

Styrelseledamotens skatterättsliga särställning

**En analys av möjligheten att “sätta sig på
bolag”**

Alejandro Silveira

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH13

VT 2023



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1 Inledning	8
1.1 Bakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod och material	10
1.5 Disposition	12
2 Den skatterättsliga bakgrunden	13
2.1 Inledning	13
2.2 Skattesubjekten	13
2.3 Inkomstlagen	15
2.3.1 Tjänst	15
2.3.2 Näring	15
2.3.3 Kapital	17
2.4 Analys	17
3 Styrelseuppdraget och ABL	19
3.1 Inledning	19
3.2 8 kap. ABL	19
3.3 29 kap. ABL	20
3.4 Sammanfattning/analys	20
4 Allokeringsfrågan i praxis	21
4.1 Inledning	21
4.2 Praxis	21
4.2.1 RÅ 1969 ref. 19	21
4.2.2 RÅ81 1:17	22
4.2.3 RÅ83 1:40	22
4.2.4 RÅ84 1:101	23
4.2.5 HFD 2017 ref. 8	23
4.3 Sammanfattning och analys	24
5 Rättsläget och dess utveckling	26
5.1 Inledning	26
5.2 RÅ 1993 ref. 104 - Huvudregeln	26
5.2.1 Inledning/Sakomständigheter	26
5.2.2 Skatterättsnämnden	27
5.2.3 Regeringsrätten	27
5.3 RÅ 1993 ref. 55 - Företagsdoktorsundantaget	28
5.3.1 Inledning/Sakomständigheter	28
5.3.2 Underinstanserna	28

5.3.3 Regeringsrätten	29
5.4 HFD 2017 ref. 41	29
5.4.1 Inledning/Sakomständigheter	29
5.4.2 Skatterättsnämnden	30
5.4.3 HFD:s bedömning	30
5.5 HFD 2019 not 31	31
5.5.1 Inledning/Sakomständigheter	31
5.5.2 HFD:s bedömning	31
5.6 Sammanfattning/Analys	31
5.6.1 Huvudregeln	31
6 Styrelseledamoten i förhållande till andra, liknande, uppdrag.	34
6.1 Inledning	34
6.2 Konkursförvaltaruppdraget	34
6.3 Sammanfattning/Analys	36
7 Sammanfattning	38

Summary

This essay aims to investigate and clarify the current legal landscape in regards to board members' abilities to tax for their income via their companies. Moreover, the essay also aims to place the rules concerning board members' taxation via companies in the broader context of the phenomenon of directing personal income to companies. In order to achieve these goals, the essay will discuss relevant Swedish law, as well as its interpretation in a number of court cases. To add further depth to the analysis of the subject, a number of scholarly articles have also been discussed.

The essay concludes that, while current law in regards to board members' abilities to direct their income to their companies to be taxed therein is clear in that it is simply not allowed, the implications for the broader field of directing income to companies for taxational purposes remains unclear.

Sammanfattning

Denna uppsats syftar till att undersöka och klargöra gällande rätt i fråga om styrelseledamöters möjlighet att ta upp sina arvoden till beskattning i bolag. Därutöver ämnar uppsatsen även att sätta reglerna om styrelseledamotsbeskattning i bolag i ett bredare sammanhang. För att uppnå detta syfte kommer uppsatsen att behandla relevant svensk lagstiftning, samt att se till hur denna har tolkats i ett antal rättsfall. För att ge större djup åt uppsatsens analys har även ett antal akademiska artiklar diskuterats.

Uppsatsen når slutsatsen att det är klart att styrelseledamöter inte kan bolagsföra sina inkomster, men att dessa reglers räckvidd i förhållande till andra liknande uppdrag och deras uppdragstagare är oklart.

Förord

Efter mycket om och men sitter jag här nu, med en färdigskriven kandidatuppsats i hand. Arbetet har varit omfattande, men fröjdsamt, och jag har under dess gång återupptäckt ett driv och en studieglädje som jag trodde att jag inte längre besatt. Under de senaste månadernas gång har ämnet - om inte hela livet givits ny glans, och världens alla under tycks plötsligt stå för dörren. Jag kan inte annat än att vara tacksam. Och så sitter jag här nu, natten före inlämningen, trött, men lycklig och längtansfull.

Givetvis ska jag här tacka såväl vänner som familj, som stöttat mig i stort och i smått under kandidatårens gång, och främst bland dessa min mor Katarina, vars stöd varit oundgängligt - inte minst tack vare hennes ändlösa noggrannhet, som räddat mig undan om inte tusen slarvfel.

Ett stort och hjärtligt tack ska även ges till Anneli Carlsson och Håkan Behmer, för den hjälp och de goda råd de båda gav under arbetets slutskede.

Alexander Silveira Franzén

Lomma, 25:e maj 2023, med tillägg 17:e september samma år.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslagen
IL	Inkomstskattelagen
FÅAB	Fåmansbolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
KL	Konkurrenslag
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den skatterättsliga frågan huruvida inkomst som i normalfallet skulle beskattats hos fysisk person istället kan hänföras till bolag är gammal; så länge fysiska personer och företag beskattas olika kommer det alltid att finnas incitament för den enskilde att "sätta sig på bolag", d.v.s att upprätta ett bolag och fakturera för sitt arbete därigenom, för att på så sätt uppnå lägre beskattning. Det kan tyckas självklart att förvärvsinkomster som bygger på personliga prestationer inte vilkorslöst kan hänföras till bolag för lägre beskattning - för vad vore då poängen med att alls upprätta ett system för att kategorisera inkomster, med olika skattenivåer? Den stora frågan som då givetvis uppstår är hur vidsträckt denna möjlighet faktiskt är.

Genom en rad domar från 1900-talets andra hälft kom en allt bredare möjlighet att ges åt enskilda att i bolag bedriva verksamhet som främst bygger på personlig prestation. Denna utveckling har fortsatt, och lagstiftaren har visat sig vara positivt inställd genom bl.a. sänkandet av kraven för F-skatt.¹ Detta har resulterat i ett läge där det idag är vedertaget att såväl advokater som konsulter kan sätta sig på bolag om de så önskar.

Styrelseledamöter saknar dock denna möjlighet.² I ett par domar från 1993 fastslog Regeringsrätten (hädanefter RR) att uppdraget som styrelseledamot var av "speciellt personlig karaktär", och att styrelseledamöter således inte kunde skatta för arvoden genom sina bolag.³ Trots målens ålder utgör de alltjämt gällande rätt, vilket HFD bekräftade genom en dom 2017.

Det rådande rättsläget har skarpt kritiserats, både i doktrinen och i den bredare samhällsdebatten. Förutom ett dussintal artiklar ur bl.a. Skattenytt och Svensk

¹ Se 13:1:2 Inkomstskattelagen (1999:1229) och bakomliggande prop 2008/09:62 s 25-27.

² Det kan tilläggas att även VD saknar möjligheten, se 5.3.3 i uppsatsen.

³ Regeringsrätten bytte 2010 namn till Högst Förvaltningsdomstolen (hädanefter HFD). Inom ramen för uppsatsen kommer båda namn att användas, beroende på tidpunkten för behandlat uttalande. För mer allmän användning kommer HFD att användas.

Skattetidning (som kommer att behandlas i kommande kapitel), har även Svenskt Näringsliv förhållit sig mycket kritiskt gentemot HFD:s bedömning i frågan, och utfärdade 2018 en hemställan, vari de anförde att rättsläget haft negativa följder för svenska företag och deras möjlighet att anskaffa sig god styrelsekompetens, och att rättsläget därav borde ändras.⁴

Frågan togs upp av HFD i ett plenumavgörande år 2019, där det konstaterades att det rättsläge som gällt sedan 2017 alltjämt utgör gällande rätt, och frågan kan därmed anses vara besvarad, åtminstone för den närmsta tiden.⁵

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsen syftar till att belysa gällande rätt i frågan om beskattning av styrelsearvoden i bolag, samt till att förstå hur styrelsearvoden platsar i förhållande till andra liknande uppdrag och deras uppdragstagare. I detta syfte har tre frågeställningar formulerats:

- 1) *Vilka möjligheter finns idag att i bolag bedriva verksamhet som bygger på personlig prestation?*

Denna första fråga, vars svar ges i kapitel 4, utgör en nödvändig grund för att möjliggöra vidare undersökning, och det är mot denna bakgrund som uppsatsen når sin huvudfråga, nämligen;

- 2) *Vilka möjligheter finns att bedriva styrelseverksamhet i bolag?*

Genom en redogörelse för såväl ämnets huvudregler, och de särdrag som visar sig i fråga om styrelseledamöter, förefaller uppsatsens sista fråga utgöra en nödvändig jämförelsepunkt för att kunna uppnå uppsatsens övergripande syfte. Frågan lyder enligt följande:

- 3) *Vilken räckvidd har reglerna om styrelseledamöter för andra, liknande uppdrag?*

⁴ Se *Hemställan om beskattning av styrelsearvoden*, Richard Hellenius & Johan Fall, Svenskt Näringsliv, 2018.

⁵ Se HFD 2019 not 31.

