



LUND UNIVERSITY

Att "sätta sig på bolag" – skatterättslig allokering av personliga VD- och styrelseuppdrag

Tjernberg, Mats

Published in:
Festskrift till Rolf Dotevall

2021

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):
Tjernberg, M. (2021). Att "sätta sig på bolag" – skatterättslig allokering av personliga VD- och styrelseuppdrag. I *Festskrift till Rolf Dotevall* (s. 717-727). Juristförlaget i Lund.

Total number of authors:
1

Creative Commons License:
Ospecificerad

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply: Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

FESTSKRIFT TILL
ROLF DOTEVALL

SÄRTRYCK/OFFPRINT

Juristförlaget i Lund
2020

MATS TJERNBERG

ATT ”SÄTTA SIG PÅ BOLAG”

SKATTERÄTTSLIG ALLOKERING AV PERSONLIGA VD- OCH STYRELSEUPPDRAG

1 Inledning

En framstående del av Rolfs betydelsefulla forskargärning har bestått av att analysera bolagsmäns och bolagsföreträdares juridiska relationer och ansvar till varandra och bolaget. Med uppdraget som VD eller styrelseledamot i ett aktiebolag följer alltid någon grad av personligt ansvar. Kanske följdriktigt så stadgar aktiebolagslagens 8 kap. 10 § att endast fysisk person kan väljas till styrelseledamot. Det är dock inte ovanligt att en person är ledamot i flera styrelser samtidigt, och dessutom parallellt med annan anställning eller andra uppdrag. Uppdragen är också ofta förenade med utbetalning av arvoden. Hur kan då dessa arvoden hanteras skatterättsligt? Och hur ställer sig rättsläget jämfört med andra typer av personliga uppdrag?

Det svenska skattesystemet är sedan 1991 års skattereform vad man brukar kalla dualistiskt. Med det menas att arbetsinkomster beskattas efter en annan skattesats än kapitalinkomster. En jämförelse mellan skattebelastningarna, även inkluderat den relativt låga bolagsskatten, faller sedan 1991 ut till kapitalinkomstbeskattningens fördel. Fördelen har sedan dess ökat successivt under såväl borgerliga som socialdemokratiska finansministrar. En ekonomiskt sinnad person kan därför antas utnyttja detta till sin fördel genom att försöka styra ersättningar för arbete till inkomstslaget kapital. I vart fall om personen även uppbär andra arbetsinkomster av relativt omfattande art. Detta kan i så fall ske i två steg. Först köps eller bildas ett aktiebolag (för vilket numera inte krävs mer än 25.000 kr i insatt aktiekapital) som blir det rätts- och skattesubjekt dit inkomster från uppdragen allokeras. Därefter sker utdelning från bolaget till den fysiska personen. För att detta ska fungera krävs först och främst att aktiebolaget accepteras som rätt skattesubjekt att allokera inkomsten till, och att kriterierna för näringsverksamhet i inkomstskattelagens (IL) 13 kap. 1 § är uppfyllda. Det kan tyckas märkligt att det överhuvudtaget vore möjligt att allokera ersättningar för personliga uppdrag till aktiebolag med

skatterättslig verkan, men det är faktiskt något som Skatteverket och domstolar accepterar under vissa förutsättningar. Vad denna artikel handlar om är huruvida dessa förutsättningar kan antas vara uppfyllda även när det gäller arvoden för uppdrag som VD eller styrelseledamot,¹ och hur det kan förstås vid jämförelse med andra uppdrag av personlig art.

