



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johanna Barfoed

Skatterättslig särbehandling av styrelsearvoden

- I ljuset av principerna om neutralitet och
likformighet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT20

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1. INLEDNING	5
1.1 Problemformulering.....	5
1.2 Syfte och frågeställningar.....	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Forskningsläge	8
1.5 Avgränsning	9
1.6 Disposition	10
2. ALLMÄNNA UTGÅNGSPUNKTER	12
2.1 Skillnad i skattesatser	12
2.2 Personliga uppdrag kontra företagsuppdrag.....	15
2.3 Bolagisering	16
3. SKATTERÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER	17
3.1 Grundläggande principer	17
3.1.1 Likformighetsprincipen.....	17
3.1.2 Neutralitetsprincipen.....	18
3.2 Inkomstallokering	19
3.3 Inkomstslaget näringsverksamhet.....	22
3.3.1 Lagändring av näringsbegreppet.....	23
4. RÄTTSLÄGET FÖR STYRELSEUPPDRAG	26
4.1 Kommentarer om domen	26

4.1.1 Skiljaktiga meningar.....	29
4.2 Konsekvenser och kritik	31
5. JÄMFÖRELSE AV NÅGRA PERSONLIGA UPPDRAG	36
5.1 Fastighetsmäklare	36
5.2 Likvidator.....	37
5.3 Konkursförvaltare	38
5.4 Styrelseledamot	40
5.5 Advokat	41
5.6 Likheter och skillnader mellan uppdragen.....	42
6. AVGÖRANDE FAKTORER FÖR ALLOKERING	48
6.1 Självständighet	48
6.1.1 Musiker-målet.....	49
6.1.2 Brynäs-målet.....	51
6.1.3 Koncern-målet.....	53
6.1.4 Konsult-målet.....	55
6.2 Formella brister.....	56
6.2.1 Civilrättslig lagstiftning.....	56
6.2.2 Civilrättsligt giltigt kontrakt.....	57
6.3 Personlig karaktär.....	58
7. AVSLUTNING	60
7.1 Sammanfattande reflektioner	60
7.2 Slutsatser.....	64
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	67

Summary

In light of the Supreme Administrative Court's most recent verdict on taxation of directors' fees, this paper covers the current tax treatment of such remuneration by comparing the directive of board members with that of other similar assignments, all of which regulated by civil legislation. As such, current ruling states that directors' fees are not to be taxed as income from services, but rather as salary of an employee. The assignments that are subject to comparison are all performed by an individual personally while there is acceptance to tax remuneration attributable to these assignments, as income from services. The differences in taxation result in a heavier tax burden to which board members are subject. Following a comparison of the specific assignments, it appears that only in the case of board members, legal requirements applying to the performer play a decisive role on the tax treatment of directors' fees.

Additionally, the composition of this paper carries out a case law study illustrating that different aspects of civil law can present multiple alternatives on which taxation can be based. The rules of association law should not solely be a deciding factor when determining if directors' fees can be allocated to a limited company. Furthermore, assignments performed by *a natural person* should not prohibit remuneration as such from being invoiced from a separate legal entity, rather than being awarded to the individual. In fact, this essay illustrates, via the case study, that such a circumstance tends to be of insignificant importance when taxing remuneration from other types of assignments. This deduction amplifies the fact that the existing tax treatment of directors' fees are not only uncanny, but also uncalled-for when using a comparative narrative. The premises under which taxation of directors' fees are based, can also be prominent and identifiable in other cases as well. Such common grounds should result in an equivalent tax treatment, in order to avoid a system in which certain assignments result in lesser and more favorable tax rate outcomes. Fundamentally, the differential treatment of board members promotes and encourages a non-uniform tax system in which directors' fees are disfavored unjustifiably.

Sammanfattning

Uppsatsen behandlar rådande skatterättsliga hantering av styrelsearvoden i ljuset av 2019 års plenum genom att jämföra styrelseuppdraget med andra civilrättsligt reglerade personliga uppdrag. Likt styrelseuppdraget, utförs dessa andra personliga uppdrag också av en fysisk person som är uppdragstagare men där det råder acceptans att beskatta ersättningen som inkomst hos bolaget, till skillnad från styrelsearvoden som tjänstebeskattas. Styrelsearvoden blir därmed föremål för en tyngre beskattning jämfört med andra civilrättsligt reglerade uppdrag.

Den främsta gemensamma nämnaren som styrelseuppdraget delar med de utvalda uppdragen är att samtliga uppdrag är föremål för civilrättslig lagreglering. Efter en jämförelse av uppdragen framgår att det endast är i styrelseuppdragets fall där ett lagstadgat krav på utövaren får avgörande betydelse vid beskattningen. Denna omständighet bortses från i andra situationer. Den helhetsbedömning som uppdragsersättningar generellt är föremål för i 13 kap. 1 § IL övertrumpas av aktiebolagslagens krav på utföraren av styrelseuppdraget. Intresset för likformighet och neutralitet vid beskattningen talar dock för att alla uppdragsersättningar bör bedömas utifrån samma kriterier oavsett vad uppdraget går ut på. Det är i juridiskt hänseende problematiskt att civilrättslig lagreglering tillmäts avgörande betydelse vid beskattningen av styrelsearvoden, samtidigt som civilrättslig lagreglering i andra uppdragssituationer inte får genomslag vid beskattningen av dessa.

Uppsatsen har därtill utrett hur allokeringsbedömningen kan se ut utifrån rättspraxis. Denna redogörelse illustrerar att civilrätten kan ge olika utfall, vilket i förlängningen innebär att det finns flera olika civilrättsliga alternativ att grunda beskattningen på. Den associationsrättsliga regleringen är inte den enda vägen att gå. Redogörelsen belyser också att rättstillämparen tenderar att vara generös i allokeringsfrågan genom att acceptera aktiebolaget som inkomstmottagare för uppdrag som varit beroende av en viss fysisk person. I ljuset av detta framstår en sträng skatterättslig hantering av styrelsearvoden som inkompatibel och resulterar i en icke-enhetlig beskattningsordning.

Förord

Med mitt examensarbete avslutar jag mitt kapitel i Lund. Det är i skrivandes stund med blandade känslor. Jag vill ta tillfället i akt att tacka några personer.

Först och främst vill jag tacka min handledare Mats Tjernberg för din tid, engagemang och kloka råd under uppsatsskrivandet. Jag har värdesatt din hjälp.

Tack till alla inblandade som har gjort min studietid till en tid jag alltid kommer att minnas och stundtals längta tillbaka till. Alla sena kvällar, baler, sittningar, såväl som mindre stilfulla tillställningar. Ett särskilt tack till Andrea Sedvall, Alexandra Teorell och Ellen Nordell. Juristprogrammet hade varit så mycket tråkigare utan er. Ett särskilt tack till Julia Dahlman. Det känns tryggt att inte behöva säga hejdå till er.

Mamma och far, tack för att ni alltid hejar och tror på mig. Ert stöd betyder mer än vad ni anar.

Maj 2020 Lund,
Johanna Barfoed

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AD	Arbetsdomstolen
FML	Fastighetsmäklarlag (2011:666)
FMN	Fastighetsmäklarnämnden
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
KamR	Kammarrätt
KonkL	Konkurslag (1987:672)
LAS	Lag om anställningsskydd (1982:80)
NSM	Nordic Star Management
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKV	Skatteverket
SRN	Skatterättsnämnden
TSM	Tillsynsmyndigheten

1. Inledning

1.1 Problemformulering

Frågan om till vilket skattesubjekt en inkomst ska allokeras är i de flesta fall tämligen okomplicerad. En fysisk person som förvärvar en inkomst är även skattesubjekt varför inkomsten ska allokeras till den fysiska personen. I samband med skattesänkningar, sänkt kapitalkrav och lagändringar har emellertid incitamenten för att starta och bedriva verksamhet genom eget bolag ökat. Bolagsbildningen har de senaste åren blomstrat vilket har gynnat svenskt näringsliv samtidigt som synen på entreprenörskap tilltalar allt fler. Uppdrag av utpräglat personlig karaktär har dock medfört svåra bedömningsfrågor vad gäller möjligheten att bolagisera sådana uppdrag med skattemässig verkan. Det handlar om situationer när en fysisk person personligen har utfört ett uppdrag, men där uppdragsavtalet har ingåtts eller påståtts ha ingåtts mellan ett aktiebolag och uppdragsgivaren. Ofta har den fysiska personen ett betydande aktieägarinnehav i aktiebolaget samtidigt som aktiebolaget uppträder som uppdragstagare.¹

Huruvida en inkomst ska tas upp av en fysisk person eller i ett aktiebolag avgörs i rättspraxis i avsaknad av explicit lagreglering på området. Delade meningar råder kring rimligheten i att med skatterättslig verkan överföra inkomster från personliga arbetsinsatser till ett aktiebolag som ägs av samma fysiska person som utfört arbetet. Av SKV hemsida framgår att IL inte ger någon anvisning om vilken slags verksamhet ett bolag kan bedriva, men att all verksamhet som ett bolag bedriver beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.² Essensen i denna rättsliga problematik grundar sig i att en del rättsvetare menar att vissa personliga uppdrag är så pass personligt präglade att arbetet inte kan bolagiseras eftersom uppdraget är starkt förknippat med en särskild persons egenskaper. Detta kan resultera i att självständigheten i uppdragsavtalet brister, en omständighet som är avgörande för att en verksamhet ska kunna bedömas som näringsverksamhet.

¹ Melz (2017) s. 692.

² Skatteverket (2005).

I december 2019 ställdes frågan om beskattning av det civilrättsligt reglerade uppdraget som styrelseledamot på sin spets i samband med ett plenimål från HFD.³ Rätten fastslog att arvoderade styrelseuppdrag ska personbeskattas med anledning av *aktiebolagslagens krav* på ledamoten och uppdragets *personliga karaktär*. Styrelseuppdrag kan därför inte bolagiseras med skattemässig verkan. Kärnan i den livliga debatten i doktrin har tagit sikte på att den skatterättsliga hanteringen av styrelseuppdrag särbehandlas på svaga grunder.

Till följd av den kritik som har framförts mot tjänstebeskattning av styrelsearvoden finns anledning att studera den skatterättsliga hanteringen av styrelseuppdrag närmre. Det finns flera andra civilrättsligt reglerade uppdrag som likt styrelseuppdraget är bundna av krav på utföraren av uppdraget samtidigt som ett personligt element är framträdande. Ett sätt att angripa särbehandlingen av styrelseuppdrag är därför att i ljuset av principerna om neutralitet och likformighet jämföra olika civilrättsligt reglerade uppdrag för att se vilka likheter som kan identifieras och i förlängningen huruvida skattesystemet i denna bemärkelse är enhetligt.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med förevarande uppsats är att kritiskt utvärdera hur styrelsearvoden behandlas skatterättsligt.

Följande frågeställningar ska besvaras:

- Hur inverkar civilrättsliga krav på uppdragstagaren att med skattemässig verkan sätta sig på bolag?
- På vilket sätt inverkar och värderas faktorer enligt rättspraxis på allokeringsbedömningen?
- Hur förhåller sig den skatterättsliga hanteringen av de utvalda uppdragen till principerna om likformighet och neutralitet?

³ HFD 2019 not. 31

1.3 Metod och material

En rättsdogmatisk metod har använts för att fastslå rättsläget för de utvalda uppdragen. Med rättsdogmatisk metod tas avstamp i Kleinemans tolkning av metoden. Allmänt accepterade rättskällor såsom lagstiftning, förarbeten, doktrin och praxis har studerats för att beskriva gällande rätt.⁴ Som komplement till en rättsdogmatisk metod har jag använt ett perspektiv som förhåller sig kritiskt och granskande till gällande rätt. Ett sådant perspektiv har varit nödvändigt för att studera huruvida principerna om neutralitet, legitimitet och likformighet blir tillgodosedda vid beskattningen av civilrättsligt reglerade uppdrag med inslag av personliga element.

Urvalet av de uppdrag som är föremål för utredning har gjorts utifrån att samtliga uppdrag har karaktären av civilrättslig uppkomst genom att vara reglerade i civilrätten. Samtliga utvalda uppdrag är underkastade olika typer av formella krav. Det viktiga har varit att jämföra styrelseuppdraget med andra civilrättsligt lagreglerade uppdrag snarare än att göra en heltäckande jämförelse. Det finns säkerligen flera andra uppdrag som också kan jämföras med styrelseuppdraget. En heltäckande redogörelse av alla potentiella uppdrag som rent teoretiskt kan ställas i jämförelse med styrelseuppdraget har emellertid inte varit nödvändig eftersom ambitionen har varit att illustrera att en påfallande likhet med andra civilrättsligt reglerade uppdrag endast existerar och vad detta innebär.

Beträffande urvalet av rättsfall har det inte varit nödvändigt att göra en heltäckande praxisgenomgång för besvarandet av mina frågeställningar. Istället har nedslag gjorts i rättspraxis för att studera och jämföra hur allokeringsbedömningen har gjorts. Några av rättsfallen som lyfts fram är även daterade och tillkom under en tid då samhället och arbetsmarknaden såg annorlunda ut. Dessa rättsfall är ändock av relevans än idag eftersom dagens domstolar hänvisar till denna praxis i samtida avgöranden.

I syfte att belysa ämnet och för att sätta utredningen i en samhälllig kontext har nyhetsartiklar och information från olika organisationer och myndigheter använts, som komplement till de mer allmänt erkända rättskällorna.

⁴ Kleineman (2018) s. 21.

Eftersom att det har skett en del forskning vad gäller möjligheten att sätta sig på bolag har jag tagit del av dessa källor genom att systematiskt redogöra för olika, för min utredning, relevanta hållpunkter som förts fram i doktrin, för att sedan jämföra dem i syfte att dra egna slutsatser. Jag har tagit del av det upplägg i doktrin som Mats Tjernberg och David Kleist har använt sig av i debatten om bolagisering av uppdrag. Upplägget tar sikte på att presentera en rad faktorer som utifrån rättspraxis har varit av relevans vid rättstillämpningen, för att sedan inordna relevanta rättsfall under respektive faktor. Det finns ingen anledning att bortse från ett redan existerande upplägg. Istället har jag dragit nytta av det för att tillägga egna utvalda rättsfall som tillkommit och sedan dra egna slutsatser. Redogörelsen har på så vis gjorts med modifikationer och i ljuset av utredningens syfte, frågeställningar och kontext.

Med anledning av att uppsatsens ämne är av skatterättslig karaktär intar SKV en central roll för utredningen. Det kan diskuteras vilken betydelse som kan tillmätas ställningstaganden från SKV. SKV:s rättsliga vägledning är visserligen inte någon renodlad rättskälla enligt den klassiska rättskälleläran, men har i det praktiska livet stor betydelse för hanteringen av skatterättsliga problem. Verksamma skattejurister vänder sig ofta till SKV och tar del av deras ståndpunkter i diverse skatterättsliga frågor, för att sedan utgå från detta i sin dagliga verksamhet.

1.4 Forskningsläge

Det har i doktrin skrivits en del om beskattning av personliga uppdrag i allmänhet och om styrelsearvoden i synnerhet. Vinkeln i dessa artiklar har däremot främst varit ett försök till att fastslå gällande rätt, där vissa artiklar har framförts i ett mer kritiskt perspektiv. Särskilt den skatterättsliga hanteringen av styrelsearvoden har kritiserats i doktrin. Kritiken har emellertid tagit sikte på att särbehandlingen av styrelseuppdrag är orättvis, främst från aktörer inom näringslivet. Belägg har framförts om att styrelseuppdraget kan jämföras med andra uppdrag som är föremål för en förmånligare beskattning och att jämförelsen förstärker den orättvisa särbehandlingen av styrelseuppdrag. En utförlig jämförelse av sådana uppdrag saknas däremot. Ambitionen är att förevarande uppsats kan fylla denna lucka genom jämförelsen av

styrelseuppdraget med andra civilrättsligt reglerade uppdrag, i ett skatterättsligt hänseende.

Vidare har det i doktrin identifierats en rad avgörande faktorer för allokeringsfrågan utifrån rättspraxis. Jag har fortsatt på detta spår genom att framföra nya argument från andra rättsfall samt redogjort för dessa i relation till styrelseuppdraget. Förevarande utredning belyser således allokeringsfrågan för styrelseuppdrag i ljuset av hur allokeringsbedömningen har gjorts för andra uppdrag. Det är min förhoppning att en sådan framställning på ett konkret och systematiskt sätt kan illustrera den särbehandling som görs beträffande styrelsearvoden.

1.5 Avgränsning

Uppsatsen behandlar uteslutande svensk skatterättslig behandling av utvalda personliga uppdrag. Såväl EU-rättsliga aspekter som andra internationella regleringar faller utanför uppsatsens syfte. Däremot framförs vissa argument som innehåller internationella komponenter i syfte att belysa ämnet i en bredare kontext. Ett av rättsfallen har även internationella inslag. Detta innebär emellertid inte att någon annan reglering än den svenska redogörs för.

Uppsatsens primära fokus är bolagisering genom aktiebolag. Huruvida ekonomiska föreningar eller stiftelser kan bli föremål för bolagisering faller utanför utredningen.

Förhållandet mellan civilrätt och skatterätt är en komplex konstellation och utgör ett uppsatsämne i sig. Förhållandet har emellertid varit av relevans vid utredningen, varför en redogörelse av detta återfinns i uppsatsen. Hur civilrätten förhåller sig till skatterätten har redogjorts för i den omfattning som varit nödvändigt för att särskilt förklara hur domstolsavgöranden från AD kan få en inverkan i beskattningshänseende, liksom annan civilrättslig lagstiftnings inverkan för beskattningen.

Påpekas ska att valet mellan aktieägare och aktiebolag som skattesubjekt för arbetsinkomster inte bara har betydelse för inkomstskatt utan även för

mervärdesskatt, sociala avgifter och sociala försäkringsförmåner.⁵ Dessa aspekter redogörs emellertid inte för i uppsatsen eftersom det inte är nödvändigt för besvarandet av mina frågeställningar.

Uppsatsen redogör inte för fåmansföretagsreglerna eftersom detta är ett uppsatsämne i sig. Konceptet med fåmansbolag berörs endast kortfattat i den mån det är nödvändigt för att skapa sig en grundförståelse för olika skatterättsliga upplägg och förståelse för att förmåner kan uppnås.

1.6 Disposition

Uppsatsen redogör inledningsvis för allmänna utgångspunkter som är tänkt att sätta uppsatsämnet i sin kontext och ge ramarna för en grundförståelse av ämnet. I detta kapitel redogörs för skillnader i skattesatser samtidigt som begrepp definieras. Efterföljande kapitel tar sikte på skatterättsliga principer som genomsyrar skatterätten och utredningens problemställning. Därefter redogörs inkomstallokering för samt innebörden av inkomstslaget näringsverksamhet.

I uppsatsens fjärde kapitel presenteras rättsläget för styrelseuppdrag där särskilt de skiljaktiga meningarna från 2019 års mål lyfts fram. Jag tillför löpande egna reflektioner och synpunkter på domen. Anledningen till att redogörelsen för styrelseuppdrag är omfattande är att bereda läsaren en djupare förståelse för den skatterättsliga hanteringen av uppdraget, för att i sin tur kunna resonera och analysera om hanteringen är rimlig vid jämförelsen av de andra uppdragen. Ledamöternas skiljaktiga meningar är av synnerlig vikt för att upprätthålla uppsatsens kritiska perspektiv till gällande rätt.

I kapitel fem återfinns en jämförelse av utvalda personliga uppdrag där den gemensamma nämnaren är att samtliga uppdrag mer eller mindre är civilrättsligt reglerade. Dessa redogörs för och jämförs med varandra för att sedan utmytna i en diskussion kring uppdragens likheter och hur detta ställer sig till den skatterättsliga hanteringen av styrelseuppdrag.

