



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Erik Hellenius

Beskattning av styrelsearvoden i annat än  
tjänst  
- Vid vägs ände?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: period 1 HT2020

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Introduktion	6
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod	7
1.4 Material	8
1.5 Avgränsning	9
1.6 Disposition	11
<b>2 RÄTTSLIG REGLERING</b>	<b>13</b>
2.1 Allokering och Klassificering	13
2.2 Civilrättens betydelse	14
2.3 Rättslig reglering	16
2.4 Ingripande mot skatteanpassade transaktioner	18
2.4.1 Skatteflyktslagen	19
2.4.2 Rättshandlingars verkliga innebörd	20
2.5 Legalitetsprincipen	20
<b>3 BESKATTNING AV STYRELSEARVODE</b>	<b>23</b>
3.1 Tidigare praxis	23
3.1.1 Hur ska praxisen förstås?	25
3.2 Skatterättsnämndens förhandsbesked	26
3.3 Andra personliga uppdrag	28
3.4 Särbehandling av styrelsearvoden?	29
3.5 HFD 2019 not. 31	31
3.5.1 Pleniavgörandet	31

3.5.2	Skiljaktiga meningar	33
<b>3.6</b>	<b>Kritik</b>	<b>34</b>
<b>4</b>	<b>FÖRVALTNINGSPROCESSRÄTTSLIGA ASPEKTER</b>	<b>38</b>
4.1	HFD:s roll	38
4.2	Resningsgrunder	39
4.3	Sammansättning	42
4.4	Korsvis tjänstgöring	44
<b>5</b>	<b>RESNINGSPRÖVNINGEN</b>	<b>47</b>
5.1	Resningsansökan	47
5.2	Avgörandet	48
<b>6</b>	<b>ANALYS</b>	<b>50</b>
6.1	Beskattning av styrelsearvode	50
6.2	Angelägenhetskravet	54
6.3	Processrättslig analys	56
6.3.1	Grund för resning?	56
6.3.2	Processrättsliga aspekter	57
6.4	Avslutande synpunkter	60
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>63</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>67</b>

# Summary

The purpose of this thesis is to bring clarity to the established law concerning taxation of board fees. This subject has been subject to several rulings by the Supreme Administrative Court over a long period of time, of which the most recent being followed by a petition for a new trial. The issue is a complex one and can be said to consist of two components. The first being which taxable person the income is to be allocated to, the second being how to classify the income. The matter has been further complicated by changes in law, commentaries on the rulings, problems concerning the application of law, as well as wildly differing opinions in doctrine.

The principle of a legal acts real meaning and the law against tax evasion have been at the courts disposal as a way to disallow various legal acts. Instead of using these, the Supreme Administrative Court has opted to deny taxation of income deriving from assignments as a board member within a company, due to the fact that such a position by law only can be held by a physical person. This differs from other similar assignments and this personal characteristic has also come to be decisive in the classification of income. The Swedish tax authorities and the Council for Advanced Tax Rulings have applied the personal characteristic in precisely this manner, despite the fact that the taxable subject is a physical person. This arises questions regarding whether this is in accordance with the principle of legality and mainly in focus here is how independency is defined within 13 chapter 1 § IL.

Despite several rulings on the subject this field of law remains in dire need of clarification. Recently the matter was tried by ordinary judges of the Supreme Court, who were ordained to rule in the petition for a new trial. Any doubt about it not being a fair trial has therefore been dispersed. Certain other qualms about the application of law still remain, and

expectations are great that the Supreme Administrative Court will put an end to potential wrongful interpretation of the law shortly.

# Sammanfattning

Syftet med detta examensarbete är klargöra gällande rätt för beskattning av styrelsearvoden. Ämnet har varit föremål för ett flertal avgöranden av HFD under en längre tid och nu senast ett pleniavgörande, följt av efterföljande resningsprövning. Frågan är komplex och kan sägas dels innefatta hur styrelsearvodet ska allokeras till ett skattesubjekt, dels till vilket inkomstslag den uppburna inkomsten ska klassificeras. Frågan har komplicerats ytterligare av lagförändringar, rättsfallskommentarer, problematik gällande rättstillämpning, samt skilda uppfattningar inom doktrin.

Principen om rättshandlingars verkliga innebörd och skatteflyktslagen har stått till domstolarnas förfogande för att, ur ett skatterättsligt hänseende, underkänna de civilrättsliga uppdragsförhållanden vilka reglerar förhållandena mellan uppdragsgivare och uppdragstagare. HFD har istället för dessa valt att neka styrelseverksamhet i bolagiserad form på grunden att uppdragen enligt lag endast kan innehas av fysisk person. Detta skiljer sig från övriga liknande uppdrag och denna personliga natur har nu även kommit att utgöra grund för att neka klassificering till inkomstslaget näringsverksamhet, oaktat till vilket skattesubjekt inkomsten allokeras. Trots att den skattskyldige yrkar beskattning hos sig själv som fysisk person så har Skatteverket och Skatterättsnämnden inte tillåtit beskattning inom enskild näringsverksamhet. Frågar väcks om hur en sådan rättstillämpning förhåller sig till den skatterättsliga legalitetsprincipen och här står främst definitionen av självständighet i 13 kap 1 § i fokus.

Trots mångfaldig praxis så tycks rättsområdet ännu vara i behov av ledning. Frågan har nu prövats av ledamöter vilka förordnats från HD och de flesta tvivel om opartisk bedömning kan därmed sägas ha lagts åt sidan. Vissa andra tvivel rörande rättstillämpningen är ändå viktiga att lyfta och förhoppningarna är stora att HFD sätter stopp för felaktig tillämpning.

# Förord

Mina år på Lunds universitet närmar sig nu sitt slut. Det har varit en spännande och rolig tid, under vilken jag utvecklats mycket. Med detta examensarbete som slutpunkt för mina juridikstudier lämpar det sig väl att ge uttryck för uppriktig tacksamhet mot vissa personer vilka har utgjort ovärderligt stöd under dessa år.

Jag skulle vilja rikta ett stort tack till min handledare Peter Nilsson, som under terminen bidragit med mycket kloka råd och stort engagemang.

Jag skulle även vilja tillägna mina studiekamrater Axel, Miriam och Samuel ett särskilt tack. Ni har gjort studietiden så mycket roligare och ständigt hjälpt hålla mig motiverad inför tentorna.

Slutligen skulle jag vilja tacka min familj för att ni stöttat mig under alla dessa år.

Lund, januari 2021

*Erik Hellenius*

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AFDL	Lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RF	Regeringsformen
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SOU	Statens offentliga utredningar



# 1 Inledning

## 1.1 Introduktion

Den praxis som idag anses utgöra gällande rätt för beskattning av styrelsearvoden tar sitt avstamp med två rättsfall från 1993.<sup>1</sup> HFD tog där ställning till vilken möjlighet styrelseledamöter har att ta upp arvodet från dessa uppdrag till beskattning inom ett aktiebolag. Utfallet blev att det i normalfallet inte är möjligt att sätta sig på bolag på detta vis, men ett litet utrymme för undantag lämnades. Till näringslivets förtret har denna praxis förblivit oförändrad, trots lagändringar och skiftande uppfattning från Skatteverket. När HFD meddelade att saken en än gång skulle tas upp till prövning, denna gång i plenum, var förhoppningarna stora att HFD skulle komma att ändra sin praxis och äntligen skapa lite ordning och reda.<sup>2</sup>

Även efter detta pleniavgörande kan rättsläget långt ifrån sägas vara klarlagt. Doktrinen har ständigt förhållit sig kritisk gentemot den till synes olikbehandling styrelseuppdragen är utsatta för. Kanske får frågan anses överspelad för den närmsta framtiden i och med pleniavgörandet HFD 2019 not. 31. Den vaga doktrinen genom åren föranleder dock att ett öga fortsatt hålls på rättsutvecklingen och rättstillämpningen.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Huvudsakligt syfte för detta examensarbete är att klargöra gällande rätt för beskattning av styrelsearvoden. I detta avseende beaktas dels vilka möjligheter det finns att sätta sig på bolag, dels i vilken mån rättsläget tillåter beskattning av styrelsearvoden inom enskild näringsverksamhet. En nödvändig förutsättning för att uppnå detta syfte är att distinktionen mellan

---

<sup>1</sup> RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 1993 ref. 55

<sup>2</sup> Se tex Riese (2020)

allokering och klassificering utreds och att rättsläget härvid klarläggs. Därtill ämnar jag närmare granska de förvaltningsprocessrättsliga aspekter vilka på senare tid kommit att komplicera gällande rätt på området ytterligare. Följande frågeställningar ska besvaras för att på bästa möjliga vis uppnå examenarbetets syften:

- Har HFD 2019 not. 31 och efterföljande resningsprövning inneburit att gällande rätt förändrats och har förfarandet skett på ett korrekt sätt?
- Har rättsläget kommit att nå vägs ände för den överskådliga framtiden, eller kvarstår ett behov av vägledning från HFD?
- Gjorde Skatterättsnämnden en materiellt riktigt bedömning när de i förhandsbesked<sup>3</sup> meddelade att styrelsearvoden inte kan beskattas inom ramen för enskild näringsverksamhet?

## 1.3 Metod

Bäst lämpad för att uppfylla de uppställda syftena och besvara frågeställningarna är den rättsdogmatiska metoden. Syftet med denna metod kan sägas vara att återskapa en rättsregel. De allmänt accepterade rättskällorna används för att uppnå detta och ledning söks därmed i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och rättsdogmatisk orienterad litteratur.<sup>4</sup> Karakteristiskt för den rättsdogmatiska metoden är att lagstiftningen och prejudikat studeras utifrån den självklara auktoritet de har. Därtill fogas uttalanden från lagförarbeten och den juridiska litteraturen.<sup>5</sup> Huvudsakligen kommer en bunden argumentation att företas, med vilket menas att examensarbetet kommer utgå från ett strikt iakttagande av rättskälleläran och dess förutsättningar. Vissa aspekter av analysen lämpar sig dock bättre för en mer fri argumentation. Jag kommer där tillåta mig själv att istället söka efter skälighetsinriktade rättviseargument.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> DNR 71–19/D

<sup>4</sup> Kleinman (2018) s.21

<sup>5</sup> Ibid. s.33

<sup>6</sup> Ibid. s.28

Anledningen är att, vilket ska redogöras för längre fram, styrelsearvoden ofta anses särbehandlade i förhållande till andra personliga uppdrag.

Mer specifikt kan sägas att konstruktiv rättsdogmatik *de lege lata* kommer bedrivas. Med detta menas att analyserande och konstruktivt orienterad forskning kring, i det här fallet, beskattning av styrelsearvoden. Metoden syftar då i första hand till att lägga fast innebörden av detta system och dess enskildheter.<sup>7</sup> Viktiga faktorer inom rättsvetenskapen *de lege lata* är att belysa effekterna av olika tillämpningsval av rättssystemet, samt att uppmärksamma vad konsekvenserna av detta blir. En förutsättning för detta är att relevant material från olika rättskällor sammanställs och att det utifrån detta bedrivs en argumentation utifrån goda skäl som talar för och emot olika tillämpningslösningar.<sup>8</sup> Det är således av stor vikt att genom den rättsdogmatiska metoden kritisera vad som framkommit, sedan gällande rätt klargjorts.<sup>9</sup>

## 1.4 Material

I enlighet med vad den rättsdogmatiska metoden baseras på så har använt material främst utgjorts av lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och rättsdogmatiskt orienterad litteratur, se kap. 1.3. Därtill har förhandsbesked från Skatterättsnämnden kommit att utgöra grund för den deskriptiva delen, samt diskuterats i analysen. Trots att Skatterättsnämnden inte är en prejudikatbildande instans så utgör dess förhandsbesked en god grund för att bedöma hur HFD:s praxis kommit att tolkas och tillämpas. Det förefaller ytterst ovanligt att domskälen från ett avgörande frångås, om det inte är så att den icke-prejudikatbildande instansen finner särskilda omständigheter som särskiljer det aktuella fallet från vad som tidigare prövats av högsta domstolarna.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Lambertz (2002) s.265

<sup>8</sup> Ibid. s. 270

<sup>9</sup> Kleinman (2018) s. 36

<sup>10</sup> Ibid. s. 40

Ett urval av avgöranden från HFD har gjorts utifrån den betydelse de haft för beskattning av styrelsearvode. HFD har uttalat sig i frågan ett flertal gånger och i princip följt samma linje konsekvent. Störst fokus har lagts på det senaste avgörandet, vilket meddelades i slutet av 2019. Avgörandet fattades i plenum och nyligen har även beslut meddelats i den resningsansökan som följde. Det tycks därmed befogat att förutsätta att rättsläget under överskådlig framtid kommer förbli oförändrat och därför förefaller det naturligt att särskilt granska denna dom.

Viss doktrin som använts, framförallt den som berör resning, är daterad och berör en lagstiftning som inte längre är i kraft. Paragraferna den behandlar är dock nästintill identiska med de nu aktuella och samma typ av diskussion är minst lika viktig att föra i dagsläget. Med tanke på att rättsordningen i stort har förändrats i viss mån är det viktigt att ställa sig kritisk till vissa av de argument som framförts i doktrinen. Försiktighet har därför iakttagits vid urval av de argument som än idag utgör befogad kritik.

## 1.5 Avgränsning

Det finns goda skäl att utreda beskattning av styrelsearvoden utifrån ett *de lege ferenda* perspektiv. Den övervägande uppfattningen i doktrin är att styrelsearvoden ur ett skatterättsligt hänseende särbehandlas i förhållande till övriga personliga uppdrag. Det finns därmed anledning att utifrån en analyserande och konstruktivt orienterad forskning ge noga betänkta rekommendationer om hur regelsystemet istället bör se ut.<sup>11</sup> HFD:s plenidom kan potentiellt sägas utgöra slutet på prejudikatbildningen kring styrelsearvoden och rättsläget förblir oklart på många punkter. Med tanke på detta bedömer jag det mer essentiellt att inte fördjupa mig inom hur gällande rätt *bör* vara utformad. Vid denna tidpunkt är det istället av allra största vikt

---

<sup>11</sup> Lambertz (2002) s. 265

att rättsläget kan klarläggas, inte minst för rättstillämparna men även för de skattskyldiga.

I detta examensarbete kommer jag lyfta fram diverse förvaltningsprocessrättsliga aspekter vilka kan komma att (eller redan har) påverkat skatterätten. Givetvis går effekterna vidare än skatterätten, då samtliga juridiska områden inom förvaltningsrätten lyder under samma processrättsliga regelsystem. Viss processrätt som lyfts fram har även påverkan på den allmänna rätten. Då detta examensarbete ämnar klargöra skatterätt, i huvudsak beskattning av styrelsearvodet, så kommer inte någon större ansats att spekulera även i dessa områden företas.

Frågan om allokering är av stor betydelse för detta examensarbets syften. Det finns en ytterligare sida av denna rättsfråga som här inte kommer lyftas: den om allokering vid kapitalvinster. Trots att den aspekt är av stor vikt för allokeringsfrågan i sin helhet så är inte detta något som kommer utredas. Anledningen är given; inkomst från uppdrag som styrelseledamot kan inte klassificeras till inkomstslaget kapital. Därmed begränsas allokerings- och klassificeringsfrågan till inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet.