2 Det skatteekonomiska motivet för att ”sätta sig på bolag”

En fysisk person kan ha inkomster av alla de tre inkomstslag som finns i det svenska skattesystemet. Inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet, vilka omfattar arbetsinkomster, beskattas något förenklat som förvärvsinkomster med kommunal inkomstskatt på i genomsnitt ca 32 procent och med statlig inkomstskatt på 20 procent på inkomster över den s.k. brytpunkten (509.300 kr i beskattningsbar förvärvsinkomst för inkomståret 2020). Den högsta marginalsatt som en arbetsinkomst kan träffas av är alltså ca 52 procent. Med tanke på att dessutom arbetsgivaravgifter på ca 31 procent också utgår utan tak på löneinkomster, och att de socialförsäkringsförmåner som motsvarar dem har ett tak (för sjukpenninggrundande inkomst är taket strax under 380.000 kr för år 2020 och för pensionsgrundande inkomst ca 500.000 kr för år 2020), bör de sociala avgifterna för lön ovanför detta tak räknas med såsom skatt i jämförande uträkningar. Eftersom då förmånstaket för t.ex. pension ligger i ungefärlig nivå med skiktgränsen för statlig inkomstskatt, så kommer ovanför den senare enkelt uttryckt ett extra löneuttag belastas med totalt 61 procent i skatter och avgifter. Kvar blir då vid beskattning som anställningsinkomst ett netto på 39 procent av intjänade arvoden.

I inkomstslaget kapital, som omfattar både löpande avkastning och kapitalvinster, sker beskattning med en proportionell statlig inkomstskatt på 30 procent. Den verkliga skattesatsen för vissa kapitalinkomster, t.ex. utdelning på onoterade andelar (25 procent) och kvalificerade andelar i fåmansföretag (20 procent), är dock lägre p.g.a. kvoteringsregler. Aktiebolag och ekonomiska föreningar m.fl., som utgör juridiska personer och skattesubjekt, beskattas för alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet med en statlig

¹ Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har haft uppe frågan till bedömning senast vid ett omdiskuterat pleniavgörande 16 december 2019. Inte bara den materiella bedömningen har blivit ifrågasatt utan också vad HFD kan och inte kan göra vid ett avgörande i plenum. Se von Bahr, Stig, *HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden*, Skattenytt 2020, s. 122-132, Knutsson, Margit, *Beskattning av styrelsearvoden*, Svensk skattetidning, 2020, s. 612 ff. och Barfoed, Johanna, *Skatterättslig särbehandling av styrelsearvoden – I ljuset av principerna om neutralitet och likformighet*, Examensarbete 2020, Lund.

proportionell inkomstskatt på 21,4 procent. Denna skatt var långt över 50 procent före 1991 års skattereform, sänktes då till 30 procent och har nu sänkts ned till 21,4 procent för att i ett nästa steg sänkas till 20,6 procent från och med räkenskapsår som inleds 1 januari 2021. För svensk aktiebolagsbeskattning har ekonomisk dubbelbeskattning sedan länge varit en etablerad princip. Dubbelbeskattning innebär att inkomst som förvärfvas av aktiebolag i princip ska beskattas två gånger. Dubbelbeskattning i den traditionella bemärkelsen innebär att bolaget först beskattas för dess skattemässiga nettovinst i inkomstslaget näringsverksamhet. Därefter beskattas mottagaren i inkomstslaget kapital, om hen är en fysisk person, när hen genom aktieutdelning får del av bolagets redovisade vinst efter skatt. Företaget medges inte avdrag för utdelning.

Resultatet är att kapitalbeskattad utdelning från fåmansföretag, dvs. som ryms inom det s.k. gränobeloppet enligt de s.k. 3:12-reglerna², ger ett betydligt högre och bättre netto än lönealternativet. Bolagsskatten tillsammans med skatten på utdelning i dessa fall ger ett netto efter skatt på 63,5 procent. Läsaren inser att skattevinsten kan uppfattas som alltför omfattande och neutralitetskränkande för att skattepolitiken ska acceptera den utan gränser. Progressionen för skatten på arbetsinkomster skulle ju annars helt kunna undvikas genom omvandling av det som egentligen har karaktär av arbetsinkomster till lägre beskattade av kapitalinkomster. Lagstiftningen, 3:12-reglerna, innebär i princip att den del av en kapitalinkomst som enligt lagstiftaren anses utgöra ersättning för nedlagda arbetsinsatser, istället ska beskattas i en särskild post i inkomstslaget tjänst, trots att de fortfarande är utdelningar eller inkomster av aktieförsäljningar.