1.3 Avgränsningar

Det måste klargöras att uppsatsen inte avser att behandla frågan huruvida styrelseverksamhet kan anses utgöra näringsverksamhet för den enskilde näringsidkaren. Frågorna är dock som sagt snarlika, och det ter sig därav naturligt att många av de resonemang som är av betydelse i den ena frågan även ges vikt beträffande den andra.

Vidare ämnar uppsatsen inte att i sig undersöka VD:s möjlighet att bedriva direktörsverksamhet i bolag. Även här är det dock nödvändigt att poängtera att frågorna i viss mån flyter in i varandra, och att de av rätten ofta har behandlats tillsammans. Vad detta innebär är att VD i denna uppsats enbart kommer behandlas i den mån regler för VD sammanfaller med de för styrelseledamot.

1.4 Metod och material

Uppsatsen bygger på den rättsdogmatiska metoden, som inbegriper tolkning och systematisering av gällande rätt, i syfte att möjliggöra djupare förståelse av det aktuella rättsläget.⁶

Peczenik, med hänvisning till en hovrättsdom, ställer upp ett hierarkiskt system för hur en rättslig argumentation bör förhålla sig till olika rättskällor, varenligt olika rättskällor antingen *skall*, *bör* eller *får* beaktas. Till den första kategorin hör lagar och regler, som i och med sin bindande natur måste beaktas i en rättslig framställning. Därefter kommer prejudikat och förarbeten, vilka *bör* beaktas, på grund av deras starka koppling till ovan nämnda lagar och regler. Slutligen finns de rättskällor som *får* åberopas. Härbland nämns doktrinen, domar som inte utgör prejudikat, rekommendationer från myndigheter och även utländsk rätt.⁷

Pecznik utvecklar sitt resonemang genom att påpeka att de rättskällor som enligt denna uppställning skall tas med är rättsligt bindande, vilket nödvändiggör att de behandlas - för att behandlingen ska få någon relevans för gällande rätt.

⁶ Pecznik s 33.

⁷ Ibid s 35.

Vidare menar han att en annan viktig skillnad ligger i hur källor från de olika kategorierna åsidosätts. En källa som skall beaktas, såsom lag, kan inte frångås utan mycket starka argument, medan en källa som blott får beaktas kan åsidosättas efter en mindre motsägelse.⁸

Det är denna systematik utgör grunden för uppsatsens förhållningssätt till källor, men ämnesområdets omständigheter är sådana att viss speciell hänsyn måste tas. Rättsområdet utmärker sig i det att frågan huruvida styrelseledamot kan ta upp sin inkomst till beskattning i bolag inte uttryckligen regleras i lag, utan hellre i ett antal rättsfall från HFD. Detta innebär förvisso inte att källhierarkin som sådan frångås, men hellre att bristen på reglering i lag nödvändiggör att större hänsyn tas till i första hand prejudikaten, men även till områdets doktrin. Som en följd av detta ligger uppsatsens tyngd främst vid ett antal mål från HFD, och deras tillhörande doktrin.

Uppsatsens källsökning i fråga om de ämnesspecifika källorna (d.v.s. de källor som inte i allmänhet behandlar t.ex skatterätt eller rättsvetenskaplig metod) har sin grund i den metodik som beskrivs av Seipel i *Finna Rätt*.⁹ Källsökningen började med vad Seipel kallar "browsing", vilket innebär att man utan vidare struktur söker källor, och låter en källa leda till en annan.¹⁰ Syftet med detta metodval var inte att utveckla en djup och precis förståelse för ämnet, utan hellre att skapa sig en uppfattning om ämnets huvudsakliga problematik och särdrag, vilket i senare skede skulle utgöra en utgångspunkt för mer omfattande och specifika efterforskningar. Processen hade sin rot i Junos lagkommentar beträffande 13.1 IL, där jag fann hänvisningar till ett antal olika artiklar som behandlade styrelsearvodesfrågan. Dessa artiklar hänvisade i sin tur vidare till andra källor som besöktes, o.s.v. Alla artiklar som möjligen vore relevanta sparades i detta skede.

Efter att ha ansamlat mig ett större antal källor började uppsatsens problemformulering att ta form, vilket i sin tur möjliggjorde en systematisk genomgång av de källor som samlats in, där de som inte var relevanta för

⁸ Pecznik s 36.

⁹ Seipel s 205.

¹⁰ Ibid s 212.

uppsatsens frågeställningar sållades ut, medan de som framstod vara av större vikt djuplästes.

1.5 Disposition

Uppsatsen består av sex kapitel. I det första presenteras uppsatsens frågeställningar tillsammans med en kort inledning till ämnet och dess grundproblem.

Kapitel två och tre ger tillsammans den lagstiftningsmässiga bakgrunden, och ger tillsammans den grund som behövs för att därefter kunna undersöka och besvara resterade frågeställningar. I kapitel två behandlas allmän skatterättslig lagstiftning som är av betydelse för uppsatsämnet. Det innefattar grundläggande bestämmelser om de olika inkomstlagen som tillsammans med en förklaring av näringsbegreppet och FÅAB:s-reglerna ger en bild av den huvudsakliga problematiken. I kapitel tre ges en enkel överblick av de lagrum i Aktiebolagslagen (hädanefter ABL) som reglerar styrelseuppdraget. Syftet med detta kapitel är inte att ge en fullständig bild av av ABL:s alla bestämmelser, utan enbart att belysa de bestämmelser som rätten i sina domskäl lagt vikt vid.

I kapitel fyra presenteras därefter en rad rättsfall som utgör grunden för gällande rätt i fråga om bolagsföring av inkomster. I detta kapitel besvaras uppsatsens första frågeställning. Kapitel fem behandlar fyra rättsfall som tillsammans utgör gällande rätt i fråga om bolagsföring av styrelsearvoden; RÅ 1993 ref. 104, RÅ 1993 ref. 55, HFD 2017 ref. 41, samt HFD 2019 not 31. Med detta kapitel besvaras uppsatsens andra frågeställning.

I uppsatsens sjätte kapitel analyseras konkursförvaltaruppdraget utifrån tidigare kapitel material och analys. Här besvaras uppsatsens tredje och sista frågeställning.

Uppsatsen avslutas med ett sammanfattande kapitel, vari en kort redogörelse ges för uppsatsens innehåll och slutsatser. Här föreslås även vägar för vidare forskning.

2 Den skatterättsliga bakgrunden

2.1 Inledning

Det är självklart att frågan huruvida styrelseledamot kan få sitt arvode beskattat i aktiebolag, den s.k. allokeringsfrågan, är en fråga som tillfaller skatterätten, närmare bestämt inkomstskatterätten, och att all behandling av denna frågeställning följaktligen måste göras mot en skatterättslig bakgrund. Härav är det nödvändigt att, om bara kortfattat, gå igenom några av den svenska skatterättens grundsatser.

Två faktorer är av avgörande betydelse i fråga om en viss inkomst kan tas upp i bolag eller ej; vilket inkomstslag det rör sig om, och frågan om rätt skattesubjekt. Gränsen mellan dessa är inte helt klar, och i praktiken flyter frågorna ofta samman.¹¹

Svensk inkomstbeskattning bygger på inkomstskattelagen (SFS 1999:1229), hädanefter förkortad till IL, som stiftades i samband med 1999 års skattereform. Trots många väsentliga strukturändringar behöll skattesystemet många av sina tidigare grunddrag, och de koncept som kommer att beskrivas i detta kapitel var aktuella även före skattereformen.¹²

2.2 Skattesubjekten

Det framgår av 3 kap IL att både fysiska och juridiska personer kan vara skattesubjekt, vilket innebär att de blir skatteskyldiga för sina intäkter. De beskattas dock olika. Å ena sidan ska fysiska personer betala kommunalskatt på sina förvärvsinkomster, vilket i landsnitt blir 32%. Statlig inkomstskatt på 20% ska också betalas i den mån inkomsterna överstiger skiktgränsen i 65:5 IL. AB, å

¹¹ Burmeister s 36.

¹² Kleist s 14.

andra sidan, betalar endast statlig bolagsskatt om 20,6%, enligt 65:10 IL. På kapitalvinster, såsom utdelning från AB, påförs ytterligare en statlig skatt, kapitalvinstskatt, om 30%, om mottagaren är en fysisk person, enligt 65:7 IL.

Området kompliceras dock ytterligare av reglerna om fåmansbolag (hädanefter FÅAB), de s.k 3:12-reglerna, som numera finns i 56-57 kap IL. FÅAB är en skattemässig klassificering av vissa AB, som enligt definitionen i 56:2 IL har fyra eller färre delägare som tillsammans äger mer än 50% av bolaget. De andelar som detta motsvarar kallas i regelverket för kvalificerade, och är de som ges möjlighet att använda sig av de fördelar som erbjuds. Det är möjligt för FÅAB att ha mer än fyra delägare, om dessa delägare själva är verksamma i bolaget, vilket framgår av 57:3:2 IL.

Det som gör FÅAB attraktivt är att utdelning från FÅAB, enligt 57:20 IL, endast beskattas om 20%, istället för 30%. Det finns förvisso en gräns för hur stor sådan utdelning kan vara, och all utdelning som ges utöver denna gräns beskattas istället i tjänst, enligt 57:2 IL. Det grundläggande gränsbeloppet bestäms enligt 57:11 IL och uppgår år 2023 till 195.250 kr. Till detta belopp får man även lägga det s.k lönebaserade utdelningsutrymmet, som består av 50% av de löner bolaget betalar ut, som framgår av 57:16 IL. Även här gäller ett villkor. För att få använda sig av det lönebaserade utdelningsutrymmet krävs det enligt 57:19 IL att den som äger kvalificerade andelar har tagit ut lön om antingen 681.000 kr, eller 426.000 plus 5% av företagets sammanlagda löneutbetalningar, enligt 2023 års siffror.