⁵ Tjernberg (1999) s. 77.

Uppsatsens sjätte kapitel presenterar faktorer som är avgörande för allokeringsbedömningen. Särskilt faktorn självständighet åtföljs av en rad olika rättsfall där jag framför och kommenterar hur domstolen har resonerat i olika uppdragssituationer.

I uppsatsens avslutande kapitel förs en sammanfattande diskussion och argumentation utifrån uppsatsen i sin helhet. Här besvaras frågeställningarna tillsammans med utredningens främsta slutsatser. Det avslutande kapitlet sammanfattar och kompletterar således den löpande analys som framförts under arbetets gång.

2. Allmänna utgångspunkter

2.1 Skillnad i skattesatser

En genom åren återkommande skatterättslig fråga har varit att enskilda personer “sätter sig på bolag” och till bolaget hänför inkomster som egentligen har genererats av personliga arbetsinsatser.⁶ Detta har främst möjliggjorts i s.k. *fåmansbolag*, det vill säga bolag där fyra eller färre delägare äger aktier som motsvarar mer än hälften av rösterna i företaget. Bolagisering som fenomen är dock inte nödvändigtvis begränsat till just ägande som resulterar i ett fåmansföretag. Med anledning av att fåmansbolag ägs av så pass få ägare möjliggör detta i viss utsträckning att ägarna kan välja att tillgodogöra sig vinster från bolaget i form av utdelning istället för lön. Löneinkomster beskattas progressivt i inkomstslaget tjänst. Med en *progressiv* skatt menas att den andel som ska betalas i skatt ökar med inkomstens storlek. Skatten utgår därför med en högre procentsats på inkomstdelar över en viss storlek. Utdelning beskattas i inkomstslaget kapital där beskattningen är proportionell. Med *proportionell* menas att den andel av inkomsten som ska betalas i skatt är konstant oberoende av inkomstens storlek, vilket resulterar i att skatten utgår med en enhetlig procentsats.⁷ Vid utdelning kan ägaren beskattas med endast 20 % om vissa villkor är uppfyllda. Dessförinnan blir intäkterna i bolaget visserligen föremål för bolagsskatt, men eftersom bolagsskatten idag är så låg som 21.4 %⁸ kan man uppnå ett helt annat skattemässigt utfall för det fall inkomster tillfaller bolaget istället för ägaren personligen. Konsekvenserna av att en inkomst hamnar i bolaget istället för hos en fysisk person är således att skatten blir potentiellt mindre än vid personbeskattning, genom att inkomsterna allokeras från arbetet till bolaget.

Historiskt sett har bolagsskatten varit betydligt högre. Innan skattereformen 1991 låg bolagsskatten på ungefär 50 % och efter reformen sänktes den till 30%. Dessutom beskattades alla fysiska personers inkomster tillsammans med

⁶ SOU 1975:54 s. 63 och Tjernberg (1999) s. 75.

⁷ Lodin m.fl (2019) s. 107.

⁸ Sänkningen av bolagsskatten sker stegvis. Se PwC (2018).

en progressiv skattesats.⁹ Med tanke på att utdelning omfattades av marginals katt före skattereformen och att bolagsskatten låg på drygt 50% var det inte förmånligt att genom bolag omvandla arbetsinkomster till utdelning. Eftersom bolagsskatten idag är så mycket lägre lönar det sig att idag låta vinsterna ligga kvar i bolaget istället för att ta ut lön. Skattereformen resulterade således i en vändning där det idag är förmånligare med utdelning än lön, något som sedan 3:12 reglerna försökte reglera.¹⁰ Förr i tiden fanns därför inte lika starka incitament för att bolagisera olika slags verksamheter som det gör idag.

Idag är bolagsskatten som ovan nämnt på 21.4%. För det fall en inkomst tjänstebeskattas kan den högsta marginals katten bli ungefär 67% med en kommunal skattesats på 32%, med hänsyn taget till sociala avgifter. Den statliga värnskatten på 5% är dock avskaffad från 2020.¹¹ Med det sagt är det tydligt att klassificering av en intäkt får betydande ekonomiska konsekvenser för såväl skattebetalaren som samhället. Utifrån det ovan sagda vill jag illustrera vilken skillnad i skattemässigt utfall klassificering och allokering kan leda till. Incitamenten för bolagisering har i ljuset av detta ökat betydligt i samband med att bolagsskatten har sänkts. Detta kan i sin tur tänkas ha en inverkan på vilken skattepolitik SKV idag väljer att föra. De skattemässiga fördelar bolagisering potentiellt kan medföra är troligtvis en av de främsta anledningarna till varför styrelseledamöter vill fakturera styrelsearvoden via helägda aktiebolag. Jag menar dock inte att just styrelseledamöterna borde klandras för detta. Samma skattemässiga fördelar vill ju alla andra yrkesutövare uppnå vid bildandet av juridiska konstruktioner, i synnerhet aktiebolag.

Fördelarna med att bolagisera arbete genom eget aktiebolag är flera. Dels möjliggörs planering för ägaren av bland annat löneuttag och pensionsinbetalningar, dels kan ägaren utöva arbetet under mer självständiga och kontrollerade former än om arbetet hade utförts som anställd.¹² Förevarande uppsats är emellertid skatterättslig varför fokus ligger på de beskattningsfördelar som bolagisering av eget arbete kan medföra jämfört med en anställning.

⁹ Lodin m.fl (2017) s. 393.

¹⁰ Tjernberg (1999) s. 17.

¹¹ Lodin m.fl (2019) s. 108.

¹² Kleist (2016) s. 5.

Acceptansen för att agera via aktiebolag har förändrats över tid. Tidigare riktades viss skepticism mot den ökning av aktiebolag som skedde under 1960-talet med motiveringen att bolagsbildningen tycktes grunda sig i skattemässiga överväganden snarare än affärsmässiga. Därtill framfördes viss kritik mot att bolagisera verksamhet som grundade sig på bolagsägarens särskilda kompetenser såsom läkare, författare eller skådespelare. Redan här kan en kritisk inställning urskiljas mot bolagisering av fria yrken, det vill säga arbete av utpräglad personlig karaktär och där inkomsterna i avsaknad av aktiebolagsbildningen hade varit att hänföra till tjänst. Det framfördes om sådant arbete som är så nära förbundet med utövarens person verkligen kunde inordnas i ett aktiebolag. Det var till och med tal om att underkänna bolagisering av sådan verksamhet i skatterättsligt hänseende.¹³ Sammanfattningsvis kan en negativ attityd utläsas utifrån de framförda argumenten ovan, men denna inställning visar sig idag vara förlegad. Skattemyndigheten ifrågasätter inte att konstnärliga yrken såsom författare eller artisteri-verksamhet bolagiseras trots att sådant arbete uteslutande utförs av en särskild person, varför det personliga elementet i dessa fall borde betraktas som karakteristiskt. I vart fall drivs inga processer om detta varför en underliggande tolerans och acceptans tycks ha vuxit fram för bolagisering av sådana uppdrag. Exempel på detta illustreras av nyhetsartiklar och nyhetsbrev om både Zara Larsson och Jan Guillou.¹⁴

Utan att närmre redogöra för fåmansföretagsreglerna¹⁵ kan konstateras att skattemässiga fördelar kan uppnås och har åstadkommit för fåmansbolag. Detta har resulterat i kritiska röster till skattesystemet och utredningar har tillsatts för att komma underfund med regelkonstruktionen. Det är dock en sak att 3:12 reglerna ur ett perspektiv kan betraktas som bristfälliga genom att de luckrar upp för vissa "oönskade" skatteupplägg. Detta kan emellertid inte motivera att styrelseuppdrag behandlas strängare än andra personliga uppdrag.

¹³ SOU 1975:54 s. 44 och s. 63.

¹⁴ Berqvist och Bengtsson (2015) och Danielsson (2019), samt Eriksson (2020).

¹⁵ Även benämnt 3:12 reglerna.

2.2 Personliga uppdrag kontra företagsuppdrag

Utförandet av *personliga uppdrag* görs av en utpekad person. Ett personligt uppdrag kan i vissa situationer till viss del överlåtas till en medhjälpare. Exempel på personliga uppdrag är advokater, revisorer och konsulter. Gemensamt för samtliga uppdrag är att förtroendet till uppdragstagaren är framträdande och att en särskild person står i förgrunden. Uppdraget som fastighetsmäklare är också av personlig karaktär eftersom reglerna hänför sig till fysiska personer som är mäklare.¹⁶

Motsatsen till personliga uppdrag är istället *företagsuppdrag*. Utmärkande för dessa slags uppdrag är att det är företaget snarare än en särskild person som står i förgrunden. Företagsuppdrag präglas inte av samma mått av förtroende. Prestationen är ofta standardiserad och inte sällan används standardavtal.

Gränsen mellan personliga uppdrag och företagsuppdrag kan vara flytande. Vissa uppdrag kan vara svåra att kategorisera eftersom ett uppdrag kan ligga på gränsen mellan de två kategorierna. Hellner ger exempel på att fastighetsförvaltning dels kan skötas av en enskild person men också av ett företag som utför sådan verksamhet yrkesmässigt. Konsultuppdraget kan ges till en enskild konsult men även till ett konsultföretag.¹⁷

Beträffande personliga uppdrag handlar det om att uppdragsgivaren vill anlita en särskild person på grund av dennes kompetenser, vilket ger uppdraget en personlig prägel i den bemärkelsen att uppdragsgivaren inte hade accepterat att bolaget låter någon annan utföra uppdraget.¹⁸

¹⁶ Hellner (1996) s. 202.

¹⁷ Hellner (1996) s. 225.

¹⁸ Kleist (2016) s. 26.

2.3 Bolagisering

Som nämnts inledningsvis råder det i doktrin delade meningar om vilka verksamheter som kan erkännas bolagisering. Verksamhetens karaktär avgör om arbetet kan *“sättas på bolag”*, det vill säga hur allokeringsfrågan av inkomst mellan ett bolag och dess ägare ska göras.¹⁹ Det handlar om självständiga yrkesutövare där man har låtit ett av dem helägt aktiebolag fungera som kontraktspart i ett avtal om tjänsteprestationer som utförts av den i bolaget anställde ägaren. Ett av skälen till en sådan konstruktion är att man genom avtal styr inkomster från ett skattesubjekt till ett annat, vilket kan resultera i skattemässiga fördelar. Gemensamt för sådana upplägg är att domstolarna måste avgöra om inkomsten till sin natur är att betrakta som inkomst av tjänst för personen eller inkomst av näringsverksamhet för aktiebolaget.²⁰ I praxis har bolagisering med skattemässig verkan underkänts om det framgått att verksamheten i ett bolag i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. I sådana fall har det ansetts vara aktuellt att beskatta ägaren för de utförda tjänsterna istället.²¹

Med andra ord tycks en förutsättning för att erkänna bolagisering skattemässig verkan vara att först klassificera uppdraget ifråga antingen som personligt uppdrag eller som företagsuppdrag. Företagsuppdrag vållar sällan några bekymmer eftersom de personliga elementen inte är särskilt framträdande, varför sådan verksamhet oftast bedöms som näringsverksamhet. Bolagisering av personliga uppdrag medför emellertid svårigheter vid bedömningen om näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL. Både i doktrin och praxis framhävs att vissa prestationer är så pass knutna till en särskild person att bolagisering inte kan komma i fråga, varför intäkter hänförliga till sådana prestationer inte kan tillfalla ett bolag. I kapitel 5 jämförs ett antal personliga uppdrag som uppstår påfallande likheter, men där endast styrelseuppdraget är avvikande på så vis att bolagisering av styrelseuppdrag med skattemässig verkan underkänts.

¹⁹ Kleist (2016) s. 6.

²⁰ Hansen (1997) s. 664.

²¹ Jfr domskälen i HFD 2017 ref 8.

3. Skatterättsliga utgångspunkter

3.1 Grundläggande principer

En del av den kritik som föregick skattereformen 1991 riktade sig mot det dåvarande svenska skatterättsliga regelverket som påstods behandla flera slags inkomster olikformigt.²² Vikten av att regelverket bör vara enhetligt och likformigt framgår även av förarbetena till reformen.²³ Principerna som redogörs för i följande avsnitt är två slags överordnade normer som gäller oavsett hur reglerna i lagarna ser ut.²⁴ Det tycks i doktrin råda överensstämmelse om att principerna har karaktären av *mål* och att man strävar mot likformighet och neutralitet vid rättstillämpning och lagstiftningsarbete.²⁵

3.1.1 Likformighetsprincipen

Med likformighetsprincip menas en allmän rättvis princip som innebär att lika eller i vart fall jämförbara fall ska bedömas på samma grunder. Principen får genomslag i skatterätten genom att personer med samma slags inkomst ska betala samma slags skatt. Både lagstiftaren och rättstillämparen ska beakta likformighetsprincipen, eftersom ambitionen är att undvika en diskriminerande behandling av vissa skattskyldiga.²⁶ Det brukar talas om att normen vilar på en etisk föreställning om rättvisa och rättssäkerhet, varför normen har relevans oavsett om den kommer till explicit uttryck i lagstiftningen eller inte.²⁷

²² SOU 1923:69 s. 69.

²³ Prop. 1989/90:50 s. 62.

²⁴ Pålsson (2007) s. 13 och s. 225.

²⁵ Jfr Pålsson (2004) s. 668 och Tikka (2004) s. 665.

²⁶ Lodin m.fl (2019) s. 42.

²⁷ Pålsson (2007) s. 225.

Svårigheten med principen är att bedöma vilka fall som är lika eller åtminstone jämförbara. Vid en första anblick kan man tänka att likformighetsprincipen inte är ett uppenbart problem vid en jämförelse av styrelseuppdrag och andra personliga uppdrag. Vad har en styrelseledamot gemensamt med en konkursförvaltare? Sådär på rak arm kan konstateras att båda uppdragen uteslutande beror på en särskild individs kompetens samt att båda uppdragen är föremål för en civilrättslig reglering. Vid närmare eftertanke finns det därför anledning att studera dessa uppdrag mer noggrant för att säkerställa att principen inte åsidosätts. Förtydligas bör att bedömningen om vilka fall som är tillräckligt jämförbara i grunden är en subjektiv bedömning som därför baseras på bedömarens egna värderingar.²⁸

3.1.2 Neutralitetsprincipen

Utöver likformighetsprincipen är neutralitetsprincipen en framträdande grundprincip i det nationella skattesystemet. Neutralitetsprincipen innebär att skattereglerna i största möjliga utsträckning ska vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Kärnan i neutralitetsprincipen är att skattemässiga överväganden inte ska styra den skattskyldiges beteende, varför ekonomiskt likvärdiga handlingsalternativ före skatt också bör vara likvärdiga efter skatt.²⁹ Principen är dock inte lagfäst varför den istället får betraktas som ett rättesnöre för lagstiftaren.

Det som enligt mig gör att normen aktualiseras inom förevarande kontext är att de utvalda uppdragen vid en jämförelse uppstår flera likheter, vilket också gör dem jämförbara. Utgångspunkten till varför styrelsearvoden ska tjänstebeskattas är på grund av att juridiska personer inte kan utföra ett sådant uppdrag. Detta har manifesterats explicit genom en lagreglering i aktiebolagslagen. Uppdrag som exempelvis konkursförvaltare och likvidator kan emellertid inte heller innehas av en juridisk person. Detta framgår också av civilrättslig lagreglering i form av lagfästa krav på utföraren av uppdragen. Mer om detta i kapitel 5.

Det som ligger till grund för den skatterättsligt strikta hanteringen av styrelsearvoden är på så vis omständigheter som också föreligger vid andra

²⁸ Pålsson (2007) s. 226.

²⁹ Lodin m.fl (2019) s. 42-43.

personliga uppdrag. Mot bakgrund därav aktualiseras neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen och det finns mycket som tyder på att den skatterättsliga hanteringen av förevarande personliga uppdrag inte är neutral då uppdragen i stora drag kan jämföras, men ändå behandlas olika.

3.2 Inkomstallokering

Inkomstbeskattning förutsätter att rätt skattesubjekt fastställs. Såväl fysiska personer som aktiebolag utgör skattesubjekt enligt IL.³⁰ Inkomsten ska hänföras till den person eller organisation som kan ansvara för betalning av skatten, inkomsten ska *allokeras*. IL innehåller inte några särskilda allokeringregler utöver dem som utpekar skattesubjekten. De flesta situationer som föranleder inkomstbeskattning vållar emellertid inga större bekymmer. Om en fysisk person förvärvar en inkomst är det oftast tydligt att denna person även är rätt skattesubjekt.³¹

Styrelseuppdrag är ett uppdrag som enligt praxis har visat sig försvåra allokeringfrågan. Premisserna under vilka uppdraget kan utföras kan se olika ut. Oftast är en styrelseledamot ägare till ett bolag som har utfört arbete åt en uppdragsgivare varför frågan väcks om bolaget som personen är ägare i ska ses som uppdragstagaren, eller om personen i egenskap av fysisk person ska ses som uppdragstagare. Det ena synsättet är att den fysiska personen (ägaren) anses ha utfört arbetet i egenskap av anställd i bolaget. Om bolaget betraktas som uppdragstagare tillfaller inkomsten bolaget. Det andra synsättet är att arbetet ska anses ha utförts av ägaren i egenskap av anställd hos uppdragsgivaren. Ersättningen blir i så fall föremål för progressiv beskattning samtidigt som uppdragsgivaren ska erlägga arbetsgivaravgifter. Skillnaden blir att om bolaget som sådant betraktas som uppdragstagare ska bolaget beskattas för ersättningen. Om arbetet anses ha utförts av ägaren i egenskap av anställd hos uppdragsgivaren ska fysikern beskatta ersättningen för uppdraget som lön.³² Svårigheter med allokeringfrågan uppstår när styrelseledamöter

³⁰ Fysiska personer: 3 kap. 1 § första stycket IL, 3 kap. 3–5 §§ IL

Juridiska personer: i 4 kap. 1 § första stycket IL, 5 kap. 1–2 a §§ IL, 6 kap. 3 § IL, 6 kap. 5–7 §§ IL.

³¹ Kleist (2016) s. 4.

³² Kleist (2016) s. 4.

fakturerar styrelsearvodet via sitt helägda aktiebolag. En ordning där aktiebolaget uppträder som inkomstmottagare för sådan ersättning accepteras som utgångspunkt inte skatterättsligt.

Huruvida en inkomst ska tillfalla aktiebolaget eller aktieägaren har kommenterats av SRN i ett förhandsbesked enligt följande:

En förutsättning för att inkomsten av verksamheten ska beskattas hos bolaget och således inte direkt hos aktieägaren har dock varit att det av omständigheterna klart framgått att det är bolaget - och inte aktieägaren personligen - som har bedrivit verksamheten.³³

Sett till hur verkligheten ser ut ställer jag mig något frågande till denna formulering. Omfattningen av personliga tjänster har ökat och efterfrågan riktar sig ofta till en utvald persons särskilda kompetens.³⁴ Juridisk rådgivning från advokater illustrerar detta. En advokatverksamhet är visserligen inordnad i en större apparat i form av administration, sekreterare och dylikt varför tjänster som erbjuder juridisk rådgivning kan sägas vara mer av en paketerad tjänst. Samtidigt får det antas att klienter tenderar att fästa sig vid en särskild advokat och gärna vänder sig till en specifik person för samtliga juridiska ärenden. Fastän samtliga advokater i firman hade kunnat hjälpa klienten är förtroendet för advokaten framträdande i klient-advokat förhållanden. I juristbranschen får det därför antas höra till vanligheten att aktieägare personligen utför uppdrag, där endast en del av dessa uppdrag är ett resultat av flera medarbetares arbete. Trots detta hindras endast *styrelseuppdraget* från att tas upp i ett aktiebolag. Synsättet ovan får därför med hänsyn taget till samhällsutvecklingen och dagens arbetsmarknad anses vara förlegad. Tröskeln för att bilda aktiebolag har dessutom sänkts genom sänkt kapitalkrav samt att näringsbegreppet i inkomstskattelagen har utvidgats. Incitamenten för entreprenörskap och utförandet av uppdrag via eget bolag som alternativ till anställning har ökat, vilket gör att allokeringsfrågan blir mer och mer aktuell.³⁵

³³ SRN:s förhandsbesked (2003).