Sedan reglerna infördes 1991 har många ändringar genomförts i syfte att bättre anpassa reglerna efter företagarnas önskemål om ett ekonomiskt mer rättvist och entreprenörvänligt skatteutfall. Detta tog fart genom en särskild expertutredning våren 2004 vars resultat i delar infördes med verkan från 1 januari 2006. Efter den borgerliga alliansens valseger hösten 2006 infördes ytterligare förändringar i förbättrande riktning i reglerna inför såväl inkomståret 2007 som inkomståret 2008. Genom dessa ändringar blev utrymmet för att lyfta utdelningar och kapitalvinster till nu endast 20 procents beskattning (jämfört med tidigare 30 procent) mycket mer omfattande. Regelsystemet utvecklade nu en dubbel karaktär. För vissa blev det en fördelslagstiftning men

² Reglerna fick sitt namn efter det lagrum i den numera avskaffade lagen om statlig inkomstskatt. När en enhetlig inkomstskattelag infördes 1999 genom inkomstskattelagen placerades bestämmelserna i dess 57:e kapitel.

för andra kvarstod en nackdelslagstiftning. Utfallet kom att bli beroende av dels hur ägarstrukturer ser ut, dels storleken på lön till anställda. En större översyn aviserades redan då men skedde först efter *kommittédirektiv 2015:2*, Tilläggsdirektiv till Utredningen om översyn av beskattningen vid ägarskiften i fåmansföretag, *Fi 2014:06*, där regeringen beställde en relativt omfattande utredning av regelområdet. Direktiven var ett resultat av att regelsystemet ansågs ha blivit fördelaktigt för vissa kategorier av fåmansföretag och att ett stort utrymme för inkomstomvandling ansågs föreligga. Därmed träffade reglerna inte längre alla de situationer som de ursprungligen syftade till. Resultatet presenterades under hösten 2016 (*SOU 2016:75*). Därefter presenterade regeringen en lagrådsremiss, *Fi 2016/03965/S1*.³ Efter politiskt rabalder och hot om mistroendevotum visade det sig tydligt att det inte fanns majoritet för förslaget i riksdagen. I de nu pågående diskussionerna om en ny skatteform anser många att 3:12-reglerna behöver ses över. Emellertid kvarstår det en stor politisk spänning mellan att utjämna neutralitetsbrister å ena sidan och uppmuntrande av entreprenörskap å andra sidan.

3 Kan inkomster av personliga uppdrag allokeras till bolag med skatterättslig verkan?

Jag ägnade frågan ett visst utrymme i min avhandling och vid tidpunkten för färdigställandet av densamma rönt ett danskt avgörande om en operasångare stor uppmärksamhet i grannlandet. I det s.k. ”operasanger-fallet”, TfS 1998.485 H, godkände Højesteret att konstnärsverksamhet kan bedrivas i bolagsform. Att de konstnärliga aktiviteterna enbart kunde utövas av ägaren personligen, ansågs inte skilja denna typ av verksamhet från andra verksamheter. Enligt Højesteret fanns det inte lagstöd för att fränkänna konstnärlig verksamhet i bolagsform skattemässig verkan.

Svensk praxis har generellt sett varit generös i frågan och godtagit, om vissa förutsättningar varit uppfyllda, bolaget som rätt skattemässig mottagare av personliga inkomster. Frågan lyftes av K.G.A. Sandström redan 1969.⁴ Han omtalade s.k. fria yrken (yrkesmässigt bedrivna verksamheter som inte har

³ För en uttömmande redogörelse över alla de förändringar som skett sedan reglerna infördes 1991, se Svensson, Bo, *Tretolv – varifrån och varthän*, Skattenytt 2015 s. 579. Jag ägnade frågorna stort utrymme i min avhandling från 1999, *Fåmansaktiebolag – en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.* Se också min bok *Fåmansföretag & beskattning*, 2019.

