

Not 31

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 december 2019 följande dom (mål nr 3978-18).

Bakgrund

1. En fysisk person kan ha förvärvsinkomst som anställd eller som näringsidkare. Förvärvsverksamhet, även sådan som förutsätter att arbetet utförs av en viss person, kan också bedrivas i form av t.ex. ett aktiebolag och ingenting hindrar att den som utför arbetet är ägare till bolaget. Om verksamheten bedrivs i aktiebolagsform får detta i regel genomslag vid beskattningen och den ersättning som bolaget får för utförda tjänster beskattas då hos bolaget. I vissa situationer kan det emellertid bli aktuellt att bortse från bolaget. Ersättningen beskattas i så fall hos den som har utfört tjänsterna.

2. Ett uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag kan enligt lag bara innehas av en fysisk person. Av bl.a. detta skäl har i praxis ansetts att ett styrelseuppdrag är ett sådant personligt uppdrag som medför att arvode för uppdraget i normalfallet ska beskattas som inkomst av tjänst hos styrelseledamoten. Detta gäller även om arvodet har betalats ut till ett bolag som ledamoten äger eller är anställd hos.

3. B.R. bedriver verksamhet som advokat i sitt bolag Jurie Advokat AB. Han har några styrelseuppdrag, såväl arvoderade som icke arvoderade. Ett av de arvoderade uppdragen är som styrelseordförande i Axis AB. Det är ett bolag som bedriver verksamhet i mer än 50 länder och har ca 2 600 anställda. Arvodet för styrelseuppdraget i Axis faktureras av och intäktsförs i Jurie.

4. B.R. ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i om han personligen ska ta upp styrelsearvodet från Axis som inkomst, och i så fall om det ska tas upp som inkomst av tjänst eller som inkomst av näringsverksamhet, eller om arvodet ska tas upp som inkomst i Juries verksamhet. Eftersom styrelseuppdraget utförs av honom i egenskap av advokat måste arvodet enligt god advokatsed intäktsföras i bolaget.

5. Skatterättsnämnden noterade inledningsvis att det enligt praxis gäller en presumtion för att inkomster från styrelseuppdrag ska tas upp till beskattning som inkomst av tjänst av ledamoten som utfört uppdraget och att den presumtionen kan frångås endast under särskilda förutsättningar, såsom när det är fråga om ett tidsmässigt avgränsat uppdrag som gäller en specifik insats i ett bolag. Av vad som hade upplysts om B.R:s uppdrag som styrelseordförande i Axis framgick inte att det var fråga om ett sådant uppdrag. Styrelsearvodet från Axis skulle därför tas upp av B.R. som inkomst av tjänst. Att arvodet enligt god advokatsed skulle intäktsföras i Jurie föranledde ingen annan bedömning.

6. Högsta förvaltningsdomstolen förordnade den 4 juni 2019 med stöd av 5 § lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar att målet skulle hänskjutas till avgörande av Högsta förvaltningsdomstolen i dess helhet.

Yrkanden m.m.

7. *B.R.* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att arvudet från Axis inte ska tas upp till beskattning hos honom. Arvudet bör enligt hans mening beskattas hos Jurie. Uppdraget som styrelseordförande är förenat med en hög grad av självständighet gentemot Axis och utförs inom ramen för hans advokatverksamhet. Kostnader hänförliga till uppdraget belastar advokatverksamheten.

8. *Skatteverket* anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om ett styrelsearvode som faktureras av och intäktsförs i ett aktiebolag som styrelseledamoten äger ska tas upp som inkomst hos bolaget eller hos ledamoten vid beskattningen.

Rättslig reglering

10. Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas enligt 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det enligt andra stycket 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.

11. Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

12. I 8 kap. aktiebolagslagen (2005:551) finns bestämmelser om aktiebolagets ledning.

13. Varje aktiebolag ska ha en styrelse som svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter, 1 och 4 §§.

14. Det är normalt bolagsstämman som utser styrelsen och ett uppdrag som styrelseledamot gäller som regel för ett år i taget, 8 och 13 §§. Det är även bolagsstämman som beslutar om arvode till styrelseledamöterna, 23 a §. Av 10 § följer att endast en fysisk person kan utses till styrelseledamot, och om styrelsen består av mer än en ledamot ska en av dem vara ordförande, 17 §.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. En uppdragsgivare kan sluta avtal med ett bolag om att bolaget ska ställa en särskild person till förfogande för att utföra en viss tjänst. I vissa situationer, bl.a. då arbetet bygger på personliga arbetsinsatser, kan fråga uppkomma om den ersättning som utgår för tjänsten ska beskattas hos den som har utfört arbetet i stället för hos det uppdragstagande bolaget.