2.3 Inkomstslagen

Som tidigare nämnts är IL uppdelad så att inkomster faller under en av tre kategorier. Dessa är tjänst, näringsverksamhet och kapital. Det är vilket inkomstslag som en viss inkomst tillfaller som tillsammans med frågan om vem som är skattesubjekt som avgör den slutgiltiga skattesatsen.

2.3.1 Tjänst

Tjänst regleras främst i kap. 10-12 IL. Enligt begreppets definition i 10:1:2 IL är tjänst inkomst som kommer av anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet. Inkomst av tjänst utgör tillsammans med enskilda näringsidkares inkomst av näring förvärvsinkomst.

Att annan inkomstgivande verksamhet faller inom tjänst innebär att tjänst är ett slags restkategori, vartill inkomst som inte enkelt kan hänföras till någon annan kategori slutgiltigen faller.

2.3.2 Näring

Näring är ur skattemässig synpunkt ett komplext begrepp med invecklat regelverk. Näringsbeskattning behandlas i kap. 13-40 IL. Enligt definitionen i 13:1 är näringsverksamhet sådan verksamhet som i vinstsyfte bedrivs yrkesmässigt och självständigt. För juridiska personer är det dock inte nödvändigt att vinstsyfte finns för att näringsverksamhet ska anses föreligga.¹³ Bedömningen av vinstsyfteskriteriet är objektiv, vilket innebär att den inte har sin utgångspunkt i den verksamhetsutövandes egen bedömning. Istället ser man till om vinstsyfte vanligen finns i liknande verksamheter.¹⁴

Såväl fysiska som juridiska personer kan bedriva näringsverksamhet, i den mån kriterierna i 13:1 IL är uppfyllda. För fysiska personer som bedriver näringsverksamhet, d.v.s. enskilda näringsidkare, blir inkomsten förvärvsinkomst. Det ska här till också nämnas att bolags inkomster alltid kommer att falla till näring, vilket framkommer av 1:3:2 IL.

¹³ Linders, kommentaren till 13 kap. §1.

¹⁴ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman s 245.

Eftersom anställning och uppdrag i regel sker både yrkesmässigt och i vinstsyfte är det alltså självständighetskriteriet som utgör gränsen mellan näring och tjänst. Detta kriterium genomgick en utvidgning 2009, där ytterligare ett stycke lades till i 13:1 IL. Enligt detta stycke, 13:1:2 IL, ska uppdragsgivaren och uppdragstagarens gemensamma partsvilja¹⁵ särskilt beaktas i fråga om verksamheten är självständig. Enligt propositionen som låg bakom tillägget var syftet att förenkla för näringsidkare att godkännas för F-skatt, d.v.s att kunna bli beskattade i sina företag.¹⁶ Vidare anges det att antalet uppdragsgivare ska ges mindre betydelse.¹⁷

Propositionen behandlar även självständighetsbegreppet i förhållande till de faktiska arbetsinsatserna, och framhäver att trots att självständighet vanligtvis innebär att uppdragstagaren själv avgör hur arbetet ska utföras, kan verksamheten ändå anses vara självständig även om uppdragstagaren inte besitter denna beslutsförmåga. Specifikt nämns här att vissa uppdrag till sin natur enbart ger begränsat handlingsutrymme, vilket t.ex. kan följa av lag.¹⁸

Burmeister sammanfattar doktrinen behandling av begreppet med slutsatsen att en prövning mot självständighetskriteriet omfattar ett antal olika kriterier, såsom antalet uppdragsgivare, i vilken grad uppdragstagaren inordnas i uppdragsgivarens verksamhet, och till vilken grad uppdragstagaren har möjlighet att åta sig uppdrag från andra uppdragsgivare.¹⁹ Ytterligare en faktor som kan vara av betydelse är hur den ekonomiska risken är fördelad mellan uppdragsgivare och uppdragstagare - att uppdragsgivaren står för all risk kan ses som ett tecken på bristande självständighet för uppdragstagaren.²⁰ Det motsatta är dock också sant; om en uppdragstagare står för en betydande del av risken, kan detta fortfarande medföra att verksamheten anses självständig, även om det i andra avseenden finns faktorer som talar mot det.²¹

¹⁵ Det faktiska avtalet parterna emellan får alltså ökad betydelse, i det att avtalet utgör ett bevis på partsviljan.

¹⁶ Prop 2008/09:62 s 24.

¹⁷ Ibid s 26.

¹⁸ Ibid s 26-27.

¹⁹ Burmeister s 30-31.

²⁰ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman s 246.

²¹ Eriksson, Gyland och Jakobsson s 304.

Det framgår härav att det blir fråga om en helhetsbedömning. Vidare tolkar Burmeister 2009 års ändring på så sätt att det fortfarande handlar om en helhetsbedömning, men att uppdragsgivarantalet ska ges mindre betydelse i denna bedömning.²²

2.3.3 Kapital

Inkomstslaget kapital omfattar inkomster och utgifter från tillgångar och kapital, och regleras i 41-43 kap. IL. Därtill kommer också regler om kapitalvinster i 44-55 kap. IL. Eftersom bolag alltid beskattas i näring är det bara möjligt för fysiska personer att beskattas i kapital. Det ska dock nämnas att bolag, trots att de beskattas i näring, för själva vinstberäkningen använder sig av de regler man finner för inkomstslaget kapital, i fråga om kapitalvinst, enligt 24:5 och 25:2-5 IL.

Som tidigare nämnt är påförs fysiska personer kapitalskatt om 30%, enligt 65:7 IL, såvida det inte handlar om utdelning från FÅAB från kvalificerade andelar, i vilket fall skatten blir 20%, enligt 57:20 IL.

2.4 Analys

Det framgår av IL:s regler att det finns tydliga incitament för den enskilde att, om så är möjligt, bedriva verksamhet i bolag. Alternativet är att istället bedriva verksamheten som enskild näringsidkare eller som uppdragstagare (eller anställd), vilket resulterar i högre effektiv skattesats. Frågan om en inkomst går att hänföra till bolag består egentligen av två delfrågor; till vilket inkomstslag faller inkomsten? Och vem är rätt skattesubjekt? IL ger inte ett direkt svar på frågan om viss verksamhet kan bedrivas i bolag med verkan i beskattningshänseende, utan uppställer istället rekvisiten i 13:1 varenligt verksamheten måste prövas.

Med hänvisning till reglerna om skatteskyldighet menar Kleist att den enda egentliga vägledningen i frågorna som IL ger är att skattesubjekt ska beskattas för "sina inkomster", vilket kan tolkas som att en koppling görs mellan

²² Burmeister s 31-32.

beskattningen och det reella inkomstmottagandet, det civilrättsliga förhållandet uppdragsgivare och uppdragstagare emellan.²³

Burmeister menar att frågorna om subjekt och inkomstslag är sammankopplade, eftersom frågan om rätt skattesubjekt inte går att besvara utan att samtidigt avgöra vilket inkomstslag det rör sig om.²⁴ En grundförutsättning för att en inkomst ska kunna beskattas i bolag är att verksamheten är näringsverksamhet enligt de kriterier som stadgas i 13:1 IL. Om dessa kriterier inte är uppfyllda kan en inkomst inte tas upp till beskattning i bolag, eftersom bolag enbart kan beskattas i näring.²⁵

Enligt detta synsätt kunde en uppställning av frågan se ut enligt följande: först måste man bedöma huruvida en viss verksamhet kan anses uppfylla kraven i 13:1 IL. Om så är fallet kan man sedan följaktligen se till om det är möjligt att hänföra inkomsten till bolag, eller, om inte, till uppdragstagaren personligen. Här blir det då lämpligt att se till det civilrättsliga förhållandet mellan uppdragsgivare och uppdragstagare. Om verksamheten inte utgör näringsverksamhet enligt 13:1, kan inkomst därifrån alltså inte hänföras till bolag, utan ankommer då istället uppdragstagaren själv.

Von Bahr förhåller sig dock annorlunda till frågan, och menar att 13:1 IL helt saknar betydelse för juridiska personer, eftersom dessa alltid beskattas i näring. Detta kan förstås som att von Bahr fäster vikt vid det civilrättsliga förhållandet mellan bolaget som uppdragstagare och uppdragsgivaren.²⁶ Eftersom bolaget civilrättsligt är mottagare till arvoden kan det inte bli fråga om beskattning i något annat inkomstslag, då bolag alltid skattas i näring.²⁷

Det går att konstatera utifrån dessa motstridiga synsätt att förhållandet mellan begreppen inkomstslag och skattesubjekt skiftar väldigt beroende på hur man väljer att tolka dem. Följaktligen är det svårt att i IL utläsa någon egentlig vägledning i fråga om viss inkomst kan hänföras till bolag eller ej.

²³ Kleist s 10.

²⁴ Burmeister s 36.

²⁵ Ibid.