⁴ Sandström, K. Gustaf A., *Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor*, Skattenytt 1969 s. 575 ff.

karaktär av industri eller hantverk men som ofta förutsätter speciell utbildning inom visst fack och där det väsentliga är den enskildes egen personliga insats), dvs. intellektuell verksamhet i vid bemärkelse utan något nedlagt kapital och utan anlitan­de av anställda. Sandström delade in de fria yrkena i (1) *tillämpande av förvärvade kunskaper*, t.ex. läkare, advokat, arkitekt och revisor, (2) *skapande konstnärlig eller litterär verksamhet*, t.ex. författare, skulptör, målare och kompositör, och (3) *utövande konstnärlig verksamhet*, t.ex. skådespelare, musiker, sångare, dirigenter och andra.

Sandström kom till slutsatsen att alla andra yrken än konstnärsyrken kunde bedrivas av aktiebolag. Verksamheter under den första gruppen ansåg han med vissa avvikelser kunde utövas av varje därtill utbildad person, medan verksamheterna under de två andra grupperna enligt honom kännetecknades av att det personliga momentet var det centrala i verksamheten, ”ej blott en variation av ett för alla utövare av yrket gemensamt tema”.

Sandströms uppfattning till trots verkar det vara ett väletablerat faktum att såväl konstnärliga verksamheter som elitidrottsverksamheter, trots sin personliga prägel, med skatterättslig verkan kan bedrivas i bolagsform. HFD har mig veterligen hittills inte haft tillfälle att pröva frågan vad gäller idrottsverksamhet men mycket talar för att gällande rätt innebär att det i princip är möjligt att, så länge inte uttryckligt förbud eller annat påbjuds i lag, bedriva alla typer av verksamhet i bolagsform. Rydin tillstår att det är möjligt för en idrottsman att bolagisera utnyttjandet av sitt namn och kringtjänster av typen tillhanda­hållande av föredrag m.m., men är mycket tveksam till om det är möjligt att bolagisera även tävlingsverksamhet.⁵

De relativt få fall i praxis från högsta instans där aktiebolaget har ansetts kunna underkännas som rätt skattesubjekt har av bl.a. Rydin och mig delats in i *formella brister*, *bristande självständighet*, *uppdrag av personlig art* respektive *uppnående av skatteförmåner*. Som underlag för denna indelning ska här nämnas tre exempel.

I RÅ 1969 ref 19, som gällde sångaren Owe Törnqvist, hade denne fört över gager och royalties m.m. till ett av honom helägt aktiebolag. Domskälen inleds med konstaterandet: ”Hinder kan visserligen icke anses föreligga att med verkan även i beskattningshänseende

⁵ Rydin, Urban, *Idrottsmäns möjligheter att periodisera sina inkomster*, Skattenytt 1999, s. 23 ff. Han menar att tävlingsverksamhet är av sådan personlig art att den är oskiljaktigt förbunden med den fysiska personen och därför skall ses som en rättighet vilken normalt inte kan överlåtas till ett aktiebolag. Skatteverket har i ett ställningstagande från 2005, *Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform*, dnr 130 156509-05/111, dock uttalat att det är möjligt att hänföra även inkomster av tävlingsverksamhet till ett aktiebolag.

–i aktiebolagets form bedriva sådan rörelse, varom är fråga i målet.” Tyvärr för sångaren visade handlingarna att denne själv förvärvat intäkterna, vilka därefter tillkommit bolaget. Med hänsyn till detta och vad som i övrigt förekommit i målet ansågs Törnqvist och inte bolaget ha bedrivit rörelsen. Målet visar dock sannolikt att HFD ansåg att det med skattemässig verkan var möjligt att driva fri yrkesverksamhet i enmansbolag. Domstolen ifrågasatte ju tydligen inte att självständighet förelåg, vilket bör innebära att bolaget hade accepterats som skattesubjekt om avtalen hade ingåtts för bolagets räkning. Sandström var ju kritisk till möjligheten för vissa fria yrkesutövare, framför allt utövande konstnärsvksamhet, att med skatterättslig verkan bedriva verksamheten i aktiebolagsform, och kritiserade mot den bakgrunden avgörandet.⁶ I RÅ 1973 Fi 85 hade sångerskan Anita Lindblom träffat avtal om engagemang i Sverige via ett utländskt bolag. HFD menade att hon personligen skulle beskattas för intäkterna, eftersom det inte hade styrkts att rätten till ersättningarna hade tillkommit någon annat subjekt.

