

Beskattning av vissa personliga uppdrag

Utarbetat av f.d. justitierådet Olle Stenman och advokat Karl-Johan Nörklit
2018-11-12

SW37583169/3



| | | |
|-----------|---|-----------|
| 1. | Bakgrund | 3 |
| 2. | Skäl för förslaget | 3 |
| 2.1 | Inledning | 3 |
| 2.2 | Olika former av personliga uppdrag | 5 |
| 2.3 | Praxis kring styrelseuppdrag | 5 |
| 2.4 | Bör styrelseuppdrag särbehandlas vid beskattningen? | 8 |
| 2.5 | Asymmetrisk skattebehandling av styrelsearvoden | 11 |
| 3. | Hur ska regleringen genomföras? | 11 |
| 4. | Lagförslag med författningskommentar | 12 |

1. Bakgrund

Av etablerad praxis från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, framgår att det normalt inte föreligger hinder mot att med skatterättslig verkan genom aktiebolag bedriva verksamhet som kräver ägarens personliga prestationer.

I de fall det har brustit i de civilrättsliga förutsättningar, d.v.s. där aktiebolaget inte har varit formell avtalspart eller där den verkliga innebörden av förhållandet mellan utövaren och uppdragsgivaren har ansetts vara att utövaren åtagit sig ett personligt uppdrag, har grundläggande civil- och skatterättsliga principer tillämpats och aktieägaren beskattats personligen.

Utöver dessa situationer har HFD bortsett från aktiebolaget på den grunden att de uppdragsersättningar som redovisats hos bolaget har ansetts vara av så personlig natur att de inte kan hänföras till aktiebolaget.

I ett senare rättsligt ställningstagande har Skatteverket givit uttryck för åsikten att rättsläget hade ändrats 2009 när det infördes ett nytt stycke i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vilket syftade till att utvidga näringsverksamhetsbegreppet.

Frågan i vilka situationer ett avtal mellan ett bolag och en uppdragsgivare kan fränkännas skatterättslig verkan på grund av uppdragets personliga natur har efter nästan ett decennium anpassning till Skatteverkets ställningstagande överraskande fått förnyad aktualitet i samband med HFD:s avgörande den 20 juni 2017 (HFD 2017 ref. 41), där arvoden för uppdrag som styrelseledamot inte ansågs kunna beskattas i styrelseledamotens helägda aktiebolag. HFD ansåg att ändringen 2009 tog sikte på andra omständigheter än de som varit styrande för praxis beträffande beskattningen av styrelsearvoden, d.v.s. att aktiebolagslagen ger styrelseuppdraget en särskild och framförallt personlig karaktär.

Den kan konstateras att den praxis som finns beträffande möjligheten att i bolagsform bedriva verksamhet som är av personlig natur har vuxit fram under en lång tid, men där såväl lagstiftningen som företagsklimatet har genomgått stora förändringar. Som genomgången nedan visar är praxis på området vidare inte helt konsekvent och svårtolkad. Detta gäller särskilt de situationer där aktiebolag har underkänts som rätt skattesubjekt endast på den grunden att uppdragen är av personlig natur. Det föreligger ett starkt behov att genom lagstiftning klargöra de skatterättsliga förutsättningarna för att i aktiebolagsform bedriva verksamhet som är av personlig natur.

2. Skäl för förslaget

2.1 Inledning

HFD har i ett stort antal avgöranden slagit fast att det inte föreligger några hinder mot att i aktiebolagsform bedriva verksamhet som är av personlig natur. Detta synsätt kom till uttryck första gången i RÅ 1969 ref. 19 och har därefter bekräftats i bl.a. RÅ 83 1:40, RÅ 84 1:101, RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 2000 not. 189.



I praxis har det godtagits att artister, idrottsmän, konsulter, och övriga utövare av s.k. fria yrken har bolagiserat sin verksamhet. I samtliga dessa fall har det varit fråga om personliga uppdrag i den bemärkselsen att uppdragen endast har kunnat utföras av en viss fysisk person.