Det finns vissa skatterättsliga konsekvenser av nuvarande rättsläge som inte i någon vidare bemärkelse uppmärksammas i detta examensarbete. Det gäller exempelvis påverkan för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Det finns en viss risk för att bedömningen inom dessa områden skiljer sig åt, men mest troligt blir bedömningen densamma som vid inkomstbeskattningen.<sup>12</sup> Av denna anledning nöjer jag mig med att begränsa omfattningen av examensarbetet till påverkan inom inkomstbeskattningen.

---

<sup>12</sup> Melz (2017) s. 698

## 1.6 Disposition

I detta inledande kapital har ramen för examensarbetet presenterats. Val av metod, material, avgränsning och syfte redogörs för. Jag har motiverat de val jag har gjort, för att läsaren ska få en bra förståelse av vad som ämnas uppnås.

Det andra kapitlet behandlar de olika grunder vilka i praxis haft betydelse för till vilket skattesubjekt en inkomst ska allokeras, oberoende av vilken typ av uppdrag det rör sig om. I samband med detta lyfts den lagstiftning som är relevant för klassificering av inkomst, när den väl hänförs till ett skattesubjekt. I denna del lyfter jag även fram skatteflyktlagen och principen om rättshandlingars verkliga innebörd. Detta för att demonstrera vilka generella möjligheter HFD har att tillgå för att hindra ”oönskat” skatteförfarande. Därtill beskriver jag här de diverse aspekter av legalitetsprincipen som kan ha betydelse för beskattning av styrelsearvoden.

I examensarbetets tredje kapitel granskas vad som mer specifikt gäller för styrelseuppdragen. En grundlig genomgång av praxis sker där och en jämförelse sker med andra uppdrag, vilka är jämförliga sett till den personliga karaktär som kännetecknar styrelseuppdragen. Kapitlet avslutas därefter med en beskrivning av pleniavgörandet HFD 2019 not. 31. Med tanke på hur splittrat avgörandet var redogörs där även för de framförda skiljaktiga meningarna.

Examensarbetets fjärde kapitel tar sikte på de diverse förvaltningsprocessrättsliga aspekter som i sammanhanget har betydelse. Bland annat diskuteras där den roll HFD har i rättsordningen och hur ramarna för ett resningsförfarande ser ut.

I femte kapitlet görs en närmare granskning av den resningsprövning som följde HFD 2019 not. 31. Resningsansökan skildras först i sin helhet och därefter vad utfallet blev, samt vad som motiverade detta.

Slutligen presenteras i examensarbetets sjätte kapitel en analys av vad som  
dittills framkommit.

## 2 Rättslig reglering

### 2.1 Allokering och Klassificering

Något kort bör inledningsvis sägas om den viktiga distinktionen mellan allokering och klassificering. En grundläggande förutsättning för inkomstbeskattningen är att inkomsten kan hänföras till ett skattesubjekt. Om inte en inkomst kan fästas vid någon så blir den skatt som beräknats fram meningslös, då ingen blir ansvarig att betala skatten.<sup>13</sup> Det är således denna identifikation av skattesubjekt som benämns allokering.

Allokeringsfrågan blir ofta aktuell då en skattskyldig vill ”sätta sig på bolag” och alltså hänföra inkomsten till ett aktiebolag, istället för den fysiska personen. Det finns flera anledningar till varför detta kan vara önskvärt. De särskilda skattereglerna för fåmansföretag kan föranleda en lägre beskattning, men det kan även förenkla för den skattskyldige att planera löneuttag och pensionsinbetalningar. Ett sådant tillvägagångssätt medför dock ökad administrativ börda. Till skillnad från vid anställning så krävs en högre grad av deklarerande och bokföring. Därtill riskerar en anställd sällan utebliven inkomst till följd av betalningsförmåga hos uppdragsgivaren. I en anställning slipper man även faran av att inkomsterna uteblir om inga nya uppdrag erhålls.<sup>14</sup>

Klassificeringen kan först tas ställning till efter att inkomsten allokerats till en fysisk person. Detta eftersom att en juridisk person enligt 1 kap. 3 § andra stycket endast betalar statlig inkomstskatt inom inkomstslaget näringsverksamhet. En fysisk person kan däremot få sin inkomst beskattad inom antingen tjänst, näringsverksamhet eller kapital. Den förvärvade inkomsten måste därför avgränsas till ett inkomstslag.<sup>15</sup> Det är denna

---

<sup>13</sup> Kleist (2016) s. 3

<sup>14</sup> Ibid. s. 4–5

<sup>15</sup> Ibid. (2016) s. 16



avgränsning till inkomstslag för fysisk person som avses med klassificering i detta examensarbete.

## 2.2 Civilrättens betydelse

Ämnet för detta examensarbete har främst sin grund i den skatterättsliga reglering som bestämmer skattesubjekt och inkomstslag. Av 3 kap. 8 § IL följer att obegränsat skattskyldiga fysiska personer är skattskyldiga för alla sina inkomster från Sverige och från utlandet. Detsamma gäller för juridiska personer enligt 6 kap. 4 § IL. Utöver detta ges i princip ingen vägledning i lagstiftning för vem som är rätt skattesubjekt. Inte ens dessa bestämmelser ska primärt ses som något vilket tar ett samlat grepp om subjektsanknytningen. Syftet tycks snarare istället vara att inkludera inkomster från utlandet hos dessa subjekts beskattningsunderlag.<sup>16</sup> I avsaknad av lagstiftning på området har allokering utarbetats i praxis. Det kanske mest relevanta rättsfallet är RÅ 1962 ref. 46 (Fader Gunnar-målet).

Bakgrunden till Fader Gunnar-målet var att kyrkoherden Gunnar R. i sin självdeklaration uppgivit inkomst med 3 229 kr för bland annat föreläsningar. Dåvarande Taxeringsnämnden yrkade däremot att inkomsten skulle höjas med 17 868 kr. Taxeringsnämnden anförde som stöd för detta att Gunnar lämnat en gåva till stiftelsen och att han därför inte såg sig som skattskyldig för denna inkomst. Taxeringsnämndens uppfattning var att inkomsten utgjorde ersättning för utförda tjänster och att han sedan valt att han förfogat över beloppen genom att tillföra stiftelsen medlen. Detta förfarande ansågs inte innebära en befrielse av skattskyldighet. Gunnar motsatte sig detta då han ej haft syfte att inbringa inkomst för föreläsningarna. Han betraktade därtill inte sig som gåvogivare då han endast förmedlat arvodet. Högsta förvaltningsdomstolen fann att överenskommelser träffats mellan Gunnar och utbetalarna av arvoden. Omständigheten att inkomsten skulle fördelas till stiftelsen utgjorde inte hinder för skattskyldighet hos Gunnar.

---

<sup>16</sup> Emblad (2015) s. 283

Hultqvist tolkning av domen är att den belyser civilrättens betydelse för allokering. Avgörandet pekar, enligt Hultqvist, på ”att det är civilrätten som är – och borde vara – avgörande om någon ska ha fått inkomst (förvärvat ett vederlag) från ett tillfälligt uppdrag”.<sup>17</sup>

Det går således inte att förneka civilrättens betydelse för bestämmandet av skattesubjekt. Det är nämligen i den civilrättsliga klassificeringen av sakomständigheter utgångspunkten tas när det gäller den skatterättsliga kvalificeringen av sakomständigheter. Förklaringen ligger i att de skattskyldiga ska ha en möjlighet att förutse beskattningskonsekvenserna av sina handlingar. Försiktighet iakttas därför generellt hos domstolarna och Skatteverket när bedömningar görs vilka avviker från civilrätten, vilket befogas av att den skattskyldige i normalfallet utgår från att rättssystemet är enhetligt.<sup>18</sup> Det kan därmed förefalla naturligt att avvikelser i detta avseende ska överlåtas på lagstiftaren.<sup>19</sup> Det kan argumenteras för att beskattning utan sådant lagstöd riskerar att bli godtycklig. Med tanke på att ändamålen och de skyddade intressen inom civilrätten skiljer sig från de inom skatterätten kan någon absolut bundenhet dock inte föreligga. Däremot får alltjämt fastslås att allokering huvudsakligen baseras på de civilrättsliga omständigheterna, d.v.s. mellan vilka avtalet ingåtts och vem som är berättigad ersättning för uppdragets utförande.<sup>20</sup> Denna synpunkt har även stöd i praxis. I exempelvis RÅ 1969 ref. 19 och RÅ83 1:40 har de civilrättsliga förutsättningarna ansetts utgöra utgångspunkten för när inkomster allokaterats i beskattningshänseende.

Avgörande för de civilrättsliga förutsättningarna är alltså i vilken rättslig kapacitet den aktuella prestationen utförts. Har uppdragsgivaren ingått avtal med den fysiska personen, eller med den fysiska personen i egenskap av anställd inom det egna bolaget?<sup>21</sup> Att det alltid krävs fysiska personer för att

---

<sup>17</sup> Hultqvist (2015) s. 16

<sup>18</sup> Kleist (2016) s. 20

<sup>19</sup> Pahlsson (2016) kap. 4.4

<sup>20</sup> Kleist (2016) s. 20–21

<sup>21</sup> Hultqvist (2014) s. 216

utföra prestationerna utgör således inte skäl att neka bolagskonstruktionen. En första förutsättning är givetvis att avtalet ingåtts med bolaget. Det finns inget krav på att avtalet ska vara skriftligt, partens agerande kan vara tillräckligt för att allokera inkomsten. Risken finns dock att avtalet, oavsett sättet det ingåtts, ifrågasätts eller bortses ifrån om exempelvis inte fakturor och liknande ställs ut till bolaget.<sup>22</sup> Frågan om vem som är rätt skattesubjekt måste alltså lösas genom en civilrättslig analys. Inte förrän detta har gjorts kan det avgöras om särskilda skatterättsliga skäl motiverar en annorlunda skattemässig bedömning.<sup>23</sup>

## 2.3 Rättslig reglering

Bortsett från 3 kap. 8 § och 6 kap. 4 § IL så kan även de paragrafer vari inkomstslag avgränsas ha viss betydelse för allokering, även om detta är diskutabelt. Vid utförd prestation av en fysisk person så kan inkomsten komma att beskattas inom antingen inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet, i 10 kap. 1 § 1 st. IL stadgas att ”till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital”. Följaktligen måste inkomstslaget näringsverksamhet uteslutas innan en fysisk persons inkomst från utförd prestation beskattas inom tjänst. För juridiska personer ser situationen annorlunda ut. Av 1 kap. 3 § 2 st. IL framgår att inkomster för juridiska personer ska beskattas inom inkomstslaget näringsverksamhet. Det är således inte möjligt att som juridisk person bli beskattad inom tjänst och kapital, till skillnad från fysiska personer.

Klassificering till inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 13 kap. 1 § IL. I paragrafens första stycket stadgas följande: ”Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som

---

<sup>22</sup> Kleist (2016) s. 23–24

<sup>23</sup> Hultqvist (2015) s. 9

bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. Trots att denna paragraf egentligen syftar till att klassificera inkomster och utgifter har den även ett samband med bedömningen av allokering. I början av 2009 skedde en lagstiftningsändring av näringsbegreppet i inkomstskattelagen. Ett nytt stycke tillfördes trettonde kapitlets första paragraf, vari stadgas att ”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”.

I propositionen gav regeringen uttryck för att ändringen skulle innebära att lagtexten förtydligades baserat på praxis och att partsviljan skulle ges större betydelse än innan, därmed kan antalet verksamheter som klassificeras som näringsverksamhet öka.<sup>24</sup> Skatteverket tycktes dela denna uppfattning; myndigheten gav ut ett ställningstagande vari det öppnades upp för styrelseledamöter att beskattas inom näringsverksamhet som ett led i en bedriven konsultverksamhet.<sup>25</sup> Vilket alltså är motstridigt mot vad Regeringsrätten uttalat och därmed ansåg även Skatteverket att lagändringen medfört att tidigare praxis blivit obsolet. Det skulle dock visa sig att så inte var fallet.

Sambandet mellan klassificering av näringsverksamhet och allokering av inkomst går främst att finna i självständighetskriteriet. Föreligger inte självständighet i tillräcklig grad jämföras uppdraget med anställning och inkomsten hänförs då till den fysiska personen. Det finns flera olika faktorer som måste tas i beaktning när graden av självständighet fastställs. Är verksamheten riktad mot ett litet antal uppdragsgivare och uppdragen består under en längre tid kan självständigheten brista. Avtalsförhållandet liknar då snarare det som gäller vid anställning. Därtill beaktas andra omständigheter t.ex. vem som tillhandahåller lokaler och tillgångar vilka är nödvändiga för

---

<sup>24</sup> Prop. 2008/09:62 s. 25-26

<sup>25</sup> DNR 131 751308/08-111

uppdragets utförande eller om personen är hindrad att ta uppdrag för konkurrenter.<sup>26</sup>

Att självständighetskriteriet i 13 kap 1 § är betydelsefullt även för allokering har visst stöd i praxis. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2001 ref. 60 bekräftat att det under vissa omständigheter kan bortses från aktiebolaget och istället allokera inkomsten till den fysiska personen. Därefter uttalades att bedömningen till stor del är ”av likartat slag som aktualiseras när tvist uppkommer om inkomsterna i en uppdragsverksamhet skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet”. Viktigt att uppmärksamma i uttalandet är att bedömningen ska vara *likartad* den som sker när en inkomst ska klassificeras till inkomstslaget näringsverksamhet. Rimligtvis bör därför prövningen mot näringskriterierna vara en viktig faktor även vid allokering. En viktig distinktion tycks dock ändå vara att den faktorn inte är ensamt avgörande, till skillnad från vid inkomstklassificeringen.<sup>27</sup>

## 2.4 Ingripande mot skatteanpassade transaktioner

Att skattskyldiga företag skatteanpassade transaktioner med syfte att uppnå obehöriga skatteförmåner är ett svårhanterligt problem. Under vissa förutsättningar kan en fysisk persons fakturerande via aktiebolag vara en följd av denna önskan att uppnå obehöriga skatteförmåner. I svensk lagstiftning finns skatteflyktslagen för att förhindra denna typ undandragande, samt viss specialreglering. I vissa situationer har domstolarna till och med ingripit utan stöd i lag. Det kan uppfattas som besynnerligt med tanke på exempelvis föreskriftskravet (se kap. 2.5). Tänkbart är att detta är möjligt som följd av praxis utarbetat under en annan tid då man såg annorlunda på legalitet och vilken roll domstolarna bör ha för

---

<sup>26</sup> Kleist (2016) s. 36

<sup>27</sup> Ibid. s. 39

rättsutvecklingen.<sup>28</sup> Här ska kort redogöras för skatteflyktslagen, samt den huvudsakliga möjligheten att utan lag underkänna en rättshandling.

## 2.4.1 Skatteflyktslagen

I 2 § skatteflyktslagen stadgas att:

” Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

1. Rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. Den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. Skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och
4. Ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”

En konsekvens av lagen skulle således bli att en rättsföljd som vanligen skulle bli tillämplig, inte tillämpas. Rättshandlingen den skattskyldige företar faller visserligen formellt inom lagstiftningens ordalydelse, men samtidigt strider den mot regleringens syfte. I praktiken har dock SFL kommit att nyttjas i begränsad omfattning och HFD:s praxis tycks antyda att den ska tolkas restriktivt.<sup>29</sup> Ett, för examensarbetes ämne, aktuellt exempel på när SFL kan bli tillämplig är då beskattning i aktiebolag anses innebära att den skattskyldige uppburit en obehörig skatteförmån. I en sådan situation kan förfarandet prövas mot SFL. Detta är ett argument som i praxis använts som motiv,<sup>30</sup> vilket jag ska återkomma till.