16. Det finns en omfattande praxis från Högsta förvaltningsdomstolen beträffande frågan om inkomsten ska tas upp hos bolaget eller hos den som utfört tjänsten (t.ex. RÅ 1969 ref. 19, RÅ 1993 ref. 55, RÅ 1993 ref. 104, RÅ 2000 not. 187, RÅ 2000 not. 189, RÅ 2001 ref. 60, RÅ 2004 ref. 62, RÅ 2007 not. 103 och HFD 2017 ref. 8).

17. Det finns även praxis från Högsta förvaltningsdomstolen som gäller frågan om vem som ska göra skatteavdrag respektive betala arbetsgivaravgifter i sådana situationer (t.ex. RÅ 1977 ref. 130, RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ84 1:101, RÅ 1986 ref. 124, RÅ 1986 not. 65, RÅ 2001 ref. 50 och RÅ 2007 ref. 61 I och II).

18. Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår bl.a. att det är fullt möjligt att – med verkan i beskattningshänseende – i bolagsform bedriva en verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens, eller annan anställds, personliga arbetsinsatser. I vissa situationer kan det, som har framgått, emellertid bli aktuellt att bortse från bolaget och i stället anse att ersättningen för utförda tjänster ska beskattas hos den som har utfört tjänsterna (se t.ex. RÅ 1977 ref. 130, RÅ80 1:26, RÅ81 1:17, RÅ84 1:47 och RÅ 2001 ref. 60).

19. Frågan om beskattning ska ske hos bolaget eller hos den person som har utfört uppdraget har regelmässigt avgjorts på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Det är till stor del fråga om en bedömning av likartat slag som aktualiseras när man ska avgöra om inkomster i en uppdragsverksamhet ska hänföras till tjänst eller näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen. Det är då framför allt självständighetsrekvisitet i det lagrummet som har prövats och det som har bedömts är främst om den person som har utfört uppdraget är självständig i förhållande till det uppdragsgivande bolaget.

20. Exempel på omständigheter som har beaktats vid bedömningen är vad som har avtalats mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren. En viktig aspekt är om uppdragsgivarens avsikt har varit att tillgodogöra sig en viss persons skicklighet och huruvida tjänsten utförts av denne personligen, eller om uppdragstagaren haft möjlighet att anställa någon annan person för att utföra tjänsten. Andra faktorer av betydelse är bl.a. längden på uppdraget, formerna för och beräkning av ersättning, om den som utfört arbetet haft att inordna sig i uppdragsgivarens organisation och underställa sig dennes arbetsledning, vem som tagit den ekonomiska risken samt uppdragstagarens möjlighet att samtidigt utföra arbete åt andra uppdragsgivare. Tidigare anställningsförhållanden liksom ägarsamband mellan de involverade parterna har också haft betydelse vid bedömningen (se t.ex. RÅ84 1:101 och RÅ 2000 not. 189, jfr även prop. 2008/09:62 s. 9).

21. Styrelsearvoden beskattas enligt rättspraxis i regel hos ledamoten och som inkomst av tjänst (RÅ 1993 ref. 104, RÅ 2000 not. 187 och HFD 2017 ref. 41). Detta har motiverats med att ett uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag ska utövas av en fysisk person och är av personlig natur. För styrelseuppdragen gäller således en stark presumtion för beskattning hos ledamoten redan på grund av uppdragets personliga karaktär. Det har dock accepterats att arvoden som betalats till ett bolag för uppdrag som har avsett en begränsad tid och gällt specifika insatser i ett annat företag har tagits upp som inkomst i det bolag som har erhållit arvodena (RÅ 1993 ref. 55).

22. Såvitt avser frågan om hos vem beskattning av styrelsearvode ska ske finns det alltså en klar och sedan länge etablerad praxis från Högsta förvaltningsdomstolen. Fråga har emellertid uppkommit om det nu finns anledning att ändra denna praxis.

23. Det kan tyckas att det inte är motiverat och ändamålsenligt att vid beskattningen av styrelseuppdrag lägga så stor vikt vid uppdragets personliga karaktär som har gjorts i praxis och att styrelseuppdrag härigenom särbehandlas i förhållande till andra uppdrag av personlig karaktär.

24. Det kan emellertid också hävdas att det vid bedömningen av om beskattningen bör ske hos den person som har utfört uppdraget, det är naturligt att lägga stor vikt vid styrelseuppdragets personliga karaktär. Det behöver dock inte innebära att alla styrelseuppdrag ska behandlas på samma sätt.

25. Det går alltså att från principiella utgångspunkter anlägga olika synsätt beträffande frågan om hos vem ersättning för styrelseuppdrag ska beskattas.

26. Oavsett hur man ser på den saken så kan det emellertid konstateras att presumtionen om beskattning hos ledamoten och som inkomst av tjänst har gällt sedan länge och får anses ha bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen relativt nyligen genom rättsfallet HFD 2017 ref. 41.