RÅ 1977 ref 130 gällde ett bolag som träffat ett avtal om att ställa regissören Åke Falck till Sveriges Radios förfogande för att medverka i TV mot viss månatlig ersättning. Falck hade tidigare varit anställd hos Sveriges Radio. Ersättningen skulle ökas med samma generella tillägg som kunde komma att utgå till Sveriges Radios tjänstemän. Kontraktet innehöll en uttrycklig bestämmelse om att Falck var arbetstagare hos sitt bolag och att detta bolag skulle svara för arbetsgivaravgifter etc. HFD menade att avtalet inte kunde tillämpas efter det innehåll som avtalskontrahenterna velat ge det. Skälet var arten av ”den verksamhet som Falck bedrivit hos Sveriges Radio under kontraktstiden.” Jan Sagen,⁷ liksom Nicklas Hansen,⁸ menar att domstolen har inspirerats av ett arbetsrättsligt tankesätt och gjort klassificeringen utifrån faktiska omständigheter. Om dessa vid en sammantagen bedömning resulterar i att relationen klassificeras som ett anställningsförhållande, ”bör detta snarare ses som en konsekvens av den begränsade rätten att avtala bort ett faktiskt anställningsförhållande”.

I förhandsbeskedet RÅ 1993 ref 104 var A styrelseledamot i sju större bolag. Särskilda arvoden skulle utbetalas från sex av bolagen till A:s aktiebolag. Skatterättsnämnden svarade att styrelsearvodena skulle beskattas hos A personligen. Majoriteten i nämnden ansåg inte att uppdrag som styrelseledamot kännetecknas av någon självständighet mot bakgrund av regelsystemet i aktiebolagslagen. HFD kom till samma slut och uttalade att: ”Mot bakgrund av bestämmelserna i 8 kap ABL får uppdrag som ledamot av aktiebolags styrelse normalt anses vara av personlig natur och hänförligt till tjänst enligt 31 § kommunalskattelagen.” Med hänvisning till ett tidigare avgörande, RÅ 1993 ref 55, det s.k. företagsdoktorfallet, uttryckte dock domstolen att styrelseuppdrag i undantagsfall kan hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Det rörde sig i det fallet om uppdrag för begränsad tid och knutet till ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag avseende t.ex. omstrukturering av företagets verksamhet och HFD godtog att arvodena beskattades

⁶ KGA Sandström, a.a. s. 587.

⁷ *Om genomsyn av enmansägda managementbolag*, Skattenytt, 1993, s. 693 ff.

⁸ *Hockeymålen – hyra eller anställning av professionella idrottsmän*, Skattenytt 1997 s. 670 f.

hos företagsdoktorn personligen. Domstolen slog fast att det av handlingarna i målet inte framkommit annat än att uppdraget civilrättsligt tillkommit managementbolaget, och att denna bedömning inte ändras bara för att bolaget hade haft ett enda bolag som uppdragsgivare.

Innan HFD fick avgörandena om styrelsearvoden på sitt bord stod vi sammanfattningsvis vid att man i svensk skatterätt alltså varit relativt generös med att acceptera aktiebolaget som skattesubjekt. Underkännande har främst skett i de fall det klart framgått att bolaget inte varit den formellt korrekta avtalsparten. Även om det formella har varit på plats har HFD ändå ansett att avtalen ska fränkännas skatterättslig verkan om den bedrivna verksamheten inte uppfyller kravet på självständighet i definitionen för näringsverksamhet, 13 kap. 1 § IL. I övrigt verkar nästan samtliga typer av de verksamheter som har prövats av HFD ha accepterats.