---

<sup>28</sup> Von Bahr (2020) kap. 1, 5

<sup>29</sup> Pålsson (2011) s. 92.93

<sup>30</sup> Von Bahr (2020) s. 130

## 2.4.2 Rättshandlingars verkliga innebörd

Principen om rättshandlingars verkliga innebörd ter sig i sammanhanget knepig att tillämpa. Som Pålsson uttrycker det så har ingen ”någonsin sett eller på annat sätt med sina sinnen erfarit ett avtal eller ett aktiebolag”.<sup>31</sup> Bedömningen som ska göras måste därför ske utifrån en insortering av agerande under rättshandlingar som de definieras av rättssystemet. Trots civilrättens betydelse, som diskuterats tidigare, finns ibland skäl att frågå den. Vissa termer och begrepp förekommer endast inom skatterätten och en skatterättslig bedömning måste därför ske. Principen om rättshandlingars verkliga innebörd kan alltså i vissa situationer resultera i en bedömning utifrån civilrätten, medan den i andra kan inordna omständigheter under skatterättsliga begrepp utan att gå via civilrätten.<sup>32</sup> HFD har i praxis förtydligat principen om rättshandlingars verkliga innebörd. I RÅ 1998 ref. 19 fastslogs att ”beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. Detta gäller inte bara när det är fråga om en enskild rättshandling utan kan också innebära en gemensam bedömning av flera rättshandlingar”.

Bedömningen går således ut på att identifiera de rättshandlingar vars yttre form inte stämmer överens med vad rättshandlingen de facto innebär. Principen är viktig för att förhindra undandragande av skatt. Det är irrelevant hur parterna betecknat en rättshandling, avgörande blir istället rättshandlingens verkliga innebörd.<sup>33</sup>

## 2.5 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är ett uttryck som inte är begränsat till skatterätten, utan förekommer i ett flertal rättsliga områden. Inom skatterätten kan dock principen kärnfullt koncentreras till *nullum tributum sine lege*, dvs ingen

---

<sup>31</sup> Pålsson (2016) s. 115

<sup>32</sup> Ibid. (2016) s. 115–116

<sup>33</sup> Lodin m.fl. s. 650

skatt utan lag.<sup>34</sup> Principen utgör således ett krav på att skattskyldiga inte får påföras skatt utan uttryckligt stöd i lag. Denna aspekt av legalitetsprincipen kallas vanligtvis för föreskriftskravet. Principen har kodifierats i 8 kap. 2 § RF. En omdiskuterad fråga är i vilken mån principen medför ett förbud mot analog tillämpning av skattelag. Analog lagtolkning är när domstolen i avsaknad av bestämmelser använder sig utav reglerna för en likartad situation. Man förhåller sig då inte till strikt till lagstiftningen, men dess syfte frångås ändå inte. Det har anförts att *nullum tributum sine lege* medför att analog lagtolkning endast kan ske då det är till den skattskyldiges fördel.<sup>35</sup>

Bortsett från problematiken kring analog lagtolkning så vållar även tillämpningen av legalitetsprincipen problem då bestämmelser ska tolkas, eftersom man inom rättstillämpningen kan bli tvungen att fatta ett beslut mellan flera olika tolkningsalternativ. Vanligtvis avses med lagtolkning att bestämmelsen preciseras. I regel utgör föreskriftskravet inget hinder för detta, så länge preciseringen ryms inom mängden rimliga tolkningar. Denna tumregel skapar i sig en problematik, då ingen kan sägas ha ensamrätt på vad som ryms inom mängden rimliga tolkningar. Däremot är det svårt att argumentera emot den prejudicerande verkan HFD:s avgörande har och därmed presumeras dess tolkningar av vad som är rimligt ha företräde framför andra. Det finns givetvis även här begränsningar. Av RF 2 kap. 10 § 2 st. RF framgår att ”skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten”. Det finns alltså ett lagstadgat förbud mot att tillämpa bestämmelser utanför dess betydelseområden.<sup>36</sup> De tolkningar som läggs till grund för beskattningen måste således av tolkaren och tillämparen kunna motiveras med att det är en rimlig tolkning. Förekommer skäl vilka inte faller in under denna rimliga tolkning saknar

---

<sup>34</sup> Hultqvist (1995) s. 3, 5

<sup>35</sup> Lodin m.fl. s. 718

<sup>36</sup> Hultqvist (1995) s. 331–332



dessa relevans, oavsett hur starka och goda de är. De kan däremot vara betydelsefulla vid en eventuell lagändring.<sup>37</sup>

Tjernberg menar dock på att ords innebörd har sin utgångspunkt i den kontext de används. Med tanke på att ord och uttryck kan ha flera olika betydelser så blir det nödvändigt att de tolkas och tillämparen måste då välja den innebörd som finns närmast till hands med beaktande av kontexten. Gällande enstaka ord och formuleringar är det av stor vikt att den skattskyldige kan förlita sig på textformuleringen, framförallt av förutsebarhetsskäl. Dessa synpunkter kan förefalla motsägelsefulla, men enligt Tjernberg går dessa att förena om tolkningen sker utifrån den kringliggande lagstiftningens sammanhang.<sup>38</sup>

En ytterligare aspekt av legalitetsprincipen är det så kallade bestämdhetskravet, vilken har en koppling till det nyss nämnda föreskriftskravet. Ett krav på föreskrift fyller ingen större funktion om utformningen är alldeles för vag. Mest betydelsefullt blir bestämdhetskravet när det aktualiseras vid lagstiftningen. Förvisso är det inget som hindrar obestämd skattelagstiftning från att tillämpas eller gör den ogiltig och det finns därför inte någon klar gräns till vilken en bestämmelse måste nå upp.<sup>39</sup>

En vag föreskrift innebär dock i praktiken att lagstiftaren anförtror de prejudicerande domstolarna med kompetens att närmare utforma gällande rätt. Tolkningsutrymmet skapar dessutom ökad risk för att föreskriften tolkas olika beroende vem som tar sig an uppgiften. Det kan tyckas olyckligt att kompetensen vidarebefordras på detta vis då exempelvis Skatteverket och domstolarna ska ägna sig åt rättsskipning. Konsekvensen blir istället att de tar fram bra eller goda normer för beskattning. Det kan därför vara fördelaktigt att vid vag skattelagstiftning vara försiktig med att fylla ut rätten alltför mycket.<sup>40</sup>

---

<sup>37</sup> Hultqvist (2013) s. 19

<sup>38</sup> Tjernberg (2016) s. 173–174

<sup>39</sup> Hultqvist (2016) s. 734, 736

<sup>40</sup> Ibid. s. 743–744

# 3 Beskattning av Styrelsearvode

## 3.1 Tidigare praxis

Av flera olika skäl kan det som styrelseledamot vara önskvärt att beskattas inom inkomstslaget näringsverksamhet för det arvode man erhåller. Bedrivs annan näringsverksamhet av liknande karaktär talar praktiska skäl för detta, samt den ekonomiska flexibiliteten som kan medfölja.<sup>41</sup> Dåvarande Regeringsrätten har dock under 1993 i två avgöranden fastslagit att styrelsearvoden i normalfallet ska beskattas hos den fysiska personen.

Det ena avgörandet, RÅ 1993 ref. 104, behandlade frågan om en skattskyldigs styrelsearvoden kunde beskattas inom det av honom ägda fåmansbolag, i vilket konsultverksamhet bedrevs. Regeringsrätten baserade sina domskäl på 8 kap. ABL. I dess sjätte paragraf stadgas att styrelsen bär ansvaret för bolagets organisations, samt förvaltningen av bolagets angelägenheter. Av fjärde paragrafen framgår att uppdraget som styrelseledamot ska innehas av fysisk person och att det är personligt. Utifrån detta bedömde Regeringsrätten att uppdraget som styrelseledamot normalt ska anses vara av personlig natur och att erhållet arvode ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

I RÅ 1993 ref. 55 blev däremot utfallet det motsatta. Regeringsrätten erinrade inledningsvis om tidigare praxis, vilken fastslår att det i princip saknas hinder att bedriva verksamhet i aktiebolagsform som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser (RÅ 83 1:40). Regeringsrätten ansåg emellertid att det under vissa omständigheter kan bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och istället påföra ägaren inkomsterna som härrör från

---

<sup>41</sup> Thorell (2010) s. 513

verksamheten i fråga. Likt RÅ 1993 ref. 104 hänvisas till 8 kap. ABL och uppdragets personliga karaktär. Visserligen var den skattskyldiges uppdrag här istället verkställande direktör, men det underströks att motsvarande gäller uppdrag som styrelseledamot och firmatecknare. Uppdraget bestod av uppgifter kopplade till omstrukturering av verksamhet och ägarförhållanden, däribland nedläggande av viss verksamhet. Uppgifternas karaktär föranledde att uppdraget begränsats till den tid som krävdes för, som HFD benämnde det, företagssaneringen. I och med att dessutom inga skäl talade för att det huvudsakliga syftet varit att uppnå skatterättsliga förmåner genom förfarandet blev den sammantagna bedömningen att ersättningen kunde beskattas inom aktiebolaget i inkomstlaget näringsverksamhet.

Sammanfattningsvis lämnade avgörande ett snävt utrymme för möjligheten att beskatta inkomsten inom aktiebolag. Exempelvis vid sådana saneringsuppdrag tycks det som att ersättningen kan hänföras till bolaget, vilket i praktiken torde vara sällsynt.<sup>42</sup> Man kan på god grund ställa sig frågande till varför detta undantag tilläts, i förhållande till domstolens resonemang i RÅ 1993 ref. 104. Omständigheterna som föranledde beskattning inom bolaget påverkar inte att uppdragen i båda fallen är personliga. Att uppdragen endast kan innehas av en fysisk person är gemensamt för båda avgörandena. Sammantaget tycks dessa två rättsfall indikera att uppdragens personliga karaktär höjt ribban för självständighetsbedömningen.<sup>43</sup> Enligt Tjernberg indikerar RÅ 1993 ref. 104 att beskattning inte ska tillåtas ske i aktiebolag, även om avtalen mellan uppdragsgivare och uppdragstagare civilrättsligt är korrekta. Ett alternativt synsätt Tjernberg framfört är att självständighet inte förelegat i tillräckligt hög grad.<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> Beyer (2017) s. 774-775

<sup>43</sup> Kleist (2016) s. 32

<sup>44</sup> Tjernberg (1999) s. 90

Att en presumtion föreligger har även bekräftats i RÅ 2000 not. 187. Där uttalades att det finns en stark presumtion för att inkomst från styrelseuppdrag ska beskattas som tjänst hos styrelseledamoten.

I HFD 2017 ref. 41 prövades återigen frågan om huruvida styrelsearvode ska beskattas hos det bolag avtal mellan arbetsgivaren och uppdragstagaren stipulerat, eller om det ska beskattas inom tjänst hos styrelseledamoten. HFD prövade här om den lagändring som skedde 2009 för 13 kap. 1§ IL innebar att gällande rätt förändrats. HFD menade dock på att lagändringen tar sikte på andra omständigheter än de som tidigare behandlats i praxis avseende beskattning av styrelsearvode. Det ansågs ej påverka den personliga karaktär uppdraget utgörs av. Därmed var det fortsättningsvis inte möjligt att hänföra inkomsten från styrelseuppdrag till aktiebolag.

Det finns visst stöd i praxis för att beskattning ska ske i bolagiserad form. I RÅ 1940 Fi 700 blev utfallet att inkomst från styrelseuppdrag skulle beskattas som inkomst av rörelse och således inte inkomst av tjänst. Det finns dock goda grunder att ifrågasätta detta rättsfalls prejudikatvärde. Dels det faktum att målet har många år på nacken, dels att de omständigheter vilka utgjorde grund för fallet ej beskrevs. Det får därmed anses konstaterat utifrån efterföljande praxis att prejudikatvärdet för detta avgörande är lågt, om ens befintligt.<sup>45</sup>

### **3.1.1 Hur ska praxisen förstås?**

I doktrinen tycks två olika synsätt finnas på vilken grund beskattningen främst avgörs. Antingen så kan det ses som att det är en bedömning av den verkliga innebörden av det civilrättsliga avtalsförhållandet mellan uppdragsgivare och uppdragstagare. Utifrån avtalet bedöms således om avtalspartnern är bolaget eller den fysiska personen. Det andra synsättet, vilket Melz menar vara den mest vanligt rådande inom doktrinen, är att

---

<sup>45</sup> Burmeister (2018) kap. 2.3.4

bland annat kriterierna i 13 kap. 1 § är mest betydelsefullt i bedömningen. Detta för att avgöra om uppdraget är tillräckligt självständigt.<sup>46</sup>

## 3.2 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Av särskilt intresse är ett nyligen meddelat förhandsbesked från Skatterättsnämnden.<sup>47</sup> Omständigheterna skiljer sig här på ett distinkt sätt från de nyss genomgångna avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen. De andra målen kretsade kring möjligheten för styrelseledamöter att allokera inkomsten till sina bolag. Här gällde istället frågan vilket inkomstslag styrelsearvode skulle klassificeras till för den fysiska personen och styrelseledamoten A. Frågeställningen skatterättsnämnden ställdes inför var alltså huruvida styrelsearvodet kunde beskattas inom ramen för A:s enskilda näringsverksamhet. A:s uppfattning var att befintlig praxis på området endast tar sikte på allokering till skattesubjekt och att det därmed inte är uteslutet att styrelsearvode kan beskattas inom näringsverksamhet hos den fysiska personen. Eftersom verksamheten uppfyllde rekvisiten i 13 kap. 1 § IL ansåg A att lagstiftningens systematik utesluter något annat än att inkomsten ska beskattas i näringsverksamhet. Skatteverket motsatte sig detta. Skatteverkets tolkning av praxis var att HFD vid ett flertal tillfällen uttalat att ersättningen ska beskattas hos den som utfört uppdraget och som inkomst av tjänst. Skillnaderna i uppfattningarna grundades således i tolkning av praxis.

Skatterättsnämnden bedömde att förhandsbesked ska lämnas, i det aktuella fallet, då det är av vikt för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Det poängterades att HFD 2017 ref. 41 och HFD 2019 not. 31 främst syftade till att klargöra hos vilket skattesubjekt beskattning ska ske. Skatterättsnämnden hänvisade även till en rättsfallskommentar Skatteverket publicerat efter HFD 2017 ref.41. Slutsatsen Skatteverket drog av HFD 2017 ref. 41 var att

---

<sup>46</sup> Melz (2017) s. 693–694

<sup>47</sup> DNR 71–19/D

beskattning i normalfallet ska ske i tjänst och att beskattning inom näringsverksamhet därmed är uteslutet, oavsett om inkomsten allokeras till den juridiska eller fysiska personen.<sup>48</sup> Utifrån kommentaren bedömde Skatterättsnämnden att oklarheter gällande beskattning av styrelsearvode fortfarande föreligger efter HFD 2017 ref. 41.