Avgörandena i fall där domstolarna inte har godtagit aktiebolaget som rätt skattesubjekt, och med bortseende från aktiebolaget allokerat inkomsten till aktiebolagens ägare, har regelmässigt baserats på en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Utifrån domstolarnas motiveringar är det dock möjligt att dela upp dessa fall i olika kategorier.

Den första kategorin avser situationer där det har brustit i de civilrättsliga förutsättningarna, d.v.s. där aktiebolaget inte har varit rätt avtalspart eller där inkomsterna har uppburits av ägaren personligen och därefter tillskjutits aktiebolaget (jfr RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1973 Fi 85, RÅ 1974 A 2069 samt RÅ 1975 Aa 210).

Den andra kategorin avser situationer där domstolarna har ansett att den verkliga innebörden av ett visst förhållande har varit att verksamheten ska anses ha bedrivits av ägaren personligen och inte av dennes aktiebolag (jfr RÅ 1977 ref. 130 och RÅ 81 1:17). Vid dessa bedömningar synes frågan om i vilken utsträckning bolagen har ansetts självständiga gentemot uppdragsgivaren haft viss betydelse.

När domstolarna har underkänt aktiebolaget som skattesubjekt i enlighet med det ovan har domstolarna tillämpat allmänt vedertagna skatterättsliga principer. Beskattningen ska som utgångspunkt grunda sig på de civilrättsliga förutsättningarna, och brister det i dessa förutsättningar är det naturligt att beskatta den person som civilrättsligt har haft rätt till inkomsterna. Vidare saknar det för beskattningen betydelse hur parterna har rubricerat ett visst avtal eller rättsförhållande, utan det är den verkliga civilrättsliga innebörden som ska ligga till grund för den skatterättsliga bedömningen.

Det är istället den tredje kategorin av situationer där aktiebolag har underkänts som rätt skattesubjekt som är mer komplicerad från ett skatterättsligt perspektiv. Det är fråga om situationer där domstolarna varken har ansett att det har brustit i de civilrättsliga förutsättningarna, eller att den verkliga innebörden har varit att utövaren ska anses vara anställd av uppdragsgivaren, men där uppdragen har ansetts vara av så personlig natur att inkomsterna från uppdragen inte kan beskattas i aktiebolaget (se RÅ 1993 ref. 104, RÅ 2000 not. 187 samt HFD 2017 ref. 41). I samtliga dessa fall har det varit fråga om uppdrag som styrelseledamot (och i ett fall även uppdrag som VD). Det som är utmärkande för dessa fall och som synes haft avgörande betydelse för HFD:s bedömningar, är att styrelseuppdrag enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen endast kan innehållas av fysisk person. Innan dessa avgöranden analyseras mer ingående (avsnitt 2.3 nedan), finns anledning att nämna något om skillnaden mellan olika former av personliga uppdrag.



2.2 Olika former av personliga uppdrag

Med uppdrag av personlig natur torde normalt sett avses ett uppdrag som endast kan utföras av en fysisk person som är särskilt utpekad för att utföra uppdraget. Det kan dock finnas anledning att skilja på de uppdrag av personlig natur som är en följd av att uppdragsgivaren önskar anlita en viss person för att utföra uppdraget, och uppdrag som enligt lag eller annan författning endast kan innehas av en fysisk person, och där förhållandet mellan utföraren av uppdraget och uppdragsgivaren delvis regleras av sådan lagstiftning. För att underlätta den fortsatta framställningen benämns dessa senare uppdrag härfter för "författningsreglerade uppdrag".

Till författningsreglerade uppdrag hör, förutom uppdrag som styrelseledamot, exempelvis uppdrag som VD, likvidator, revisor, konkursförvaltare, bouppteckningsman, god man och fastighetsmäklare. Gemensamt för samtliga dessa uppdrag, förutom att de enligt lag endast kan innehas av en fysisk person, är att uppdragen i allmänhet erhålls genom att ett bolagsrättsligt eller offentligt organ (bolagsstämma, styrelsen, Bolagsverket, domstolarna) formellt utser den person som ska utföra uppdraget. Vad som också är utmärkande för dessa uppdrag är att uppdragen inte sällan är förenade med ett personligt ansvar.