²⁶ Von Bahr, 2020, s 130.

²⁷ Ibid s 125.

3 Styrelseuppdraget och ABL

3.1 Inledning

Det framgår av uppsatsens inledning att styrelseuppdraget skiljer sig från andra uppdrag i beskattningshänseende. Styrelseuppdraget regleras först och främst i aktiebolagslagens 8:e kapitel. Härtill följer också bestämmelser om skadestånd som kan åfälla styrelseledamot i ABL:s 27:e kapitel. Detta innebär att dessa bestämmelser utgör en del av frågeställningens bakgrund, och att det således är nödvändigt att gå igenom dessa innan HFD:s avgörande behandlas.

Det ska anmärkas att de rättsfall som är av störst betydelse för området är från 1993, medan ABL i sin nuvarande form är från 2005. Det innebär att de regler i ABL som RR hänvisar till alltså är från ABL 1975, d.v.s. den aktiebolagslag som gällde före den nuvarande. Detta är dock av mindre betydelse, eftersom de fåtal lagrum som nämns finns kvar även i nuvarande lag, om än med annan kapitel- och paragrafbeteckning. Reglerna om styrelseledamotsuppdraget kvarblev i 8:e kapitlet, medan regler om styrelseledamots skadeståndsansvar, som då fanns i 15:e kapitlet flyttades till det 29:e

3.2 8 kap. ABL

Enligt 8:1 ABL måste ett AB ha en styrelse, som enligt 8:4 ABL ansvarar för bolagets organisation och förvaltning. Det följer av ordalydelsen att detta ansvar består av att löpande utöva översikt av bolagets organisation och ekonomiska läge på betryggande sätt. I detta uppdrag har styrelsen i och med lagtextens bredd stort eget handlingsutrymme. Det stadgas i 8:8 ABL att styrelsen i regel utnämns av stämman, men att det finns möjlighet att i bolagsordningen ange ett annat förfarande. Vidare anges det i 8:10 att juridisk person inte kan vara styrelseledamot.

3.3 29 kap. ABL

I 29:1 ABL stadgas att styrelseledamot (såväl som VD) kan behöva betala skadestånd till bolag för skada uppkommen genom oaktsamhet eller uppsåt. Detta ansvar är individuellt, och det är bara den styrelseledamot som genom oaktsamhet eller uppsåt orsakat skada som blir skadeståndsskyldig.²⁸ Härmed omfattar ansvaret inte heller åtgärder som åtagits före styrelseledamotens tillträde.²⁹ Det ska även anmärkas att ABL:s skadestandsregler ersätter den allmänna skadeståndsrätten.³⁰

3.4 Sammanfattning/analys

I detta kapitel har ABL:s grundbestämmelser för styrelseledamöter i korthet beskrivits. Det har framgått att styrelseledamot måste vara fysisk person, samt att denne vid oaktsamhet eller uppsåt kan dömas till skadestånd. Melz menar att styrelseledamotsuppdraget, till följd av 8:4 ABL:s allmänna utformning ger stor självständighet i utförandet av uppdraget.³¹ Enligt Nyquist kan denna självständighet dock ses från två håll; å ena sidan har man självständigheten som styrelseledamoten har i förhållande till uppdragsgivaren. Det är inte orimligt att föreställa sig att en styrelseledamot kan besitta avsevärd självständighet i förhållande till uppdragsgivarbolaget, speciellt i de fall styrelseledamoten samtidigt har ett antal andra styrelseledamotsuppdrag. Å andra sidan har man dock den självständighet som styrelseledamoten har i förhållande till lagen. Denna självständighet är dock betydligt mindre i det att lagen faktiskt är bindande.³²

Den centrala frågan som uppstår i samband med denna korta behandling av ABL är dock vilken roll kravet på att styrelseledamot måste vara fysisk person får på möjligheten att ta upp styrelsearvode till beskattning i företag. Von Bahr anser att inget hinder föreligger från att skilja dessa frågor åt, d.v.s. att ABL:s bestämmelser inte nödvändigtvis borde påverka skattefrågan.³³

²⁸ Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551), 29:1, Juno, 11-05-2023.

²⁹ Ibid.

³⁰ Ibid.

³¹ Melz, 2018-2019, s 735.

³² Nyquist s 190.

³³ Von Bahr, 2020, s 126.

4 Allokeringsfrågan i praxis

4.1 Inledning

Av föregående kapitel har det framgått att IL inte ger tydlig vägledning i frågan om den enskilde i bolag kan bedriva verksamhet som bygger på personlig prestation med effekt i beskattningshänseende eller ej. Denna brist på tillämpligt lagrum har gett upphov till en rik praxis, som har vuxit fram och utvecklats sedan slutet på 1960-talet. Rätten har konsekvent upprätthållit sin praxis, och de för ämnet auktoritativa målen utgör, sin ålder till trots, än gällande rätt.

För att i övrigt förstå målen bör domstolsförfarandet i korthet beskrivas.

Förvaltningsrättsliga frågor (dit skatterätten hör) behandlas inte av civilrättslig domstol, utan istället av förvaltningsrätten, som har egna domstolar; första instans utgörs av förvaltningsrätter, vars beslut överklagas till kammarrätter, vars beslut i sin tur överklagas till HFD. På det skatterättsliga området finns dock även Skatterättsnämnden, som är en statlig förvaltningsmyndighet. Denna myndighet har i uppgift att utge bindande förhandsbesked i skattefrågor. Dessa kan därefter överklagas till HFD. Det ska anmärkas att förvaltningsrätterna före 2010 kallades för länsrätter - alltså samtidigt som RR blev HFD.

4.2 Praxis

4.2.1 RÅ 1969 ref. 19

Målet rörde skådespelaren O.T, som genom sitt helägda bolag AB Mirusproduktion bedrev artistverksamhet som främst bestod av uppträdanden i folkparker. Därutöver fanns även royaltyintäkter. Dessa intäkter hade ankommit O.T personligen, varefter han överfört dessa till bolaget.

Målets egentliga fråga var om O.T:s intäkter kunde beskattas som näring hos bolaget, istället för att beskattas som tjänst hos O.T själv. I domskälen uttalar

sig RR dock mer principiellt och anger att hinder i allmänhet inte föreligger mot att i bolagsform bedriva verksamhet som i grund bygger på personlig prestation. Vidare anges att detta bara är möjligt under förutsättning att bolaget i civilrättsligt hänseende faktiskt mottar betalning. Mot denna bakgrund nekade RR O.T:s yrkande om att få sina inkomster beskattade i bolaget.

4.2.2 RÅ81 1:17

I RÅ81 1:17 kom RR att närmare behandla självständighetskriteriet. Målet rörde G.G, som genom sitt helägda AB bl.a. bedrev hälsovård, varmed han som konsult erbjöd hälsovårdstjänster åt företag. Under det aktuella beskattningsåret hade G.G enbart en kund, Lesjöfors AB. Enligt avtalet skulle Lesjöfors AB tillhandahålla såväl utrustad lokal som sköterska. Därutöver skulle traktamente och bilersättning ges utöver avtalat timarvode.

RR ansåg att detta förhållandes egentliga innebörd var att G.G åtagit sig ett personligt uppdrag varenligt han åt Lesjöfors AB skulle utföra hälsovårdstjänster, och att avtalet mellan bolagen således skulle bortses från, och att inkomsten skulle beskattas som tjänst hos G.G själv. Som bakgrund till RR:s bedömning nämns det nyss behandlade målet 1969 ref. 19, men målets betydelse för bedömningen i det aktuella målet diskuteras inte.

4.2.3 RÅ83 1:40

E.A hade genom sitt helägda bolag E.A:s Rationaliseringsbyrå AB utfört ett antal konsultuppdrag åt Electrolux AB som omfattade produktionsplanering och arbetsstudier. Arbetet utfördes självständigt, och E.A fick själv råda över tid och tillvägagångssätt. Under förbindelsen med Electrolux AB hade E.A inga andra uppdragsgivare, men kom efter att förbindelsen upphört att ta sig an uppdrag från tre uppdragsgivare. Vidare var E.A:s hustru också anställd i bolaget, och ansvarade för telefon och renskrivning..

Med hänvisning till det ovan behandlade målet RÅ 1969 ref. 19 återupprepade RR att det inte finns något hinder från att i bolag bedriva

verksamhet som bygger på personlig prestation. Men till skillnad från målet från 1969 godtog RR här att intäkterna beskattades hos E.A:s AB, eftersom bolaget i civilrättslig bemärkelse varit avtalspart, samt att E.A:s hustru varit anställd, vilket innebär att prestationen inte blir personlig.

4.2.4 RÅ84 1:101

PR Processutveckling AB (PRP AB) bedrev konsultverksamhet som bestod av bl.a. projektering inom kärnkraftsindustrin, och anlidade under två års tid Dozo Ingenjörbyrå AB (hädanefter Dozo AB) som underkonsult för ett projekt åt AESA Atom. Dozo AB ägdes till fullo av F.D, som i bolaget ensam bedrev konsultverksamhet inom kärnkraftsindustrin. Under de två år som Dozo AB anlåtats av PRP AB hade Dozo AB inga andra uppdrag. Inom ramen för uppdraget använde sig F.D av PRP AB:s kontor i stor utsträckning, p.g.a. kontorets datorterminal, men använde sig även av eget kontor.