Skatterättsnämnden ansåg att A:s verksamhet uppfyllde det krav på yrkesmässighet som uppställs i 13 kap. 1 § IL. Bedömningen av självständighetsrekvisitet vållade däremot större problem för Skatterättsnämnden. Skatterättsnämnden erinrade om den omfattande existerande praxis på området, vilken behandlat frågan om hos vilket skattesubjekt beskattning ska ske. Som framgått av tidigare praxis är bedömningen av allokering av likartat slag som den vid klassificering till inkomstslaget näringsverksamhet i 13 kap. 1 §. Skatterättsnämnden framhöll att detta främst avser prövningen av självständighetsrekvisitet. Därefter hänvisades till tidigare praxis och det konstaterades att ”styrelsearvoden i regel ska beskattas hos ledamoten och i inkomstslaget tjänst”. Detta med anledning av uppdragets personliga natur. Skatterättsnämnden uttalade avslutningsvis att:

”Enligt den praxis som Högsta förvaltningsdomstolen etablerat gäller alltså en stark presumtion för beskattning hos ledamoten redan på grund av uppdragets personliga karaktär. Enligt Skatterättsnämndens mening innebär presumtionen att självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § normalt inte kan anses uppfyllt i fråga om uppdrag som styrelseledamot i aktiebolag, oavsett om lagrummet tillämpas till ledning för bedömningen av vem som är rätt skattesubjekt för inkomster från styrelseuppdrag eller vid en direkt tillämpning avseende klassificeringen av sådana inkomster hos den ledamot som utfört uppdraget”.

Skatterättsnämnden fann inte att A:s uppdrag var av sådan tillfällig begränsad karaktär att presumtionen kunde frångås och i förhandsbeskedet

---

<sup>48</sup> DNR 202 278405-17/111

meddelades därför att styrelsearvodet inte kunde redovisas inom ramen för den enskilda näringsverksamheten.

### 3.3 Andra personliga uppdrag

I sammanhanget kan vara av intresse att överblicka om andra uppdrag med liknande karaktär av personligt ansvar bedömts likadant. I civilrättsligt hänseende har HD i NJA 2001s. 872 uttalat att vissa tjänster som utförs ”kan vara av utpräglad personlig natur, men bedrivs verksamheten i aktiebolagsform är det likväl för bolagets räkning som han utför tjänsten och uppbär ersättningen för denna”. Det aktuella målet gällde en konkursförvaltare, vilket HD poängterade var en speciell situation då uppdraget endast kan innehas av fysisk person. Därtill nämndes uppdrag som offentlig försvarare, biträde enligt rättshjälpslagen och boutredningsman som ytterligare exempel då uppdragstagaren inte kan vara ett aktiebolag. HD bedömde avslutningsvis att ”när det gäller rättsförhållandet mellan aktiebolaget och företagaren personligen – eller bolagets och företagarens egna borgenärer – kan det inte ha någon betydelse att ersättningen avser ett uppdrag av denna karaktär, så länge det är fråga om en verksamhet som faller inom ramen för bolagets i bolagsordningen angivna ändamål”.

Viktigt att komma ihåg är att avgörandet gällde ersättningens civilrättsliga karaktär, till skillnad från den skatterättsliga. Thorell menar dock på att utfallet har direkt relevans för beskattningen och att mycket talar för att man bör acceptera en sådan bolagsordning även skatterättsligt.<sup>49</sup>

Inte heller uppdrag som fastighetsmäklare kan innehas av juridisk person.<sup>50</sup> Ytterligare uppdrag som i sammanhanget kan nämnas är offentlig försvarare och boutredningsman. Gemensamt för samtliga dessa personliga uppdrag är

---

<sup>49</sup> Thorell (2010) s. 520

<sup>50</sup> Prop. 1994/95:14 s. 45

att HFD inte i något avgörande behandlat allokeringsfrågan. Dessutom faktureras ofta inkomsterna till aktiebolag och Skatteverket tycks inte ha några invändningar mot detta.<sup>51</sup>

För vissa uppdrag förutsätts inte i lag att utföraren ska vara en fysisk person, men där uppdragsgivaren ändå fordrar att en viss fysisk person utför arbetet. Uppdraget är då personligt på det sätt att uppdragsgivaren inte accepterar att någon annan person utför uppdraget. Denna typ av yrkesgrupp kallas vanligtvis fria yrken och innefattar bland annat läkare, tandläkare, revisorer, samt utövare av litterär och konstnärlig verksamhet. För denna typ av personliga uppdrag finns inget hinder för att i bolagiserad form bedriva verksamheten.<sup>52</sup> Detta är dock ett relativt nytt synsätt och det har tidigare diskuterats huruvida detta verkligen är lämpligt. I SOU 1975:54 framfördes synpunkten att dessa uppdrag inte utgjorde ”egentlig näringsverksamhet”. En diskussion fördes kring om särskilda skatterättsliga regler skulle införas för att förhindra att utövarna satte sig på bolag. Man fann dock att det ”utan stöd eller samordning med civilrättsliga bestämmelser om aktiebolag skulle vara förenad med alltför stora praktiska svårigheter”.<sup>53</sup>

### **3.4 Särbehandling av styrelsearvoden?**

Det tycks alltså finnas goda skäl för uppfattningen att styrelseuppdrag skatterättsligt särbehandlas i förhållande till andra personliga uppdrag. Frågan blir då om något annat än uppdragens personliga karaktär föranleder den skatterättsliga olikbehandlingen. En skillnad är att exempelvis konkursförvaltare utses av det offentliga, medan en styrelseledamot utses av bolaget vilket avtalet ingås med. En konsekvens härav skulle kunna vara minskad självständighet. Därtill är man i andra uppdrag mer benägna att använda sig av externa resurser, i jämförelse med styrelseuppdragen.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> Von Bahr (2018) kap. 3.3

<sup>52</sup> Kleist (2016) s. 26–27

<sup>53</sup> SOU 1975:54 s. 44, 63

<sup>54</sup> Von Bahr (2020) s. 127–128



Thorell identifierar även vissa bolagsrättsliga särdrag hos uppdraget som styrelseledamot, i förhållande till andra personliga uppdrag. Den huvudsakliga skillnaden är att ansvaret mot tredje man är mer långtgående. Detta eftersom styrelsen utgör en del av bolagets organisation, vilket medför att uppdragets tid, inriktning och omfattning skiljer sig åt. Däremot uppfattar han inte några principiella skillnader.<sup>55</sup> Även Beyer ställer sig kritisk till att uppdrag som styrelseledamot är av så mycket större personlig karaktär än vissa andra där hinder inte funnits föreligga för beskattning inom bolag. Likt Thorell är Beyer inne på spåret att något annat än den personliga kopplingen varit avgörande för beskattningen av diverse personliga uppdrag. Han hänvisar till en artikel av Kerstin Nyquist, vars uppfattning han delar.<sup>56</sup> Enligt Nyquist kan frågan om huruvida en verksamhet bedrivs självständigt ses från två håll. Dels den självständighet som uppdraget förutsätter, huvudsakligen lagregleringen som styr över uppdragens personliga karaktär. Dels den grad av självständighet som uppdragstagaren agerar utifrån i sin verksamhet. Här avses om uppdragstagaren har möjlighet att agera självständigt på arbetsmarknaden. Hon finner det oaktat detta synsätt svårt att rättfärdiga olikbehandlingen mellan uppdrag. HFD har inte berört aspekten av om styrelseledamöter kan anses självständiga på den grund att ett flertal uppdrag som styrelseledamot eller konsult innehas. Nyquist finner inte heller några övertygande skäl till varför styrelseledamöter ska behandlas annorlunda, utifrån det lagstiftade personliga ansvaret.<sup>57</sup>

Melz har en annorlunda syn på saken. Med tanke på att de flesta uppdrag nämnda i kap. 3.3 har en personlig karaktär så är Melz uppfattning att något annat måste utgöra grund för den speciella skatterättsliga behandlingen av styrelsearvoden. I HFD 2019 not. 31 uttalades att presumtionen om beskattning hos den fysiska personen gäller ”redan på grund av uppdragets personliga karaktär”. En möjlig tolkning utifrån detta är att den personliga

---

<sup>55</sup> Thorell (2010) s. 520

<sup>56</sup> Beyer (2017) s. 782, 783

<sup>57</sup> Nyquist (1995) s. 190, 191

karaktären visserligen är en bidragande faktor, men att även något ytterligare bidrar till att upprätta presumtionen. Det hade därmed varit önskvärt med ett avgörande som redogör för potentiella skillnader mellan styrelseuppdragen och andra liknande.<sup>58</sup>

Det finns därutöver inte någon anledning att tro att en styrelseledamots skyldigheter enligt aktiebolagslagstiftningen på något vis påverkas. Inte heller påverkas det personliga skadeståndsansvaret.<sup>59</sup>

## **3.5 HFD 2019 not. 31**

### **3.5.1 Pleniavgörandet**

Med tanke på kritiken mot tidigare praxis mottogs förmodligen HFD:s beslut att återigen ta upp frågan, denna gång i plenum, som ett glädjebesked hos många. Bakgrunden var att advokaten AA i sitt bolag Jurie Advokat AB bedrev sin verksamhet, däribland några styrelseuppdrag. Gällande ett av dessa styrelseuppdrag vände sig AA till Skatterättsnämnden för att få förhandsbesked i om arvodet skulle beskattas personligen i tjänst eller näringsverksamhet, alternativt om inkomsten skulle tas upp i bolaget.

Skatterättsnämnden hänvisade inledningsvis till 13 kap. 1 § IL och det med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Därefter påmindes om tidigare praxis på området, dvs att styrelsearvode normalt ska beskattas inom tjänst. Skatterättsnämnden fann visserligen att bolaget uppfyllde samtliga kriterier för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL, samt att inget talade mot att bolaget var rätt skattesubjekt. Oaktat detta ansåg Skatterättsnämnden inte att det undantag som finns tillgängligt är tillämpligt och valde således att besluta i enlighet med tidigare

---

<sup>58</sup> Melz (2020) s. 736

<sup>59</sup> Melz (2017) s. 700

praxis. Vilket kan tyckas vara föga förvånande, det ankommer trots allt inte på skatterättsnämnden att ändra praxis.<sup>60</sup>

Än mer förvåning väckte dock HFD:s resonemang. HFD refererade till tidigare prejudikat och konstaterade följaktligen att det sedan länge funnits en klar och etablerad praxis från HFD. De uttryckte därefter viss förståelse för uppfattningarna att det inte är motiverat och ändamålsenligt att beskattning av styrelseuppdrag särbehandlas i förhållande till andra personliga uppdrag, på grundval av uppdragets personliga karaktär. Däremot kan det, enligt HFD, även hävdas att det är naturligt att lägga stor vikt vid styrelseuppdragets personliga karaktär, när bedömningen av hos vilket subjekt beskattning ska ske företas. HFD:s åsikt blev därmed att det utifrån principiella utgångspunkter går att anlägga olika synsätt på frågan, men att HFD så sent som 2017 bekräftat rådande presumtion.

Därtill påmindes om att försiktighet ska iakttagas när det är fråga om att eventuellt ändra gällande rätt, så som den etablerats i praxis. Härvid refererades till avgörandet RÅ 2004 ref. 1, där rättsfrågan gällde överlåtelse av aktier. Där uttalades att ”stor försiktighet bör iakttagas i fråga om att ändra ett rättsläge som varit bestående under längre tid”. HFD motiverade detta i pleniavgörandet med att rättsordningens stabilitet och förutsebarhet förutsätter en sådan försiktighet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därmed att en ändring av väletablerad praxis kan komma i fråga först då det framstår som angeläget, varpå dylika situationer exemplifieras. Det kan gälla då ett av ”rättspraxis fastlagt rättsläge till följd av samhällsutvecklingen med tiden kommit att vålla olägenheter inom rättsordningen eller för samhällslivet i vid mening”. Det ansågs inte framstå som angeläget att ändra den etablerade praxis gällande styrelsearvoden och HFD gjorde därför samma bedömning som Skatterättsnämnden.

---

<sup>60</sup> Von Bahr (2020) s. 124

### 3.5.2 Skiljaktiga meningar

Majoritetens mening gick dock inte okommenterad förbi. Tre skiljaktiga meningar framfördes. Den första ansåg att vissa domskäl borde utformats på annat sätt. De två skiljaktiga ledamöterna valde att, till skillnad från majoriteten, att resonera utförligare kring den potentiella särbehandlingen mellan styrelseuppdrag och andra liknande uppdrag. De föreslog exempelvis att punkt 24 skulle ha följande utformning:

”När lika fall beskattas olika föreligger en särbehandling. Av de rättsfall där presumtionen prövats eller refererats kan inte dras slutsatsen att styrelseuppdrag genom användningen av presumtionen blir särbehandlade i förhållande till andra uppdrag. Hur andra uppdrag av personlig karaktär – som liknar styrelseuppgifterna – ska bedömas ger inte nuvarande praxis svar på”.

De skiljaktiga var även av uppfattningen att det inte är nödvändigt med ändrad praxis för att undvika särbehandling. Detta kan istället ske genom det utrymme för att i undantagsfall tillåta styrelseledamöter att sätta sig i bolag, som utvecklades i RÅ 1993 ref. 55.

Den andra skiljaktiga meningen invände sig mot att ingen förutsättningslös prövning skedde, när nu frågan tagits upp i plenum. Att praxis bekräftats i HFD 2017 ref. 41 ansåg ledamöterna vara ett svagt argument för att inte på nytt ta upp saken till prövning. Därefter konstaterades att när i uppdrag i allmänhet får allokeringsfrågan prövad så sker detta genom en helhetsbedömning och då har självständighetskravet i 13 kap. 1 § stor betydelse. Avslutningsvis anfördes att några materiella skäl för att bedöma olika uppdrag utifrån olika kriterier saknas. De såg inte heller någon anledning att den personliga karaktären av uppdraget ska ha en sådan avgörande betydelse. Eftersom likformighet bör eftersträvas och systematiska skäl talade för det så bör styrelseuppdrag bedömas utifrån samma kriterier som övriga uppdrag, enligt de skiljaktiga ledamöterna.

Den avslutande skiljaktiga meningen tog istället sikte på det uppställda angelägenhetskravet. De fem skiljaktiga justitieråden höll kort och gott inte med om att en praxisändring måste framstå som angelägen innan den kan övervägas. Denna ordning bedömdes vara i strid med domstolens uppgift, vilken är att på objektiva och sakliga grunder härleda ett materiellt korrekt resultat i sakfrågan. Dessutom ansåg de, till skillnad från majoriteten, att skäl förelåg vilka medförde att en ändring framstod som angelägen. Med tanke på olikbehandlingen av personliga uppdrag bedömdes det vara angeläget att ändra praxis. Den gällande ordningen betraktades mindre genomtänkt ända från den tidpunkt då den infördes och att den skapat praktiska svårigheter. Ståndpunkten framfördes att det exempel då en ändring kan framstå som angelägen inte på något vis är representativ för tidigare praxis då HFD frångått tidigare prejudikat. Ett kritiskt förhållningssätt togs även avseende referensen till HFD 2004 ref. 1. I nyss nämnda rättsfall vägdes olika omständigheter in i bedömningen, medan majoritetens överväganden här inte framgick.