Sammanfattningsvis finns vissa skillnader mellan författningsreglerade uppdrag och andra former av personliga uppdrag. Huruvida dessa skillnader bör ha någon betydelse för möjligheten att redovisa inkomster från uppdragen i ett aktiebolag behandlas i avsnitt 2.4. nedan.

2.3 Praxis kring styrelseuppdrag

I *RA 1993 ref. 55* var det fråga om ersättning som enligt avtal hade utbetalats till ett aktiebolag för tjänster som dess ägare under viss begränsad tid hade utfört som bl.a. verkställande direktör, styrelseledamot och firmatecknare i andra aktiebolag.

HFD konstaterade inledningsvis att enligt praxis har det inte förelegat hinder att beträffande fria yrken i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser, men att det är möjligt att bortse från bolaget och beskatta ägaren om det föreligger omständigheter som visar att den verkliga innebörden är att det är ägaren som bedriver verksamheten.

HFD konstaterade därefter att befattning som VD, styrelseledamot och firmatecknare är reglerad i aktiebolagslagen med krav på att befattningarna ska innehas av en fysisk person. HFD nämner även att styrelseledamot och VD kan åläggas skadeståndsskyldighet och dömas till straff enligt aktiebolagslagen. Vad gällde det fall som prövades konstaterade HFD dock att uppdraget var begränsat till särskilda uppgifter bestående av omstrukturering av verksamheten i ett bolag och nedläggning av en viss verksamhet. HFD ansåg att uppdraget som styrelseledamot, firmatecknare och VD måste ha ansetts varit föranledda av detta uppdrag och naturliga i detta sammanhang, och fann vid en samlad bedömning att

ersättningarna för uppdragen skulle anses utgöra ersättningar för konsultuppdrag hos det bolag som hade åtagit sig uppdragen.

I *RA 1993 ref. 104* var det fråga om en person som bedrev konsultverksamhet inom managementområdet genom ett av honom helägt aktiebolag. I denna verksamhet redovisades inkomster av vissa styrelseuppdrag i ett antal större aktiebolag. Frågan i målet var om styrelsearvodena skulle beskattas i aktiebolaget eller hos honom personligen.

Skatterättsnämnden framhöll att en förutsättning för att arvodet ska kunna beskattas i bolaget är att uppdraget utförs under sådana former att arvodet ska hänföras till näringsverksamhet och inte tjänst. Skatterättsnämnden ansåg, med hänvisning till bestämmelserna i aktiebolagslagen om ansvarsfrihet, skadeståndsansvar m.m., att styrelsedamotens ställning som funktionär hos uppdragsgivaren innebär att uppdraget inte kännetecknas av någon egentlig självständighet. Mot denna bakgrund skulle arvoden beskattas som intäkt av tjänst. HFD kom till samma slutstas som skatterättsnämnden, men nöjde sig med att förklara att styrelseuppdrag mot bakgrund av bestämmelserna i aktiebolagslagen får anses vara av personlig natur och därmed hänförligt till tjänst.

I *RA 1994 not. 133* var frågan om en innehavare av en juridisk byrå, som hade uppdrag som god man, skulle vara momspliktig för arvoden som erhöles för dessa uppdrag. Skatterättsnämnden ansåg att uppdragen var av en sådan art att de måste anses ingå som en del i den juridiska verksamhet som drevs av sökanden. De inkomster som härrörde från uppdragen som god man utgjorde därför skattepliktig intäkt av näringsverksamhet inkomstskatterettsligt, och därmed var verksamheten (såsom lagstiftningen såg ut vid denna tidpunkt) också yrkesmässig ut ett mervärdesskatteperspektiv. HFD gjorde samma bedömning.

I *RA 2000 not 187* var frågan om arvode till ordföranden i ett aktiebolags styrelse skulle beskattas hos honom personligen eller hos dennes konsultbolag. HFD framhöll att med hänsyn till att uppdrag som styrelsedamot i ett aktiebolag ska utövas av en fysisk person och är av personlig natur får det anses föreligga en stark presumtion för att arvode för ett sådant uppdrag utgör intäkt av tjänst för styrelsedamoten (*RA 1994 ref. 104*), men att omständigheterna i ett särskilt fall kan vara sådana att presumtionen kan frångås (*RA 1993 ref. 55*). Omständigheterna i fallet visade dock enligt HFD att konsultuppdraget varken tidsmässigt eller med hänsyn till sitt innehåll varit av sådan begränsad omfattning att det skulle hänföras till näringsverksamhet.