Frågan i målet var således om detta förhållande kunde anses medföra att F.D, genom Dozo AB, var tillräckligt självständig i förhållande till PRP AB. RR godtog att F.D beskattades i sitt bolag, med en allmän hänvisning till RÅ 1969 ref. 19 - hinder föreligger inte för att i bolag bedriva verksamhet som bygger på personlig prestation. Men avgörande för bedömningen blev det faktum att det endast fanns ett begränsat antal uppdragsgivare i landet, och att F.D därigenom inte kunde ha förväntats ha haft ett flertal.

4.2.5 HFD 2017 ref. 8

Frågan i målet var huruvida arvode för konsulttjänster som bolag (Getterön AB) utfört åt bolagsägarens tidigare arbetsgivare kunde beskattas i bolaget, eller om det skulle tillfalla bolagsägaren personligen.

Ägarna till PwC Sverige, som även var verksamma inom bolaget, skulle efter omstrukturering flytta sina andelar till egna bolag. Därutöver skulle de även vara anställda i sina egna bolag, och endast genom konsultavtal vara verksamma i PwC S. Övriga anställda i PwC S. skulle dessutom flyttas över till dessa

ägarbolag, med följd att varje ägarbolag, utöver ägaren själv även skulle anställa minst tio personer.

HFD började med att konstatera att det i fråga om verksamhet som bygger på personlig prestation ibland finns skäl att bortse från bolaget och istället låta inkomsten beskattas som tjänst hos uppdragstagaren, trots att hinder i allmänhet inte föreligger för att med effekt i skattehänseende bedriva sådan verksamhet i bolag - d.v.s. samma resonemang som uttryckts i RÅ 1969 ref. 19.

Vidare ansåg dock HFD att den verksamhet som Getterön AB skulle bedriva, i och med anställandet av minst tio personer gjorde så att verksamheten inte längre byggde på personliga prestationer, och att det således saknades belägg för att låta Getteröns ägare beskattas i tjänst - ägarbolagen blev alltså självständiga i förhållande till PwC S.

4.3 Sammanfattning och analys

Det framgår av dessa mål att RÅ 1969 ref. 19, sin ålder till trots, fortfarande utgör stommen i gällande rätt, med innebörden att det i regel är möjligt att i företag bedriva verksamhet, även om denna i stort bygger på personliga prestationer. Ett antal villkor tycks dock kunna utläsas. Det första, och kanske enklaste är att bolaget ur civilrättslig ståndpunkt måste vara mottagare till utbetalat arvode. Det är på denna grund som RR i RÅ 1969 ref. 19 underkände O.T:s bolagsföring, och motsatsvis godkände E.A:s.

I fråga om självständighetskriteriet blir bilden dock något mer invecklad. Burmeister tolkar RÅ81 1:17 på så sätt att det är bolagsägarens självständighet i förhållande till uppdragsgivaren som blir avgörande, och inte nödvändigtvis den självständighet bolaget i sig har.³⁴ Detta resonemang tycks rimligt, eftersom bolaget i målet även bedrev annan verksamhet bortom hälsovård, och därigenom kunnat utöva stor självständighet i förhållande till Lesjöfors AB. Burmeister är dock tämligen försiktig med att lägga allt för stor vikt vid målet, med anledning

³⁴ Burmeister s 33.

av dess ålder samt att det idag inte är ovanligt att förhållanden som liknar det i målet behandlade förekommer. Vidare tolkar han att de andra i kapitlet behandlade fallen fått annat utfall som ett tecken på RÅ81 1:17:s svagare prejudikatsvärde.³⁵

I de andra målen har domstolen i regel accepterat bolagsföringen, under förutsättning att bolaget är civilrättslig mottagare till arvodet. Antalet uppdragsgivare tycks även före 2009 års ändring av självständighetskriteriet haft mindre betydelse, och i både RÅ81 1:17 och RÅ83 1:40 godtogs bolagsföring trots det att bolagen under flera års tid bara haft en uppdragsgivare var.

En annan faktor som tycks få stor betydelse är antalet anställda - antalet blev avgörande i HFD 2017 ref. 8. Resonemanget härbakom är tämligen lätt att förstå; ett bolags verksamhet kan omöjligen sägas bygga på personlig prestation om verksamheten bedrivs av ett relativt stort antal anställda. I sådana fall kan det inte heller bli fråga om att beskatta bolagets inkomster i tjänst hos ägaren - bolagets inkomster är inte intjänade av en enskild individ, och kan alltså inte skattas hos en heller. Detta innebär i sin tur att bolaget blir självständigt i förhållande till sin uppdragsgivare.

Den uppenbara följdfrågan blir givetvis var exakt gränsen går, i såväl antal som anställningsomfattning. I RÅ83 1:40 godtogs bolagsföring med hänvisning till att bolaget i fråga hade en anställd bortom ägaren själv - dock framkom detaljerna angående anställningens omfattning inte i målet, och det fanns även andra fakta som tydde på att E.A:s verksamhet bedrevs självständigt, såsom eget disponerande av arbetstid etc. Frågan om anställdas betydelse förblir därmed öppen.

Men i det stora hela är möjligheterna goda till att bedriva verksamhet i bolag, och att få inkomst beskattad däri under förutsättning att bolaget i civilrättsligt hänseende är mottagare av inkomsten i fråga.

³⁵Burmeister s 34.

5 Rättsläget och dess utveckling

5.1 Inledning

Det framgår av föregående kapitel att det i lag inte klart går att utläsa om styrelseledamöter kan ta upp sina arvoden till beskattning i bolag, och att det större rättsområdet främst vilar på praxis från HFD. I fråga om styrelseledamöter är denna praxis välutvecklad, och frågan har behandlats åtminstone sedan 40-talet.³⁶

De två mål som idag är auktoritativa på området är båda från 1993 och stadgar en huvudregel och ett undantag därifrån, respektive. Den tidigare behandlade ändringen av IL:s näringsbegrepp från 2009 tolkades dock av Skatteverket som en ändring av gällande rätt, med följderna att Skatteverket därefter började att tillåta att styrelsearvoden beskattades hos bolag istället för hos styrelseledamöten personligen.³⁷ Denna tolkning godtogs, om än med viss försiktighet i doktrinen.³⁸ Att styrelseledamöter därefter tilläts ta upp sina arvoden till beskattning i sina bolag välkomnades dock.

Genom ett avgörande från 2017 bekräftade dock HFD att målen från 1993 alljämt utgör gällande rätt, och att styrelseledamöter således inte har möjligheten att få sina arvoden beskattade i bolag. Detta rättsläge har som tidigare sagt fått bestå, och utgör än idag gällande rätt.

5.2 RÅ 1993 ref. 104 - Huvudregeln

5.2.1 Inledning/Sakomständigheter

A. bad Skatterättsnämnden (SRN) om förhandsbesked angående beskattning av styrelsearvoden i bolag. Sakomständigheter var enligt följande; A. bedrev genom sitt helägda FÅAB managementkonsultverksamhet, som bl.a. innefattade styrelsearbete. Vid målets tidpunkt hade A. styrelseuppdrag hos sju större bolag,

³⁶ Se RÅ 1940 not. 700.

³⁷ Se bl.a. *Utfärdande av F-skattesedel efter ändrat näringsbegrepp* - SKV Dnr 131 751308-08/111, Skatteverket, 2008, och Kleist s 42.

³⁸ Erasmie och Beyer s 525.

och tog betalt för dessa uppdrag genom sitt FÅAB. Utöver styrelsearvode tillkom även konsultarvode, som också togs emot av A:s FÅAB. Frågan var således om det var möjligt för A. att ta upp sina styrelsearvoden till beskattning i sitt FÅAB.

5.2.2 Skatterättsnämnden

SRN ansåg att styrelsearvodena skulle beskattas som tjänst. Argumentet grundas i uppfattningen att den som utför styrelseuppdrag inte är tillräckligt självständig i förhållande till bolaget, eftersom styrelseledamot är bunden dels av bolagsordningen dels av möjliga föreskrifter som stämman lämnat. Därmed kan inte styrelseuppdraget anses uppfylla det krav på självständighet som åligger näringsverksamhet. Vidare hänvisar SRN till ett äldre mål, RÅ 1987 ref. 64, vari RR, i fråga om ideell förening, uttalade att styrelsearvoden i praxis anses vara tjänst.³⁹ Mot denna bakgrund kom SRN till slutsatsen att A:s styrelsearvoden skulle beskattas hos honom personligen, och inte i FÅAB:et.

SRN anser dock att kravet på att uppdraget endast kan innehas av fysisk person inte innebär att arvodet måste tas upp i tjänst, och menar istället att styrelseledamöter, utifrån detta hänseende borde ha samma möjlighet som t.ex advokater att sätta sig på bolag.

En ledamot i SRN, Qwerin, var skiljaktig, och ansåg istället att styrelsearvoden, liksom arvoden från andra personliga uppdrag borde kunna tas upp till beskattning i bolag. I sitt resonemang hänvisar han till det äldre målet RÅ 1940 not. 700, där RR godkänt beskattning av styrelsearvode i bolag. Vidare anser ledamoten inte att RR:s uttalande i RÅ 1987 ref. 64 är av allmän karaktär, och att målet således saknar betydelse för den aktuella frågan.