### **3.6 Kritik**

Trots den relativt kortfattade domen har åtskilliga synpunkter framförts i doktrinen. Det har bland annat anförts att lagrummet som använts för att bestämma skattesubjekt i sammanhanget saknar betydelse. 13 kap. 1 § IL tar sikte på vilken verksamhet som ska utgöra näringsverksamhet. Stig von Bahr har i en artikel på området uttryckt skepsis till Skatterättsnämndens och HFD:s resonemang i avgörandet. Han poängterar att lagrummet saknar betydelse för juridiska personer, eftersom samtliga inkomster och utgifter där hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt von Bahr bör det således bli aktuellt att granska 13 kap. 1 § i det fall styrelseledamoten personligen anses skattskyldig för inkomsten. Huruvida det var så HFD gick tillväga eller inte framgår inte tydligt av avgörandet. Inte heller gavs några

skäl för valet av inkomstslag och von Bahr menade på att klassificeringsfrågan är långt mer komplicerad än vad HFD gav sken av.<sup>61</sup>

Det som främst uppmärksammats är dock det krav på angelägenhet som uppställts. Som tidigare nämnt baseras detta på uttalandet i RÅ 2004 ref. 1, vari uttrycks att stor försiktighet bör iakttas när praxis eventuellt ska ändras. I doktrin har dock uppmärksammats att denna försiktighet hanterats annorlunda i 2004 års avgörande än det avgörande som här diskuteras. Den stora skillnaden tycks vara att försiktighetsbedömningen i RÅ 2004 ref. 1 utgjorde en del av den bedömning som gjordes i rättsfrågan. Detta till skillnad från HFD 2019 not. 31 där försiktigheten som ska iakttogs snarare utgjorde ett hinder för den rättsliga prövningen.<sup>62</sup> Det finns även en proposition från 1989 om Högsta domstolen och rättsbildningen, vari det sades ”att HD endast om det finns starka skäl ändrar tidigare praxis är av vikt inte minst av hänsyn till förutsebarheten i rättstillämpningen”.<sup>63</sup> Detta ska dock inte förstås som ovillkorligt stöd för HFD:s beslut att införa ett angelägenhetskrav. Precis som Heuman framfört i en artikel på ämnet, måste en distinktion göras mellan *normativa sats*er och *argumentbeskrivande sats*er. Heuman menar att uttalandet i propositionen ska förstås som en argumentbeskrivande sats, det vill säga att det utgör ett argument för varför rättsordningen ska iakttas försiktighet vid praxisändring. Däremot utgör den inte en strikt, restriktiv tillämpning av pleniregeln,<sup>64</sup> vilket stöds av att propositionen även nämner risken med att en föråldrad rättsuppfattning kvarstår.<sup>65</sup>

Justitieråd Knutsson var en av de skiljaktiga ledamöterna och har i en artikel utvecklat sitt resonemang. Hennes uppfattning är att det vid ett till plenum hänskjutet mål inte råder några andra begränsningar än de som följer av den rättsliga regleringen och omständigheterna i målet. Inom den befintliga

---

<sup>61</sup> Von Bahr (2020) s. 125

<sup>62</sup> Knutsson (2020) s. 616

<sup>63</sup> Prop. 1988/89:78 s. 53

<sup>64</sup> Heuman (2020) s. 469

<sup>65</sup> Prop. 1988/89:78 s. 53

ramen bedömde Knutsson att en skyldighet för domstolen att göra en fullständig och förutsättningslös prövning förelåg. Det anser hon inte skedde och att AA därmed fått en mer bristfällig prövning än vad som kan förväntas när ett mål redan hänskjutits till plenum.<sup>66</sup>

Knutsson påpekade även det uppseende faktum att HFD delade Skatterättsnämndens bedömning. Innebörden av detta är att HFD fann näringskriterierna i 13 kap. 1 § uppfyllda, samt att bolaget generellt skulle betraktats som rätt skattesubjekt. Knutsson tycks övertygad om att utfallet, med anledning av detta, blivit ett annat om man inte stannat prövningen vid angelägenhetskravet.<sup>67</sup> Knutsson gjorde dessutom en smått ironisk iakttagelse avseende att införandet av angelägenhetskravet i sig är en ändring av praxis. Under många decennier har inte praxis ändrats med anledning av att försiktighet talar för ett sådant tillvägagångssätt. Dessutom sker redan en sorts försiktighetsbedömning innan ett mål hänskjuts till HFD för ett plenumavgörande. Det kan till och med ses som att avsteg från HFD 2014 ref. 1 som använts som stöd för angelägenhetskravet i plenumavgörandet. Den iakttagna försiktigheten vägdes där in i helhetsbedömningen, medan den här utgjorde hinder för en förutsättningslös prövning. Knutsson ställde sig därför frågande till varför majoriteten inte redogjorde anledningarna till varför denna praxisändring ansågs som angelägen.<sup>68</sup>

De skiljaktiga meningarna till trots så förekommer nu alltså någon sorts krav på angelägenhet för att praxis ska ändras. Hur kommer detta då påverka en part vars talan avviker från redan etablerad praxis? Vilken grad angelägenhetskravet kan komma att påverka lär variera beroende på vilken situation som är aktuell. Ofta torde de situationer då ”samhällsutvecklingen med tiden kommit att vålla olägenheter inom rättsordningen eller för samhället i vid mening” vara enkla för HFD att själva uppmärksamma. För

---

<sup>66</sup> Knutsson (2020) s. 614–615

<sup>67</sup> Ibid. (2020) s. 615

<sup>68</sup> Ibid. (2020) s. 616

att vara på den säkra sidan bör dock en part bedriva någon sorts argumentation för varför en ändring ska ses som angelägen.<sup>69</sup> Von Bahr ser det därtill som troligt att HFD 2019 not. 31 kan komma att få verkningar bortom styrelseuppdragen. Rättsfallet kan påverka synen på även andra, liknande uppdrag och huruvida det där ska vara tillåtet att bedriva verksamhet i bolagiserad form.<sup>70</sup>

Melz förhåller sig även kritisk till varför en ändring inte ansågs angelägen i det aktuella fallet. Det finns indikationer på att rådande rätt är skadlig för näringslivet, samt att behovet av oberoende styrelseledamöter blivit större på senare år. Mycket talar, enligt Melz, för att en ändring av praxis var angelägen.<sup>71</sup> Även von Bahr har svårt att se vilken situation, om inte denna, som skulle föranleda att en ändring framstår som angelägen. Detta då den etablerade praxis HFD var menade att ta ställning till i HFD 2019 not. 31 hade sin grund i en för sammanhanget annan era. De särskilda reglerna för fåmansföretag var ännu inte introducerade och synen på legalitet skiljde sig markant. Det rimliga kan därmed anses ha varit att pröva beskattningen av styrelsearvoden enligt reglerna för fåmansföretag (56 och 57 kap. IL) eller genom skatteflyktslagen.<sup>72</sup>

Gällande själva beskattningen av styrelsearvoden och andra liknande uppdrag får rättsläget sägas förbli ovisst. Att HFD avviker från civilrättsliga bedömningar av avtalsförhållanden i avsaknad av lagstöd skapar stora förutsebarhetsproblem för de skattskyldiga. Det blir komplicerat att veta när och under vilka omständigheter det är möjligt att sätta sig på bolag och inte. Detta kommer, enligt von Bahr, resultera i felaktiga avgöranden och processer som drar ut på tiden.<sup>73</sup>

---

<sup>69</sup> Almqvist och Berkesten Hägglund (2020) s. 9

<sup>70</sup> Von Bahr (2020) s.126

<sup>71</sup> Melz (2020) s. 738

<sup>72</sup> Von Bahr (2020) s. 132

<sup>73</sup> Ibid. s. 130–131



# 4 Förvaltningsprocessrättsliga aspekter

## 4.1 HFD:s roll

Mot bakgrund av den uppmärksamhet som väckts kring angelägenhetskravet kan det vara nyttigt att påminnas om HFD och dess prejudikatbildande roll i rättsväsendet. Som utgångspunkt bör nämnas att den offentliga makten utövas under lagarna, enligt 1 kap. 1 § 3 st. RF. Detta innebär att HFD inte kan avvika från en rättsgrundsats om lagtext utgör hinder. Härvid är den så kallade avvikelserregeln av särskild betydelse och för förvaltningsprocessrätten återfinns den i 5 § AFDL. Regeln innebär att HFD får besluta att avgörandet ska ske av domstolen i dess helhet, om det vid överläggning framkommer att den mening som råder i rätten avviker från tidigare rättsgrundsats eller lagtolkning. Reglerna som dikterar vid vilka tillfällen plenum kan bli aktuellt skapar en stabilitet. Detta som en konsekvens av det låga antal mål som hänförs till plenum och därmed en relativt oförändrad praxis.<sup>74</sup>

I förarbeten belyses vikten av att rättstillämpningen når upp till högt ställda anspråk på enhetlighet och konsekvens. Därtill framhålls att prejudikatbildarna bör ges största möjliga utrymme att bedriva prejudikatbildande verksamhet, vilket blir allt mer nödvändigt i takt med att samhällsutvecklingen fortgående skapar ett större behov av detta.<sup>75</sup>

HFD har uttalat att ändring av praxis kan framstå som angelägen då ”ett genom rättspraxis fastlagt rättsläge till följd av samhällsutvecklingen med tiden kommit att vålla olägenheter inom rättsordningen eller för

---

<sup>74</sup> Heuman (2020) s. 461

<sup>75</sup> Prop. 1971:45 s. 83

samhällslivet i vid mening”. Enligt Heuman är inte denna typ av ändring förbehållet att ske genom plenum. För att undvika fördröjningen av ett avgörande i plenum kan praxis ändras av denna anledning genom ett vanligt prejudikat.<sup>76</sup>

Med anledning av vad som hittills berörts i detta kapitel är det av intresse att undersöka angelägenhetskriteriet och den, enligt kritiker, begränsande inverkan den haft på avgörandet. Som berördes i kapitel 3.5.1 så motiveras angelägenhetskriteriet av stabilitets – och förutsebarhetshänsyn, samt att dessa i förarbeten snarare lyfts fram som argument för att försiktighet ska iakttas vid ändring av praxis. Enligt Heuman är det därför fullt rimligt att framföra kritik mot avgörandet och införandet av angelägenhetskriteriet. Dels kan invändas att inga argument framförs för en motsatt ståndpunkt, t.ex. det faktiska behovet av förändrad praxis. Dels anser Heuman att det i HD:s praxis saknas motstycke till denna presumtion mot praxisändring. Heuman lyfter bland annat fram NJA 2001 s. 177 och NJA 2013 s. 413 för att demonstrera hur HD resonerat kring frågan om praxisändring. I NJA 2001 s. 177 sägs att övervägande skäl talar för att frångå tidigare praxis, efter en avvägning av samtliga argument. I NJA 2013 s. 413 ändrades istället praxis när HD fann att starka skäl talade för en sådan ordning. Heumans sammanlagda bedömning av avgöranden från HD är att en rättsgrundsgrundsats kan ändras om övervägande skäl talar för det och att det därmed inte uttalats att argument mot praxisändring väger tyngre än de som talar för.<sup>77</sup>

## 4.2 Resningsgrunder

Med anledning av resningsansökan som har tillställts HFD har ett antal frågor väckts. Mest grundläggande är givetvis vilka resningsgrunder som finns och huruvida det finns skäl att tro på en ytterligare prövning av målet

---

<sup>76</sup> Heuman (2020) s. 501–502

<sup>77</sup> Ibid. s. 472–473

genom detta extraordinära rättsmedel. De lagreglerade grunderna för resning återfinns i 37 b § FPL. Där anges dock endast att ”resning får beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns särskilda skäl att pröva saken på nytt”. Detta alltså till skillnad från resningsreglerna i RB, vari stadgas under vilka situationer resning kan beviljas. Det kan dock konstateras att det i princip är samma typ av resningsgrunder som förekommer i förvaltningsmål. Detta har även bekräftats av HFD i RÅ 2010 ref. 61. Där uttalades att förutsättningarna för resning numera får anses likartade de i RB. Skillnaden kan däremot sägas ligga i att det istället görs sammantagna bedömningar där diverse faktorer samspelar. Tyngdpunkten kan exempelvis ligga på nytillkomna omständigheter eller felaktighet från myndighetens sida, men båda grunder kan tillsammans utgöra grund för resning.<sup>78</sup> Dessutom bör tilläggas att prövningen av resning inte begränsas av de omständigheter den klagande anfört. Ansvarig instans över resningsprövningen beaktar alltså även grunder för resning, vilka den klagande underlåtit att framföra inför rätten.<sup>79</sup>

Vilka resningsgrunder som kan bli aktuella har främst utarbetats i praxis. Likt grunderna i RB finns inom förvaltningsrätten möjlighet att bevilja resning på den klassiska grunden att nya omständigheter eller bevis tillkommit. I normalfallet är det här inte fråga om att fel begåtts i samband med avgörandet. Grunden utgörs snarare av fog för att utfallet kunde blivit ett annat om de nytillkomna omständigheter eller bevis funnits tillgängliga i det ursprungliga skedet.<sup>80</sup>

Resning kan beviljas till följd av uppenbart lagstridig rättstillämpning. Den diskussion kring val av lagrum domstolen företagit för att bestämma skattesubjekt blir här intressant. Härmed avses alltså situationer då det beslutande organet tillämpat materiella regler på ett klart oriktigt sätt.<sup>81</sup> HFD har i exempelvis, RÅ 1996 not. 161 demonstrerat att detta utgör en

---

<sup>78</sup> Ragnemalm (2006) s. 99

<sup>79</sup> Ragnemalm (2014) s. 215

<sup>80</sup> Ibid. s. 215

<sup>81</sup> Ibid. s. 216

godtagbar resningsgrund. Plan- och bostadsverket hade här tillämpat lagstiftning som vid tiden var upphävd, vilket föranledde att resning beviljades och det tidigare beslutet upphävdes. HFD har i RÅ 2010 ref. 61 uttalat att det framförallt rör sig om mål där domstolen förbisett en viss bestämmelse eller misstolkat dess innebörd, men att det även kan gälla fel eller brister hos tillämpade föreskrifter. Trots att resningsgrunden i vissa resningsavgöranden uttryckligen benämns *uppenbart* lagstridig rättstillämpning, så kan det ifrågasättas huruvida det krävs att det är uppenbart. Von Essens uppfattning av behandlingen inom Högsta förvaltningsdomstolen är snarare att grunden använts för att skapa materiellt riktiga avgöranden, även i sådana fall där det kanske inte är fullt så uppenbart som lagtexten i sin ordalydelse tycks förutsätta. Däremot uppmärksammar von Essen att det på senare år går att ana en trend i resningsprövningarna åt det striktare hållet.<sup>82</sup>