I HFD 2017 ref. 41, som är ett överklagat förhandsbesked, var det fråga om en person som skulle utföra styrelseuppdrag i nio olika bolag via sitt helägda bolag. HFD framhöll i sina domskäl att i fall där verksamheten i ett bolag i allt väsentligt bygger på personliga insatser kan det i vissa situationer bli aktuellt att bortse från bolaget och istället anse att ersättningen ska beskattas hos ägare. HFD hänvisade därefter till att uppdrag som styrelsedamot endast kan innehas av fysisk person, och att dessa uppdrag i praxis därför ansetts vara sådana personliga

uppdrag som ska beskattas i tjänst. Frågan var därefter om rättsläget hade ändrats 2009 när det infördes ett nytt stycke i 13 kap. 1 § IL, vilket syftade till att utvidga näringsverksamhetsbegreppet. I denna del konstaterade HFD att ändringen tog sikte på andra omständigheter än de som varit styrande för praxis beträffande beskattningen av styrelsearvoden, d.v.s. att aktiebolagslagen ger styrelseuppdraget en särskild och framförallt personlig karaktär.

Sammanfattningsvis ansåg HFD att då de aktuella styrelseuppdragen inte var sådana tillfälliga och särskilt avgränsade uppdrag som krävs för att arvoden ska kunna beskattas i aktiebolaget skulle de beskattas som inkomst av tjänst.

Efter HFD:s avgörande i HFD 2017 ref. 41 har Skatterättsnämnden den 18 juni 2018 meddelat två förhandsbesked som båda avser beskattning av styrelsearvoden.

Det första förhandsbeskedet (dnr 36-18/D) avsåg en person, A, som genom sitt helägda bolag hade styrelseuppdrag i nybildade bostadsrättsföreningar. Uppdragen var begränsade i tid med en bestämd start- och slutpunkt för varje uppdrag. Skatterättsnämnden konstaterade att presumtionen är att styrelseuppdrag ska beskattas som inkomst av tjänst för ledamoten, men att det finns ett undantag från denna presumtion (RÅ 1993 ref. 55). Med hänsyn till att de aktuella uppdragen var tidsbegränsade, och avsåg en specifik insats, ansåg nämnden att undantaget var tillämpligt och att inkomsterna därmed inte skulle tas upp till beskattning hos A.

Det andra förhandsbeskedet (dnr 107-17/D) avsåg en advokat, A, som via sitt helägda advokataktiebolag Y AB innehade fyra uppdrag som styrelseledamot. Skatterättsnämnden gjorde bedömningen att inkomsterna från styrelseuppdragen skulle beskattas som inkomst av tjänst hos A, med motiveringen att det inte var fråga om ett tidsmässigt avgränsat uppdrag som gällde en specifik insats. Det förhållandet att arvodet enligt god advokatsed skulle intäktföras i Y AB föranledde inte nämnden att göra någon annan bedömning. Förhandsbeskedet är överklagat av sökanden.

Av ovanstående avgörandena kan följande slutsatser dras.

HFD har fäst avgörande vikt vid att det är fråga om uppdrag som enligt aktiebolagslagen endast kan utföras av en bestämd fysisk person. Samtidigt kan konstateras att detta förhållande inte utesluter att inkomsterna från uppdragen kan beskattas i ett aktiebolag. Det finns således fall där verksamheten, trots att den innefattar styrelseuppdrag, kan beskattas i ett aktiebolag. Det är dock svårt att utifrån HFD:s motiveringar förstå av vilken anledning dessa avgränsade uppdrag skulle behandlas annorlunda vid beskattningen. Det är också svårt att utläsa på vilket sätt HFD ansåg att den personliga karaktären av styrelseuppdragen skiljer sig från andra former av personliga uppdrag som har accepterats i praxis.