Även om praxis dittills inte varit helt entydig när det gäller uppdrag av renodlat personlig art, verkar HFD ändå via RÅ 1993 ref 104 ha markerat att bolag under vissa förutsättningar inte bör accepteras som rätt skattesubjekt även om avtalen är formellt korrekta. Alternativt kan domskälen läsas som att HFD inte ansåg att tillräcklig självständighet förelåg i uppdragen. Detta leder oss fram till de två avgöranden om bolagisering av styrelsearvoden som HFD avgjorde 2017 och 2019, vilka kommer att behandlas i följande avsnitt.

4 Bolagisering av styrelsearvoden

Det är uppenbart att regler som omgärdar aktiebolag och dess företrädare utgår från att det är fysiska personer som ska vara styrelseledamöter. Det inte bara stadgas uttryckligen i 8 kap. 10 § ABL, utan följer direkt och indirekt av det ekonomiska och straffrättsliga ansvar som åvilar ledamöterna. Frågan, som fått förnyad aktualitet även före domarna 2017 och 2019, är om detta måste innebära att andra än de fysiska styrelseledamöterna därför inte kan vara rätt inkomstmottagare i skattehänseende.⁹ En av anledningarna till den förnyade aktualiteten är troligen de kraftigt förbättrade möjligheterna att ”skattebilligt”

⁹ Kleist, David, *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*, Skattenytt, Akademisk årsskrift 2016, s. 29 ff, Beyer, Carl, *Återigen om möjligheten att utföra styrelseuppdrag genom bolag med skattemässig verkan – tillbaka till 90-talet*, Skattenytt 2017 s. 774 ff., Burmeister, Jari, *Gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst i ljuset av HFD 2017 ref. 41*, Svensk Skattetidning 2018, s. 38 ff. och Rydin, Urban, *HFD:s dom om beskattning av styrelseuppdrag, några kommentarer*, Skattenytt 2018, s. 46 ff. och Melz, Peter, *Beskattning av styrelseledamöters arvoden*, Juridisk Tidskrift 2017-2018 s. 691 ff.

kanalisera arbetsinkomster via egna aktiebolag istället för som marginalbeskattad förvärvsinkomst.

I HFD 2017 ref 41 fastslogs att ersättning för styrelsearvode normalt ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Endast i undantagsfall, när det är fråga om avgränsade uppdrag som avser specifika insatser i ett bolag, menade domstolen att styrelsearvode skulle kunna faktureras av och beskattas i ett bolag. Något förvånande meddelade sedan HFD i juni 2019 att ett överklagat förhandsbesked i en liknande fråga skulle komma att avgöras i plenum. En känd advokat hade frågat Skatterättsnämnden om denna via sitt helägda advokataktiebolag kunde uppbära arvoden från fyra styrelseuppdrag, varav ett som styrelseordförande i ett börsnoterat bolag. Nämnden svarade att arbete som advokat normalt kan bedrivas i bolagsform, men eftersom uppdraget som styrelseledamot enligt lag endast kan innehas av fysisk person innebär detta att det finns en stark presumtion för att styrelsearvoden ska anses vara personliga och därför beskattas i inkomstslaget tjänst. Det faktum att arvodet i detta fall, enligt god advokatsed, ska intäktsföras i advokataktiebolaget skulle inte förändra bedömningen.