Förhandsbeskedet undanröjdes visserligen av HFD. Anledningen därtill var dock att omständigheterna inte var tillräckligt klarlagda varför förhandsbeskedet ändå är av relevans eftersom förhandsbeskedet illustrerar den vid tiden rådande synen på bolagisering av personlig verksamhet.

³⁴ Prop. 2008/09:62, s. 26.

³⁵ Kleist (2016) s. 5 samt avsnitt 2.3.1.

Olika meningar råder i doktrin beträffande frågan om hur allokering och klassificering av en inkomst förhåller sig till varandra. Detta är inte lagreglerat varför vägledning får hämtas i praxis. HFD har varit förhållandevis kortfattad i denna fråga men utifrån praxis har det visat sig att självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § IL kan komma att få betydelse även vid allokeringsfrågan mellan ägare och bolag, fastän bestämmelsen ifråga primärt avgör klassificering av en inkomst.³⁶

Enligt ett avgörande från 2001 där sakfrågan handlade om huruvida inkomsten kunde allokeras till ett aktiebolag framförde HFD att denna fråga till stor del avgörs på samma grunder som vid klassificeringen av en inkomst, det vill säga om inkomsten i en verksamhet ska hänföras till tjänst eller näringsverksamhet.³⁷ Kleist ställer sig frågande till varför samma bedömning görs och menar att det är möjligt att allokera en inkomst till en juridisk person fastän näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL inte är uppfyllda. Att denna inkomst sedan i praktiken kan riskera att bli obeskattad är en annan sak, menar Kleist. Jag delar inte denna ståndpunkt utan min tolkning av HFD:s uttalande i målet från 2001 är att näringskriterierna borde vara uppfyllda för att en inkomst ska kunna allokeras till en juridisk person. Om inte näringskriterierna är uppfyllda faller inkomsten in under tjänst i enlighet med 10 kap. 1 § IL och en juridisk person kan inte beskattas för inkomst av tjänst enligt 1 kap. 3 § 2 st IL. Denna ståndpunkt går i linje med Jan Sagen som i en artikel i Skattenytt framför att konsekvensen av att ett bolags verksamhet inte bedrivs självständigt för att näringsverksamhet ska föreligga är att inkomsten personbeskattas hos ägare, eftersom tjänsteinkomster inte kan beskattas hos ett aktiebolag.³⁸

Eftersom styrelsearvoden tjänstebeskattas på den grunden att endast fysiska personer kan utföra styrelseuppdrag tolkar jag det som att allokeringen följer klassificeringen. Det faktum att den formella regleringen för styrelseuppdrag resulterar i att styrelsearvoden tjänstebeskattas resulterar i att klassificeringen blockerar en annan utgång i allokeringsfrågan.

³⁶ Kleist (2016) s. 17.

³⁷ RÅ 2001 ref. 60.

³⁸ Sagen (1993) s. 740.

3.3 Inkomstslaget näringsverksamhet

Inkomstslaget näringsverksamhet kontrasteras som ovan antytt mot inkomstslaget tjänst. Av 13 kap. 1 § IL framgår att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Bestämmelsen är en klassificeringsregel som avgränsar inkomst av näringsverksamhet mot de andra inkomstlagen tjänst och kapital. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Som utgångspunkt ska dessa inkomster inte ha anknytning till en anställning hos uppdragsgivaren.³⁹ Alla intäkter som tillfaller ett aktiebolag klassificeras i inkomstslaget näringsverksamhet varför klassificeringsreglerna är av mindre betydelser för aktiebolag.⁴⁰ Som framförts inledningsvis uppstår emellertid ofta problem vid bedömningen om en viss inkomst ska allokeras till aktiebolaget eller dess ägare, när det är ägaren som ensamt har utfört ett visst uppdrag.

För att en verksamhet ska klassificeras som en näringsverksamhet måste sammanfattningsvis tre förutsättningar vara uppfyllda. Verksamheten måste bedrivas självständigt, med vinstsyfte och med varaktighet. Beträffande personliga uppdrag har rekvisitet om självständighet vållat mest tolkningssvårigheter varför rekvisitet kräver en utförligare redogörelse, se avsnitt 3.3.1. Det är främst självständighetsrekvisitet som avgränsar en inkomst hänförligt till ett personligt uppdrag, från inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet.

En arbetsprestation som ska utföras kontraktsevenligt kan betraktas antingen som ett anställningsavtal eller som uppdragsavtal. Beroende på kategoriseringen benämns den som ska utföra arbetet som arbetstagare eller som uppdragstagare. Ur ett skatterättsligt perspektiv kan denna civilrättsliga kategorisering få betydelse för vilket inkomstslag en inkomst ska hänföras till. Mer om detta i kapitel 6.

³⁹ Se domskälen i KamR Göteborg 4525-07.

⁴⁰ 1 kap 3 § 2 st IL.

3.3.1 Lagändring av näringsbegreppet

Den 1 januari 2009 fick näringsbegreppet i 13 kap 1 § IL en ny lydelse genom ett tillägg i bestämmelsens andra stycke.⁴¹ Lydelsen ser ut enligt följande:

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs **självständigt** ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

Av propositionen framgår att ändringen av näringsbegreppet syftar till att flera ska kunna få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet och därmed få F-skattsedel. Partsviljan ska ges ökad betydelse.⁴² Beträffande klassificeringen av en näringsverksamhet är utgångspunkten att en näringsidkare ska bedriva verksamheten självständigt gentemot sina uppdragsgivare. Det vill säga att den som har utfört uppdraget är självständig i förhållande till det uppdragsgivande bolaget.⁴³ Denna faktor är av betydelse för om bolagisering av ett uppdrag kan erkännas skatterättslig verkan. Självständigheten kan ta sig i uttryck i att näringsidkaren har ett flertal olika uppdrag, kan sätta annan i sitt ställe, använder egna hjälpmedel och eller egna medhjälpare samt att verksamheten ofta innehåller ett riskmoment. För det fall att det brister i självständigheten betraktas uppdraget som en anställning och inkomsten tjänstebeskattas. Anledningen till detta är att en arbetstagare inte kan anses som självständig gentemot arbetsgivaren. I uppdragstagarens situation saknas anställningsavtal varför graden av självständighet samt regelbundenheten i uppdragsverksamheten är avgörande för gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst.⁴⁴

Vilken inverkan lagändringen av näringsbegreppet har haft för beskattningen av styrelseuppdrag är emellertid oklar.⁴⁵ Delade meningar råder i doktrin. Urban Rydin menar att ändringen av näringsbegreppet tar sikte på kriteriet *självständighet* snarare än frågan om viss verksamhet är för personligt knuten

⁴¹ Prop. 2008/09:62.

⁴² Prop. 2008/09:62, s. 26.

⁴³ HFD 2019 not. 31 punkt 19.

⁴⁴ Lodin m.fl (2019) s. 263.

⁴⁵ Thorell (2010) s. 515.

till utövaren för att kunna bolagiseras.⁴⁶ Detta synsätt menar jag bekräftas av propositionen till lagändringen där tyngdvikt läggs vid just självständighetsrekvisitet. Ett antal kriterier lyfts häri fram som tillsammans påkallar en helhetsbedömning för att avgöra om en verksamhet kan anses bedrivas självständigt och därmed klassificeras som näringsverksamhet. Det framförs att fokus ska ligga på relationen mellan parterna och den gemensamma partsavsikten. Därtill lyfts det fram att det har blivit vanligare med tjänsteföretag där näringsidkarens kompetens utgör grunden för företaget, varför sådana näringsidkare säljer sitt kunnande och personliga kompetens. I denna del kan emellertid belägg framföras för att ändringen också möjliggör bolagisering av personliga uppdrag i motsats till Rydins ståndpunkt. Det skulle i vart fall kunna tolkas som att propositionen menar att uppdrag som grundas på en persons personliga kompetens har blivit vanligare och att detta med ändringen kan innebära att sådan verksamhet faktiskt kan betraktas som självständig.

Kleist går på Rydins linje och framför att lagändringen inte påverkar den personliga karaktären av styrelseuppdrag, varför lagändringen inte var tänkt att medföra några konsekvenser beträffande möjligheterna att med skatterättslig verkan utföra uppdrag av personlig natur, såsom styrelseuppdrag genom eget bolag. Jag håller med om att lagändringen inte primärt tar sikte på den personliga karaktären av olika uppdrag men jag menar att näringsbegreppet indirekt hänger ihop med detta. Den skatterättsliga hanteringen av samtliga uppdrag tar sin utgångspunkt i bedömningen enligt 13 kap. 1 § IL. Att vissa personligt präglade uppdrag som är beroende av utövarens personliga kompetenser ska bedömas på andra grunder eller helt fräntas den sedvanliga bedömningen för näringsverksamhet som annars gör tycks ingen riktigt förklara. I 2019 års fall resonerar inte domstolen kring huruvida en tillräcklig nivå av självständighet föreligger. Argumentationen stannar vid 8 kap. 10 § ABL och framstår därför som grund enligt mig. Mer om detta i kapitel 4.

Något som ledde till viss förvirring var när SKV efter ändringen av näringsbegreppet gjorde bedömningen att ändringen innebar ett ändrat rättsläge och att styrelseuppdrag kunde bolagiseras som ett led i en bedriven konsultverksamhet.⁴⁷ I samband med ett avgörande från 2017 fastslog

⁴⁶ Rydin (2018) s. 46.

⁴⁷ Skatteverket (2008).

domstolen emellertid att lagändringen *inte* skulle tolkas på detta sätt varför SKV efter denna dom frångick sitt ställningstagande.⁴⁸ Med det sagt menar jag att rättsläget inte har varit helt konsekvent från 90-talet fram tills idag. Rättsläget mellan 2009-2018 möjliggjorde till viss del bolagisering av styrelseuppdrag men denna lucka täpptes till rejält efter 2017 års dom.

Utifrån ovan sagda är min uppfattning att klassificeringen av en näringsverksamhet påkallar ett mer verklighetsanknutet synsätt där samtliga faktiska omständigheter ses över. Detta försvåras emellertid i styrelseuppdragens fall där bestämmelsen i aktiebolagslagen närmast blockerar en närmre granskning av de faktiska omständigheterna. Bestämmelsen i 8 kap. 10 § ABL resulterar i att det formella synsättet blir dominerande och hindrar därför domstolen från att se till verksamhetens faktiska utformning. Utifrån neutralitetsprincipen och likformighetsprincipen är detta beklagligt eftersom det leder till att styrelseuppdrag bedöms med andra ögon än vad som gäller för andra personliga uppdrag. Detta oaktat om resultatet efter en helhetsbedömning ändå leder till att exempelvis ett konsultuppdrag ska betraktas som tjänsteinkomst. Poängen är att bestämmelsen i aktiebolagslagen om kravet på fysisk person tycks kollidera med 13 kap. 1 § IL beträffande klassificering av näringsverksamhet för styrelseuppdrag. Det framgår inte tillräckligt tydligt varken av lagtext eller rättspraxis hur dessa två bestämmelser förhåller sig till varandra.

Sammanfattningsvis menar jag att den skatterättsliga hanteringen av styrelsearvoden inte går i linje med den extensiva tolkning som efter lagändringen nu ska göras vid bedömningen om näringsverksamhet. Det tycks inte spela någon roll hur många styrelseuppdrag eller under vilka former styrelseledamoten och uppdragsgivaren utformar uppdragsavtalet eftersom sådan verksamhet inte kan bolagiseras med skattemässig verkan.

⁴⁸ HFD 2017 ref. 41.

4. Rättsläget för styrelseuppdrag

Vid händelse av att justitieråden i HFD kan tänkas vilja avvika från tidigare rättspraxis kan en fråga hänskjutas till avgörande i plenum. Ett plenumförfarande innebär att en fråga avgörs av HFD i sin helhet med domstolens samtliga justitieråd närvarande.⁴⁹ Sådana mål brukar benämnas plenimål.⁵⁰

Frågan om beskattning av styrelsearvoden ställdes nyligen på sin spets i samband med ett plenimål från HFD i december 2019.⁵¹ Sakfrågan berörde allokering av styrelsearvoden, närmare bestämt om arvodet som fakturerats till styrelseledamotens aktiebolag skulle tas upp av bolaget eller av styrelseledamoten personligen vid beskattningen. HFD anförde att en ändring av praxis inte framstod som *angelägen*. HFD drog slutsatsen att styrelsearvodet från uppdragsgivaren skulle personbeskattas hos styrelseledamoten.

4.1 Kommentarer om domen

HFD konstaterar att det finns en klar och sedan länge etablerad praxis beträffande beskattning av styrelsearvoden och att kärnan i denna praxis har inneburit att en presumtion gäller för tjänstebeskattning hos styrelseledamoten. Presumtionen kan endast frångås om uppdraget är tidsbegränsat och gäller en specifik insats i bolaget.⁵² Frågan var om anledning fanns att frångå denna praxis. Ledamöterna berör frågan om det är motiverat och ändamålsenligt att vid beskattning av styrelseuppdrag lägga så stor vikt vid uppdragets personliga karaktär såsom det har gjorts i alla år, och om detta resulterar i en skattemässig särbehandling i relation till andra personliga uppdrag.⁵³ Domskälens är

⁴⁹ Lundberg m.fl (2019) s. 46.

⁵⁰ Bergström m.fl (1997) s. 130.

⁵¹ HFD 2019 not. 31.

⁵² RÅ 1993 ref. 55 "Företagsdoktor-målet".

⁵³ Punkt 23 i domen.

emellertid knapphändiga kring denna fråga och drar en förhållandevis abrupt slutsats genom att konstatera att stor försiktighet bör iakttas när det handlar om att eventuellt ändra ett genom rättspraxis fastlagt rättsläge som har bestått under längre tid.

Det är beklagligt att domskälen inte är mer utförligt formulerade eftersom att skattesystemets legitimitet gynnas av att rättstillämparens bedömningar är begripliga och öppet redovisade.⁵⁴ HFD resonerar kring ändamålet med beskattningen av styrelsearvoden och tycks på ett sätt medge att det finns viss bäring i ståndpunkten att styrelsearvoden särbehandlas skattemässigt. Ändå avstår domstolen från att utreda detta närmre, varför frågan förblir hängandes i luften. Domskälen framstår dessutom som ologiskt uppbyggda när det först medges att en risk för särbehandling kan konstateras, för att sedan avfärda detta genom att konstatera att *stor försiktighet bör iakttas vid en praxisändring*. Dessa två argument hänger enligt mig inte ihop. Föreligger en särbehandling bör detta utredas närmre oaktat om en praxisändring blir aktuell. Givetvis bör inte en praxisändring ske i avsaknad av rimliga grunder men i fallet med styrelsearvoden bör domstolen främst bedöma fallet sakligt och rimligt utifrån de sakomständigheter som är för handen, oaktat om en ändring sker. Denna ståndpunkt går i linje med ett av de skiljaktiga tilläggen till domen.⁵⁵

Om domstolen dessutom hade luckrat upp för en *reell möjlighet* att bolagisera styrelseuppdrag med skattemässig verkan kan detta knappast vara en så pass radikal ändring att det hade brustit i rättsordningens stabilitet och förutsebarhet. Rättsläget har inte varit solklart beträffande möjligheten att frångå presumtionen varför det är tveksamt om man kan tala om en direkt ändring.⁵⁶ Snarare enligt min mening en vändning. Dessutom är jag inte övertygad om att rimliga överväganden har gjorts för hanteringen av styrelsearvoden från början. De främsta argument jag har funnit är att styrelseuppdraget endast kan innehas av en fysiker varför uppdraget blir personligt. Detta är inte särskilt övertygande och i varje fall inte likformigt när andra liknande enskilda uppdrag som också enligt lag bara kan innehas av en fysiker beskattas annorlunda. En jämförelse med andra sådana uppdrag redogörs för i kapitel 5.

⁵⁴ Pahlsson (2007) s. 226.

⁵⁵ Tillägg av justitieråden Knutsson, Baran, Rosén Andersson och Anderson, s. 14 i domen.

⁵⁶ Se avsnitt 3.3.1 samt tillägg av Knutsson m.fl, s. 15 i domen.

Vidare påpekar justitieråden att det kan finnas andra situationer än en *ändrad samhällsutveckling* som kan föranleda en praxisändring. Justitieråden i fråga menar att hanteringen av styrelsearvoden är ogenomtänkt redan från början och att resultatet leder till en olikformig beskattning, något som borde konstituera att en ändring kan betraktas som angelägen.

Frågan är varför domstolen avstår från att närmre utreda motiven bakom särbehandlingen av styrelsearvoden. Med anledning av den omfattande kritik som har presenterats i doktrin borde det ligga i domstolens intresse att en gång för alla förtydliga motiven. Kanske är aktiebolagslagen den enkla utvägen att avgöra frågan på? Att luta sig på en uttrycklig lagbestämmelse kan vara svårt att kritisera i ett snävt perspektiv. Kanske är frågan så pass komplex att domstolen inte vill nysta i problemet utan förlitar sig på den civilrättsliga bestämmelsen. I kapitel 6 ifrågasätter jag detta eftersom det dels kan finnas andra områden inom civilrätten som domstolen hade kunnat avgöra frågan på, dels att det egentligen inte finns något tvång att vid beskattningen uteslutande luta sig på civilrätten. Ser man isolerat till skatterätten finns dessutom inget hinder mot att bedöma styrelsearvoden utifrån samma förutsättningar som gäller för andra uppdragsersättningar.

Vad gäller det personliga elementet tycks ingen riktigt utreda *hur pass stark* personlig prägel detta medför. Det måste rimligtvis finnas olika grader av personlig prägel beroende på vilket arbete som utförs, varför en jämförelse av styrelseuppdraget i relation till andra personliga uppdrag återigen blir aktuell. Dels för tydlighetens skull och dels för att upprätthålla principerna om skattemässig likformighet, neutralitet och legitimitet. Eftersom domstolen motiverar skattemässig särbehandling av styrelsearvoden med hänvisning till den personliga karaktären på uppdraget, hade det varit på sin plats att förklara vad som menas med detta.

Frågan är vilka slags överväganden och resonemang domstolen hade tvingats göra i avsaknad av aktiebolagslagen. Pondera att aktiebolagslagen inte hade uppställt ett indirekt hinder att med skattemässig verkan bolagisera styrelseuppdrag.⁵⁷ I sådant fall hade det idag inte funnits några formaliteter som hade kunnat hindra bolagisering på samma sätt. Domstolen hade troligtvis tvingats se till de faktiska omständigheterna och studera närmre *vem* källan till

⁵⁷ Med indirekt hinder menar jag att rättstillämparens tolkning av lagen gör att bestämmelsen även i skatterättsligt hänseende får stark genomslagskraft.

inkomsten egentligen är. Förmodligen hade vi sett resonemang om vad för slags arbete som egentligen utförs och hur nära kopplat det är till en persons egenskaper och kompetens. Ett resonemang som enligt mig hade framstått som rimligare och resulterat i en mer neutral rättsskipning vid jämförelsen med hur andra uppdrag av personlig prägel hanteras. I situationer med idrottsutövare, konstnärer och artister finns ett helt annat utrymme att göra dessa slags överväganden eftersom det inte finns någon liknande formell reglering att luta sig mot.