5.2.3 Regeringsrätten

Liksom SRN anser RR att styrelsearvoden utgör inkomst av tjänst, och att det således inte kan tas upp till beskattning i bolag. Till skillnad från SRN hänvisar RR dock inte till RÅ 1987 ref. 64, utan endast till ABL:s bestämmelser om bolagsstyrelse. De påpekar att styrelsen enligt lag ansvarar för bolagets organisation och förvaltning, att styrelseledamot måste vara fysisk person, samt

³⁹ Det bör dock anmärkas att frågan i målet rör beräkning av underlag för arbetsgivaravgift.

att styrelseledamot kan tvingas betala skadestånd för orsakad skada gentemot bolaget.

5.3 RÅ 1993 ref. 55 - Företagsdoktorsundantaget

5.3.1 Inledning/Sakomständigheter

B.S var ensam ägare till AB Näldens Träindustri (NTAB), och bedrev bl.a. konsultverksamhet inom bolagsledningsområdet. Därutöver bedrev bolaget även verksamhet som byggde på tillverkning samt försäljning av möbler och inredning. I mitten av 1980 åtog sig B.S uppdraget som V.D i Lindahls Chark AB (LCAB), vilket gjordes i syfte att avveckla verksamheten i bolaget. LCAB var dotterbolag till Lindahls Slakteri AB (LSAB). Vid årets slut upprättades skriftligt avtal mellan NTAB och (LSAB), varenligt NTAB skulle utföra de arbetsuppgifter som tillfaller VD, i syfte att strukturera bolaget och dess ägarförhållanden. Uppdraget hos LCAB var slutfört vid årsskiftet 1980/1981, medan uppdraget hos LSAB fortsatte till 1982. Det rådde enighet parterna emellan att det endast rörde sig om ett tidsbegränsat uppdrag. Det framgår i övrigt att alla arvoden utbetalats till NTAB, och att inget ägarförhållande förelåg mellan NTAB och LSAB/LCAB.

Frågan i målet var huruvida B.S med verkan i beskattningshänseende kunde ta upp sina styrelsearvoden till beskattning i NTAB eller ej.

5.3.2 Underinstanserna

Länsrätten börjar med, med hänvisning till tidigare praxis, att konstatera att möjlighet finns att i bolag bedriva verksamhet som bygger på personliga prestationer. Vidare görs bedömningen att det ansvar som åvilar VD (och styrelseledamot) inte påverkar bedömningen i frågan. Utifrån dessa omständigheter godtar Länsrätten att B.S arvoden tas upp till beskattning i NTAB. Även Kammarrätten gjorde denna bedömning.

Ledamoten Lindh var dock skiljaktig och menade att ABL:s bestämmelser borde tolkas så att det medför ett allmänt hinder från att bedriva VD- och styrelseverksamhet i bolag. Enbart under förutsättning att uppdraget är avgränsat i sin tidsomfattning anses möjligheten förekomma. Lindh menar dock att

förevarande omständigheter utgör en för lång uppdragstid - och att erhållna arvoden därmed inte borde kunna tas upp till beskattning i bolag.

5.3.3 Regeringsrätten

Med hänvisning till tidigare nämnda bestämmelser i ABL drar RR slutsatsen att både VD och styrelseledamot intar en särställning i förhållande till andra uppdragstagare - vars möjlighet att ta upp arvoden till beskattning i bolag bekräftats genom RÅ 1969 ref. 19. På grund av ABL:s bestämmelser anses styrelseuppdraget (såväl som uppdraget som VD) vara av speciellt personlig karaktär, vilket i allmänhet förhindrar att arvoden från sådana uppdrag tas upp till beskattning i bolag.

RR medger dock, som Lindh gjorde ett undantag för så kallade "företagsdoktorer", vilket omfattar konsulter som under begränsad tid anlitas som VD:er eller styrelseledamöter för att utföra specifika uppdrag, såsom omstrukturering eller nedläggning av verksamheten. Men till skillnad från Lindhs skiljaktiga mening anses de två år varunder B.S arbetat som VD inte vara för många. RR påpekar dock att det rör sig om en helhetsbedömning, och ställer dock upp ett antal villkor för att ett sådant beskattningsförfarande ska godtas. För det första krävs det, som tidigare nämnt, att uppdraget är begränsat till sin omfattning. Ingen fast tidsgräns ges, men av omständigheterna i målet att döma är två års tid inte orimligt. För det andra får konsulten inte bli bunden till bolaget utöver vad som är nödvändigt för uppdragets utförande. För det tredje får avtalsförhållandet inte ha till syfte att uppnå förmånligare beskattning.

5.4 HFD 2017 ref. 41

5.4.1 Inledning/Sakomständigheter

Med anledning av 2009 års ändring av näringsbegreppet bad T.J SRN om förhandsbesked i frågan om ändringen medfört en ändring av gällande rätt, och att det följaktligen blivit möjligt att bedriva styrelseverksamhet i bolag med verkan i skattehänseende.

T.J hade för avsikt att i sitt helägda bolag Tommy Jacobsson AB (TJAB) bedriva konsultverksamhet som byggde på styrelseverksamhet. T.J var sedan

tidigare styrelseledamot i ca. 30 bolag, och avsåg att bedriva nio av dessa genom TJAB. Åtta av dessa nio uppdrag hörde till bolag vari T.J hade ägarintresse.

5.4.2 Skatterättsnämnden

SRN ansåg att lagändringen inte medfört någon förändring i hur styrelsearvode beskattas. Denna uppfattning grundades i den proposition som låg bakom lagändringen, där man finner (som tidigare behandlat) att ändringen syftade till att minska vikten av antal uppdragsgivare och att ge partsviljan större betydelse i bedömning utifrån självständighetskriteriet.⁴⁰

5.4.3 HFD:s bedömning

HFD börjar med att hänvisa till de i kapitlet tidigare behandlade målen och de resonemang man där finner, och upprepar att styrelseledamot enligt ABL måste vara fysisk person, och att det bl.a. är denna bestämmelse som ligger till grund för bedömningen. Vidare anser HFD att ändringen av näringsbegreppet saknar betydelse i den aktuella frågan, eftersom ändringen avser självständighetskriteriet i IL, och inte ABL:s krav på att styrelseuppdraget måste utföras av fysisk person - det kan alltså utläsas att HFD inte anser att hindret mot att styrelseledamöter tar upp sina arvoden till beskattning i bolag bygger på en självständighetsbedömning.

Med hänvisning till företagsdoktorsundantaget gör HFD bedömningen att T.J:s styrelseledamotsverksamhet inte är av det slag som krävs för att omfattas av undantaget, och att T.J därför inte kan ta upp arvoden därifrån till beskattning i TJAB. Härigenom bekräftas att de två målen från 1993 fortfarande utgör gällande rätt.

⁴⁰ Prop 2008/09:62 s 25-27.

5.5 HFD 2019 not 31

5.5.1 Inledning/Sakomständigheter

B.R., som bedrev advokatverksamhet i sitt Jurie AB, höll ett flertal styrelseuppdrag, varav några var arvoderade. Bland dessa fanns ett styrelseuppdrag hos bolaget Axis AB. B.R. bad SRN om förhandsbesked i frågan om arvode för detta styrelseuppdrag kunde tas upp till beskattning i Jurie AB, i enlighet med god advokatssed. SRN ansåg i ärendet att arvodet, med hänvisning till tidigare praxis, skulle beskattas som tjänst hos B.R..

5.5.2 HFD:s bedömning

HFD valde att lyfta målet och behandla frågan i plenum, och börjar, med hänvisning till HFD 2017 ref. 41, med att påpeka att det finns presumption för att styrelsearvode utgör inkomst av tjänst. Medan HFD förvisso anmärker att en ändring av rättspraxis på området inte vore helt ogrundad, framhävs även att sådana ändringar kräver stor försiktighet - speciellt med hänsyn till att frågan behandlats så nyligen som 2017. Med detta konstaterar HFD därefter att ingenting hade framkommit som gör att en ändring av gällande rätt framstår vara angelägen, och bekräftar därmed tidigare gällande rätt. För att vidare belysa hur omdiskuterad frågan är kan det även nämnas att åtta av HFD:s 16 justitieråd var skiljaktiga; två i resonemang, och sex i slutsats.

5.6 Sammanfattning/Analys

5.6.1 Huvudregeln

Rättsläget kan sammanfattas enligt följande: styrelseledamöter kan i regel inte ta upp arvode till beskattning i bolag, såvida styrelseuppdraget inte är av begränsad omfattning. Detta hinder har sin grund i uppdragets personliga karaktär, som kommer av ABL:s regler för styrelseledamöter. Vidare kan det sägas att HFD genom sin plenumdom från 2019 har bekräftat tidigare gällande rättsläge, och att vidare behandling av frågan i HFD därmed framstår vara osannolik.