HFD beslutade alltså i plenum genom HFD 2019 not. 31 och anförde att det för en ändring av en etablerad praxis bör krävas att ändringen framstår som angelägen. En oenig HFD¹⁰ ansåg inte så vara fallet utan delade Skatterättsnämndens uppfattning.¹¹ Domen har föranlett stark kritik. Stig von Bahr ifrågasätter att domstolen avstod från att förutsättningslöst pröva vad som kan tala för och emot, särskilt med anledning av den omfattande diskussion som förts i doktrin. Jag delar von Bahrs uppfattning att det inte finns någon allmän regel om vem som ska anses som skattesubjekt, och att skattelagstiftningen

¹⁰ Av de 16 justitieråd som deltog fastställde tio, varav tre med avvikande motivering, förhandsbeskedet. Sex ledamöter var skiljaktiga i sak och ansåg att styrelsearvodet inte skulle beskattas hos advokaten personligen. Fyra av justitieråden i minoritet skrev ett särskilt tillägg.

¹¹ Sedermera har Skatterättsnämnden tagit ställning till huruvida styrelsearvoden kan redovisas i enskild näringsverksamhet, 2020-06-24, 71-19/D. Då är det alltså inte fråga om vilket som är rätt skattesubjekt utan vilket som är rätt inkomstslag. Sökanden hade bl.a. uppdrag som ordinarie styrelseledamot i sex aktiebolag. Sökanden skulle erhålla sammanlagt 400 000 kronor årligen i arvode och betalningen skulle till sökandens privata bankkonton.

Utöver de externa styrelseuppdragen bedrev sökanden enskild näringsverksamhet och ägde ett fåmansföretag med konsultverksamhet. Nämnden ansåg att sökandens verksamhet som styrelseledamot bedrevs yrkesmässigt enligt 13 kap. 1 § IL. Nämnden ansåg dock 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. Nämndens beslutade därmed att sökandens inkomster från styrelseuppdragen inte kunde redovisas inom ramen för sökandens enskilda näringsverksamhet.

därför inte ställer upp något uttryckligt hinder mot att en styrelseledamots personliga ansvar separeras från frågan om vilket rättssubjekt som ska beskattas för eventuellt styrelsearvode.¹²

HFD tillstod att det är fullt möjligt att med verkan i beskattningshänseende bedriva verksamhet i bolagsform som i allt väsentligt bygger på ägarens, eller annan anställds, personliga arbetsinsatser. I vissa situationer ska det enligt domstolen bortses från bolaget och i stället anses att ersättningen för utförda tjänster ska beskattas hos den som har utfört tjänsterna. Detta ska avgöras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter och det är framför allt självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § IL som ska prövas. HFD hänvisade till den praxis som jag redovisat ovan, där det motiverats att ett uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag ska utövas av en fysisk person och är av personlig natur. Det gäller enligt domstolen således en stark presumtion för beskattning hos ledamoten redan på grund av uppdragets personliga karaktär. Frågan togs nu upp i plenum i syfte att överväga om det fanns anledning att ändra denna praxis. HFD förklarade sig införstådd med att det går att från principiella utgångspunkter anlägga olika synsätt beträffande frågan om hos vilket subjekt ersättning för styrelseuppdrag kan och ska beskattas. Dock konstaterade domstolen sedan att presumtionen om beskattning hos ledamoten, som inkomst av tjänst, har gällt sedan länge och får anses ha bekräftats genom rättsfallet HFD 2017 ref. 41. För att det ska komma i fråga att ändra ett genom rättspraxis fastlagt rättsläge, som har bestått under längre tid, bör enligt domstolen stor försiktighet iakttas. För det talar hänsyn till rättsordningens stabilitet och förutsebarhet, och bara om ändringen framstår som angelägen bör den kunna ske. Domstolens mening var att det inte kommit fram något som skulle kunna medföra att en ändring av praxis framstår som angelägen.

5 Avslutande kommentarer

Så länge Sveriges dualistiska skattesystem skapar stora spänningar mellan beskattning av arbetsinkomster respektive kapitalinkomst, är det inte förvånande att många ”sätter sig på bolag” och kanaliserar uppdragsarvoden dit.