Frågan är om styrelseuppdragets personliga karaktär förstärks på den grunden att uppdraget *enligt lag* bara kan utföras av fysiska personer, eller på den grunden att det föreligger en bärande rättsprincip, eller om uppdraget till sin karaktär skiljer sig så markant från annan personlig verksamhet.⁵⁸ Min tolkning av domen är att den associationsrättsliga lagregleringen har varit avgörande, snarare än själva karaktären på uppdraget. Detta är dock inte helt tydligt och baserat på domskälens formulering kan belägg framföras även för tolkningen att det var den personliga karaktären som var avgörande för utgången i målet. Jag vidhåller emellertid min åsikt eftersom domstolen i samband med den personliga karaktären konsekvent hänvisar till aktiebolagslagen och på så vis lägger tyngdvikt vid lagregleringen. Som redogörs för i kapitel 5 finns det andra uppdrag som också är personligt präglade, men där bolagisering med skattemässig verkan inte ifrågasätts. I dessa fall saknas ett resonemang kring personlig karaktär. Jag är därför inte övertygad om att styrelseuppdraget i *avsaknad* av aktiebolagslagen, hade kommit att tjänstebeskattas på grund av uppdragets karaktär. I en sådan situation hade domstolen behövt bedöma styrelsearvoden utifrån samma kriterier som andra uppdragsersättningar bedöms utifrån. Sammanfattningsvis uppvisar domstolen i förevarande plenumål en stark benägenhet att blint vilja följa gammal praxis på bekostnad av en rimlig rättstillämpning.

4.1.1 Skiljaktiga meningar

Skiljaktiga justitieråden Knutsson med flera, lyfter att beskattning av styrelsearvoden inte avgörs utifrån den helhetsbedömning som samtliga andra uppdrag är föremål för enligt 13 kap. 1 § IL.⁵⁹ Detta går i linje med avsnittet

⁵⁸ Rydin (2018) s. 50.

⁵⁹ Domskälen, skiljaktiga meningar, punkt 1-10.

ovan och jag vill utveckla denna ståndpunkt. Aktiebolagslagen närmast blockerar domstolen från att se närmre till de faktiska omständigheterna som ligger till grund för uppdragsavtalet. En omständighet som till exempel inte tycks beaktas är uppdragsgivarens och uppdragstagarens partsvilja. Oavsett om aktiebolaget har uppträtt som uppdragstagare genom att vara kontraktspart är detta en omständighet som inte tycks föranleda en annan skattemässig utgång. I förarbetena till 2009 års ändring av näringsbegreppet framhävs att partsviljan bör ges ökad betydelse. Som redogjorts för i avsnitt 3.3.1 berör näringsbegreppet visserligen primärt klassificering av en inkomst snarare än frågan om allokering. DomskaLEN i 2019 års mål bekräftar emellertid att bedömningen om beskattning ska ske hos bolaget eller hos den person som har utförts uppdraget är en bedömning som liknar den bedömning som görs i 13 kap. 1 § IL.⁶⁰ Att frånga dessa kriterier och utgångspunkter uteslutande på grund av aktiebolagslagen är enligt mig inte övertygande. Istället förstärks bilden av en olikformig skattemässig behandling av personliga uppdrag, eftersom de faktiska omständigheterna i styrelseuppdragets fall bortses från.

Likt justitieråden Knutsson med flera menar jag att det inte finns några materiella skäl för att vid beslut om rätt inkomsttagare avgöra frågan utifrån skilda kriterier beroende på vilket typ av uppdrag det rör sig om.⁶¹ Det är möjligt att ett rimligt utfall för *vissa* arvoderade styrelseuppdrag är att sådan ersättning ska personbeskattas. En sådan prövning bör emellertid göras utifrån samma grunder som för andra civilrättsligt reglerade uppdrag. Omständigheter som bör ingå i bedömningen är således hur många styrelseuppdrag ledamoten har åtagit sig, tidsåtgången för dessa uppdrag, huruvida uppdragsavtalet har ingåtts med ledamotens aktiebolag och omständigheterna i övrigt. Att endast i styrelseuppdragets fall avvika från denna sedvanliga helhetsbedömning resulterar i en olikformig beskattning.

Sammanfattningsvis hänsköts målet till plenum med anledning av att flera av ledamöternas mening avvek från etablerad rättspraxis. När rättens ledamöter är så pass oeniga tyder detta på att det finns en osäkerhet eller tvetydighet i hur frågan kan tolkas eller som i detta fallet, hur frågan *bör* avgöras. Dessutom är beskattning av styrelsearvoden en fråga som länge har varit debatterad och där visst utrymme faktiskt har funnits för att beskatta det i näringsverksamhet. Räckvidden av detta undantag har emellertid varit oklar. Vissa ledamöter

⁶⁰ Se punkt 19 i domskaLEN, s. 5.

⁶¹ Punkt 7, skiljaktiga meningar, s. 12.

kanske är mer näringslivsvänliga och på så viss har en värdering i frågan, liksom många av aktörerna som engagerar sig i denna debatt. Det är tydligt att en del av de skiljaktiga ledamöterna förespråkar en praxisändring och jag håller med om att det är beklagligt att domstolen inte tillvaratog möjligheten att göra en förutsättningslös prövning av förevarande situation.⁶²

4.2 Konsekvenser och kritik

Konstateras kan att rättsläget beträffande rätten att sätta sig på bolag vid tidpunkten för plenimålets avgörande var relativt oklar.⁶³ Det är dock fortsatt, efter avgörandet, oklart huruvida en distinktion ska göras beträffande uppdrag som enligt lag endast kan innehas av en fysisk person och uppdrag som faller utanför sådan lagreglering. Råder det frihet att för oreglerade uppdrag sätta sig på bolag? I domskälen uppräknas ett antal faktorer som ska beaktas vid allokeringsbedömningen. Utöver självständighetsrekvisitet anges bland annat avtalets längd, beräkningen av ersättningen, om det avtalats mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren att tjänsten ska utföras personligen av uppdragstagaren, möjligheten för uppdragstagaren att ådra sig uppdrag hos andra uppdragsgivare och tidigare anställningsförhållanden.⁶⁴ HFD hade dock kunnat förtydliga varför denna helhetsbedömning blir överspelad av aktiebolagslagens reglering. Detta är i mina ögon inte självklart. Helhetsbedömningen framgår ju av praxis och har i vart fall tidigare gällt för andra uppdrag.

HFD anger heller inte vilken betydelse som framöver ska tillmätas dessa faktorer i andra uppdragsfall. Det faktum att domstolen lyfter faktorerna tyder dock på att de även fortsättningsvis ska ingå i den helhetsbedömning som är påkallad för att med skattemässig verkan acceptera att enskild sätter sig på bolag. Min tolkning av domskälen är att faktorerna i styrelseuppdragets fall får underordnad betydelse i ljuset av den associationsrättsliga regleringen.

von Bahr kritiserar HFD för att ha underlåtit att förutsättningslöst pröva vad som talar för och emot att en styrelseledamot med skattemässig effekt "sätter

⁶² Punkt 8, skiljaktiga meningar, s. 15.

⁶³ von Bahr (2020) s. 131.

⁶⁴ Jfr punkt 19 och 20 i domskälen.

sig på bolag”. von Bahr menar att syftet med pleniavgöranden är att den hänskjutna frågan ska kunna prövas förutsättningslöst och oberoende av tidigare praxis varför han menar att angelägenhetsrekvisitet inte bör vara en av de främsta motiveringarna till utgången. Jag är beredd att hålla med.⁶⁵ von Bahr är dock av uppfattningen att 13 kap. 1 § IL saknar betydelse för allokeringsfrågan mellan ägare och bolag. Han menar att lagrummet ifråga endast reglerar vilken verksamhet som utgör näringsverksamhet och förhåller sig kritisk till att HFD lyfter att självständighetsrekvisitet kan vara av betydelse även vid prövningen av om personen som utfört ett uppdrag är självständig i förhållande till det uppdragsgivande bolaget.⁶⁶ Jag delar inte denna ståndpunkt fullt ut. Hur allokeringsbedömningen ska gå till är inte reglerad i lag. Inte heller går det att urskilja någon systematik i en sådan prövning utifrån praxis eftersom det tycks avgöras utifrån varje enskild situation. I mina ögon är det därför rimligt att rättstillämparen åtminstone sneglar på de rekvisit som uppställs i 13 kap. 1 § IL, för att hitta någon form av stöd för bedömningen. I avsaknad av detta riskerar allokeringsbedömningen att bli godtycklig och oförutsägbar. Allokering och klassificering är visserligen två skilda bedömningar men det är bedömningar som rimligtvis i viss utsträckning kan göras utifrån samma kriterier eftersom allokering och klassificering går hand i hand.

Beträffande konsekvenserna av domen menar von Bahr att plenidomens tillämpningsområde inte kommer att begränsa sig till styrelsearvoden, utan även påverka hur rätten att sätta sig på bolag ska bedömas i andra fall. Eftersom domskälen inte berör detta lämnas frågan öppen. Uppdrag såsom likvidator och konkursförvaltare är också civilrättsligt reglerade angående kravet om att endast fysiska personer kan utföra uppdragen. Eftersom tyngdvikt i avgörandet läggs vid aktiebolagslagen är en näraliggande tolkning att även dessa uppdrag kan komma att hamna i riskzonen. Samtidigt beror detta i stor grad på vilken skattepolitik SKV vill föra och vilka processer de vill driva. Beträffande uppdraget som konkursförvaltare lyfter von Bahr att det visserligen inte finns något avgörande från HFD beträffande konkursförvaltarens möjlighet att sätta sig på bolag samtidigt som sådant arvode i praktiken oftast beskattas hos bolaget. Frågan är vilka konsekvenser plenidomen kommer få även för detta uppdrag.

⁶⁵ von Bahr (2020) s. 132.

⁶⁶ von Bahr (2020) s. 126.

Det är möjligt att SKV framöver väljer att avhålla sig från att ifrågasätta bolagisering av liknande uppdrag med tanke på den kritik beskattning av styrelsearvoden har fått. Detta förändrar emellertid inte det faktum att särbehandlingen av styrelseuppdrag framstår som orättvis. Snarare skulle ett sådant restriktivt förhållningssätt förstärka särbehandlingen.

Med anledning av 2019 års mål vet vi att HFD menar att ett aktiebolag inte kan vara rätt inkomsttagare varför det inte spelar någon roll om ersättning hänförlig till ett styrelseuppdrag tillfaller en fysisk person. Det hjälper således inte att självständighetskriteriet har blivit uppfyllt. Frågan är dock om styrelsearvoden kan utgöra enskild näringsverksamhet och således beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet hos *fysikern*. Om en person sitter i flera olika styrelser och är självständig kan detta tänkas vara ett rimligt utfall eftersom den fysiska personen är mottagare och skattesubjekt. En enskild firma är inte en egen juridisk person. Plenimålet från 2019 ger emellertid inte svar på detta varför en osäkerhet luckras upp i denna bemärkelse.

Kleist har tolkat praxis av styrelsearvoden som att HFD med anledning av uppdragets personliga karaktär har höjt ribban för självständighetsbedömningen jämfört med vad som gäller för andra slags uppdrag.⁶⁷ Utifrån 2019 års avgörande skulle jag dock vilja säga att detta är en underdrift. Det snäva undantagsområde inom vilket styrelsearvoden tidigare har kunnat faktureras via bolag tycks idag rent praktiskt vara närmast obefintligt. I 2019 års fall berör inte ens domskälen detta undantag utan stannar vid konstaterandet att uppdraget endast kan innehas av fysiska personer varför det också är starkt personligt präglat. Därmed är ribban inte bara höjd för styrelsearvoden utan den självständighetsbedömning som görs för samtliga andra uppdrag görs överhuvudtaget inte för styrelsearvoden, eftersom all tyngdvikt läggs på den associationsrättsliga regleringen.

Jag vill understryka att det inte finns någon absolut bundenhet till civilrätten. Civilrättsliga regler kan ha andra skyddsintressen och ändamål än skatterätten varför skäl kan finnas att i viss mån avvika från civilrätten, det vill säga att här avvika från aktiebolagslagen.⁶⁸ Styrelseuppdraget kan betraktas ur ett mer verklighetstroget perspektiv i avsaknad av formella hinder. Ponera att en styrelseledamot har fem olika tidsbegränsade styrelseuppdrag. Enligt min

⁶⁷ Kleist (2016) s. 33.

⁶⁸ Kleist (2016) s. 20.

mening talar det mycket för att självständighet föreligger. Ändock hamnar denna bedömning i skymundan eftersom domstolen uteslutande lutar sig på aktiebolagslagen. Att domstolen i skatterättsligt hänseende har valt att utgå från ABL går egentligen inte att motivera utifrån rimliga premisser, det har ju inget med den skatterättsliga regleringen att göra. Det skulle därför enligt mig inte *strida* mot skatterätten att godkänna fakturering av styrelsearvoden via aktiebolag. Kleist framför dock att en avvikelse från civilrätten i de fall tydliga regler saknas på skatteområdet kan riskera att resultera i en godtycklig beskattning för det fall inkomstallokeringen görs utifrån fria ramar utan lagstöd.⁶⁹ Jag medger att det finns viss bäring i denna ståndpunkt men samtidigt kan fördelarna med en "fri inkomstallokering" övertrumfa detta om bedömningen görs utifrån mer rimliga överväganden och med beaktande av hur allokeringsfrågan görs i ljuset av andra civilrättsligt reglerade uppdrag. Enligt mig borde dessutom en någorlunda fri inkomstallokering betraktas som nödvändig och som ett naturligt utfall med tanke på avsaknaden av uttryckliga lagregler. Detta bör emellertid inte hindra domstolen från att kunna snegla på kriterierna i 13 kap. 1 § IL eftersom detta är en skatterättslig och inte civilrättslig bedömning.

Kritiska röster från näringslivet har väckts i samband med 2019 års mål om styrelsearvoden. I en debattartikel i Dagens Juridik framförs risken för kompetensförsvagning av svenska bolagsstyrelser med motiveringen att incitamenten för att engagera sig som professionell styrelseledamot har försvagats.⁷⁰ Jag håller med om att styrelsearbetet är viktigt för små och medelstora bolag eftersom det är värdefullt att få extern hjälp i form av nya insikter och kunskap. Tjänstebeskattning av styrelsearvoden bör emellertid inte likställas med reduktion av extern expertkunskap. Det kan finnas andra möjligheter för bolag att tillgodogöra sig sådan kunskap i form av råd från exempelvis externa rådgivare. Externa rådgivare har visserligen inte samma ansvar som styrelseledamöter vad gäller det personliga skadeståndsansvaret. Externa rådgivare är inte heller med och fattar beslut i samma utsträckning. Tillförseln av kompetens kan emellertid fortfarande tillgodogöras av bolaget, fastän det i praktiken kan tänkas vara mer fördelaktigt med styrelseledamöter med anledning av företagshemligheter och det personliga ansvaret. I tillägg kan tjänstebeskattning av styrelsearvoden ses ur ett internationellt perspektiv. Gällande rätt kan se annorlunda ut i andra länder vilket kan avhålla personer

⁶⁹ Kleist (2016) s. 21.

⁷⁰ Månsson (2020).

från att åta sig styrelseuppdrag i Sverige, för det fall lönsamheten som styrelseledamot är lägre i Sverige än utomlands. Risken med detta kan vara att svenska bolag i praktiken går miste om utländsk expertkunskap vilket vore beklagligt.

5. Jämförelse av några personliga uppdrag

5.1 Fastighetsmäklare

Uppdraget som registrerad fastighetsmäklare enligt fastighetsmäklarlagen (2011:666) betraktas som ett personligt uppdrag där ett uppdragsavtal ingås mellan en uppdragsgivare och en enskild fastighetsmäklare.⁷¹ Lagen gäller en fysisk persons yrkesmässiga förmedling av fastigheter och dylikt. Med fastighetsmäklare menas alltså inte det mäklarföretag där fastighetsmäklaren är verksam utan den fysiska personen.⁷² Varje fastighetsmäklare ska vara registrerad hos Fastighetsmäklarinspektionen och fastighetsmäklaren måste vara lämplig för uppdraget samt ha försäkring för skadeståndsansvar.⁷³ Det krävs således en mäklarlicens för att mot betalning hjälpa en annan person att sälja en fastighet.

I uppdragsavtalet ska det otvetydigt framgå vem som är ansvarig mäklare eftersom mäklaren uppbär det huvudsakliga ansvaret för uppdragets slutförande. Ansvarig mäklare får ta hjälp av någon annan för uppgifter av enklare slag och uppdraget får överlåtas till en annan mäklare under förutsättning att båda parter ger sitt godkännande. Uppdragsavtalet upprättas skriftligen och eventuella förändringar av uppdraget omfattas även av skriftlighetskravet.⁷⁴

Man kan ställa sig frågan varför det beträffande uppdraget som fastighetsmäklare uppställs så många formella krav. Troligtvis på grund av att mäklaren ska bygga upp en form av kundkontakt samt att tillit ska utvecklas parterna emellan. Om inte uppdraget hade varit knutet till en viss person på samma sätt hade detta försvårats. En juridisk person kan inte åta sig ett

⁷¹ FMN:s beslut, 2001-04-11:9, s. 82.

⁷² 1 § FML.

⁷³ Se 1, 5 och 6 §§.

⁷⁴ 11 § FML.

förmedlingsuppdrag.⁷⁵ Fastighetsköp handlar dessutom ofta om stora pengasummor. Kraven som lagstiftningen uppställer är förmodligen ett sätt att utöva kontroll på fastighetsbranschen och därigenom säkerställa någon form av trygghet vid köp av fastighet eller bostad. En fastighetsmäklare som undertecknat avtalet och därigenom åtagit sig uppdraget är personligt ansvarig för uppdragets utförande.⁷⁶

Ersättning som härrör från uppdraget som fastighetsmäklare tillfaller mäklarföretaget i enlighet med 13 kap. 1 § IL. Det tycks mig veterligen inte råda några oklarheter kring att en verksamhet i form av mäklarföretag utgör en näringsverksamhet varför bolaget blir rätt inkomstmottagare och i slutändan rätt skattesubjekt. Detta oaktat att ersättningen egentligen härrör från ett uppdrag som är förknippat med en särskild utvald och ansvarig person. Om man därför ser närmre till vem källan till inkomsten egentligen är råder det ingen tvekan om att det är den utvalda fastighetsmäklaren i egenskap av fysisk person.

5.2 Likvidator

En likvidators uppgift är att avveckla ett aktiebolag. Likvidatorn utses antingen av Bolagsverket eller av allmän domstol. Vid frivillig likvidation finns det ett antal krav på vem som kan vara en likvidator. Det är inte uttryckligen lagreglerat att en likvidator måste vara en fysisk person men det framgår implicit eftersom en likvidator varken får vara underårig eller försatt i konkurs. Omständigheterna i aktiebolaget som är föremål för likvidation avgör vilken kompetens och erfarenhet som krävs av likvidatorn.⁷⁷ Likvidatorn ska vara lämplig för uppdraget. Utifrån en samlad bedömning framgår alltså att endast fysiska personer kan fullfölja uppdraget som likvidator.⁷⁸

Vid frivillig likvidation prövar Bolagsverket om den föreslagna personen är lämplig och i bedömningen beaktas personens kompetens och erfarenhet, något som ska framgå enligt en meritförteckning. Uppdraget som likvidator

⁷⁵ Prop. 1994/95:14 s. 45.