En punkt där förfarandet inom förvaltningsrätten skiljer sig från regleringen i RB är att processuella fel kan utgöra grund för resning. Anledningen är att det inom allmän domstol existerar ett särskilt institut vari domvillobesvär kan väckas och därmed hanteras handläggningsfel inte inom resningsinstitutet. HFD har i avsaknad av liknande reglering på eget bevåg skapat möjligheten att bevilja resning på denna grund. Innebörden är att processuella fel av vitt skilda slag kan korrigeras.<sup>83</sup> Exempel på processuella fel som i praxis har utgjort grund för resning är då: uppgifter som tillförts målet utan att sökanden beretts tillfälle att yttra sig över dessa,<sup>84</sup> handläggning av ärenden som inte skett i enlighet med gällande rätt,<sup>85</sup> uttalanden felaktigt tillämpats i domstol<sup>86</sup> och beslut fattats av fel kommunalt organ.<sup>87</sup> HFD har tidigare prövat en resningsansökan i skattemål då domstolen själv varit den instans som meddelat beslut i det tidigare skedet. Den part som begärt resning hävdade att inkomstskattelagen och

---

<sup>82</sup> Von Essen (2017), lagkommentar

<sup>83</sup> Ragnemalm (2014) s. 216

<sup>84</sup> Se RÅ 1992 ref. 20

<sup>85</sup> Se RÅ80 2:20

<sup>86</sup> Se RÅ 1991 ref. 44

<sup>87</sup> Se RÅ 1995 ref. 57

lagen mot skatteflykt tillämpats felaktigt i förfarandet hos HFD. I prövningen av resning gav HFD utförliga motiveringar för sin bedömning och landade slutligen i att resning inte skulle beviljas.<sup>88</sup>

Beviljas resning ska sakfrågan bli föremål för ny prövning. Även på detta område är lagstiftningen knaper inom förvaltningsrätten, men förfarandet har utarbetats i praxis. Antingen så tas målet upp på nytt i den instans i vilken beslut senast meddelats, eller så rättar själv den instans som prövat resningsansökan avgörandet. Mest vanligt förkommande tycks ändå vara att målet återförs till den instans som senast fattade beslut i frågan.<sup>89</sup> Tidigare beviljade resningar tycks dock antyda att HFD är mer benägen att själv företa omedelbara ändringar.<sup>90</sup>

### 4.3 Sammansättning

Med tanke på att HFD både är den instans som senast beslutade i målet HFD 2019 not. 31 och den instans som ska pröva resningsansökan, så innebär detta att målet slutligen kommer prövas inom HFD. Till skillnad från nyss nämnda HFD 2013 ref. 85 så avgjordes HFD 2019 not. 31 i plenum. Det blir därför naturligt att ställa sig frågan kring vilka inom domstolen som kommer pröva resningsansökan, med tanke på att samtliga justitieråd deltog i det tidigare avgörandet. Förhindrar detta justitieråden från att även delta i prövningen av resning? Vilka skulle annars besluta om resning ska beviljas?

Det finns visserligen jävsregler inom förvaltningsprocessrätten som under vissa omständigheter hindrar domare från att delta i ett ärende. 41 § FPL anger att reglerna för jäv i 4 kap. RB även ska gälla inom förvaltningsrätten. I 4 kap. 13 § RB listas en rad situationer då en domare är jävigt att handlägga

---

<sup>88</sup> HFD 2013 ref. 85

<sup>89</sup> Von Essen (2017), lagkommentar

<sup>90</sup> Ragnemalm (2014) s. 217

mål, vilka kompletteras med en generalklausul som tar sikte på när övriga omständigheter föreligger vilka kan rubba förtroendet till opartiskheten. Mest relevant för detta arbetes syfte är dock att det i 4 kap. 13 § 7 p. RB regleras att jäv föreligger om domare tidigare fattat beslut som rör saken. Paragrafens ordalydelse utesluter dock situationen då en förnyad prövning ska ske av ett redan lagakraftvunnet mål. Detta regleras istället i 6 § AFDL.<sup>91</sup>

I 6 § AFDL stadgas att då ”Högsta förvaltningsdomstolen behandlar en ansökan om resning i ett mål eller ärende som har avgjorts av Högsta förvaltningsdomstolen, får inte någon ledamot som deltagit i det tidigare avgörandet ingå i rätten, om ett tillräckligt antal ledamöter ändå finns tillgängligt inom domstolen”. Särskilt mycket ledning om hur paragrafen ska tolkas eller tillämpas ges inte i förarbetena. Tanken är dock att, i den mån det är möjligt, endast ledamöter vilka inte deltog i det tidigare avgörandet ska pröva resningen.<sup>92</sup>

Ett likalydande stadgande återfinns idag 3 kap. 7 § RB och har även funnits under lång tid inom den allmänna processrätten. Tanken med att justitieråd som tidigare avgjort i saken inte även ska delta i resningsprövningen är givetvis god. Det har dock diskuterats huruvida den bästa lösningen verkligen är att resningsprövningen ska ske inom samma instans som redan prövat frågan, även om det är andra ledamöter. Det har exempelvis framförts farhågor för att domstolens auktoritet och prestige kan innebära en motvilja att ändra det tidigare avgörandet. Därutöver kan tänkas att en kollegial samhörighet gör att det inte är helt lämpligt att det uteslutande ska vara ledamöter från den domstol vari frågan ursprungligen avgjorts som ska pröva resningen. Strävan efter att uppnå fullständig objektivitet kan riskeras gå förlorad.<sup>93</sup> Mot detta kan anföras att enhetlighet inom rättstillämpningen kan komma att brista om någon annan domstol prövar resningen och därmed

---

<sup>91</sup> Von Essen (2017), lagkommentar

<sup>92</sup> Ibid.

<sup>93</sup> Cars (1959) s. 84–85

upphäver det tidigare lagakraftvunna avgörandet. Det kan även argumenteras för det rimligtvis måste accepteras att någon instans behöver vara den sista och att viss mänsklig ofullkomlighet är ofrånkomlig.<sup>94</sup>

## 4.4 Korsvis tjänstgöring

Med anledning av den nyss nämnda debatt som rätt så bör lyftas fram en relativt ny lagstiftning. 2017 infördes en möjlighet för korsvis tjänstgöring för justitieråd mellan HD och HFD. I 3 § 4 st. AFDL stadgas att ”Högsta förvaltningsdomstolen får förordna den som är justitieråd i Högsta domstolen att tjänstgöra i Högsta förvaltningsdomstolen”. Denna öppning för korsvis tjänstgöring har möjliggjorts av en grundlagsändring 2010. Numera lyder 11 kap. 1 § 3 st. RF: ”I Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen får endast den som är eller har varit ordinarie domare i någon av domstolarna tjänstgöra som ledamot”. Regeringens uppfattning var att en mer flexibel ordning skulle införas och ta bort de hinder som stod i vägen för samverkan mellan de två högsta instanserna. Denna ökade samverkan ansågs kunna vara av stort värde under vissa situationer.<sup>95</sup> Det är huvudsakligen två typsituationer då ett sådant förordnande kan vara behövligt.

Den första är den situation då de ordinarie justitieråden är jäviga att handlägga ett visst mål. I en utredning har nämnts några tillfällen då det vid jäv är bättre att tillförordna ledamöter från den andra högsta domstolen. Det gäller då en ledamot blivit åtalad för brott i utövningen av anställningen. Det ska däremot inte begränsas till detta, utan det anses passande i samtliga mål då en ledamot är part i målet. Oavsett hur sällan förekommande dessa situationer är så bör de hanteras genom förordnande av tjänstgöring av ledamot tillhörande den andra högsta domstolen. Risken är annars att allmänhetens förtroende påverkas, såväl för domstolen som för rättsväsendet

---

<sup>94</sup> Ibid s. 86

<sup>95</sup> Prop. 2009/10:80 s. 130

i stort. Utredningens uppfattning var dock att förordnandet inte bör begränsas till då ett justitieråd är part. Det föreslogs att bedömningen av när korsvis tjänstgöring ska ske bör ”ske med hänvisning till förhållandet att så många ordinarie ledamöter är jäviga att domstolen inte kan bli domför”.<sup>96</sup>

Den andra typsituationen är då särskild kompetens finns inom den andra högsta domstolen. Det kan exempelvis vara fallet om någon ledamot har särskilda kunskaper inom ett visst ämnesområde.<sup>97</sup> Det har alltså ansetts önskvärt att kunskap utbyts inom de frågor som tangerar båda de högsta domstolarnas verksamhetsområden. Detta motiveras bland annat av domstolarnas prejudikatbildande funktion. Denna korsvisa tjänstgöring skulle kunna förhindra att rättslägen blir alltför komplicerade, genom att minimera risken för att motstridiga beslut fattas i närliggande frågor. Utredningen slog dock fast att lösningen på dessa problem inte går att finna i förordnandet av enskilda ledamöter till tjänstgöring inom den andra högsta domstolen. Anledningen är att enskilda ledamöter endast skulle kunna representera sig själva och inte domstolen som helhet.<sup>98</sup>

Utredningen betonade dock att möjligheten till förordnande inte uteslutande borde vara begränsad till de nyss nämnda situationerna. Istället skulle domstolarna själva ges möjlighet att bedöma sina egna behov och besluta om när ett förordnande är passande. Däremot emot ansågs jävssituationer föranleda en tjänstgöringsskyldighet. I övriga fall skulle, enligt utredningen, tjänstgöringen ske på frivillig basis.<sup>99</sup>

Propositionen till lagstiftningen som slutligen infördes 2017 var i stort i överensstämmelse med den tidigare utredningen. Ledamöterna i HD och HFD delade uppfattningen att det lämpligen bör falla på de högsta domstolarna att själva besluta när och på vilket sätt möjligheten till förordnande ska nyttjas. Regeringen delade dock inte utredningens synpunkt

---

<sup>96</sup> SOU 2011:42

<sup>97</sup> Prop. 2009/10:80 s. 130

<sup>98</sup> SOU 2011:42 s. 251

<sup>99</sup> Ibid. s. 251–252



om tjänstgöringsskyldighet. Det ansågs tillräckligt att möjligheten finns där vid jävssituationer och det motiverades vidare av att en tjänstgöringsskyldighet saknas för domare i andra domstolar.<sup>100</sup>

---

<sup>100</sup> Prop. 2016/17:174 s. 15

# 5 Resningsprövningen

## 5.1 Resningsansökan

Den första juni 2020 lämnades en ansökan om resning in till HFD. Yrkande att synnerliga skäl att pröva saken på nytt förelåg, samt att grovt rättegångsfel förekommit, ansåg sig AA berättigad resning. Likt Knutsson menade AA att avgörandet brustit i prövningen och i resningsansökan hänvisades till olika paragrafer i FPL. Framförallt poängterades att det av 30 § FPL följer att ett avgörande ska grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet. Därtill ska av beslutet framgå vilka skäl som bestämt utgången. Enligt AA levde avgörandet inte upp till dessa krav, då det av domen endast framgick att HFD gör samma bedömning som Skatterättsnämnden. Den korta sammanfattning som görs av Skatterättsnämndens avgörande uppnår, enligt AA, inte de krav som ställs i FPL.

Förutom att HFD inte i tillräcklig utsträckning redovisat skälen för avgörandet, grundar sig resningsansökan på att HFD underlåtit att göra en fullständig och förutsättningslös prövning. Invändningen är att HFD genom att uppställa ett angelägenhetskrav avstått från att pröva de argument och förhållanden som framförts. AA ser som möjligt motiv till detta att HFD av rädsla för att behöva ändra sin praxis, självmant begränsade ramen för prövningen. AA uppger att själva syftet med att hänskjuta ett mål till plenum är att åstadkomma en fullständig och förutsättningslös prövning som är oberoende av tidigare praxis. Med tanke på att AA ansåg att så inte skett, bedömdes att det fanns synnerliga skäl att pröva saken på nytt och att grovt rättegångsfel förekommit.

AA förehöll sig starkt kritisk till angelägenhetskravet. Dels hävdades att stöd saknas i såväl lagstiftning som tidigare praxis från HFD. Dels uppmärksammades att AA som klagande inte haft någon möjlighet att

företse att argument behövde framföras, vilka skulle tala för angelägenheten av praxisändring.

## 5.2 Avgörandet

HFD har den 27 november meddelat sitt beslut i resningsprövningen<sup>101</sup> av det tidigare avgörandet HFD 2019 not. 31. Inledningsvis påmindes om bakgrunden i målet och den ställning domstolen tagit i det tidigare avgörandet. HFD angav att AA yrkar att målet ska tas upp till förnyad prövning och att det i huvudsak grundar sig på angelägenhetskravet. Domstolen redogjorde för vad AA yrkat i sin resningsansökan och att AA anfört att angelägenhetskravet ”saknar stöd både i lag och i domstolens rättstillämpning. Genom angelägenhetskravet inskränkte domstolen det handlingsutrymme som beslutet om hänskjutande till plenum gav och undandrog sig skyldigheten att göra en fullständig och förutsättningslös prövning i sak. Dessutom gjorde domstolen en felbedömning i frågan om en ändring framstod som angelägen. Domstolen redovisade inte öppet de sakliga skäl som domen grundades på och tog ställning till den aktuella frågan utan beaktande av de förhållanden som kännetecknar advokatverksamhet i allmänhet och det aktuella styrelseuppdraget i synnerhet”.

HFD gick vidare med att gå igenom resningsgrunderna. Även här råder uppfattningen att resningsgrunderna numera kommit att vara likartade de som gäller inom den allmänna domstolen. Av visst intresse är dock att domstolen här var tydliga med att rättstillämpning som strider mot lag klart och oemotsägligt måste framstå som oriktig för att resning ska kunna beviljas, med hänvisning till RÅ 2010:61. Därtill tillades att för förvaltningsrätten så kan domvillan hanteras inom resningsprocessen.

---

<sup>101</sup> Mål nr. 3050-20

Därefter gavs en överblick av regelverket rörande plenum. I samband med detta konstaterade HFD att det saknas närmare föreskrifter kring förutsättningarna för då en rättsgrundsats eller tidigare etablerad lagtolkning får eller ska frångås av domstolen i plenum. Avseende frågan om den försiktighet som ska iakttas vid ändring av praxis gav Högsta förvaltning domstolen här ett aningen mer utförligt resonemang än i det tidigare avgörandet. Likt tidigare framhölls hänsynen till förutsebarhet i rättstillämpningen och behovet av kontinuitet. Av särskild vikt bedömdes att enskilda eller det allmänna kan ha inrättat sig efter det rådande rättsläget. Här valde HFD även att framföra argument för behovet av praxisändring. Det exempel som gavs är då det rådande rättsläget kommit att framstå som olämpligt med hänsyn till samhällsutvecklingen.

Avslutningsvis konstaterade domstolen att praxis ska ändras när en helhetsbedömning av omständigheterna får det att framstå som motiverat, samt att domstolen bör ha ett relativt stort skönsmässigt utrymme att själva göra denna bedömning. Mot bakgrund av detta fann domstolen att synnerliga skäl att pröva saken på nytt inte förelåg. Domstolen ansåg att det av det tidigare avgörande ”framgår att domstolen gjorde en avvägning av de olika intressen som talade för respektive mot en ändring av rättsläget”. HFD påtalade att det inte är tillräckligt att bevilja resning på den grund att domstolen motiverade beslutet med att en ändring inte framstod som angelägen. HFD fann inte heller några övriga skäl för resning och ansökan avslogs därmed.

Särskilt intressant är domstolens sammansättning i denna prövning av resning. I avgörandet deltog fem justitieråd, vilka samtliga är ordinarie ledamöter i HD. HFD valde således att använda sig utav möjligheten i 6 § AFDL att förordna ledamöter från HD för att fatta detta beslut.