Inte i något fall framgår det att HFD:s bedömningar har grundats på att den verksamhet som bedrivits i de aktuella bolagen inte i sig skulle kunna anses ut-

göra näringsverksamhet. HFD behandlar överhuvudtaget inte de rekvisit som uppställs för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL, däribland självständighetsrekvisitet. Det kan även noteras att frågan om inkomsterna hade kunnat beskattas inom ramen för en enskild näringsverksamhet inte aktualiserades i dessa fall. Att författningsreglerade uppdrag kan utgöra inkomst av näringsverksamhet framgår också tydligt av RÅ 1994 not. 133,

Sammanfattningsvis är HFD:s avgöranden svårtolkade och inte heller förenliga med den praxis som finns beträffande möjligheten att i aktiebolagsform bedriva verksamhet av personlig natur. Det är svårt att se på vilket sätt ett uppdrag som styrelseledamot skulle vara mer personligt än ett uppdrag som exempelvis artist eller idrottsman. Det är också svårt att förstå vilka skattemässiga överväganden som motiverar en så olik behandling av det som förefaller så lika.

2.4 Bör styrelseuppdrag särbehandlas vid beskattningen?

Frågan är om det från ett skattemässigt perspektiv finns anledning att vid beskattningen göra skillnad mellan olika former av personliga uppdrag. Är det motiverat att inkomster från styrelseuppdrag ska beskattas personligen hos den som utför uppdraget medan det motsatta synes gälla för övriga författningsreglerade uppdrag och andra former av personliga uppdrag?

Det kan i detta avseende inledningsvis konstateras att det inte följer av bestämmelser i IL att styrelseuppdrag som utgångspunkt ska beskattas som inkomst av tjänst. Inte heller finns det några förarbetsuttalanden som stödjer ett sådant synsätt. Om inte någon särskild skatterättslig reglering finns gäller som utgångspunkt att civilrätten ligger till grund för den skatterättsliga klassificeringen. I avsaknad av sådan skatterättslig reglering uppkommer frågan om det från civilrättsliga utgångspunkter finns något hinder mot att redovisa styrelseuppdrag inom ramen för ett aktiebolags verksamhet.

Ett mål av särskilt intresse i detta avseende är NJA 2001 s. 872, som avsåg frågan om en advokat som var försatt i konkurs var redovisningsskyldig till det bolag (också i konkurs) för ett konkursförvaltararvode som tillerkänts advokaten efter konkursutbrottet. Högsta domstolen, HD, gör i målet följande uttalande:

”Vissa tjänster som utförs av en ensamföretagare - exempelvis en advokat eller en läkare - kan vara av utpräglat personlig natur, men bedrivs verksamheten i aktiebolagsform är det likvärdigt för bolagets räkning som han utför tjänsten och uppbär ersättningen för denna. Ett alternativt synsätt, enligt vilket sådana intäkter men inte andra skulle anses bli överförda till aktiebolaget som ett slags successiva aktieägartillskott från företagaren personligen, framstår som främmande för konstruktionen och skulle leda till avsevärda tillämpningsproblem.

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

med att ett uppdrag som konkursförvaltare ansetts vara av personlig natur. I advokatverksamheten finns många exempel på sådana uppdrag; inte heller uppdrag som exempelvis offentlig försvarare, biträde enligt rätts-hjälpslagen eller boutredningsman kan meddelas ett aktiebolag. Det ligger emellertid inga sakrättsliga överväganden bakom lagstiftningens utformning i detta hänseende. När det gäller rättsförhållandet mellan aktiebolaget och företagaren personligen -- eller bolagets och företagarens egna borgenärer -- kan det inte ha någon betydelse att ersättningen avser ett uppdrag av denna karaktär, så länge det är fråga om en verksamhet som faller inom ramen för bolagets i bolagsordningen angivna ändamål.”

Mot denna bakgrund förklarade HD att ägarens konkursbo var redovisnings-skyldigt gentemot aktiebolagets konkursbo för det i målet aktuella förvaltarar-vodet.

HD:s dom avsåg uppdrag som konkursförvaltare, men HD:s resonemang kan överföras på styrelseuppdrag och andra former av författningsreglerade uppdrag. Från ett civilrättsligt perspektiv föreligger alltså inte något hinder att redovisa intäkter från styrelseuppdrag i ett aktiebolag. Tvärtom står det klart att dessa intäkter tillhör bolaget och inte dess ägare om verksamheten bedrivs i bo-laget (jfr även förarbetsuttalanden till Fastighetsmäklarlagen (2011:666), prop. 1983/84:16 s. 63).