⁷⁶ 25 § FML.

⁷⁷ Bolagsverket (2019).

⁷⁸ Rydin (2018) s. 46.

kräver ingående kunskaper om många regler. Det praktiska arbetet som likvidator består främst i eftersökande av tillgångar och skulder samt att utreda aktiebolagets skuldsituation.

Likvidatorn ersätter styrelsen och bolagets verkställande direktör. Om inget annat föreskrivs ska bestämmelserna om styrelseledamöter och övriga delar av aktiebolagslagens åttonde kapitel tillämpas. Frågan om ersättning till likvidatorn är inte lagreglerat. Ersättningens storlek bedöms i enlighet med allmänna principer om uppdragsavtal och likvidatorn betraktas som bolagets uppdragstagare.⁷⁹

Utifrån det ovan anförda kan konstateras att uppdraget som likvidator är starkt knutet till en särskild persons kunskaper och kompetens. En lämplighetsbedömning görs där dessa faktorer vägs in i bedömningen vid val av likvidator. Uppdragets fullföljande är således uteslutande beroende av likvidatorns förmåga att prestera utifrån dennes personliga förmågor och professionella kunskap.

5.3 Konkursförvaltare

Vid händelse av att ett bolag får permanenta betalningssvårigheter och hamnar på obestånd ska bolaget försättas i konkurs. En konkursförvaltare utses som ansvarig för avvecklingen av bolaget. Avvecklingen ska genomföras i enlighet med 7 kap. 8 § KonkL. Regleringen över vem som kan utses som konkursförvaltare är knapphändig. 7 kap. 1 § KonkL stadgar att en förvaltare ska ha den särskilda insikt och erfarenhet som uppdraget kräver samt i övrigt vara lämplig för uppdraget. Lagregleringens ordalydelse talar därför för att endast fysiska personer kan komma ifråga vid utnämning av konkursförvaltare.⁸⁰ Konkursförvaltaren fattar självständiga beslut under konkursutredningen. Av förarbetena framgår att höga krav ställs på *vem* som är lämplig som förvaltare och utgångspunkten är att uppdraget endast ska anförtros personer med speciell inriktning på konkursförvaltning varför det i praktiken är en förhållandevis begränsad grupp av personer som kan bli aktuella. Det rör sig främst om advokater och tjänstemän vid

⁷⁹ Prop. 2000/01:150 s. 109.

⁸⁰ Rydin (2018) s. 49.

ackordscentralerna. Förvaltaren ska besitta rättslig specialistkompetens inom flera rättsområden samt ha åtkomst till en lämpad kontorsorganisation.⁸¹ Enligt 7 kap. 3 § ska TSM höras innan domstolen slutligen utser förvaltaren.

Specialistkravet för förvaltaren består av uppfyllandet av ett antal kriterier. Det rör sig bland annat om självständighet, analytisk förmåga, noggrannhet, engagemang, social kompetens och omdöme.⁸² Höga kompetenskrav ställs därmed på en förvaltare. Kraven tar sikte på akademiska och professionella kunskaper likväl personlig lämplighet. Uppdraget som konkursförvaltare är därför i hög grad personberoende.

Innebörden av att vissa uppdrag enligt lag endast kan meddelas en fysisk person har berörts i ett civilrättsligt mål från 2001. Frågan var om en konkursförvaltare personligen eller om hans aktiebolag var berättigad till arvodet för ett konkursförvaltaruppdrag.⁸³

I domskälen återfinns följande uttalande:

Vissa tjänster som utförs av en ensamföretagare - exempelvis en advokat eller en läkare - kan vara av utpräglat personlig natur, men bedrivs verksamheten i aktiebolagsform är det likväl för bolagets räkning som han utför tjänsten och uppbär ersättningen för denna.

Domskälen lyder vidare:

I målet föreligger den speciella situationen att det är fråga om ersättning för ett uppdrag som enligt lag kan meddelas endast en enskild person och således inte ett aktiebolag. Lagstiftningens utformning sammanhänger med att ett uppdrag som konkursförvaltare ansetts vara av personlig natur.

Domstolen fann att bolaget ansågs berättigat till ersättningen för konkursförvaltaruppdraget fastän det enligt lag inte finns någon möjlighet att utse ett aktiebolag till konkursförvaltare.⁸⁴ För frågan om vem av bolaget och ägaren som hade bättre rätt till arvodet saknade det således betydelse att det endast var ägaren som kunde tilldelas uppdraget enligt lag. Att aktiebolaget enligt lag inte kunde tilldelas uppdraget innebar inte att det skulle följa av

⁸¹ Prop. 1978/79:105 s. 156 ff.

⁸² Kronofogden, Nr 8/09/TSM.

⁸³ NJA 2001 s. 872.

⁸⁴ Kleist (2016) s. 31.

civilrätten att inkomsterna också skulle allokeras till den fysiska personen. Kleist menar att detta bör innebära att inkomst från ett sådant personligt uppdrag normalt bör allokeras till bolaget om uppdraget omfattas av bolagets verksamhet.⁸⁵

Rättsfallet är av sakrättslig natur, en omständighet domstolen framför med kommentaren att det inte ligger några sakrättsliga överväganden bakom lagregleringen för dessa slags uppdrag. Fastän målet avgjordes i ett sakrättsligt perspektiv är domstolsavgörandet av relevans inom uppsatsens kontext eftersom det berör allokeringensfrågan beträffande ett förvaltararvode. Domstolen bekräftar även att uppdraget som konkursförvaltare är ett personligt uppdrag.⁸⁶

Frågan är om rimliga argument kan framföras för att i juridiskt hänseende skilja på innebörden av att ett uppdrag är personligt beroende på inom vilket rättsområde uppdraget prövas eller studeras. Borde inte ett uppdrag som på objektiva grunder karakteriseras som personligt vara personligt i alla hänseenden? Thorell menar att HD:s uttalanden ovan om personliga uppdrag har direkt relevans för beskattning av styrelsearvoden. Thorell hävdar att det faktum att uppdraget är av personlig natur och endast får innehas av en fysisk person inte räcker för att skatterättsligt särbehandla styrelsearvoden utan i så fall krävs att de på något vis utmärker sig vid en jämförelse av andra personliga uppdrag.⁸⁷ Med det sagt är det på sin plats att studera styrelseuppdraget närmre.

5.4 Styrelseledamot

Arbetet som styrelseledamot brukar benämnas som ett sysslomannaansvar vilket innebär att ledamoten genom uppdrag från ägarna ansvarar för aktiebolagets förvaltning.⁸⁸ Styrelseledamoten åtar sig således ett uppdragsliknande arbete i förhållande till bolaget och bolagsstämman. Förvaltningsarbetet består i att tillvarata bolagets och aktieägarnas intressen och verka för att bolagets verksamhet och ändamål fullföljs. Bolagsstämman

⁸⁵ Kleist (2016) s. 31.

⁸⁶ Thorell (2010) s. 519.

⁸⁷ Thorell (2010) s. 520.

⁸⁸ Rydin (2018) s. 49.

utser styrelsen och beslutar om styrelsearvodet enligt 8 kap. 8 och 23 § § ABL. Enligt 8 kap. 10 § kan en juridisk person inte vara styrelseledamot.

Styrelseuppdraget är förenat med ett personligt ansvar i enlighet med 29 kap. 1 § ABL. Ansvaret aktualiseras när en skada för bolaget har uppstått med anledning av uppsåt eller oaktsamhet från styrelseledamoten.

Ambitionen med styrelsen och dess ledamöter är att ta in extern kompetens i hopp om att vidareutveckla bolaget. Med anledning därav görs rekryteringen av styrelseledamöter noggrant i hopp om att hitta lämpliga kandidater. För att nämna några exempel betraktas vanligtvis advokater, revisorer eller personer inom bankbranschen som lämpliga. Valet av styrelseledamöter avgörs därför i hög grad utifrån en persons kompetenser och erfarenhet.⁸⁹

5.5 Advokat

Enligt 8 kap. 1 § RB fastställs att advokat är den som är ledamot av advokatsamfundet. Endast ledamöter av Sveriges advokatsamfund får bedriva juridisk verksamhet under yrkestiteln *advokat*.⁹⁰ Av 8 kap. 2 § RB framgår implicit att endast fysiska personer kan vara advokater eftersom "den" måste ha hemvist i Sverige eller annan stat i EU eller i Schweiz. Personen måste ha avlagt de kunskapsprov som krävs för behörighet, närmare bestämt en juristexamen. Vidare anges att personen ska ha gjort sig känd för redbarhet samt i övrigt vara lämplig att utöva advokatverksamhet. Beträffande redbarhet anges att personen ifråga ska ha ordentligt och gott omdöme. Advokatsamfundet ställer stränga krav på sökandes allmänna lämplighet för att kunna titulera sig som advokat.⁹¹ Efter att ha genomgått juristexamen, haft minst tre års praktisk kvalificerad juridisk tjänstgöring och klarat advokatexamen, kan personen ifråga ansöka om inträde i Advokatsamfundet där lämpligheten prövas.⁹²

⁸⁹ Företagande, *Styrelse och styrelseledamot - rekrytering, lön och ansvar*.

⁹⁰ Lorentzon, 8:1 RB (JUNO).

⁹¹ Se motiven i NJA II 1943 s. 82 samt Lorentzon, 8:2 RB (JUNO).

⁹² Advokatsamfundet, *Att bli advokat*.

Före år 1975 var det inte möjligt att bedriva advokatverksamhet i aktiebolagsform. Advokaters uppdrag ansågs vara så personligt präglad att det förhindrade en sådan juridisk konstruktion, främst till skydd för klienten. Det främsta argumentet var att det befarades att advokatens personliga ansvar riskerades att bli illusoriskt för det fall advokaten kunde "gömma" sig bakom ett aktiebolag. År 1978 trädde nya regler i kraft där problematiken med det personliga ansvaret försvann i samband med en lagteknisk lösning. Det blev härigenom möjligt för advokater att med tillstånd av samfundets styrelse driva verksamhet i bolag. Samtidigt infördes en bestämmelse i aktiebolagslagen om att delägare i aktiebolag som bedriver advokatverksamhet, solidariskt med bolaget, ansvarar för förpliktelser mot klienter som bolaget ådrager sig medan personen är delägare.⁹³

Sammanfattningsvis var det redan på 70-talet tal om advokatuppdragets personliga natur. Denna debatt tycks emellertid ha blivit överspelad i samband med att det personliga ansvaret kunde förenas med möjligheten att bedriva advokatrörelse i aktiebolagsform. Idag får även det personliga elementet antas vara utan betydelse för frågan om bolagisering med skattemässig verkan beträffande advokatverksamhet i aktiebolagsform.

5.6 Likheter och skillnader mellan uppdragen

Presentationen ovan illustrerar att samtliga personliga uppdrag omfattas av lagregleringar som uppställer ett antal kriterier för uppdragens utförande: Dels regleras hur uppdragen ska tillsättas och dels uppställs behörighetskrav och licenser. Jag vill i följande avsnitt jämföra graden av uppbindenhet till lagen utifrån respektive uppdrag. De formella aspekterna med respektive uppdrag är således i fokus.

Först och främst finns det likheter och skillnader på vilket sätt utövaren av respektive uppdrag tillsätts. Uppdraget som likvidator och konkursförvaltare tillsätts offentligt medan styrelseuppdraget utses privaträttsligt av bolagsstämman. Frågan är vilken inverkan denna skillnad bör ha vid beskattningen. von Bahr resonerar i doktrin kring skillnaden i att konkursförvaltaren utses av staten eller annan oberoende instans medan

⁹³ Advokatsamfundet 125 år (2012) s. 286.

styrelseledamöter utses av ett högre organ inom det aktuella rättssubjektet. von Bahr lyfter tanken att den interna tillsättningen kan resultera i att styrelseledamöternas självständighet blir försvagad, men verkar inte helt övertygad om att detta argument rimligen kan ligga till grund för en särbehandling.⁹⁴ Personligen är jag inte heller övertygad om att skillnaden i tillsättandet av respektive utövare bör ha så långtgående konsekvenser på beskattningsområdet. Enligt mig är det för långsökt att det interna tillsättandet av styrelseledamöter rimligtvis kan förhindra arvode hänförligt till sådant uppdrag från att allokeras till ett aktiebolag. Partsviljan mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren samt omständigheterna under vilka styrelseuppdraget utförs borde tillmätas större betydelse.

Ett ytterligare skäl som kan tänkas anföras för en berättigad särbehandling kan vara att konkursförvaltare i större utsträckning än styrelseledamöter anlitar externa resurser vid uppdragets fullgörande.⁹⁵ Ett antagande härav är i så fall att det personliga elementet vid uppdraget som konkursförvaltare skulle kunna betraktas som mindre framträdande, för det fall konkursförvaltaren får extern hjälp. I praktiken får det dock antas skilja sig från fall till fall, hur mycket extern hjälp som är inblandad i uppdragets utförande. Man kan heller inte anta att *alla* konkursförvaltare anlitar externa resurser och det bör i vart fall ske i olika utsträckning. Detta argument är därför enligt mig för osäkert och bör därför inte tillmätas så mycket tyngd, beträffande allokering av uppdragsersättningen.

Sveriges advokatsamfund är en privat organisation men med vissa offentligrättsliga inslag.⁹⁶ Det innebär att utnämmandet av advokater främst görs privaträttsligt, likt tillsättandet av styrelseledamöter. Det är en noterbar skillnad att lagregleringen för styrelseledamöter endast tar sikte på utnämningen av utövaren samt kravet på fysisk person. För de andra uppdragen uppställs utöver detta flera andra formella krav i form av lämplighet och dylikt. De andra uppdragen har således en högre grad av uppbindenhet till civilrättslig lagreglering. Ändock är det styrelseuppdraget som särskiljer sig vid beskattningen med hänvisning till civilrätten. En sådan ordning framstår som olikformig eftersom de andra uppdragen är bundna av mer omfattande civilrättslig reglering.

⁹⁴ von Bahr (2020) s. 127-128.

⁹⁵ von Bahr (2020) s. 128.

⁹⁶ Advokatsamfundet 125 år (2012) s. 287.

Uppdragen är alla mer eller mindre personberoende i den bemärkelsen att uppdragets fullföljande uteslutande beror på den utvalda personens egenskaper och kompetenser. Samtliga uppdrag föregås av en lämplighetsbedömning som är knuten till en särskild person. Uppdragen är dock personberoende i olika grader. Uppdraget som fastighetsmäklare framstår inte som lika beroende av en *särskild* persons kompetens. Istället tycks tyngdvikten ligga i att det är *en* person och inte flera som ansvarar för uppdraget. Det främsta skälet tycks vara stabilitet. Att uppdraget förhållandevis enkelt kan överlåtas till en annan av mäklarfirman anställd mäklare talar också för att uppdraget inte på samma sätt som konkursförvaltaren är personberoende. Så länge både kunden och mäklaren når en överenskommelse är detta tillåtet. Uppdraget är förhållandevis utbytbar. Samtidigt måste konstateras att den ersättning som härrör från ett visst mäklaruppdrag i stora delar är utfört av en enda person vilket gör att uppdraget ändå får en framträdande personlig prägel. Konkursförvaltaren utför sitt uppdrag genom att säkerställa betalning åt borgenärerna. Detta uppdrag skiljer sig från styrelseledamoten som snarare ska ha affärssinne och driva företaget framåt. På så vis är den personliga lämpligheten något mer framträdande för styrelseledamoten än för konkursförvaltaren, eftersom en annan jurist med samma specialistkompetens kan utföra uppdraget som konkursförvaltare.

Styrelseuppdraget kan ställas i kontrast till mäklarfallet. Mäklarfirman uppträder som uppdragstagare samtidigt som uppdraget utförs av en enskild person. Intäkterna tillfaller bolaget. En fysisk person måste ha mäklarlicens för att kunna utföra uppdraget. Kraven som ställs enligt lag riktar sig därmed mot den fysiska personen trots att det är bolaget som är avtalspart. Ponera att denna konstellation hade blivit föremål för prövning av HFD. Eftersom personen måste vara registrerad fastighetsmäklare för att få utföra uppdraget skulle HFD kunna hävda att bolaget inte kan vara inkomstmottagare och således applicera samma resonemang som gäller för styrelseledamöter. Mäklarfallet verkar dock inte medföra någon allokeringsproblematik eftersom detta upplägg mig veterligen inte har ifrågasatts. Detta förstärker särbehandlingen av styrelseuppdrag på svaga grunder.

Karakteristiskt för samtliga uppdrag är även att de är förenade med ett skadeståndsansvar.⁹⁷ Detta är ytterligare en gemensam närmare som förstärker det personliga elementet hos samtliga uppdrag med anledning av att ett sådant skadeståndsansvar är personligt knutet till utövaren ifråga.

Gemensamt för styrelseledamoten, likvidatorn och konkursförvaltaren är hur de utses. Det görs inget slumpmässigt urval eller ett urval baserat på hur personerna kan tänkas samarbeta med andra för uppdragets fullföljande. Urvalet föregås av en lämplighetsprövning av såväl kandidatens professionella meriter som personella. Samtliga uppdrag utförs i huvudsak av en person från start till slut och är självständiga uppdrag. Den utvalda personen har inom vissa givna ramar fria tyglar för uppdragets utförande. Uppdragen är inte underställda någon direkt arbetsgivare men uppdragstagarna har givetvis diverse regler att förhålla sig till. Styrelseledamoten måste anpassa sig till resten av styrelsen samtidigt som konkursförvaltaren måste agera i enlighet med olika regelverk.

En ytterligare karakteristisk gemensam nämnare som likvidatorn, konkursförvaltaren och styrelseledamoten har är att uppdragen oftast tilldelas advokater, eller åtminstone jurister. Särskilt likvidatorn och konkursförvaltaren kräver goda juridiska kunskaper samtidigt som det finns en tendens att advokater väljs in i styrelser. På så vis avviker uppdraget som fastighetsmäklare eftersom detta är i stora drag är frikopplat från juridiska kompetenser. Däremot kräver uppdraget fortfarande en utbildning på universitetsnivå.

En omständighet som emellertid kan anföras för att illustrera hur styrelseuppdrag avviker från övriga uppdrag är att samtliga andra tre *kräver* förvärvade kunskaper i form av akademisk utbildning. En utbredd uppfattning i doktrin har varit att sådana uppdrag *inte* är så pass personligt präglade att de inte kan bedrivas i aktiebolagsform. Den ene likvidatorn kan vara bättre än den andre men detta gäller för alla professioner, inte bara sådana som är personligt präglade. Det personliga momentet är inte avgörande vid dessa uppdrag.⁹⁸ Detta kan i stora drag appliceras både på fastighetsmäklaren,

⁹⁷ Konkursförvaltare, 17 kap. 1 § KonkL

Styrelseledamot, 29 kap. 1 § ABL

Likvidator, 29 kap. 1 och 25 kap. 30 § § ABL, se även HDs dom med mål nr T 2977-18

Advokat, skadeståndsgrundande vårdslöshet

Fastighetsmäklare, 25 § FML.

⁹⁸ Rydin (1999) s. 27.

likvidatorn och på konkursförvaltaren. Det finns gott om jurister och uppskattningsvis borde det finnas åtminstone ett hundratal som hade varit behöriga som konkursförvaltare. Likaså uppdraget som likvidator. Oftast finns det fler än en att välja mellan och uppdragets fullföljande är snarare beroende av att en person har *tillräcklig* behörighet och kompetenser än att en *viss* persons unika egenskaper är påkallad. För att ett uppdrag ska klassificeras som rent personligt borde det enligt mig vålla olägenheter och svårigheter att hitta en annan för uppdragets fullföljande.

