-06-29 och 2017-10-02.

SOU 2002:52 Beskattning av småföretagare: Del 1, 3:12-reglerna.

## Litteratur

Barak, Aharon: *The judge in a democracy*, Princeton, N. J., 2006.

Bernitz, Ulf – Carlsson, Mia – Heuman, Lars – Leijonhufvud, Madeleine – Magnusson Sjöberg, Cecilia – Siepel, Peter – Warnling-Nerep, Wiweka – Vogel, Hans-Heinrich: *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*. 14 uppl. Stockholm, 2017.

Beyer, Carl: ’Återigen om möjligheten att utföra styrelseuppdrag genom bolag med skattemässig verkan – tillbaka till 90-talet’, *Skattenytt* 2017 s. 774-784.

Burmeister, Jari: ’Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41’. *Svensk Skattetidning* 2018 nr. 1 s. 28-59.

Emblad, Patrik: ’Rätt skattesubjekt för kapitalvinster – En fråga om legalitetsprincipens gränser’. *Juridisk Publikation* 2015 s. 281-308.

Erasmie, Anders & Beyer, Carl: 'Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag'. *Skattenytt* 2011 s. 523-526.

Gäverth, Leif & Möller, Lars: 'Har Regeringsrätten frångått genomsyn?' *Skattenytt* 2007 s. 652-662.

Hultqvist, Anders: 'Till frågan om rätt skattesubjekt'. *Svensk Skattetidning*, nr. 1, 2015 s. 3-20.

Kleist, David: 'Inkomstallokering mellan ägare och bolag'. *Skattenytts Akademiska Årsskrift* 2016 s. 3-52.

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, Lund, 2013.

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer – Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*. Del 1, 16 uppl. Lund, 2017.

Persson Österman, Roger: *Förhandsbesked i skattefrågor*. Uppsala 2013.

Påhlsson, Robert: 'Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys'. *Skattenytt* 2011 s. 113-125.

Rydin, Urban: 'HFD:s dom om beskattning av styrelseuppdrag, några kommentarer'. *Skattenytt*, nr. 1-2, 2018 s. 46-52.

Rydin, Urban: 'Är Sverige inte längre en rättsstat på skatteområdet? – en analys av tre nyligen avgjorda domar i HFD'. *Skattenytt* 2012 s. 160-172.

Thorell, Per: 'Beskattning av styrelsearvoden'. *Skattenytt* 2010 s. 513-523.

Tjernberg, Mats: *Skatterättslig tolkning*. Uppsala 2018.

# Rättsfallsförteckning

## **Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)**

HFD 2017 ref. 41.

RÅ 2004 not. 194.

RÅ 2004 ref. 27.

RÅ 2000 not. 189.

RÅ 2000 not 187.

RÅ 1993 ref. 104.

RÅ 1993 ref. 55.

RÅ 1992 ref. 104.

RÅ 1989 ref. 61 I-II.

RÅ 1981 ref. 1:17