Nyquist menar att det i grunden är frågan om en självständighetsbedömning (det måste dock sägas här att artikeln är utgiven före HFD 2017 ref. 41).⁴¹ Denna bedömning kan enligt henne ses från två håll. Å ena sidan har man den självständighet uppdragstagaren har i förhållande till lagen; styrelseledamöters arbete sker t.ex. inom ABL:s ramar. Å andra sidan finns den självständighet som uppdragstagaren har i förhållande till uppdragsgivaren. Att RR i sina avgöranden hänvisar till ABL tolkar hon som att det är fråga om en självständighetsbedömning utifrån ABL.⁴² Att HFD inte fäste någon vikt vid ändringen av näringsbegreppet i IL tyder enligt Beyer på att Nyquists uppfattning stämmer överens med HFD:s.⁴³ Enligt detta synsätt skulle alltså ändringen av näringsbegreppet endast ändra självständighetskravet i förhållande till uppdragsgivaren, medan självständighetskravet utifrån ABL förblivit oförändrat.

I fråga om undantaget uttrycker sig RR vagt, och det framgår inte i direkta ord vad de grundar undantaget på. En möjlig tolkning är dock att de grundar undantaget på uppfattningen att s.k. företagsdoktorer inte blir bundna till företagen för vilka de verkar i samma utsträckning som en ordinarie styrelseledamot. Men om så vore fallet vore detta ett slags självständighetsprövning, vilket som sagt skulle säga emot HFD:s resonemang i 2017 ref. 41.

Von Bahr ser det som att så är fallet, och kritiserar RR:s avgörande genom att poängtera att en tillfällig företagsdoktor torde ha mindre handlingsutrymme - och därmed vara mindre självständig, än en ordinarie ledamot, i det att en företagsdoktor anlitas i ett specifikt syfte.⁴⁴ Det kan även tilläggas, som Melz påpekar, att styrelseledamotsuppdraget i grund alltid är tillfälligt eftersom att det tilldelas på årlig bas.⁴⁵

Att domstolen främst har hänvisat till ABL:s bestämmelser kan ses som ett argument som talar för von Bahrs uppfattning; ABL gör i sina regler inte skillnad mellan tillfälliga och mer långvariga styrelseledamöter - båda måste vara fysiska personer, och de omfattas även i övrigt av samma regler. Knutsson framhäver

⁴¹ Nyquist s 190.

⁴² Ibid s 191.

⁴³ Beyer s 782-783.

⁴⁴ Von Bahr, 2020, s 127.

⁴⁵ Melz s 698.

dock här att även om uppdraget tilldelas styrelseledamöter på årlig bas, är uppdraget i sig permanent i det att ett AB aldrig kan avsäga sig skyldigheten att ha en styrelse, vilket skulle kunna ge stöd åt en tolkning där uppdraget, ur bolagets perspektiv, aldrig kan vara tidsbegränsat - vilket i sin tur skulle kunna ses som ett tecken på att uppdraget inte kan innehas självständigt under ordinära former.⁴⁶

Burmeister påpekar vidare att det skadeståndsansvar som åvilar en styrelseledamot även gäller för en företagsdoktor.⁴⁷ Detta skulle kunna tyda på att skillnaden mellan dessa två ledamöter ligger utanför ABL - och istället i en självständighetsbedömning enligt 13:1. Denna tolkning medför dock ett problem, vilket är att domstolen, om det faktiskt rör sig om en självständighetsbedömning, skulle säga emot sig själv. Om man då motsatsvis skulle anta att, som HFD tycks påstå, ett uppdrags personliga natur utgör ett kriterium som ligger utanför självständighetsprövningen uppstår plötsligt frågan om vad exakt de grundar detta undantag på - ABL gör som sagt ingen skillnad på tillfälliga och mer långvariga styrelseledamöter.

Problematiken i frågan har således sin grund i HFD:s stundom fåordiga avgöranden, där frågan om styrelseledamöters möjlighet att sätta sig på bolag förvisso har besvarats, men utan den tydlighet som skulle kunna önskas för det bredare rättsområdets klarhets skull.

⁴⁶ Knutsson s 99.

⁴⁷ Burmeister s 46.

6 Styrelseledamoten i förhållande till andra, liknande, uppdrag.

6.1 Inledning

Föregående kapitel har diskuterat den allmänna möjligheten att hänföra inkomst till bolag, samt denna möjlighets främsta undantag, styrelseledamoten. Det framgår dock av föregående kapitelns analys att det är oklart vilken räckvidd domarna på styrelsearvodesområdet har i förhållande till andra, liknande uppdrag. Med uppsatsens syfte i åtanke ter det sig då naturligt att försöka utröna vilken roll styrelsearvodesmålen egentligen spelar i fråga om andra personliga uppdrag.

Det finns ett antal andra uppdrag som anses vara personliga. Bland dessa finner man bl.a. revisorer, gode män, likvidatorer, försvarsadvokater och konkursförvaltare. I och med att de regleras i olika lagar sker dessa uppdrag dock under olika förutsättningar. Revisorer, trots att uppdraget anses vara personligt, har en lagstadgad möjlighet att bedriva verksamhet i s.k. revisionsbolag.⁴⁸ Även gode män har denna möjlighet.⁴⁹ Det kanske mest omdiskuterade uppdraget är det som åvilar konkursförvaltare, och i och med att förutsättningarna för detta uppdrag i allmänhet är snarlika de som gäller för styrelseledamöter utgör konkursförvaltaruppdraget en intressant jämförelsepunkt som låter oss placera bolagsföringsfrågan i ett bredare sammanhang.

6.2 Konkursförvaltaruppdraget

Konkursförvaltare har, som namnet antyder, i uppdrag att förvalta konkursbon, d.v.s. att sköta likvidationen av ett företags tillgångar när företaget försatts i konkurs. Uppdraget regleras i konkurslagen (hädanefter KL). Enligt KL 7:2 är det rätten (tingsrätten) som utser konkursförvaltare; denna måste besitta den kunskap och erfarenhet som krävs för uppdraget, enligt 7:1 KL. Det framgår i ett av

⁴⁸ Se revisionslag (1999:1079) 19§.

⁴⁹ Rydin s 50.

förarbetena till KL att detta innebär att det i praktiken alltid är en advokat som utses.⁵⁰ I ett yttrande i målet NJA 2001 s. 872 uttalade Sveriges Advokatsamfunds styrelse att det är mycket vanligt för advokater att ta upp arvoden för dessa uppdrag i bolag, även om uppdragen i fråga egentligen är hänförliga till advokaten själv.⁵¹

Det ska anmärkas att KL, i alla fall i sin ordalydelse, inte stadgar krav på att konkursförvaltare måste vara fysisk person. Enligt Rydin tyder dock kraven på erfarenhet och kunskaper på att konkursförvaltare, liksom styrelseledamöter, måste vara fysiska personer. Samtidigt betonar han att rättsläget framstår som osäkert.⁵² Även von Bahr anser att lagens ordalydelse tyder på att konkursförvaltare också omfattas av samma begränsningar som styrelseledamöter, p.g.a. uppdragets personliga natur.⁵³ Melz instämmer, och anser att konkursförvaltaruppdraget är lika personligt som styrelseuppdraget.⁵⁴

Om fallet vore så att konkursförvaltaruppdraget bedöms vara lika personligt som det som styrelseledamot uppstår genast frågan om vad detta innebär för konkursförvaltarens förmåga att sätta sig på bolag. Är det omöjligt att bedriva konkursförvaltarverksamhet i bolag på grund av uppdragets personliga karaktär, eller särskiljer sig uppdraget tillräckligt för att bedömas annorlunda?

⁵⁰ Prop 1986/87:90 s 109.

⁵¹ NJA 2001 s 872.

⁵² Rydin s 46.

⁵³ Von Bahr, 2020, s 127.

⁵⁴ Melz, 2017-2018, s 696.

6.3 Sammanfattning/Analys

Von Bahr lyfter fram ett par betydande skillnader från styrelseledamotsuppdrag, som möjligen skulle kunna rättfärdiga annan behandling. Det första är att konkursförvaltare i större utsträckning än styrelseledamöter använder sig av externa resurser i form av medhjälpare, kontor, m.m. Detta innebär i sin tur att verksamheten kan tolkas som mer företagslik.⁵⁵ Även Melz anser att detta utgör en betydande skillnad i förhållande till arbetet som styrelseledamot.⁵⁶ Att antalet anställda blev avgörande i det tidigare behandlade målet HFD 2017 ref. 8 kan tänkas tala för att även HFD skulle dela detta synsätt.

Det andra är att konkursförvaltare utses av rätten, och att de därigenom intar en ställning i förhållande till rättssubjektet (företag eller konkursbo) som möjligen kan anses besitta större självständighet.⁵⁷

Knutsson menar att företagsdokersundantaget möjligen skulle kunna vara en utväg, med argumentet att uppdraget som konkursförvaltare alltid i någon mån är begränsat i sin omfattning - uppdraget kommer aldrig att sträcka sig bortom förvaltandet av konkursboet, som vid någon tidpunkt kommer att lösas upp.⁵⁸ Von Bahr ser dock en sådan tillämpning som problematisk, eftersom det skulle innebära en allmän tillämpning av vad som egentligen är menat att vara ett undantag. Vidare påpekar han att konkursförvaltaruppdrag kan pågå i många år, vilket i sin tur väcker frågan om hur länge ett uppdrag egentligen får pågå för att anses vara "tillfälligt och avgränsat".⁵⁹

HFD har inte tagit upp frågan, men som ovan nämnt har HD tagit upp den snarlika frågan om vem som anses vara rätt civilrättslig mottagare till konkursförvaltararvode. HD ansåg här att det var rimligt att anta att ett bolag som bildats för att bedriva en viss verksamhet skulle vara rätt mottagare till arvode för denna verksamhet.⁶⁰ Knutsson menar att en anledning till detta är att det inte finns något intresse varken från näringslivets eller Skatteverkets sida för att låta HFD

⁵⁵ Von Bahr, 2020, s 127.