Frågan är hur styrelseuppdraget kan relateras till detta. Det finns inga lagreglerade krav på att styrelseuppdraget kräver en akademisk utbildning eller dylikt. Så länge styrelseledamoten väljs utifrån en majoritet av bolagsstämman borde närmast vem som helst i teorin kunna bli vald. Det ligger däremot i bolagets intresse att välja en kunnig och lämpad person för uppdraget varför det i praktiken borde vara svårt att bli vald som styrelseledamot utan någon utbildning eller framträdande kompetenser. Sett till vilka som dessutom faktiskt väljs in i styrelser är det främst personer från banker, revisionsbyråer eller advokatbyråer.⁹⁹ Detta illustrerar att det i praktiken ställs höga krav på vem som kan vara styrelseledamot. Detta leder oss dock vidare till en fundering om man lika gärna kan ta advokat A eller advokat B som styrelseledamot. Troligtvis görs en mer noggrann bedömning utifrån dessa två personers individuella erfarenheter och kompetenser för att avgöra vem som kan vara av mest nytta för bolaget. Därmed kan ett *personligt moment* identifieras på ett sätt som inte är lika framträdande för de andra uppdragen. Ett bolag som till exempel är nystartat och som arbetar mycket med kontrakt kan vara i behov av en person som besitter flera olika kompetenser. I den situation kan det vara önskvärt att ha en jurist med i styrelsen som samtidigt har ett starkt affärssinne. Det är inte säkert att både advokat A och advokat B besitter denna paket-kompetens, det kanske bara är advokat C som kan detta. I så fall är styrelseuppdraget inte lika "utbytbar" vilket förstärker uppdragets personliga prägel jämfört med uppdrag som likvidator och konkursförvaltare. Med andra ord torde individuella egenskaper och erfarenheter inom andra områden än deras professionella bakgrund få en avgörande betydelse vid lämplighetsbedömningen för styrelseledamöter.

Samtidigt menar jag att det finns olika nyanser av personlig art. Genom att studera dessa olika yrken noggrant och jämföra dem kan en rad likheter, men

⁹⁹ Företagande, *Styrelse och styrelseledamot - rekrytering, lön och ansvar*.

även olikheter identifieras. Vilken inverkan detta ska ha för den skatterättsliga bedömningen tycks inte ha blivit övervägt. Trots att styrelseuppdraget enligt min mening har en något starkare personlig prägel uppbär det många likheter med både fastighetsmäklaren, likvidatorn och konkursförvaltaren. Att detta konsekvent underlåtit att beaktas i den skatterättsliga bedömningen pekar på en olikformig behandling av dessa uppdrag. Styrelseuppdraget skiljer sig från samtliga andra uppdrag i den bemärkelsen att styrelseledamoten personbeskattas i inkomstslaget tjänst. Det råder således ingen acceptans för att bolagisera styrelseuppdrag samtidigt som ersättning från de andra uppdragen tycks kunna tillfalla aktiebolag och därmed beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avslutningsvis kan konstateras att samtliga uppdrag är mer eller mindre civilrättsligt reglerade. Utifrån en jämförelse av uppdragen kan jag emellertid inte urskilja någon uppenbar omständighet som särskiljer styrelseuppdraget från de andra uppdragen på ett sätt som rimligtvis kan motivera en skattemässig särbehandling. Samtliga uppdrag uppbär element av personlig karaktär fastän denna omständighet endast får betydelse vid beskattning av styrelsearvoden. Den skatterättsliga synen på styrelsearvoden avgörs dock främst utifrån formella premisser eftersom rättstillämparen lutar sig på aktiebolagslagen. Samtliga uppdrag är dock strikt civilrättsligt reglerade vad gäller krav på utföraren. Jämförelsen av de utvalda uppdragen illustrerar samtidigt att styrelseuppdraget har en *lägre* uppbundenhet till lagen än de andra uppdragen genom att civilrätten inte uppställer några krav på varken behörighet, lämplighet eller personliga kompetenser. Fastighetsmäklaren, konkursförvaltaren, likvidatorn och advokat-uppdraget har att förhålla sig till ett omfattande regelverk för uppdragens utförande varför dessa uppdrag vid en jämförelse med styrelseuppdraget har en starkare förankring i civilrätten. Vilken betydelse detta bör ha vid beskattning är oklart. Det som dock är tydligt är att de andra uppdragens uppbundenhet till lagen inte tillmäts samma tyngd vid beskattning vilket resulterar i en icke-enhetlig beskattning, där styrelseuppdraget särbehandlas på bräckliga grunder.

6. Avgörande faktorer för allokering

Olika praktiserande jurister har i doktrin försökt reda ut vad som är avgörande för allokeringsfrågan ur ett skatterättsligt hänseende.¹⁰⁰ Tjernberg, Adolfsson, Kleist och von Bahr har varit inne på samma spår men presenterat faktorerna på delvis olika sätt. I den följande redogörelsen bygger jag vidare på dessa faktorer dels för att presentera och sammanfatta de synpunkter som lyfts fram i doktrin, dels för att bygga vidare på dem inom ramen för uppsatsens syfte.

6.1 Självständighet

Beträffande frågan om självständighet tas utgångspunkt främst i gränsdragningen mellan självständiga uppdragstagare kontra arbetstagare. Frågan om självständighet och i sin tur skattemässig acceptans av bolagisering, tycks avgöras med avstamp i den arbetsrättsliga lagstiftningen. Ersättning hänförlig till viss arbetsinsats som är föremål för en allokeringsprövning klassificeras antingen som anställning eller som uppdrag.¹⁰¹

Distinktionen har enligt Adolfsson betydelse vid bedömningen om det är den fysiska personen eller dennes aktiebolag som har bedrivit verksamheten. Adolfsson menar att för det fall fysikern betraktas som anställd hos uppdragsgivaren utesluts möjligheten att aktiebolaget ifråga bedriver verksamheten. Tjernberg verkar instämma med att den arbetsrättsliga lagstiftningen har en inverkan för självständighetsbedömningen och indirekt frågan om bolagisering.¹⁰² von Bahr ställer sig däremot något tveksam till huruvida en arbetsrättslig bedömning bör föregå frågan för enskilda möjlighet att sätta sig på bolag. Han medger att det visserligen kan finnas en poäng i att göra detta men att de materiella reglerna på de skilda rättsområdena tillgodoser olika syften varför viss försiktighet bör iakttas. von Bahr har en poäng i sitt resonemang men jag anser ändå att det finns en bärande logik i

¹⁰⁰ Avsnitt 1.3.

¹⁰¹ Adolfsson (1999) s. 638.

¹⁰² Tjernberg (1999) s. 86.

tanken om att aktiebolaget inte kan beskattas för inkomst som, om bolaget inte existerat, skulle ha tagits upp som inkomst av tjänst hos personen ifråga. Personligen menar jag därför att det vid allokeringsfrågan faller sig naturligt att snekla på självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § IL.

6.1.1 Musiker-målet

I ett mål från AD år 2013 var frågan om en musiker som tidigare varit anställd men som sedan stått till förfogande genom sitt aktiebolag, varit att betrakta som arbetstagare.¹⁰³ Det prövades huruvida musikern eller musikerns aktiebolag utförde ett uppdrag gentemot Operan. Omständigheterna som begründade rättslig prövning var att ett avtal hade ingåtts mellan Operan och ett aktiebolag som musikern var delägare i. Frågan var om musikern var att anse som arbetstagare och domstolen beaktade att musikern tidigare hade varit anställd av Operan. Därtill beaktades syftet med det nu ingångna avtalet mellan Operan och musikerns bolag och omständigheterna under vilka uppdraget fortsättningsvis skulle utföras. Självständighetsbedömningen var en del av den helhetsbedömning som gjordes. AD fann att aktiebolaget var uppdragstagare varför ersättningen kunde allokeras dit. Musikern betraktades således inte som arbetstagare varför han inte erkändes arbetsrättsligt skydd.

I målet såg domstolen till de faktiska omständigheterna för att avgöra huruvida musikern personligen eller dennes aktiebolag var att betrakta som uppdragstagare. Målet är intressant eftersom aktiebolaget accepterades som uppdragstagare för ett uppdrag som endast kunde utföras av musikern själv. Personen ifråga betraktades enligt Operan som en av landets främsta cellister. Uppdragsavtalet gick ut på att musikern skulle ställas till förfogande som solocellist varför det är uppenbart att musikerns personliga kompetens var framträdande och medför en personlig prägel på uppdragsavtalet. Det personliga elementet är emellertid ingenting som konstateras av domstolen varför det inte tycks vara av vikt vid den arbetsrättsliga bedömningen angående vem som är att betrakta som uppdragstagare.

Frågan är om bedömningen som gjordes i arbetsrättsligt hänseende också ska gälla rent skatterättsligt. Det föreligger ju helt olika hänsyn bakom de olika lagstiftningarna, något som det nu aktuella rättsfallet illustrerar. Musikern hävdade att han var arbetstagare och därför omfattades av det arbetsrättsliga

¹⁰³ AD 2013 nr 32.

skyddet i LAS beträffande ogiltigt avskedande. Innebörden av begreppet arbetstagare i arbetsrättsligt hänseende skiljer sig således från den skatterättsliga bedömningen. Frågan är därför om det arbetsrättsliga arbetstagarbegreppet ska tillmätas samma innebörd skatterättsligt. Det finns inga explicita regler för hur en sådan bedömning ska göras men enligt mig illustrerar förevarande rättsfall en typsituation där vi har en musiker som är personlig i sitt utförande. Trots detta hävdar AD att aktiebolaget är uppdragstagare. En generell slutsats som kan dras därav är att det personliga elementet i detta avseende inte hindrar en ordning där ett aktiebolag accepteras som uppdragstagare. Rättsfallet exemplifierar att personlig verksamhet kan allokteras till ett aktiebolag. Nästa steg blir att bedöma rimligheten i att vid beskattningen avvika från denna acceptans.

Jag vill i sammanhanget återknyta till styrelseuppdraget. HFD hänvisar vid beskattningen av styrelsearvoden till civilrättslig formalia i aktiebolagslagen, samtidigt som vi har en civilrättslig dom där personlig verksamhet har accepterats allokteras till ett aktiebolag. Dessa två ordningar står sig illa vid en jämförelse. Jag skulle till och med vilja sträcka mig så långt som att säga att det till viss del undergräver legitimiteten i hanteringen av styrelseuppdrag eftersom synen på personlig verksamhet är inkonsekvent. Det faktum att vi talar om olika civilrättsliga rättsområden kan enligt mig inte ensamt motivera en avvikelse av detta slag. Hur rimligt är det att i juridiskt hänseende skilja på innebörden av ett personligt uppdrag beroende på inom vilket rättsområde uppdraget prövas eller studeras? Borde inte ett uppdrag som på objektiva grunder karakteriseras som personligt vara personligt i alla hänseenden? Annars får vi olika utfall på grund av olika tillvägagångssätt beroende på vilket uppdrag det rör sig om. Resultatet blir att det inte råder koherens mellan avgöranden för olika typer av personliga uppdrag, vilket leder till bristande neutralitet och likformighet.

En hel del talar för att den skatterättsliga bedömningen bör vara i linje med den arbetsrättsliga. I alla andra fall bör tydliga motiveringar ges till varför ett särskilt skatterättsligt rättsläge är att föredra. Olika bedömningar för en arbetstagare beroende på rättsområde kan emellertid resultera i förvirring och i förlängningen i bristande förutsägbarhet. I musikerns fall tillmättes han inget arbetsrättsligt skydd enligt AD varför avtalet kunde avbrytas oaktat LAS regler om ogiltigt avskedande. Ponera sedan att en förvaltningsdomstol prövar inkomsterna av musikerns arbete för att sedan bedöma ersättning från arbetet

om lön. Detta hade resulterat i en otymplig rättsordning genom att ge sken av att olika juridiska konstruktioner inte talar med varandra.

6.1.2 Brynäs-målet

Ett uppmärksammat mål inom lagidrotten berörde det svenska ishockeylaget Brynäs IF som under spelåret 1995-96 hyrde tre spelare från det utländska bolaget NSM på Isle of Man.¹⁰⁴ Konstruktionen såg ut som sådan att Brynäs betalade hyra till NSM som i sin tur betalade löner till spelarna. Upplägget ifrågasattes av Skattemyndigheten och gick hela vägen upp till HFD.¹⁰⁵

Huvudfrågan i målet var om uppdragsgivaren skulle erlægga arbetsgivaravgifter eller inte varför tyngdvikt lades vid hur den rättsliga bedömningen av "arbetsgivare" och "anställningsförhållande" skulle göras. Domstolen utredde omständigheterna i målet och beaktade bland annat att det fanns flera civilrättsligt giltiga avtal dels mellan NSM och spelarna och dels mellan NSM och Brynäs. HFD fann dock att det i realiteten var Brynäs som hade det omedelbara intresset och ansvaret över att se till att spelarna presterade väl och att de inte skadades, jämfört med NSM som mer hade ett allmänt intresse av att spelarna presterade väl. Ett av argumenten för att underkänna uthyrningsföretaget NSM som avtalspart var således att detta bolag inte ansågs bedriva idrottslig verksamhet. Regeringsrätten accepterade inte upplägget utan krävde klubben på arbetsgivaravgifter på sammanlagt 1,4 miljoner och spelarna på skatt.

Trots att avgörandet gick Brynäs och spelarna emot är det intressant att se på vilket sätt målet avgjordes. I förevarande fall ingick ju inte spelarna ett direkt avtal med Brynäs utan företräddes av NSM som bedriver en agentliknande verksamhet. Spelarna hävdade därför att NSM var den rätta avtalsparten. Kanske komplicerades konstruktionen med anledning av att NSM är ett utländskt bolag. Frågan är hur utfallet hade blivit om NSM hade varit ett svenskt bolag med närmre fysisk anknytning till idrottsverksamheten. I doktrin tycks uppfattningen vara att det går att bolagisera idrottslig verksamhet.¹⁰⁶

¹⁰⁴ RÅ 2001 ref. 50.

¹⁰⁵ Robach (2005).

¹⁰⁶ Ågren (2011) s. 254.

Målet bedömdes utifrån arbetsrättsliga kriterier eftersom en stor del av utredningen bestod i att bedöma vem som var att betrakta som arbetsgivare. Den primära sakfrågan var således inte huruvida ishockeyspelarna personligen eller om deras managementbolag skulle ta upp inkomsterna vid beskattning. Målet är däremot aktuellt för uppsatsens ämne eftersom det illustrerar hur ett uppdragsavtal kan bedömas, vilket i förlängningen är av vikt vid beskattningen. Målet berör således allokeringsfrågan fastän det inte är spelarnas helägda bolag som prövas. HFD gjorde en helhetsbedömning av situationen mellan Brynäs och ishockeyspelarna och fann att Brynäs var skyldig att betala arbetsgivaravgifter.

Arbetsgivaravgift är en avgift som arbetsgivaren betalar för sina anställda eller andra arbetstagare som fått ersättning för arbete i Sverige.¹⁰⁷ Arbetsgivaravgifter har inslag av skatt och behandlas som skatter, fastän det råder delade meningar om sådan avgift helt och hållet är att betrakta som skatt.¹⁰⁸ Brynäs-målet är därför av relevans eftersom att lagen om sociala avgifter har en koppling till inkomstskatt genom att arbetsgivare ska betala arbetsgivaravgifter på skattepliktiga inkomster i inkomstslaget tjänst. Brynäs hade inte behövt betala avgifterna om Brynäs inte också betraktades som arbetsgivare. För att avgöra om Brynäs skulle betala arbetsgivaravgifter tog domstolen ställning till huruvida spelarna var att betrakta som anställda. Arbetsrättsliga kriterier användes således i ett avgiftssammanhang vilket illustrerar hur nära sammankopplat arbetsrätten är med skatterätten, eftersom den arbetsrättsliga bedömningen fick en direkt inverkan i avgiftshänseende. Jag vill i sammanhanget jämföra Brynäs-målet med målet från AD. I musikerns fall fann domstolen utifrån en arbetsrättslig bedömning att musikerns aktiebolag var att betrakta som uppdragstagare. I ljuset av Brynäs-målet, där arbetsrätten begrundade en mer eller mindre skatterättslig prövning, är en rimlig slutsats att den skatterättsliga bedömningen för musikern också borde följa den arbetsrättsliga bedömningen.

Jag vill nu tillämpa ovan framförda teoretiska resonemang på styrelseuppdraget. Arbetsrättsliga bedömningar är av civilrättsligt slag och ovanstående rättsfall illustrerar vilken inverkan civilrätten kan få vid beskattningen. I skatterättsligt hänseende beträffande styrelsearvoden anser sig domstolen vara bunden av civilrätten i form av den associationsrättsliga

¹⁰⁷ Skatteverket, *Arbetsgivaravgifter*.

¹⁰⁸ SOU 2006:86, s. 23.

regleringen. En civilrättslig hierarki av olika regleringar kan således utläsas, där aktiebolagslagen tycks få företräde framför andra civilrättsliga aspekter i styrelseuppdragets fall. En sådan ordning framstår emellertid som otymplig eftersom vi har ett civilrättsligt resonemang i form av AD-domen där det är möjligt att allokera personlig verksamhet till ett aktiebolag, samtidigt som vi har aktiebolagslagen som uppställer kriteriet i 8 kap. 10 §. Dessa två lager av civilrätt framstår därför som inkompatibla med varandra i ljuset av styrelseuppdraget. Med det sagt kan det finnas olika grenar inom civilrätten som kan tänkas underbygga beskattningen och detsamma borde gälla även för styrelsearvoden.

6.1.3 Koncern-målet

RÅ 2007 not 103 behandlar frågan om ett aktiebolag kan betraktas som rätt inkomstmottagare beträffande tjänster som utförts av en i det ena bolaget anställd person, som även var delägare, styrelseledamot och företagsledare i både det uppdragsgivande och uppdragstagande bolaget. Personen P.L var ensamägare av moderbolaget Klocka. Åhuset var dotterbolag till Klocka. Bolaget MISAB ägdes till 40% av P.L. MISAB och Klocka ingick ett uppdragsavtal där Åhuset svarade för verksamheten. Uppdraget bestod i annonsförsäljning genom att P.L reste runt i landet i reklamsyfte för svensk turistnäring. Åhuset erhöll provisionsbaserad ersättning för det arbete som P.L utförde. Skattemyndigheten ansåg att P.L i egenskap av fysisk person skulle personbeskattas för de av MISAB utbetalda konsultarvodena. P.L hade personligen utfört försäljningsarbete för MISAB:s räkning och frågan i målet var om han var att betrakta som rätt betalningsmottagare eller om Åhuset i form av aktiebolag kunde betraktas som rätt inkomstmottagare.

Kärnan i domstolens resonemang är huruvida konstellationen av ägarsamband medför att det i själva verket kan konstateras att avtalet mellan Åhusets moderbolag och MISAB är ett skenavtal som egentligen reglerar anställning av P.L hos MISAB. Bedömningen tar således sikte på en utredning av de faktiska omständigheterna, där bedömningen om självständighet är framträdande. Brister det i självständighets-rekvisitet ska ersättningen intäktsföras hos P.L personligen som inkomst av tjänst. Denna bedömning är således i min mening fullt naturlig att göra i ett så pass komplext mål som detta. KamR:s motivering berör i förbifarten att uppdraget som P.L utfört till stor del varit beroende av P.Ls förmåga att utföra uppdraget och att ett

personligt element därigenom varit framträdande. Denna del berör emellertid inte HFD varför det personliga elementet i förevarande fall får antas ha tillmätts en underordnad betydelse.