# 6 Analys

## 6.1 Beskattning av styrelsearvode

Det finns viss anledning att förhålla sig kritisk till den praxis HFD utvecklat gällande beskattning av styrelsearvoden. Som framförhållits i doktrin gäller detta framförallt den eventuella särbehandling av styrelsearvoden HFD bedrivit, i förhållande till andra personliga uppdrag. Det finns till synes inga skäl för detta utöver att just detta uppdrag har betraktats som alltför personligt för att inkomsten ska kunna hänföras till aktiebolag. Med tanke på att inkomst från andra uppdrag, vilka till sin karaktär tycks vara lika personliga, i praktiken behandlats annorlunda förefaller detta argument svagt. En förklaring skulle rimligtvis kunna vara avsaknaden av prejudikatbildande avgöranden från HFD avseende dessa andra förhållandevis jämförbara uppdrag. Kanske hade även det arvode en konkursförvaltare uppburit inom ramen för sin näringsverksamhet hänförs till inkomstslaget tjänst? Det ska dock påminnas att HD i NJA 2013 s. 413 bedömt att en konkursförvaltares arvode kunde hänföras till aktiebolaget, i en fråga principiellt lik den av beskattning.

Sett till civilrättens betydelse för allokering är särbehandlingen svårbegriplig. Det är visserligen sant att civilrätten endast utgör en utgångspunkt, men med tanke på att koherens mellan civilrätten och skatterätten skapar förutsebarhet för de skattskyldiga så är det en mycket viktig sådan. Flertalet rättsfall stöder betydelsen av civilrätten för allokering, kanske mest notabelt Fader Gunnar-målet. Trots att han själv inte uppbar inkomsten så uppstod en hos honom skattskyldighet för densamma. Det avgörande var istället att han som civilrättslig avtalspart utfört arbetet för vilken inkomsten uppstod. Även om någon absolut bundenhet inte kan föreligga så kan det av denna anledning av goda skäl argumenteras för att

avvikelser endast bör ske genom lagstiftning,<sup>102</sup> Som framkommit i examensarbetets deskriptiva del saknas lagstiftning i princip helt för till vilket skattesubjekt en inkomst ska allokteras, vilket innebär att HFD gjort avsteg från civilrätten trots avsaknaden av lagstadgat stöd för detta. Flertalet åsikter i doktrin har uttryckt olämpligheten i detta.

Trots att 13 kap. 1 § IL inte uttryckligen reglerar allokeringsfrågan så är det en komponent att ta i beaktning vid bedömningen, utöver den civilrättsliga klassificeringen av uppdragsförhållandet. En bedömning görs således utifrån självständighetsrekvisitet. Om inte tillräcklig självständighet existerar mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren så jämföras uppdraget med anställning.

Hur styrelseuppdragens personliga natur förhåller sig till självständighetsrekvisitet tycks det i doktrinen råda skilda meningar om. Vissa ser den personliga naturen som en del av självständighetsbedömningen. Som bedömningsgrund skiljer den sig dock avsevärt från de vilka normalt prövas under 13 kap 1 § IL. Förklaringen skulle dock kunna ligga i att det är allokering som prövas och inte klassificering som i normalfallet. I ljuset av detta hade det inte varit otänkbart med något kriterium som påvisar självständighet mellan en fysisk person och aktiebolag. Andra tycks däremot betrakta uppdragets personliga natur som en separat bedömningsgrund för allokering, vid sidan av civilrättens betydelse och 13 kap. 1 §. I vart fall torde samspelet dem emellan innebära att kravet på självständighet ökar när ett uppdrag är av personlig natur. Någon annan tolkningsmöjlighet av RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 1993 ref. 55 synes långsökt.

Huruvida legalitetsprincipen utesluter analog lagtillämpning är en i doktrin omdebatterad fråga. I min mening bör dock inte HFD:s användning av 13 kap. 1 § IL betraktas som analog lagtillämpning. Praxis indikerar visserligen

---

<sup>102</sup> Se kap. 1.

att självständighetsbedömningen i hög utsträckning sker på snarlikt vis, men det har även förtydligats att bedömningen som ska göras är *likartad* den som företas när avgränsning mellan inkomstslag ska göras. Det är därmed inte tillämpning av regler vilka hanterar en liknande situation. Istället tycks det bedömts lämpligt att pröva självständigheten även vid allokering av inkomst.

En betydligt svårare fråga att ta ställning till är i vilken mån praxis ger svar på klassificering av inkomst. Det har inte framgått helt klart om ställning endast har tagits i frågan om allokering och inte klassificering, eller om det ska förstås som att styrelsearvoden i normalfallet ska beskattas inom tjänst oavsett. I exempelvis HFD 2017 ref. 41 var frågeställningen uttryckligen begränsad till om arvodet skulle beskattas hos bolaget eller hos styrelseledamot som *inkomst av tjänst*. I vissa andra avgörande var HFD inte lika tydliga med i vilken omfattningen prövningen var begränsad.

Viss antydning om att rättsläget inte är helt tydligt framgick när Skatteverket i en rättsfallskommentar till HFD 2017 ref. 41 uttalade att deras tolkning var att arvodet normalt ska beskattas inom tjänst, oavsett om det är hos den fysiska personen eller aktiebolaget. Skatterättsnämnden delade som bekant Skatteverkets uppfattning. I min mening finns det dock anledning att ifrågasätta huruvida förhandsbeskedet var materiellt riktigt.

Att allokeringsbedömningen är *likartad* den som görs vid avgränsning av inkomstslag innebär att den inte är strikt bunden till lagtexten i 13 kap. 1 § IL. Att bedömningen i viss mån skiljer sig är inte bara rättsligt tillåtet, utan även i viss mån att förvänta sig. När klassificering av inkomst ska göras finns inget liknande utrymme att avvika från lagstiftningen; prövningen är begränsad till yrkesmässighet och självständighet. I kap 2.5 framkom att man vid lagtolkning vanligtvis preciserar bestämmelsen, i det aktuella fallet termen ”självständighet”. Så länge preciseringen ryms inom mängden rimliga tolkningar så utgör det så kallade föreskriftskravet inga hinder för

detta. Därtill finns ett lagstadgat förbud i kap 2. 10 § 2 st. RF för att tillämpa bestämmelser utanför dess betydelseområden.

Att den personliga naturen av styrelseuppdrag skulle vara en faktor att beakta inom bedömningen av självständighet när inkomst ska klassificeras är, enligt min uppfattning, inte något som framgår av praxis. Min uppfattning är dessutom att en sådan tillämpning står i strid med föreskriftskravet som följer av legalitetsprincipen. De grunder som talar för självständighet tar till synes inte sikte på samma omständigheter som den personliga naturen gör. Om den personliga naturen ska förstås så att det i lag är föreskrivet att ett uppdrag endast kan innehas av fysisk person så är den aspekten uppfylld vid klassificeringsfrågan, oaktat vilket inkomstslag inkomsten hänförs. Beskattningen som efterfrågas där är ju med den fysiska personen som skattesubjekt, om än i inkomstslaget näringsverksamhet. Att något annat skäl än lagstiftningskravet är vad som ger upphov till den personliga naturen är inget HFD gett uttryck för i praxis. Om skälen vilka ligger till grund för avgöranden inte har redovisats så är detta inte förenligt med 30 § FPL. Även om en lagtolkning skulle göras utifrån kontexten av regleringen och inte utifrån ordalydelsen så finns svårigheter att nå fram till den slutsats Skatterättsnämnden dragit. Av det tillagda andra stycket i 13 kap. 1 § IL förtydligas att de omständigheter vilka ska prioriteras är väsensskilda från ett krav på att uppdraget endast kan utföras av en fysisk person.

Det är därtill olyckligt att HFD går bortom både skatteflyktslagen och principen om rättshandlingars verkliga innebörd när styrelseverksamhet i bolagiserad form nekas. Som demonstrerats genomgående i examensarbetet så bör man inte ta lättvindigt på detta avsteg från lagstiftning. Det hade varit en sak att hålla sig till den väletablerade principen om rättshandlingars verkliga innebörd. När steget tas än längre så riskerar förutsebarheten helt att försvinna. Var kommer HFD att ingripa med egenskapad rätt härnäst?



## 6.2 Angelägenhetskravet

Det angelägenhetskrav HFD uppställde i HFD 2019 not. 31 har starkt kritiserats i doktrin, vilket är föga förvånande med tanke på att flertalet justitieråd även uttryckte sin skepsis i skiljaktig mening. Det stämmer visserligen att HFD hade visst stöd i HFD 2014 ref.1 där det uttalades att stor försiktighet bör iakttas vid ändring av praxis. En viktig skillnad var dock att HFD i sistnämnda avgörande vägde in försiktigheten i helhetsbedömningen, medan det i HFD 2019 not. 31 utgjorde hinder för att en förutsättningslös prövning alls kunde ske. Heuman gjorde en god poäng av att de skäl som talar för försiktighet endast är argumentativa. HFD underlät att i pleniavgörandet framföra argument som kan tala för en förändring, exempelvis att förhindra föråldrad lagstiftning. Att HFD sedan i resningsprövningen lyfte fram sådana motargument var därför välkommet, då det förtydligade att ett sådant strikt förhållningssätt som först antydde inte är domstolens ståndpunkt. Det är ändock anmärkningsvärt att HFD på detta sätt inskränker sin egen förmåga att pröva mål och bilda prejudikat, särskilt med tanke på att det i förarbeten belyses vikten av att HFD ges största möjliga utrymme att bedriva prejudikatbildande verksamhet. Risken finns att enhetligheten och konsekvensen i praxis blir lidande till följd av angelägenhetskravet.

I och med att angelägenhetskravet numera är något skattskyldiga måste förhålla sig till, vilket AA inte fick möjlighet att göra i förväg, så hade det varit önskvärt för HFD att vara tydligare i sin beskrivning. När en ändring kan anses angelägen exemplifieras med då ett rättsläge till följd av samhällsutvecklingen kommit att vålla olägenheter inom rättsordningen eller för samhällslivet i vid mening. Utöver detta ges inte mycket ledning, men det kan i vart fall konstateras att exemplet som gavs inte tycktes uppfyllt för den situation beskattning av styrelsearvoden befinner sig i.

Den stora frågan blir varför HFD inte ansåg det angeläget att ändra rådande praxis, vilket inte är något domstolen resonerade kring. Enligt min mening finns det några olika sätt att se på saken. Antingen så bedömde HFD:

1. Att särbehandling existerar, men att detta inte innebär att en praxisändring är angelägen,
2. Att särbehandling är förhållandevis men att den inte är tillräckligt allvarlig för att föranleda ändring av praxis, eller
3. Att styrelsearvoden inte särbehandlas i förhållande till andra jämförbara personliga uppdrag.

Utifrån hur uttömmande denna potentiella särbehandling har behandlats i doktrin så tycks det svårt att helt förneka dess existens. Vilket framgår av kritiken som redogjorts för i kap. 3.3 så har i doktrin få skäl kunnat frambringas vilka skulle rättfärdiga olika skatterättslig behandling. Thorell menar visserligen på att ansvaret gentemot tredje man är mer långtgående än för andra personliga uppdrag och Melz pekar även han på vissa aspekter.

Detta är dock som bekant inte något HFD fäst någon vikt vid i sina avgöranden. Enda skälet HFD uppgett är att det i lag stadgas att uppdraget som styrelseledamot endast kan innehas av fysisk person. Kan det ändå vara så att HFD anser särbehandling inte föreligger på någon annan grund som inte redogjorts för? Det förefaller mindre sannolikt, inte minst av att 30 § FPL stadgar att de skäl som bestämt utgången ska framgå av beslutet.

Granskar man de skiljaktiga meningarna återfinns ett förslag till omformulering av punkt 23–29 i domen, förmodligen med denna problematik i åtanke. Enligt den föreslagna alternativa utformningen skulle punkt 24 utformas på följande sätt:

”När lika fall beskattas olika föreligger en särbehandling. Av de rättsfall där presumptionen prövats eller refererats kan inte dras slutsatsen att styrelseuppdrag genom användningen av presumptionen blir särbehandlade i förhållande till andra uppdrag. Hur andra uppdrag av personlig karaktär – som liknar styrelseuppdragen – ska bedömas ger inte nuvarande praxis svar på”.

Skiljaktiga meningen tycks således indikera uppfattningen att frågan om särbehandling endast kan bedömas utifrån gällande rätt, det vill säga vad andra prejudikat fastslagit. Först efter tycks de skiljaktiga ledamöterna kunna avgöra om styrelsearvoden särbehandlas. Det är visserligen sant att denna tankegång inte nödvändigtvis överensstämmer med majoritetens. Av en anledning eller annan valdes ju inte denna alternativa formulering. Doktrinen tycks dock vara enig med denna skiljaktiga mening; nuvarande praxis ger inte svar på hur andra personliga uppdrag ska beskattas.

## **6.3 Processrättslig analys**

### **6.3.1 Grund för resning?**

Resningsansökan som följde HFD 2019 not. 31 angav ett flertal anledningar till varför resning borde beviljats. Parten som begärde resning yrkade att synnerliga skäl att pröva saken på nytt förelåg. Dessutom ansågs grovt rättegångsfel förekommit. Som redogjorts för var HFD av motsatt åsikt.

Som framkommit i kap. 4.2 har resning i praxis beviljats på en mängd olika grunder och att grunderna kan vägas tillsammans i en sammantagen bedömning. Till och med processuella felaktigheter kan hanteras inom resning, till skillnad från förfarandet inom den allmänna domstolen.

En fråga som lyftes fram i resningsansökan är den om att skattesubjektet bestämts utifrån 13 kap. 1 § IL. Likt doktrinen påpekat förefaller detta besynnerligt då paragrafen tar sikte på inkomstslag: inte skattesubjekt. Bör då resningsgrunden uppenbart lagstridig rättstillämpning ha utgjort grund för att resning skulle ha beviljats? Trots att grunden i praxis inte tillämpats riktigt så strikt som dess ordalydelse antyder, så kan det på egen hand tyckas otillräckligt. Som nämnts så har paragrafen använts detta sätt även i tidigare praxis. Den bedömning som enligt praxis ska företas vid allokering är likartad den som företas vid avgränsning av inkomster till inkomstslaget

näringsverksamhet. Min mening är dock att resning borde ha beviljats utifrån en sammantagen bedömning av samtliga anförda omständigheter. Om inte för något annat skäl än att redogöra anledningarna för utfallet i det tidigare avgörandet.

Smått förvånande är dessutom det sätt på vilket HFD tolkade 30 § FPL. Där stadgas att de skäl vilka bestämt utgången ska framgå, vilket HFD har använt som stöd för att sättet ett avgörande utformas kan ske med stor frihet. AA använde sig av samma paragraf för att medges resning då skälen för domslutet inte ansågs framgå. Det förefaller besynnerligt att HFD avgränsat skälen i sitt avgörande på detta vis. Rimligtvis bör paragrafen tolkas så att den skattskyldige ska kunna förstå vad som föranlett utfallet.