¹² Här lyfter Stig von Bahr fram det intressanta NJA 2001 s. 872 där Högsta domstolen beslutade att en advokats aktiebolag – och inte advokaten personligen – var rätt mottagare av ett arvode som beviljats advokaten som konkursförvaltare. Även Peter Melz är kritisk och menar att rättsläget inte har blivit klarare vad som generellt gäller för uppdrag av personlig karaktär, *Plenidom om beskattning av styrelsearvoden* i Juridisk Tidskrift, nr 3 2019/20. Rättsfall, s. 734. Även justitierådet Margit Knutsson, en av dissidenterna i målet, har framfört kritik i Svensk skattetidning, 2020, s. 612 ff.

Inte minst om dessa arvoden tillkommer utöver lön i tjänst som överstiger skiktgränsen för statlig inkomstskatt liksom taket för möjliga socialförsäkringsförmåner. Att bolagisera inkomster kan också ha den temporära effekten att endast bolagsskatt tas ut så länge vinsterna blir kvar i bolaget. Civilrätten uppställer dels inga begränsningar avseende minimum antal ägare, dels vilka typ av verksamheter eller inkomster som ett aktiebolag kan ha. Emellertid kan existensen av aktiebolag med en eller ett fåtal ägare innebära att särskild beskattning kommer ifråga för ägarnas utdelningar och avyttringar. När 3:12-reglerna infördes i samband med skattereformen 1991 var ägarnas utrymme för den lägre beskattningen i kapital ytterst litet. Att bli föremål för reglernas tillämpning var därför något som till varje pris ville undvikas. Ägar- och bolagsstrukturer arrangerades inte sällan i syfte att undvika bestämmelserna. I mitten av 2000-talet hände dock något. Den politiska majoritetens uppfattning blev väldigt tydligt att företagande måste uppmuntras, inte minst genom skattesystemets utformning. Därför ökades reglernas utrymme för beskattning i kapital samtidigt som skatten på utdelning från, och vinster vid avyttring av, fåmansaktiebolag sänktes till 20 procent.

Redan innan de gynnande förändringarna av beskattning av fåmansföretag kunde som nämnts en anledning att ”sätta sig på bolag” vara att först och främst begränsa beskattningen till bolagsskattesatsen. Aktiebolaget användes som sparbössa innebärande att nästa led i beskattningen sköts på en obestämmd framtid, kanske tills dess att inkomsterna i tjänst något år blev lite lägre eller personen gick i pension. Vid detta senare tillfälle kunde då skatteeffekten vid ett löneuttag bli lite lindrigare och en utjämning av beskattningen över tid uppnåddes.

Eftersom beskattningsreglerna för fåmansföretag är relativt generella i sin tillämpning kan de vara gynnande oavsett om ägarna kan återfinnas i kategorin av den traditionella uppfattningen av entreprenörer eller inte. Att idrottsmän, artister, författare m. fl. i egentlig mening inte är målgrupper för ett entreprenörskapsvänligt skattesystem, hindrar därför inte att de ändå kan komma i åtnjutande av det genom att ”sätta sig på bolag”. Men hur kommer det sig då att personer som vill bolagisera sina styrelseuppdrag inte tillåts göra det med skatterättslig verkan? HFD:s svar på frågan är sonika att det enligt aktiebolagsrätten är fysiska personer som utses som ledamöter. Jag uppfattar det som att domstolen har valt ett uttalat juridisk-tekniskt sätt att lösa problematiken, och tagit fatt i ett aktiebolagsrättsligt stadgande som lämpligt vis finns till hands. Ett alternativt sätt hade varit att ta utgångspunkt i de generella normerna, som går att utläsa ur praxisen kring bolagisering av

personliga uppdrag, för att komma till en slutsats som vore mer koherent och därför kanske mer materiellt tillfredställande. Med det synsätt som HFD nu valde att vidhålla i plenimålet väcks istället frågan om utgången öppnar upp för att ifrågasätta även bolagisering av andra personliga uppdrag som har sin grund i juridiskt reglerade åtaganden som t.ex. offentlig försvarare, fysisk person som revisor, likvidator och konkursförvaltare.