Domstolen fann att ett uppdragsförhållande kunde konstateras mellan Åhuset och MISAB samtidigt som arbetet med annonsförsäljningen ansågs falla inom koncernens verksamhetsområde. P.L skulle inte personbeskattas för uppdragsersättningen. Att HFD däremot underlåter att kommentera den personliga aspekten av uppdragets utförande framstår som oklart eftersom det är något KamR lyfter. Innebär tystnaden att HFD betraktar KamR:s resonemang som ointressant? Eller innebär tystnaden att HFD bekräftar KamR:s kommentar om personlig art till den graden att det inte är nödvändigt att spinna vidare på detta? Med anledning av att P.L personligen uteslutande utförde uppdraget men där koncern-strukturen möjliggjorde en ordning där fakturering skedde via P.Ls aktiebolag, finns skäl som talar för att närmre utreda den verkliga innebörden av uppdragsavtalet. I min mening pekar mycket på att det var ägaren av aktiebolaget snarare än aktiebolaget själv som bedrev verksamheten. Ändå kunde ersättningen allokeras till aktiebolaget. Enligt mig gjordes således en förhållandevis generös allokeringsbedömning i detta mål.

Med det sagt vill jag återknyta till synen på styrelseuppdrag. I fallet med styrelseuppdrag tillmätts den personliga karaktären mycket tyngd medan rättsfallet ovan illustrerar att denna omständighet i andra uppdrag faller mellan stolarna. Man kan fråga sig varför domstolen i situationen ovan är benägen att bortse från den personliga arten samtidigt som denna omständighet lyfts fram i ljustet när det talas om styrelseuppdrag. Resultatet av denna olikbehandling är att allokeringsbedömningen antingen tycks bli sträng eller generös på godtyckliga grunder. HFD:s hantering av styrelsearvoden kan därför ifrågasättas eftersom rättstillämpningen framstår som inkonsekvent och oförutsägbar i detta hänseende. Det är ovisst varför en omständighet tillmätts avgörande betydelse för målets utgång i det ena fallet men inte i det andra, när samma omständighet föreligger i båda fall. Om man vid sakprövningen av ett personligt präglat uppdrag uteslutande eller till stora delar avgör målet på grund av det personliga elementet, är detta en omständighet som också måste beaktas vid prövningen av ett annat personligt uppdrag för att man ska kunna tala om en enhetlig rättstillämpning.

6.1.4 Konsult-målet

I RÅ 1983 1:40 hade en konsultbyrå uppträtt som uppdragstagare och erhållit intäkter från endast en uppdragsgivare. Konsultbyrån bedrevs i aktiebolagsform. Uppdraget utfördes av konsulten via hans helägda bolag och uppdraget bestod av arbetsstudier och produktionsplanering. Konsulten hade således "satt sig på bolag". Fråga var om ersättningen skulle utgöra inkomst för bolaget eller för konsulten personligen. HFD framförde att hinder inte föreligger att med verkan även i beskattningshänseende driva verksamhet som i allt väsentlig bygger på personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform.¹⁰⁹ Domstolen fastslog därtill att det inte fanns anledning att beskatta aktieägaren personligen och att skäl inte heller ansågs föreligga för att uppnå beskattningsförmåner.

Domskälen är relativt knapphändiga vad gäller bedömningen om uppdraget ansågs ha bedrivits självständigt, men med tanke på målets utgång får antas att så var fallet. KamR konstaterar att kontakt hade hållits med andra kunder fastän bolaget endast hade haft en uppdragsgivare. Detta kan indikera att domstolsledamöterna ansåg att omständigheterna som föranledde uppdraget gav arbetet en självständig karaktär. Det är min uppfattning att utgången i förevarande mål också är förhållandevis generös. Arbetet som konsulten utförde via sitt helägda bolag var personligt präglad i den bemärkelsen att konsulten uteslutande fullföljde arbetet själv. Konsultens sakkunskap har varit det avgörande för uppdragets fullföljande och det har inte behövts någon större verksamhet för utförandet. Ändå accepterades konsultens bolag som rätt inkomstmottagare. Inget resonemang förs kring uppdragets faktiska karaktär eller om det är rimligt att konsulten kan använda bolaget som en slags täckmantel för detta uppdrag. Sett till hur generös allokationsbedömningen gjordes i detta mål framstår det som ogenomtänkt och omotiverat att allokationsbedömningen för styrelseuppdrag behandlas så strängt. Samtidigt är rättsfallet om styrelsearvoden från 2019 så pass färskt varför anledning finns att anta att styrelsemålet slår undan tidigare praxisutveckling och att förevarande konsultmål är överspelat. Ett sådant antagande väcker emellertid frågor eftersom den främsta anledningen till varför majoriteten av ledamöterna i HFD inte ville ändra presumtionen om tjänstebeskattning för styrelsearvoden, var med hänvisning till sedan länge etablerad praxis. Majoriteten av ledamöterna förespråkade således ingen ändring utan valde att

¹⁰⁹ RÅ 1969 ref. 19.

blicka tillbaka till hur styrelsearvoden tidigare har hanterats. Ett sådant argument framstår dock som svagt i ljuset av annan praxis om personliga uppdrag, här vid jämförelsen av ett konsultmål. Jag menar därför att tidigare praxis är inkonsekvent och icke-enhetlig. Det räcker inte att se praxis för styrelsearvoden isolerat och samtidigt blunda för hur bedömningen görs för andra civilrättsligt reglerade uppdrag med inslag av personliga element.

6.2 Formella brister

Utöver redogörelsen ovan kan enligt praxis särskilt två slags formella grunder utläsas genom vilka ett aktiebolag kan underkännas som inkomsttagare med skatterättslig verkan. Det ena är objektiva hinder i lag och det andra är kravet på upprättelsen av giltiga avtal mellan bolaget och yrkesutövaren. Båda faktorer är av civilrättsligt slag och det betraktas som allmänt accepterat att utgångspunkt tas i civilrätten vid avsaknad av specifika skatterättsliga kvalificeringsregler.¹¹⁰ Detta problematiseras lite längre ned.

6.2.1 Civilrättslig lagstiftning

8 kap. 10 § ABL med kravet på fysisk person som utövare av styrelseuppdrag är den mest centrala bestämmelsen för min utredning. Lagregeln verkar hindrande för bolagisering av styrelseuppdrag och är ett hinder som inte på något sätt tycks gå att komma runt för styrelseledamöter. Oaktat vilken överenskommelse styrelseledamotens bolag och uppdragsgivaren når och oaktat övriga omständigheter i det enskilda fallet förhindrar den associationsrättsliga regleringen att aktiebolaget kan betraktas som inkomsttagare för ersättning hänförligt till styrelseuppdrag.

Personligen menar jag att det inte är självklart att placera in styrelseuppdraget under faktorn *formell brist*. I vart fall är det inte tillräckligt. HFD hänvisar visserligen främst till aktiebolagslagen som innehåller formella civilrättsliga bestämmelser. När styrelsearvoden har fakturerats till ett aktiebolag föreligger det därför i detta hänseende en formell brist ur ett lagtekniskt perspektiv vilket resulterar i att bolagisering med skatterättslig verkan underkänns. Däremot är en ytterligare motivering till den skatterättsliga hanteringen av detta uppdrag

¹¹⁰ Kleist (2016) s. 20.

att det har en särskild *personlig prägel*. Det är osäkert om domstolen menar att uppdraget *per se* har en personlig prägel eller om lagregleringen medför eller förstärker uppdragets personliga karaktär.

Beträffande skatterättens förhållande till civilrätten kan följande konstateras. Den skatterättsliga hanteringen av styrelseuppdrag sker utifrån den associationsrättsliga regleringen som är en del av civilrätten. En sådan ordning är emellertid inte självklart utan kan snarare kritiseras. Utgångspunkten att civilrätten är prejudiciell för skatterätten kan vara problematisk eftersom civilrätten kan bjuda på olika svar vilket uppsatsens sjätte kapitel i stora drag illustrerar. Detta är även en ståndpunkt som har framförts i doktrin.¹¹¹ Utifrån de rättsfall som har redogjorts för tidigare i uppsatsen kan en parallell dras till musiker-målet. Här avgjordes frågan utifrån en arbetsrättslig bedömning vilket utgör ett annat rättsområde inom civilrätten. Här var det andra intressen som bevakades eftersom frågan var om musikern var berättigad arbetsrättsligt skydd. I 2001 års mål om konkursarvoden var frågan om vem som hade rätt till arvodet i sakrättsligt hänseende. Det kan således finnas olika civilrättsliga definitioner som kan ge olika svar på allokeringsfrågan beroende på om vi rör oss inom obligationsrätten, arbetsrätten eller sakrätten. Frågan är därför vilken grad av prejudicerande verkan som ska tillmätas civilrätten vid beskattningen. Vid den skatterättsliga bedömningen av styrelsearvoden läggs tyngdvikt vid om styrelseuppdraget civilrättsligt är ett uppdrag som endast kan innehas av fysiska personer. Frågan som kanske istället borde ställas är huruvida ersättning för styrelseuppdrag med skatterättslig verkan kan allokeras till ett aktiebolag? Bedömningen bör därför utifrån rimliga premisser utmyнна i en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet. En ordning där domstolen inte slaviskt följer civilrätten skulle troligtvis resultera i en mer enhetlig, neutral och likformig rättstillämpning med tanke på att rättspraxis visar att HFD förhåller sig mer generöst till andra personliga uppdragstyper beträffande allokeringsfrågan.

6.2.2 Civilrättsligt giltigt kontrakt

Sångaren och musikern Owe Törnqvist hamnade år 1969 i en skatterättslig tvist beträffande fastställandet av rätt skattesubjekt för ersättning som härrörde från hans musikaliska arbete. Törnqvist yrkesutövning betraktas som en så kallad fri yrkesutövning eftersom arbetet uteslutande var beroende av hans musikaliska förmåga. HFD fastslog i domskälen att det inte finns hinder att

¹¹¹ Emblad och Martinson (2019) s. 16.

med verkan även i beskattningshänseende, i aktiebolagsform, bedriva rörelse av sådan art som det i målet är fråga om. Den uteslutande grunden till varför Törnqvist emellertid kom att personbeskattas för intäkterna var på grund av att han personligen hade förvärvat intäkterna i verksamheten, för att i efterhand tillföra dem till bolaget.¹¹² Utmärkande för O.T-fallet är att avgörandet gick emot Törnqvist på grund av formella brister. Efter avgörandet kan konstateras att aktiebolaget inte kan erkännas som inkomstmottagare om inte civilrättslig formalia har iakttagits, här i form av civilrättsligt giltigt avtal mellan bolaget och yrkesutövaren.

Jag vill i sammanhanget anknyta till ett av uppsatsens inledande avsnitt, nämligen avsnitt 3.1. O.T-fallet avgjordes i en tidsanda där bolagsskatten vid jämförelse med dagens skattesats var förhållandevis hög. Att det inte ifrågasattes *per se* att intäkterna kunde tillfalla bolaget kanske har sin förklaring häri. Huruvida det var O.T personligen som skulle betraktas som inkomstmottagare eller om det var Thörnqvists bolag skulle i realiteten inte få så skilda skattemässiga utfall. På grund av att bolagsskatten var så hög som 50 % hade intäkterna ändå blivit föremål för en hög beskattning.

6.3 Personlig karaktär

Ett uppdrags personliga karaktär har i praxis varit en betydelsefull faktor vid bedömningen om en enskild med skattemässig verkan kan sätta sig på bolag. Utmärkande för uppdrag av personlig karaktär är att uppdragsgivaren vill anlita en särskild person på grund av personens kompetenser. Detta resulterar i att uppdraget inte med enkelhet kan överlåtas på någon annan.¹¹³ I doktrin och praxis har styrelseuppdraget klassificerats som ett uppdrag av personlig natur med hänvisning till den associationsrättsliga regleringen. Som nämnts tidigare menar jag dock att det är otydligt om uppdraget i sig är av personlig natur eller om lagregleringen ger uppdraget en personlig prägel. Hur hade styrelseuppdraget betraktats i avsaknad av aktiebolagslagen? Att i den situationen underkänna bolagisering av styrelseuppdrag med hänvisning till att uppdraget har en personlig prägel, framstår som en ytterst svag motivering vid jämförelsen av andra personliga uppdrag såsom konstnärliga eller idrottsliga

¹¹² RÅ 1969 ref. 19.

¹¹³ Kleist (2016) s. 26.

yrken. Det tycks idag inte råda någon tvekan om att exempelvis författaryrken kan sättas på bolag. Ser man närmre till verkligheten kan ju dock konstateras att det är Jan Guillou och inte hans aktiebolag som skriver böckerna. Sådana intäkter faktureras ändock till aktiebolag trots att det personliga elementet inte kunde vara mer framträdande. Verksamheten kan inte utövas av någon annan. Ändå ifrågasätts inte vem källan till inkomsterna som inflyter till Guillous aktiebolag egentligen är, samtidigt som domstolen i styrelseledamotens fall är snabb att avvärja någon närmre granskning, endast på grund av formaliteter i form av civilrättsliga bestämmelser. Det personliga elementet tycks därmed varken få någon avgörande eller hindrande verkan vid frågan om enskilds möjlighet att med skattemässig verkan sätta sig på bolag, för det fall en civilrättslig reglering saknas på området. Är det rimligt att en formalitet i form av lagreglering hindrar bolagisering endast för styrelseledamöter? Skattesystemet framstår i denna bemärkelse som icke-enhetligt eftersom olika verktyg styr allokeringsfrågan trots att det personliga elementet idag återfinns inom många professioner.

7. Avslutning

7.1 Sammanfattande reflektioner

Allokering av inkomst mellan ägare och bolag baseras i stora drag på de civilrättsliga förutsättningarna som föreligger i det enskilda fallet. Faktorer som är av betydelse är vem som avtalat med uppdragsgivaren om att utföra uppdraget och vem som är berättigad till ersättning för uppdraget.¹¹⁴ Helhetsbedömningen för allokeringsfrågan tenderar att följa bedömningen som görs i 13 kap. 1 § IL beträffande klassificering, där självständighetsrekvisitet är en framträdande parameter. Detta gäller emellertid inte för styrelseuppdrag. Vid beskattning av styrelsearvoden görs inte någon motsvarande helhetsbedömning utan istället sker beskattningen på grundval av en presumtion om att ersättning för sådant arbete utgör inkomst för den fysiska personen. Styrelsearvoden särbehandlas därför skatterättsligt.

Utifrån redogörelsen av ovan nämnda personliga uppdrag kan följande konstateras. Samtliga uppdrag är mer eller mindre civilrättsligt reglerade. Strikta krav ställs på utföraren av uppdraget och det är lagstadgat att endast fysiska personer kan utföra uppdragen, fastän kravet på styrelseledamoten är något mer explicit uttryckt i lagtext. Vid den skatterättsliga hanteringen av styrelsearvoden bygger domstolen upp sitt resonemang kring aktiebolagslagen. Uppsatsens utredning illustrerar emellertid att det finns formkrav även för andra personliga uppdrag som domstolen, vid prövningen av dessa uppdrag, också hade kunnat tillmäta betydelse. En sådan ordning är nödvändig för att vi ska kunna tala om en neutral och likformig beskattning. Endast i styrelseuppdragets fall får civilrättsliga krav på uppdragstagaren betydelse för att med skattemässig verkan sätta sig på bolag.

Innebär det att alla typer av civilrättsligt reglerade uppdrag bör diskvalificera ett aktiebolag från att accepteras som rätt skatterättslig mottagare? Naturligtvis inte. I så fall hade resultatet blivit att underkänna att aktiebolag används för att uppbära inkomster hänförliga till privatpersoners insatser. Detta hade underminerat aktiebolag som företagsform, vilket inte går i linje med den

¹¹⁴ Kleist (2016) s. 21.

samhällsutveckling och arbetsmarknad vi befinner oss i. Poängen med ovan sagda är att det i juridiskt hänseende råder diskrepans mellan den rättsliga hanteringen av uppdragen eftersom samtliga uppdrag är underkastade formella lagkrav, där endast hanteringen för styrelseuppdraget är avvikande. Ett sådant synsätt kan enligt mig konstateras oavsett politisk ståndpunkt i skatterättsligt hänseende.

Beträffande motiveringen om styrelseuppdragets framträdande personliga element är detta enligt mig ett svagt argument som inte borde underkänna bolagisering med skattemässig verkan. Efter att ha studerat hur allokeringsbedömningen görs utifrån rättspraxis tydliggörs att domstolen i flera andra mål har konstaterat att ett personligt element för uppdragets utförande föreligger, men lägger sedermera ingen vikt vid denna omständighet vid rättsprövningen. Det framstår som svårförenligt att i *en* situation tillmäta personlig karaktär avgörande betydelse vid beskattningen, men att inte göra det vid prövningen av andra uppdrag.

Frågan är hur uppdrag av personlig karaktär ska värderas framöver i ljuset av 2019 års mål om styrelsearvoden. För vissa kategorier av personliga uppdrag finns en praktisk gällande rätt där denna omständighet inte ifrågasätts. Med anledning av den stränga syn rättstillämparen har på styrelseuppdrag vore det dock märkligt för det fall ett annat personligt uppdrag blir föremål för prövning, men där det personliga elementet bortses från. HFD använder ju aktiebolagslagen för att befästa en uppfattning om att uppdrag av personlig karaktär inte ska kunna bolagiseras med skattemässig verkan. En rimlig slutsats av detta är att HFD i framtiden kommer att upprätthålla ett strängt synsätt även beträffande andra uppdrag av personlig karaktär, oavsett *hur* HFD kommer fram till en sådan slutsats. Däremot är det inte säkert att ytterligare ett mål med inslag av personlig karaktär kommer komma upp till HFD eftersom prövningstillstånd måste beviljas. Det krävs att även SKV agerar och driver en process.

Ponera en annan utgång av 2019 års fall. För det fall det hade godtagits att styrelsearvoden med skatterättslig verkan kan tillfalla ett aktiebolag, hade man framöver beträffande styrelsearvoden fått pröva de faktorer som bedömningen i 13 kap. 1 § IL tar sikte på i varje enskilt fall. I så fall hade styrelseuppdraget i varje situation fått prövas mot självständighetsrekvisitet. Om en styrelseledamot exempelvis bara hade suttit i en styrelse och inte haft någon annan uppdragsgivare hade det troligtvis brustit i självständighet. Om en

styrelseledamot däremot hade innehaft fem olika styrelseuppdrag och dessutom varit fri att åta sig ytterligare uppdrag talar mycket för att självständighet föreligger. Under förutsättning att uppdragsavtalen sedermera ingås mellan styrelseledamotens aktiebolag och uppdragsgivaren borde det med bortseende från aktiebolagslagen rimligtvis kunna accepteras att aktiebolaget fakturerar arvodena ifråga. Om HFD hade dömt annorlunda i målet hade detta enligt mig framstått som ett rimligare utfall, särskilt med anledning av att en sådan helhetsbedömning görs för alla andra uppdragsersättningar.