Om inkomster från styrelseuppdrag civilrättsligt tillhör och ska redovisas av bo-laget samtidigt som ägaren till bolaget blir beskattad för inkomsterna, kan det medföra inte önskvärda konsekvenser. Ägaren till bolaget har ingen rätt att tillgodogöra sig inkomsterna personligen. Det innebär att den situationen kan uppstå att ägaren beskattas för inkomsten samtidigt som denne inte har möjlighet att få ut inkomsterna från bolaget. Civilrättsligt är det endast möjligt för ägaren att tillgodogöra sig inkomsterna i form av löneutbetalning från bolaget eller ge-nom vinstutdelning. Det förhållandet att den skattemässiga behandlingen skiljer sig från den civilrättsliga reser även frågor i ett internationellt perspektiv, bl.a. vid tillämpningen av skatteavtal och socialavgiftskonventioner.

Även om det således från ett civilrättsligt perspektiv inte finns några skäl för att bortse från ett aktiebolag och beskatta styrelseuppdrag hos ledamoten personli-gen, uppkommer frågan om det finns andra aspekter som i sammahanget bör beaktas.

En viktig omständighet, som HFD har lagt till grund för sina avgöranden, är det personliga ansvaret som är kopplat till styrelseuppdragen. Frågan är därför om det finns några särskilda skatterättsliga motiv för att särbehandla styrelseuppdragen av denna anledning. Det kan i detta avseende konstateras att aktiebo-lagslagen inte endast innehåller bestämmelser om personligt ansvar för styrelse-ledamöter, utan även för revisorer, verkställande direktörer och likvidatorer. Även konkursförvaltare, boutredningsmän och fastighetsmäklare har ett i lag re-glerat personligt skadeståndsansvar. Samtliga dessa funktionärer kan således

ådra sig ett personligt ansvar vid fullföljandet av sitt uppdrag. Detta ansvar torde inte, i vart fall i förhållande till uppdragsgivaren, kunna överföras på aktiebolaget. I förhållandet mellan utföraren och aktiebolaget bör det dock inte finnas några hinder mot att låta aktiebolaget svara för eventuella skadestånd som en utförare av uppdraget kan ådra sig. Som exempel kan nämnas att i advokatverksamhet täcker den ansvarsförsäkring som advokatbyråer måste teckna regelmässigt även skadeståndsskyldighet som den försäkrade eller hans anställda tillfogar annan i egenskap av styrelseledamot, konkursförvaltare, likvidator, bouterdningsman m.m.

Det saknas rättsliga argument för att en styrelseledamots personliga ansvar bör påverka frågan om inkomsterna från uppdragen skatterettsligt ska anses tillkomma bolaget eller den som utfört uppdraget. Det personliga ansvaret synes inte heller ha påverkat möjligheten för utövare av andra författningsreglerade uppdrag att bedriva sin verksamhet genom aktiebolag. .

En annan omständighet, som i vart fall synes ha haft viss betydelse för HFD:s bedömningar (jfr Skatterättsnämndens motivering i RÅ 1993 ref. 104), är graden av självständighet i förhållande till uppdragsgivaren. Frågan är därför om det i detta avseende finns något särskilt förhållande beträffande styrelseuppdrag som motiverar att dessa uppdrag bör bedömas på annat sätt än övriga författningsreglerade uppdrag och andra personliga uppdrag.

Frågan om självständighet har åtminstone två aspekter. En är antalet uppdragsgivare och därmed uppdragstagarens beroende av uppdragsgivaren. En annan är graden av inordning i uppdragsgivarens verksamhet d.v.s. om uppdragstagaren har en ställning som i allt väsentligt motsvarar ett anställningsförhållande. Oavsett från vilket perspektiv självständighetsfrågan bedöms kan dock konstateras att styrelseuppdragen inte intar någon särställning, varken i förhållande till övriga författningsreglerade uppdrag eller till andra personliga uppdrag.