⁵⁶ Melz, 2017-2018, s 696.

⁵⁷ Von Bahr, 2020, s 128.

⁵⁸ Knutsson s 99.

⁵⁹ Von Bahr, 2020, s 127.

⁶⁰ NJA 2001 s 872.

bedöma frågan, eftersom att detta skulle medföra risken att de stör ett i nuläget fungerande läge.⁶¹ En möjlig ändring skulle, enligt von Bahr, “orsaka kaos inom advokat kåren”.⁶²

Det har framgått av detta kapitel att det är oklart vilken räckvidd HFD:s avgörande angående styrelsearvoden har i förhållande till andra personliga uppdrag. Eftersom att HFD inte har behandlat frågan kan området beskrivas som osäkert. Å ena sidan fäste RR i RÅ ref. 1969 stor vikt vid det civilrättsliga förhållandet mellan uppdragsgivare och uppdragstagare, vilket skulle kunna antyda att konkursförvaltare kan tillåtas ta upp arvode till beskattning i sina bolag, i och med HD:s avgörande i NJA 2001 s. 872, vari HD ansåg att AB var rätt mottagare till arvode i.o.m. att bolaget bildats för viss verksamhet. Å andra sidan har HFD bortsett från det civilrättsliga förhållandet i det fall uppdraget är av speciellt personlig karaktär.

Av central betydelse är alltså hur HFD egentligen definierar begreppet speciellt personlig karaktär; är begreppet en del i en bredare självständighetsbedömning, eller utgör det ett separat kriterium som går efter lags ordalydelse? Utan handfast avgörande är denna fråga svår att besvara, och i och med oviljan att få frågan prövad lär rättsläget tillsvidare förbli oklart.

⁶¹ Knutsson s 99-100.

⁶² Von Bahr, 2018, s 153.

7 Sammanfattning

I denna uppsats har möjligheten att i bolag bedriva styrelseverksamhet undersökts, tillsammans med de konsekvenser gällande rätt kan tänkas få för det liknande uppdraget som konkursförvaltare.

Uppsatsen började med en enkel genomgång av relevanta lagrum i IL, med specifikt fokus på frågan om inkomstslag och skattesubjekt. Det konstaterades att det i stort är fördelaktigt att om möjligt bedriva verksamhet i bolag, eftersom att man därigenom kan uppnå lägre beskattning. Vidare framgick det även att IL:s regelverk inte ger någon konkret vägledning i frågan om en viss verksamhet kan bedrivas i bolag eller ej.

Näst kommer kapitel 3, vari styrelseledamoten särställning behandlas. Det framgår att styrelseuppdraget, till skillnad från de andra uppdrag som tidigare kapitel diskuterat, är reglerat i lag, varenligt uppdraget måste innehas av fysisk person. Styrelseledamoten kan därutöver även ges skadestånd för vållad skada.

Därefter behandlades ett antal rättsfall som utgör grunden i praxis i fråga om möjligheten att i bolag bedriva verksamhet som bygger på personlig prestation. Ur dessa mål kan ett antal kriterier utläsas, som måste uppfyllas för att en verksamhet ska kunna bedrivas i bolag med verkan i beskattningshänseende. Det första är att bolaget är civilrättslig mottagare till inkomsten. Det andra är att bolaget som uppdragstagare besitter självständighet i förhållande till uppdragsgivaren, d.v.s. att det inte rör sig om ett fördolt anställningsförhållande. I bedömningen härom har HFD varit generösa, och kraven är lågt ställda. Allt som allt är möjligheterna breda att bedriva verksamhet i bolag, även om verksamheten bygger på personliga prestationer.

Mot denna bakgrund behandlas därefter målen som tillsammans utgör gällande rätt i fråga om möjligheten att bedriva styrelseverksamhet i bolag. Det framgår här att det i regel inte är möjligt, såvida uppdraget inte är avgränsat i omfattning och tid. Rättens resonemang diskuteras, och det konstateras att trots att

rättsläget i fråga om styrelseledamöter är klart - de har inte möjlighet att bedriva sin verksamhet i bolag med skatteeffekt, är HFD:s resonemang otydliga och i viss utsträckning motsägelsefulla. Detta besvarar uppsatsens första frågeställning.

Uppsatsen fortsätter med en undersökning av vad detta kan tänkas innebära för det liknande uppdraget som konkursförvaltare, som HFD än så länge inte behandlat i någon dom. Kapitlet belyser de likheter och skillnader som finns mellan konkursförvaltaruppdraget och uppdraget som styrelseledamot, och diskuterar utifrån doktrin vilket utfall en möjlig HFD-dom skulle kunna få. I kapitlet nås slutsatsen att rättsläget i stort är osäkert, och att de domskäl HFD givit i fråga om styrelseledamöter ger lite i fråga om vägledning. Uppsatsens andra frågeställning besvaras således att det är oklart vilken räckvidd styrelseledamotsmålen har i förhållande till konkursförvaltare, och att detta kommer till följs av HFD:s otydliga resonemang.

Det råder efter 2017 års mål, som i plenum bekräftades 2019, inget tvivel om att det inte är möjligt att i bolag bedriva konsultverksamhet som bygger på styrelsearbete, men som uppsatsen redogörelse har visat är rättsläget i mångt och mycket fortfarande otydligt, om bara på grund av att HFD i sina domskäl uttryckt sig vagt, och vilka faktorer som egentligen blir avgörande i fråga om en viss personlig verksamhet kan bedrivas i bolag eller ej är än oklart.

Denna vaghet tillsammans med ett ifrågasättbart resonemang väcker i min mening frågan om hur förenliga HFD:s domar är med legalitetsprincipen. Om inte annat får det i var fall sägas att förutsägbarhetsprincipen inte tycks väga tungt i domstolens bedömningar.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

Prop 1986/87:90 om ny konkurslag

Prop 2008/09:62 F-skatt åt fler

Litteratur

Böcker

Bernitz, Heuman, Leijonhufvud, Seipel, Varnling-Nerep och Vogel, *Finna Rätt - Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, uppl. 13:3, Norstedts Juridik, Stockholm, 2014

Eriksson, Gyland och Jakobsson, *Praktisk Beskattningsrätt: Lärobok i inkomstbeskattning 2022*, uppl. 29:1, Studentlitteratur, Lund, 2022

Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg, Simon-Almendal och Persson Österman, *Inkomstskatt: En lärobok i skatterätt. Del 1*, uppl. 18:1, Studentlitteratur, Lund 2021

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod*, uppl. 1, Fritzes Förlag, Stockholm, 1995

Artiklar

Beyer, Carl, Återigen om möjligheten att utföra styrelseuppdrag genom bolag med skattemässig verkan - tillbaka till 90-talet, *Skattenytt*, nr. 12 2017, s 774-784

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

Erasmie, Anders & Beyer, Carl, Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag, *Skattenytt*, nr. 7-8 2011, s 523-528

Kleist, David, Inkomstallokering mellan ägare och bolag, *Skattenytt*, Akademisk årsskrift 2016, s 3-52

Knutsson, Margit, Beskattning av styrelsearvoden - dags att sätta punkt?, *Svensk Skattetidning*, nr. 2 2021, s 95-100

Melz, Peter, Beskattning av styrelseledamöters arvoden, *Juridisk Tidskrift*, nr. 3 2017-2018, s 691-700

Melz, Peter, Plenidom om beskattning av styrelsearvoden, *Juridisk Tidskrift*, nr. 3 2019-2020, s 734-738

Nyquist, Kerstin, Beskattning av styrelsearvoden, *Skattenytt*, 1995, s 189-192

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

Von Bahr, Stig, HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden, *Skattenytt*, nr. 3 2020, s 122-132

Von Bahr, Stig, Ingripanden mot skatteflykt, med och utan lagstöd, *Svensk Skattetidning*, nr. 3, 2018, s 153-166

Övriga källor

Skatteverket, *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/329051.html>, (senast besökt 2023-04-27)

Skatteverket, *HFD, Mål nr 278-17, Beskattning av styrelsearvode*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/362447.html?date=2017-06-29>, (senast besökt 2023-04-28)

Fall, Johan & Hellenius, Richard, *Beskattning av styrelsearvoden, Hemställan om lagändring*, Svenskt Näringsliv

https://www.svensktnaringsliv.se/blogg/fokus-pa-skatterna/slopa-den-skattmassiga-diskrimineringen-av-styrelsearvoden_1176913.html, (senast besökt 20/05/2023)

Rättsfallsförteckning

Sverige

Nytt juridiskt arkiv

NJA 2001 s. 872

Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ not. 1940:700

RÅ 1969 ref. 19

RÅ81 1:17

RÅ83 1:40

RÅ84 1:101

RÅ 1987 ref. 64

RÅ 1993 ref. 55

RÅ 1993 ref. 104

HFD 2017 ref. 8

HFD 2017 ref. 41

HFD 2019 not. 31