I avsaknad av regleringen i aktiebolagslagen hade domstolen på så vis tvingats göra andra överväganden som kanske hade varit rimligare. Det finns dock en risk att domstolen inte hade kunnat undvika att argumentera kring styrelseuppdragets personliga karaktär, vilket hade utmynnat i besvärliga frågeställningar om hur personligt ett uppdrag kan vara när arbetet i sig är personligt präglad. Samtidigt får den personliga karaktären i styrelseuppdragets fall en direkt inverkan i skatterettsligt hänseende varför det också vore rimligt för domstolen att se närmre på det faktiska arbete som styrelseledamot. På grund av aktiebolagslagen slipper domstolen således ta ställning till andra civilrättsliga omständigheter som enligt mig är relevanta vid beskattningen. Förmodligen hade överväganden i avsaknad av civilrättslig lagreglering emellertid medfört svårigheter för domstolen eftersom det finns en risk att diskussionen hade väckt närmast filosofiska frågor. Handlar det om ett uppdrag som är väldigt förknippat med en särskild person och varför? Är personen utbytbar? Hur utbytbar är en styrelseledamot jämfört med en konsult eller idrottsutövare? Jämförelser av sådant slag hade troligtvis resulterat i att domstolen tvingats göra olika slags värderingar vilket domstolarna gärna undviker. Resonemanget är ändock relevant för rättstillämparens legitimitet samt av vikt när liknande uppdrag hanteras olika. Är inte en skattekonsult på PwC mer utbytbar än en författare som Jan Guillou? Det finns inget hinder för en författare att bedriva sin verksamhet genom ett aktiebolag men frågan är vilka argument som hade kunnat framföras om man hade haft ett mer verklighetstroget synsätt. Det är ju inte bolaget som skriver böckerna i Guillous fall utan endast en person som gör det i sitt enmansbolag. Samtidigt är det ju så med all tjänsteverksamhet som har anställda. De anställdas personliga insatser genererar intäkter till bolaget snarare än den juridiska konstruktionen som sådan. Ändå accepteras aktiebolaget som inkomstmottagare och skattesubjekt i dessa fall. När styrelseuppdraget

relateras till detta förstärks den stränga synen på styrelsearvoden i juridiskt hänseende.

Uppsatsens sjätte kapitel har belyst olika civilrättsliga infallsvinklar och hur dessa kan inverka på allokeringsfrågan. Brynäs-fallet indikerar att civilrätten styr. Arbetsrättsliga bedömningar tycks bli aktuella vid allokeringsfrågan och gemensamt för samtliga rättsfall är att domstolen ser närmre till de faktiska omständigheterna i varje enskilt fall, i syfte att pröva självständigheten gentemot dessa omständigheter. En sådan prövning görs inte för styrelseuppdrag eftersom domstolen stannar vid regleringen i aktiebolagslagen.

Samtidigt tycks inte civilrätten få genomslag varken för konkursförvaltaren eller likvidatorn, trots att båda uppdrag är civilrättsligt reglerade. Därmed ges en bild av att civilrätten *kan* ligga till grund för allokeringsfrågan. Det blir emellertid också tydligt att det kan finnas *olika* civilrättsliga tillvägagångssätt att basera beskattningen på, vilket väcker frågor kring den skatterättsliga hanteringen av styrelsearvoden. Andra civilrättsliga grunder i form av exempelvis arbetsrättsliga principer hade kunnat ligga till grund för beskattning av styrelsearvoden snarare än aktiebolagslagen. Därmed är jag inte övertygad om att lagregler om *vem* som kan utföra ett visst uppdrag bör vara avgörande vid beskattningen eftersom civilrätten kan ge olika utfall. Jag vill påminna om att det heller inte finns något absolut krav på att vid beskattningen slaviskt följa civilrätten.¹¹⁵ Rådande skatterättsliga hantering av styrelsearvoden illustrerar emellertid att rättstillämparen binder sig till civilrätten genom aktiebolagslagen. Eftersom att detta inte är nödvändigt framstår en sådan bundenhet i ljuset av jämförelsen med andra civilrättsligt reglerade uppdrag som obegriplig. Dessutom blir rättstillämparens händer närmast bakbundna. Att domstolen har valt att utgå från aktiebolagslagen går egentligen inte att motivera utifrån rimliga premisser eftersom det är frikopplat från den skatterättsliga regleringen. Detta går i linje med vad Melz och Thorell har skrivit i doktrin, som hävdar att det faktum att uppdrag enligt aktiebolagslagen endast kan utföras av fysiska personer inte grundar sig på skatterättsliga överväganden varför ett aktiebolag vid beskattningen borde kunna ta upp arvodet som inkomst.¹¹⁶ Det skulle i varje fall inte strida mot skatterätten för det fall styrelsearvoden hade kunnat tas in i ett aktiebolag.

¹¹⁵ Kleist (2016) s. 20.

¹¹⁶ Melz (2017) s. 697 samt Thorell (2010) s. 523.

Med anledning av att civilrätten kan ge olika svar och därmed presentera olika underlag för beskattningen, är det otympligt att så blint förlita sig på den associationsrättsliga regleringen. Det hade varit rimligare om visst utrymme funnits för rättstillämparen att vara flexibel i sin bedömning för styrelsearvoden, beroende på omständigheterna i varje enskilt fall.

7.2 Slutsatser

Förhållandet mellan civilrätten och skatterätten kan i ljuset av allokeringsfrågan sammanfattas som att det finns två lager av civilrätt. Det första lagret är att det är möjligt att allokera personlig verksamhet till ett aktiebolag, något rättsfallet från AD illustrerar.¹¹⁷ Beträffande styrelseuppdraget aktualiseras emellertid ytterligare ett lager i form av aktiebolagslagen som uppställer kriteriet i 8 kap. 10 §. Det finns således en paradox mellan dessa två lager av civilrätt eftersom de går emot varandra. Utifrån rättstillämparens hantering av styrelsearvoden får dock aktiebolagslagens formalitet betraktas som överordnad sett till ett mer allmänt civilrättsligt resonemang.

Sammanfattningsvis är uppsatsens främsta slutsats följande. De verktyg och bedömningsgrunder genom vilka domstolen avgör den skatterättsliga frågan för arvoderade styrelseuppdrag skiljer sig från tillvägagångssättet för andra personliga uppdrag. Motiveringen till denna särbehandling grundar sig i den associationsrättsliga regleringens explicita krav på fysiska personer som styrelseledamöter. Rättstillämparen anser att styrelseuppdraget därigenom får en så pass stark personlig prägel som förhindrar bolagisering av styrelsearvoden med skattemässig verkan. Jag menar att intresset av likformighet vid beskattningen bör medföra att alla uppdragsersättningar också bedöms utifrån samma kriterier oavsett uppdrag. Vid en jämförelse av andra personliga uppdrag såsom fastighetsmäklare, likvidatorer, advokater och konkursförvaltare framstår rådande rättsläge som ogenomtänkt eftersom dessa uppdrag mer eller mindre också är starkt knutna till en fysisk persons egenskaper och kompetens, något som också framgår av lag. En ordning där sådana uppdrag kan bolagiseras med skattemässig verkan men inte

¹¹⁷ Se avsnitt 5.1.1.

styrelseuppdrag framstår som inkompatibel med grundläggande rättsprinciper såsom likformighet och neutralitet.

Den sedan länge etablerade utgångspunkten att hinder inte föreligger att med verkan även i beskattningshänseende bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform, ter sig märkligt vid en jämförelse av hanteringen för styrelseuppdrag. Denna utgångspunkt erlades i O.T-fallet från 1969 beträffande hans musikaliska uppdragsersättningar, och har bekräftats upprepade gånger i senare avgöranden. Domstolens motivering att skattemässigt särbehandla styrelsearvoden av den anledningen att uppdraget är personlig präglad framstår därför som ett svagt argument; inte bara i ljuset av O.T-fallet men även sett till hur vanligt det idag är att författare, elitidrottare och artister sätter sin verksamhet på bolag. Detta är emellertid inget som SKV driver några processer mot varför en rådande acceptans för sådana konstruktioner kan konstateras. Därför vore det å ena sidan rimligare om domstolen hade förtydligat att det är den associationsrättsliga regleringen som uteslutande är avgörande för beskattning styrelsearvoden snarare än den personliga arten på uppdraget. Å andra sidan visar min utredning att civilrättslig lagreglering med krav på uppdragsutövare återfinns för flera andra uppdrag, varför ett sådant argument också faller platt. Med det sagt framstår de grunder på vilka man särbehandlar styrelsearvoden som svaga och icke-legitima.

Om utgångspunkten är att lika fall ska behandlas lika måste en olikbehandling kunna motiveras med att fallen inte är lika.¹¹⁸ Min utredning illustrerar att styrelseuppdraget är likt ett flertal andra uppdrag genom att samtliga uppdrag är föremål för en civilrättslig reglering som uppställer krav på uppdragets utförare. Det är lagstadgat att styrelseuppdrag endast kan utföras av fysiska personer. Detsamma gäller emellertid för flera andra uppdrag. Problemet är därför att lagregleringen som diskvalificerar styrelseuppdrag från att kunna tillfalla ett aktiebolag är en grund som kan anföras även för andra personliga uppdrag. Att uppdragsersättningar hänförliga till andra civilrättsligt reglerade uppdrag ändock kan allokteras till ett aktiebolag resulterar i en icke önskvärd juridisk konstruktion. Endast i styrelseuppdragets fall avgörs allokeringsfrågan uteslutande på grundval av ett formellt civilrättsligt krav. Oavsett politisk ståndpunkt i skattefrågan är det i juridiskt hänseende problematiskt att *visserligen* civilrättsliga regleringar om krav på uppdragets utförare får genomslag vid

¹¹⁸ Pahlsson (2007) s. 22.

beskattningen, medan det i andra fall av civilrättsligt reglerade uppdrag inte föreligger hinder för ett bolag att erkännas som rätt skatterättslig mottagare. Rådande skatterättsliga särbehandling av styrelseuppdrag utmynnar därför i ett icke-enhetligt och olikformigt beskattningssystem.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

Adlercreutz, Axel (1964). *Arbetstagarbegreppet - Om arbetstagarförhållandet och därtill hörande gränsdragningsfrågor i svensk civil - och socialrätt*, första upplagan, Norstedt & Söners förlag, Stockholm. [Cit: Adlercreutz (1964)]

Bergström, Sture - Håstad, Torgny - Lindblom, Per Henrik - Rylander, Staffan (1997). *Juridikens termer*, åttonde upplagan, Liber, Stockholm. [Cit: Bergström m.fl (1997)]

Hellner, Jan (1996). *Speciell avtalsrätt II Kontraktsrätt*, tredje upplagan, Norstedts juridik, Stockholm. [Cit: Hellner (1996)]

Lodin, Sven-Olof - Lindencrona, Gustaf - Melz, Peter - Silfverberg, Christer - Simon-Almendal, Teresa - Österman Persson, Roger (2019). *Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt*, del 1, sjuttonde upplagan, Studentlitteratur, Lund. [Cit: Lodin m.fl (2019)]

Lodin, Sven-Olof - Lindencrona, Gustaf - Melz, Peter - Silfverberg, Christer - Simon-Almendal, Teresa (2017). *Inkomstskatt - En lärobok i skatterätt*, del 2, sextonde upplagan, Studentlitteratur, Lund. [Cit: Lodin m.fl (2017)].

Lundberg, Konrad - Schüldt, Johan - Rother-Schirren, Theddo - Lagerstedt, Anders - Calleman, Catharina - Nordell, Per Jonas - H Persson, Annina - Radetzki, Marcus - Zila, Josef. (2019) *Juridik Civilrätt Straffrätt Processrätt*, femte upplagan, Sanoma utbildning, Stockholm. [Cit: Lundberg m.fl (2019)]

Kleineman, Jan, "Rättsdogmatisk metod". I: *Juridisk metodlära* (red.: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro) (2018), andra upplagan, Studentlitteratur, Lund. [Cit: Kleineman (2018)]

Påhlsson, Robert (2007). *Likhet inför skattelag*, första upplagan, Iustus förlag, Uppsala. [Cit: Påhlsson (2007)]

Tjernberg, Mats (1999). *Fåmansaktiebolag - en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, första upplagan, Iustus förlag, Uppsala.
[Cit: Tjernberg (1999)]

Artiklar

Adolfsson, Ronald (1999). *Advokat och hockeyspelare, artist eller knegare*, Skattenytt, Nr. 10 s. 637 och framåt. [Cit: Adolfsson (1999)]

Danielsson, Henrik (2019). *Löwengrip, Ingrosso och Larsson tjänar miljoner*, Omni Ekonomi, publicerad 2019-12-01, besökt 2020-05-11.
[Cit: Danielsson (2019)]

Emblad, Patrik - Martinson, Claes (2019). *Funktionalism och beskattning av obehörig vinst*, Skattenytt, Akademisk årsskrift, s. 16-44.
[Cit: Emblad och Martinson (2019)]

Eriksson, William (2020). *Experten om Guillous chanser att vinna striden mot Skatteverket*, Dagens Juridik, publicerad 2020-02-07, besökt 2020-05-11.
[Cit: Eriksson (2020)]

Hansen, Nicklas (1997). *Hockeymålen - hyra eller anställning av professionella idrottsmän?* Skattenytt, Nr. 11 s. 664 och framåt. [Cit: Hansen (1997)]

Kleist, David (2016). *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*, Skattenytt, Akademisk årsskrift, s. 3-52. [Cit: Kleist (2016)]

Melz, Peter (2017). *Beskattning av styrelseledamöters arvoden*, Juridisk Tidskrift Nr. 3 2017/18 s. 691-700. [Cit: Melz (2017)]

Månsson, Anders (2020). *Svenska bolagsstyrelser riskerar att dräneras på kompetens*, Dagens Juridik, debattartikel, publicerad 31-01-2020, besökt 17-04-2020. [Cit: Månsson (2020)]

Påhlsson, Robert (2004). *Om likhet inför skattelag*, Skattenytt, Nr. 11, s. 667-674. [Cit: Påhlsson (2004)]

Robach, Karin (2005). *Andra som blivit granskade*, Göteborgsposten, sport, publicerad 02-06-2005, besökt 2020-02-12. [Cit: Robach (2005)]

Rydin, Urban (2018). *HFD:s dom om beskattning av styrelseuppdrag, några kommentarer*, Skattenytt, Nr. 1-2, s. 46-52. [Cit: Rydin (2018)]

Rydin, Urban (1999). *Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster*, Skattenytt, Nr. 1-2, s. 23-33. [Cit: Rydin (1999)]

Sagen, Jan (1993). *Om genomsyn av enmansägda managementbolag*, Skattenytt, Nr. 12 s. 734 och framåt. [Cit: Sagen (1993)]

Thorell, Per (2010). *Beskattning av styrelsearvoden*, Skattenytt, Nr. 7-8, s. 513-523. [Cit: Thorell (2010)]

Tikka, Sulo Kari (2004). *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt, Nr. 11, s. 656-663. [Cit: Tikka (2004)]

Von Bahr, Stig (2020). *HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden*, Skattenytt, Nr. 3, s. 122-132. [Cit: Von Bahr (2020)]

Ågren, Bengt (2011). *Beskattning av idrottskoncern*, Skattenytt, Nr. 5 s. 254 och framåt. [Cit: Ågren (2011)]

Övrigt

Advokatsamfundet, *Att bli advokat*,

<<https://www.advokatsamfundet.se/Att-bli-advokat/>>, besökt 2020-03-17.

[Cit: Advokatsamfundet, *Att bli advokat*]

Berqvist, Håkan - Bengtsson, Thomas, *Idrottare & Artister - Välj rätt företagsform*, Swedbank nyhetsbrev, nr 2 2015, <https://www.swedbank-idrottareochartister.se/2015/02/valj_ratt_foretagsform.csp>, besökt 2020-05-15.

[Cit: Berqvist och Bengtsson (2015)]

Bolagsverket, *Likvidator i aktiebolag*, uppdaterad 2019-10-02,

<<https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/avveckla/likvidation/likvidator/likvidator-1.8191>>, besökt 2020-02-26.

[Cit: Bolagsverket (2019)]

Fastighetsmäklarnämndens beslut 2001-04-11:9, *Saken: Tillsyn enligt fastighetsmäklarlagen (1995:400); fråga om mäklares ansvar för felaktig uppgift om månadsavgift och medverkan till feldatering av kvittens m.m.*, Årsbok 2001 Fastighetsmäklarnämndens tillsynsärenden, s. 1-192.

<https://fmi.se/media/0c2jlcns/fmn_arsbok_2001.pdf>.

[Cit: FMN:s beslut 2001-04-11:9]

Företagande, *Styrelse och styrelseledamot - rekrytering, lön och ansvar*, råd av Connect Sverige,

<<https://www.foretagande.se/tag/styrelseledamot>>, besökt 2020-03-20 och 2020-03-28. [Cit: Företagande, *Styrelse och styrelseledamot - rekrytering, lön och ansvar*]

Lorentzon, Karl, *Rättegångsbalk* (1942:740) 8 kap. 1 §, JUNO, besökt 2020-03-25. [Cit: Lorentzon, 8:1 RB (JUNO)]

Lorentzon, Karl, *Rättegångsbalk* (1942:740) 8 kap. 2 §, JUNO, besökt 2020-03-25. [Cit: Lorentzon, 8:2 RB (JUNO)]

Skatteverket, *Idrottsutövares möjlighet att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform*, publicerad 2005-03-18. <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/327956.html?date=2005-03-18>>, besökt 2020-02-10.

[Cit: Skatteverket (2005)]

PwC, *Sänkning av bolagsskatten är nu godkänd*, publicerad 2018-06-21. <<https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/bolagsskatt-sankning.html>>, besökt 2020-04-23. [Cit: PwC (2018)]

Skatterättsnämndens förhandsbesked, *Beskattning av idrottslig verksamhet i eget bolag*, SKV:s rättsfallssammanställning 19/03, 2003-05-27. Besökt 2020-05-16.

[Cit: SRN:s förhandsbesked (2003)]

Skatteverket, *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp*, publicerad 2008-12-11. <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/>

329051.html?q=131+751308-08>, besökt 2020-02-25. [Cit: Skatteverket (2008)]

Skatteverket, *Arbetsgivaravgifter*, <<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/arbetsgivare/arbetsgivaravgifterochskatteavdrag/arbetsgivaravgifter.4.233f91f71260075abe8800020817.html?q=arbetsgivaravgifter>>, besökt 2020-04-09.[Cit: Skatteverket, *Arbetsgivaravgifter*]

Unger, Sven, *Advokatsamfundet 125 år*, Advokatverksamhet i aktiebolag, DanagårdLiTHO, 2012
<https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/advokatsamfundet_125_ar.pdf>, besökt 2020-04-14.
[Cit: Advokatsamfundet 125 år (2012)]

Tryckta källor

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1923:69 Betänkande om inkomst och förmögenhetsskatt

SOU 1975:54 Fåmansbolag: delbetänkande

SOU 2006:86 Mera försäkring och mera arbete

Propositioner

Prop. 1978/79: 105

Prop. 1989/90:50 om inkomstskatten för år 1990, m.m

Prop. 1994/95:14 Ny fastighetsmäklarlag

Prop. 2000/01:150 Likvidation av aktiebolag m.m.

Prop. 2008/09:62 F-skatt åt fler

Utskottsbetänkanden

Betänkandet (SOU 2011:47) En samlad ekobrottsbekämpning (Ju2011/4254/Å) Nr 8/09/TSM - *Konkursförvaltarkretsen*, Kronofogden, Dnr 801 4916-09/121, 2009-04-21.

[Cit: Kronofogden, Nr 8/09/TSM]

Rättsfall

Högsta domstolen

NJA 2001 s. 872

NJA II 1943 s. 82

HD:s dom mål nr T 2977-18

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare regeringsrätten)

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2001 ref. 60

RÅ 1993 ref. 55

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2007 not 103

RÅ 1983 1:40

RÅ 1969 ref. 19

HFD 2017 ref. 8

HFD 2017 ref. 41

HFD 2019 not. 31

Mål nr 3978-19

Övriga svenska domstolar och förvaltningsmyndigheter

KamR Göteborg 4525-07

AD 2013 nr 32