Det kan i sammanhanget noteras att en styrelseledamot från ett arbetsrättsligt perspektiv aldrig kan betraktas som en arbetstagare (se bl.a. NJA 1971 s. 69 och AD 1979 nr 57). Ett särdrag för styrelseledamöter är således att dessa, till skillnad från andra personliga uppdrag, aldrig kan anses som arbetstagare. Styrelseledamoten kan dessutom entledigas från sitt uppdrag med omedelbar verkan utan att bolagsstämman bör redovisa något skäl för detta. Det finns således inga arbetsrättsliga aspekter som medför att uppdrag som styrelseledamot bör behandlas på ett visst sätt skatterettsligt.

Det ovanstående innebär sammanfattningsvis att det saknas avgörande civilrättsliga och skatterättsliga argument för att inte, i likhet med vad som gäller för andra författningsreglerade uppdrag, tillåta att uppdrag som styrelseledamot kan beskattas i aktiebolag.

2.5 Asymmetrisk skattebehandling av styrelsearvoden

Utöver det förhållandet att det saknas civilrättsliga och skatterättsliga argument för att inte tillåta beskattning av styrelsearvoden i aktiebolag, bör även beaktas att det nuvarande rättsläget medför en asymmetrisk skattebehandling av styrelsearvoden.

Av HFD 2007 ref. 61 (I och II), som behandlar F-skattsedelns rättsverkningar, framgår att en uppdragsgivare inte ska betala sociala avgifter eller innehålla någon preliminärskatt om det bolag som åtagit sig uppdraget uppvisar en giltig F-skattsedel. I det ena av dessa fall (II) var det fråga om en VD som fakturerade arvudet via sitt helägda aktiebolag, och det var således ett sådant författningsreglerat uppdrag som enligt praxis ska beskattas som inkomst av tjänst. Denna omständighet saknade dock betydelse för frågan om skyldigheten att betala sociala avgifter.

Principen om F-skattsedelns rättsverkningar har ånyo bekräftats av HFD i ett avgörande den 21 maj 2018 (mål nr 1889-17 och 1890-17). Frågan i målet var om en uppdragsgivare kunde påföras arbetsgivaravgifter på utbetalningar avseende VD- och styrelseuppdrag till mottagare som var godkända för F-skatt. HFD konstaterade i domen att det av 2 kap. 5 § socialavgiftslagen (2000:980) följer att bolaget inte är skyldiga att betala arbetsgivaravgifter på de aktuella ersättningarna. Domstolen ansåg vidare att den omständigheten att ersättningarna har ansetts utgöra inkomst av anställning för mottagarna saknade betydelse för bedömningen.

Sammanfattningsvis kan konstateras att ett uppdragstagande aktiebolag kan anses utgöra rätt skattesubjekt vad gäller sociala avgifter, men fel skattesubjekt vad gäller inkomstskatt. En inkomst kan således bli föremål för tjänstebesättning samtidigt som några sociala avgifter inte behöver betalas för ersättningen, varken av den som betalar ut ersättningen eller den som ska beskattas för ersättningen. Inte heller kan någon göras ansvarig för inbetalning av preliminärskatt. En sådan ordning kan inte anses tillfredsställande. Genom att tillåta beskattning av styrelsearvoden i aktiebolag kommer denna problematik att försvinna.

3. Hur ska regleringen genomföras?

Vem som ska beskattas för en viss inkomst är en *allokeringsfråga*. Inkomstskattelagen innehåller inte några bestämmelser om inkomstallokering, annat än att det i 3 kap. 8 § och 6 kap. 4 § IL anges att en fysisk respektive juridisk person ska beskattas för *sina inkomster*. Det är inte heller lämpligt att lagstiftningens vägen reglera till vilket skattesubjekt inkomster ska allokeras, eftersom allokeringen i det enskilda fallet är beroende av en rad olika omständigheter.