### **6.3.2 Processrättsliga aspekter**

I och med resningsansökan så skapades en märklig situation, i ett processrättsligt avseende. AA var tydligt missnöjd med avgörandet och ansåg sig inte ha givits en fullständig och förutsättningslös prövning. En tydlig problematik med resningsprövningen är att samtliga ledamöter deltagit i det tidigare avgörandet, då det avgjordes i plenum. Frågan som uppstår då är om ledamöterna som deltog i HFD 2019 not. 31, det vill säga samtliga, var jäviga att besluta i resningsprövningen? Som redogjorts för i kap. 4.3 så tar jävsregleringen i 4 kap. 13 § RB inte specifikt sikte på denna situation. Visserligen finns en reglerad generalklausul i 13 § 4 kap. 10 p. RB, men då paragrafen i övrigt undantagit denna situation och att den regleras på annan plats så tycks den inte omfattas av generalklausulen. Avsikten verkar till synes varit att situationen inte i strikt lagteknisk mening ska utgöra jäv, men att det ändå är önskvärt om ledamöter vilka tidigare deltagit inte även ska besluta om resningen. Det framgår av att situationen särskilt reglerats i 6 § AFDL. Som bekant så stadgas där att ingen ledamot som deltagit i det tidigare avgörandet även får delta i behandlingen av resningsansökan, om ett tillräckligt antal ledamöter ändå finns tillgängligt

inom domstolen. Det finns anledning att granska denna paragraf noggrannare och då framförallt vad som menas med *inom domstolen*. Lagförarbetena ger inte särskilt mycket ledning om hur den ska tillämpas, vilket inte är särskilt förvånande. Vid införandet av paragrafen fanns inte någon möjlighet för andra än HFD:s ledamöter att besluta i resningsprövningar som tidigare avgjorts av HFD. Som har redovisats i kap. 4.4 infördes 2017 en möjlighet för justitieråden i HFD och HD att tjänstgöra korsvis. En möjlighet som nyttjades i resningsprövningen som följde HFD 2019 not. 31. Med denna lagstiftning är ledamöterna inte begränsade till de ordinarie ledamöterna i HFD till resningsprövningar längre, justitieråd från HD kan förordnas att tjänstgöra i sådana mål. Kan detta innebära att 6 § AFDL ska brukas på ett mer extensivt sätt än vad tidigare varit möjligt? Utifrån en ren bokstavstolkning förefaller detta mindre sannolikt. HD:s ledamöter är ju inte ordinarie ledamöter inom HFD och det kan därför argumenteras för att de inte finns tillgängliga *inom* domstolen. Tolkas bestämmelsen extensivt kan dock tänkas att den även kan komma att innefatta förordnandet av ledamöter från den andra högsta domstolen. Möjligheten att tillförordna ett tillräckligt antal ledamöter, som inte deltagit i det tidigare avgörandet, att tjänstgöra inom HFD finns i och med lagändringen som skedde 2017. Detta skulle i praktiken innebära ett tvång för justitieråden i HD att tjänstgöra i en prövning av resningsansökan som följt ett plenumavgörande. Utredningen som gjordes inför lagändringen föreslog visserligen en tjänstgöringsskyldighet för vissa situationer, men regeringen valde i slutändan att inte inkludera en sådan.

Även fast HFD valde att förordna ledamöter från HD i det aktuella fallet, så bör det således inte ses som att lagtexten krävde detta. Det finns givetvis goda skäl för att ändå, på frivillig basis, agera på ett sådant här samverkande vis. De två typsituationer då förordnande av ledamöter är tänkt att vara mest behövligt är när en jävssituation föreligger eller då särskild kompetens finns att tillgå inom den andra högsta domstolen. HFD:s ledamöter är inte jäviga enligt 4 kap. 13 § RB, men utredningen betonade att förordnandet inte ska vara begränsat till de två nyss nämnda situationerna. Trots att jäv inte

förelåg hade situationen medfört visst tvivel kring opartiskheten, om de ledamöter vilka redan nekat AA styrelseuppdrag i bolagiserad form skulle pröva det på nytt. Farhågor som har lyfts i doktrin är att domstolens auktoritet och prestige kan skapa en motvilja att ändra fastslagen praxis. Utifrån dessa skäl torde en motvilja att ändra praxis inte vara lika stor om de beslutande ledamöterna förordnas från den andra högsta domstolen. I den aktuella resningsprövningen valde ledamöterna från HD ändå inte att bevilja resning. När HD dömde i det principiellt liknande målet NJA 2001 s. 872 blev utgången den motsatta. Istället för prestige och auktoritet kan det därför uppfattas som att man ogärna ändrar praxis någon annan stiftat, möjligtvis på grund av kollegial samhörighet och respekt för att HFD:s ordinarie ledamöter besitter den största kompetensen inom skatterätten.

Kompetensfördelningen mellan HFD och HD är även det som talar starkast mot en sådan här ordning. Genom att öka förtroendet för rättsväsendet så hamnade ärendet istället hos justitieråd vilka är ordinarie ledamöter i en domstol med, vad man i vart fall kan anta, generellt lägre expertis inom skatterätten. Jämfört med HFD 2013 ref. 85 var motiveringarna här mycket kortfattade jämförelsevis. Hur beskattning av styrelsearvoden ska ske är en fråga som prövats av HFD ett flertal gånger under flera decennier. Detta till trots har rättsläget förblivit oklart på många punkter. Både skattskyldiga och rättstillämpare hade nog önskat ett mer utförligt beslut i resningsprövningen, likt HFD 2013 ref. 85. Inte minst för att skapa klarhet i hur angelägenhetsrekvisitet ska förstås. Viss uppenbar problematik kan förväntas då ledamöter vilka inte deltog i det tidigare avgörandet förväntas utveckla de resonemang som där fördes.

Hur man än väljer att argumentera får ändå konstateras att såväl regeringen som de högsta domstolarna ansett att förfarandet av förordnande av ledamöter bäst sköts av HFD och HD. De har getts möjlighet att själva bedöma när ett förordnande är lämpligt. Det är en svår balansgång de högsta domstolarna blir tvungna att vandra. Å ena sidan är det såklart högst önskvärt att varje mål bedöms av ledamöter vilka är så opartiska som är

möjligt. Å andra sidan riskeras viss skatterättslig, eller annan, expertis att gå förlorad.

## 6.4 Avslutande synpunkter

Vikten av att skingra samtliga tvivel om domstolens partiskhet bör givetvis inte förringas. När domstolen i HFD 2019 not. 31 valde att inte göra en fullständig, materiell prövning med anledning av angelägenhetskravet så uppstod emellertid annan problematik. Beskattning av styrelsearvoden har länge varit präglad av ovisshet och förhoppningarna var stora att rättsläget en gång för alla skulle klargöras. Såväl i förhållande till andra personliga uppdrag som hur distinktionen mellan allokering och klassificering ska förstås. Som framkommit i examensarbetet så är min bedömning att legalitetsprincipen utgör hinder för att neka klassificering av styrelsearvodet hos den fysiska personen till inkomstslaget näringsverksamhet. Denna uppfattning delas uppenbarligen inte av varken Skatteverket eller Skatterättsnämnden. En tydligare i praxis sammanhållen inställning till vilken frågeställning domstolen prövar hade kunnat förhindra rättstillämpning vilken potentiellt står i strid med, för skatterätten, grundläggande principer. Likt von Bahr påpekat<sup>103</sup> så blir felaktiga avgöranden och utdragna processer konsekvenser av oklar praxis. Det finns därför goda skäl att det senast meddelande förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden på området lyfts upp för prövning hos HFD.

Korsvis tjänstgöring mellan HD och HFD är i mångt och mycket ett bra initiativ och det finns ett flertal situationer då det lämpar sig väl. I en rättsfråga av den här principiella magnituden kan man dock ställa sig frågande till om de högsta domstolarna gjorde korrekt bedömning när man ansåg att ett förordnande av ledamöter från HD skulle ske. Med tanke på mängden skiljaktiga ledamöter i HFD 2019 not. 31 och den uppståndelse som väckts i doktrin, så hade utförligare resonemang varit önskvärt. HFD

---

<sup>103</sup> Se kap. 3.5

gavs en god möjlighet att besvara de invändningar AA framförde i sin resningsansökan och utveckla de tankegångar vilka ledde fram till avgörandet, likt tillvägagångssättet i HFD 2013 ref. 85.

Avslutningsvis skulle jag vilja beröra behovet av lagstiftning i allokeringsfrågan. Den totala avsaknaden av reglering har inneburit att HFD efter eget tycke och omdöme satt ramarna för under vilka omständigheter ett civilrättsligt avtalsförhållande ska bortses ifrån. Övergripande möjligheter inom skatterätten för att underkänna ett förfarande ges genom lagen om skatteflykt, samt den väletablerade principen om rättshandlingars verkliga innebörd. HFD har för styrelseuppdrag upprättat ytterligare en metod att förhindra bolagisering, genom att uppställa denna presumtion som gäller vid uppdrag av personlig karaktär. Det kan uppfattas som att gällande rätt blir godtycklig när det i slutändan är möjligt för HFD att framarbete diverse parametrar vilka underkänner beskattning enligt avtalsförhållanden, utifrån vilka uppdrag man inte bedömer det lämpligt med beskattning inom aktiebolag. Detta skapar osäkerhet för de skattskyldiga. Det blir komplicerat att förutse vilka uppdrag som kan inkorporeras in i den enskilda näringsverksamheten och för vilka det inte är möjligt. En möjlig lösning är att i lag skildra de bedömningsgrunder som kan bli aktuella, eller i vart fall vilka som har avgörande betydelse i en helhetsbedömning.





# Käll- och litteraturförteckning

## Böcker

Cars, Thorsten (1959), 'Om resning i rättegångsmål', Uppl. 1., A.B  
Nordiska Bokhandeln

Hultqvist, Anders (2014). "Fader Gunnar-doktrinen – till frågan om rätt skattesubjekt" i 'Blandade fång – en vänbok till Magnus Carlsson', Uppl. 1.,  
Jure Förlag

Hultqvist, Anders (1995), 'Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen',  
Uppl. 1., Juristförlaget JF AB

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod, i juridisk metodlära', Nääv,  
Maria och Zamboni, Mauro (red.), Uppl. 2., Studentlitteratur Lund

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Meltz, Peter, Silfverberg, Christer  
och Simon-Almendal, Teresa (2017), 'Inkomstskatt – en läro- och handbok i  
skatterätt', Uppl. 16.1., Studentlitteratur Lund

Påhlsson, Robert (2011), 'Konstitutionell skatterätt', Uppl. 2., Iustus Förlag  
AB

Ragnemalm, Hans (2014), 'Förvaltningsprocessrättens grunder', Uppl.  
10:1., Jure Förlag AB

Ragnemalm, Hans (1973), 'Extraordinära rättsmedel i  
förvaltningsprocessen', Uppl. 1., P. A. Norstedt & Söners förlag

Tjernberg, Mats (1999), 'Fåmansaktiebolag', Uppl. 1., Iustus Förlag AB

Von Essen, Ulrik (2017), 'Förvaltningsprocesslagen m.m. : en kommentar',  
Uppl. 7., Wolters Kluwer

## **Artiklar**

Almqvist, Tobias och Berkesten Hägglund, Camilla (2020). 'Beskattning av styrelsearvode - en kommentar till den senaste rättsutvecklingen'. *Blendow Lexnova*

Beyer, Carl (2017). 'Återigen om möjligheten att utföra styrelseuppdrag genom bolag med skatterättslig verkan – tillbaka till 90-talet'. *Skattenytt* s. 774–784

Burmeister, Jan (2018). 'Ingripanden mot skatteflykt, med och utan lagstöd'. *Svensk Skattetidning* s. 153–166

Emblad, Patrik (2015). 'Rätt skattesubjekt för kapitalvinster'. *Juridisk publikation* s. 281–307

Heuman, Lars (2020). 'Värdet av en stabil praxis och behovet av en omläggning av praxis? En studie av HD:s och HFD:s plenifall'. *Svensk Juristtidning* s. 453–512

Hultqvist, Anders (2016). 'Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen'. *Skattenytt* s. 730–748

Hultqvist, Anders (2015). 'Till frågan om rätt skattesubjekt'. *Svensk Skattetidning* s. 3–20

Kleist, David (2016). 'Inkomstallokering mellan ägare och bolag'. *Skattenytt* s. 3–51

- Knutsson, Margit (2020). 'Beskattning av styrelsearvoden'. *Svensk Skattetidning* s. 612–617
- Lambertz, Göran (2002). 'Nyttig och onyttig rättsvetenskap'. *Svensk Juristtidning* s. 261–278
- Melz, Peter (2020). 'Plenidom om beskattning av styrelsearvoden'. *Juridisk Tidskrift* s. 734–738
- Melz, Peter (2017). 'Beskattning av styrelseledamöters arvoden'. *Juridisk Tidskrift* s. 691–700
- Nyquist, Kerstin (1995). 'Beskattning av styrelsearvoden'. *Skattenytt* s. 189–192
- Påhlsson, Robert (2016). 'Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut'. *Skattenytt* s. 105–128
- Ragnemalm, Hans (2006). '”Synnerliga skäl” för resning?' *Förvaltningsrättslig tidskrift* s. 91–103
- Riese, Björn (2020) [https://www.dagensjuridik.se/nyheter/bjorn-riese-anmalningar-mot-advokater-kan-komma-att-oka/?utm\\_source=apsis&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=201210](https://www.dagensjuridik.se/nyheter/bjorn-riese-anmalningar-mot-advokater-kan-komma-att-oka/?utm_source=apsis&utm_medium=email&utm_campaign=201210) (hämtad 2021-01-02)
- Thorell, Per (2010). 'Beskattning av styrelsearvoden'. *Skattenytt* s. 513–523
- Tjernberg, Mats (2016). 'Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar'. *Skattenytt* s. 167–184

Von Bahr, Stig (2020). 'HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden'.  
*Skattenytt* s. 122–132

## **Propositioner, SOU:s och myndighetsutlåtanden**

Prop. 2016/17:174 Utökad samverkan mellan domstolar

SOU 2011:42 En reformerad domstolslagstiftning

Prop. 2009/10:80 En reformerad grundlag

Prop. 2008/09:62 F-skatt åt fler

Prop. 1994/95:14 Ny fastighetsmäklarlag

Prop. 1988/89:78 Om högsta domstolen och rättsbildningen

SOU 2011:42 En reformerad domstolslagstiftning

SOU 1975:54 Fåmansbolag

Prop. 1971:45 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag  
om ändring i rättegångsbalken, m.m.

DNR 131 751308/08-111 Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat  
näringsbegrepp

DNR 202 278405-17/111 Rättsfallskommentar – HFD, mål nr 278-17

# Rättsfallsförteckning

## HFD

Mål nr. 3050–20

HFD 2019 not. 31

HFD 2017 ref. 41

HFD 2013 ref. 85

RÅ 2010 ref. 61

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2001 ref. 60

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 1996 not. 161

RÅ 1995 ref. 57

RÅ 1993 ref. 104

RÅ 1993 ref. 55

RÅ 1992 ref. 20

RÅ 1991 ref. 44

RÅ83 1:40

RÅ80 2:20

RÅ 1969 ref. 19

RÅ 1962 ref. 46

## **HD**

NJA 2013 s. 413

NJA 2008 s. 872

NJA 2001 s. 872

NJA 2001 s. 177

## **Skatterättsnämnden**

DNR 71–19/D