Bestämmelserna i 13 kap. 1 § är *klassificeringsregler* som avgränsar inkomst av näringsverksamhet mot inkomst av tjänst och inkomst av kapital. Ett aktiebolag kan endast ha inkomst av näringsverksamhet. Klassificeringsreglerna har därför mindre betydelse för aktiebolag. Det förhållandet att verksamheten i ett aktiebo-

lag inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet innebär således inte per automatik att inkomsterna från denna verksamhet ska allokeras till något annat skattesubjekt. I de fall där domstolarna har bortsett från ett aktiebolag och påfört ägaren inkomsterna personligen har detta inte heller motiverats med att aktiebolagets verksamhet inte uppfyller kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § II.

Trots detta går inte att bortse från att domstolarna, vid bedömningen av om en viss inkomst ska allokeras till aktiebolaget eller dess ägare, har tillmätt självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § betydelse (jfr RÅ 2000 not. 189, RÅ 2001 ref. 60 samt SOU 2002:52 s. 199). Bestämmelserna i 13 kap. 1 § IL har således fått en indirekt påverkan vid allokeringsfrågan. Praxis kring beskattning av styrelsearvodet kan även tolkas som det förhållandet att styrelseuppdragen varit av personlig natur har påverkat frågan om bolagets verksamhet kan anses självständig (jfr Skatterättsnämndens motivering i RÅ 1993 ref. 104).

4. Lagförslag med författningskommentar

Med hänsyn till det ovanstående synes det lämpligaste vara att förtydliga hur uppdrag av personlig natur förhåller sig till självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § IL. Vårt förslag är därför att det läggs till en ny sista mening i 13 kap. 1 § andra stycket IL, av vilken det framgår att den personliga karaktären av ett uppdrag inte ska påverka bedömningen av om uppdragstagarens verksamhet bedrivs självständigt. Förslaget innebär att 13 kap. 1 § andra stycket IL får följande lydelse:

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Enbart det förhållandet att ett uppdrag är kopplat till en fysisk person ska inte påverka bedömningen av om uppdragstagarens verksamhet bedrivs självständigt.

Tillägget innebär att det inte ska föreligga några principiella hinder mot att bedriva verksamhet bestående av personliga uppdrag, inklusive styrelseuppdrag och andra författningsreglerade uppdrag, i bolagsform. Tillägget innebär dock inte att det är alltid att tillåtet redovisa intäkter från personliga uppdrag i ett aktiebolag. Först och främst måste de civilrättsliga förutsättningarna för att kunna redovisa intäkterna i bolag föreligga. Det innebär att det måste finnas ett avtalsförhållande mellan aktiebolaget och uppdragsgivaren angående det aktuella uppdraget. Vidare gäller att beskattningen alltid ska grundas på de verkliga förhållandena. Det ska med andra ord vara möjligt att bortse från aktiebolaget om det i själva verket är fråga om ett anställningsförhållande. Den praxis som utvecklats i dessa avseenden ska alltså vara gällande. Slutligen bör en förutsättning för att kunna redovisa inkomster från personliga uppdrag i ett aktiebolag vara att verksamheten har viss omfattning eller inriktning. För verksamhet som



exempelvis består av styrelseuppdrag innebär detta att aktiebolaget bör ha ett visst antal uppdragsgivare, alternativt att styrelseuppdragen har en naturlig koppling till den verksamhet som bolaget annars bedriver. Det bör således inte vara möjligt att redovisa intäkterna från enstaka styrelseuppdrag i ett aktiebolag som inte bedriver någon annan uppdragsverksamhet av personlig natur som t.ex. juridisk eller ekonomisk rådgivning. I princip ska uppdragsverksamheten ha sådan omfattning att den skulle utgöra en självständig verksamhet hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet om den drivits direkt av uppdragstagaren.

En fråga när det gäller självständighetsbedömningen är vilken betydelse det har att den person som utför uppdraget äger andelar, direkt eller indirekt, i de uppdragsgivande bolagen. Denna fråga aktualiserades bl.a. i HFD 2017 ref. 41, men med hänsyn till utgången i målet kom frågan inte att prövas av HFD. I detta avseende räcker med att konstatera att ett ägarintresse har i praxis (jfr. RÅ 2000 not. 189) inte tillmätts någon avgörande betydelse för denna fråga. Snarare synes HFD ha ansett att självständigheten i dessa fall inte kan ges samma betydelse som i ett fall där konsultbolaget är helt fristående (jfr. 2004 ref. 62).