27. När det är fråga om att eventuellt ändra ett genom rättspraxis fastlagt rättsläge som har bestått under längre tid bör stor försiktighet iakttas (RÅ 2004 ref. 1). Hänsyn till rättsordningens stabilitet och till förutsebarhet talar för ett sådant förhållningssätt. För att en ändring av det slaget ska komma i fråga bör därför krävas att ändringen framstår som angelägen. Så kan exempelvis vara fallet om ett genom rättspraxis fastlagt rättsläge till följd av samhällsutvecklingen med tiden kommit att vålla olägenheter inom rättsordningen eller för samhällslivet i vid mening.

28. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har det inte kommit fram något som skulle kunna medföra att en ändring av praxis framstår som angelägen. Det saknas således skäl att nu närmare överväga en ändring av det rättsläge som bekräftades av Högsta förvaltningsdomstolen så sent som genom 2017 års rättsfall.

29. Beträffande frågan om beskattningen av styrelsearvodet från Axis gör Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som Skatterättsnämnden. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Jermsten*, *Knutsson* (skiljaktig, tillägg), *Ståhl* (skiljaktig), *Saldén Enérus*, *Nyman*, *Bull*, *Classon*, *Askersjö* (skiljaktig), *Baran* (skiljaktig, tillägg), *Andersson* (skiljaktig), *Gäverth* (skiljaktig), *Svahn Starrsjö*, *von Essen* (skiljaktig), *Rosén Andersson* (skiljaktig, tillägg) och *Anderson* (skiljaktig, tillägg). Föredragande var justitiesekreteraren Marianne Bergqvist.

Justitieråden *Askersjö* och *Andersson* var skiljaktiga beträffande motiveringen och ansåg att skälen från och med punkt 23 borde ha utformats enligt följande:

23. Ett skäl som skulle kunna anföras för att ändra praxis är att det inte är motiverat och ändamålsenligt att vid beskattningen av styrelseuppdrag

lägga så stor vikt vid uppdragets personliga karaktär och att det finns en risk för att styrelseuppdrag härigenom särbehandlas i förhållande till andra uppdrag av personlig karaktär.

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

25. Vid den helhetsbedömning som ska göras enligt punkterna 19 och 20 kan det anses naturligt att lägga stor vikt vid styrelseuppdragets personliga karaktär och att presumera att kravet på självständighet härigenom brister. Som framgått innebär emellertid nuvarande praxis att presumtionen kan frångås. I vilken utsträckning den kan frångås har prövats i några rättsfall, men dessa omfattar långt ifrån alla de situationer som kan tänkas vara för handen när styrelseuppdrag fullgörs. Att det vid bedömningen används en presumtion innebär alltså inte att alla styrelseuppdrag ska behandlas på samma sätt.

26. För att undvika särbehandling eller för att åstadkomma att presumtionen går att motbevisa krävs således inte någon ändrad praxis. I B.R:s fall har emellertid inte framkommit något som skulle kunna medföra att presumtionen inte ska tillämpas. Fråga är därför vidare om praxis bör ändras så att presumtionen inte ska tillämpas i ett fall som hans.

27. Det kan konstateras att presumtionen har gällt sedan länge och får anses ha bekräftats av Högsta förvaltningsdomstolen relativt nyligen genom rättsfallet HFD 2017 ref. 41. När det är fråga om att eventuellt ändra ett genom rättspraxis fastlagt rättsläge som har bestått under längre tid bör stor försiktighet iakttas (RÅ 2004 ref. 1). Hänsyn till rättsordningens stabilitet och till förutsebarhet talar för ett sådant förhållningssätt. För att en ändring av det slaget ska komma i fråga bör därför krävas att ändringen framstår som angelägen. Så kan exempelvis vara fallet om ett genom rättspraxis fastlagt rättsläge till följd av samhällsutvecklingen med tiden kommit att vålla olägenheter inom rättsordningen eller för samhällslivet i vid mening.

28. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har det vid prövningen av nu aktuellt mål inte kommit fram något som skulle kunna medföra att en ändring av praxis framstår som angelägen. Det saknas således skäl att nu närmare överväga en ändring av det rättsläge som bekräftades av Högsta förvaltningsdomstolen så sent som genom 2017 års rättsfall.

29. Styrelsearvodet från Axis ska således tas upp av B.R. som inkomst av tjänst. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

Justitieråden *Knutsson, Ståhl, Baran, von Essen, Rosén Andersson* och *Anderson* var av skiljaktig mening och anförde följande:

1. För styrelsearvoden gäller en stark presumtion för beskattning hos ledamoten som inkomst av tjänst. Skälet till detta är att ett uppdrag som styrelseledamot bara får innehas av en fysisk person och är av personlig

natur (RÅ 2000 not. 187). Presumtionen om tjänstebeskattnings grundar sig på två rättsfall från 1993 (RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104).

2. Det första rättsfallet avsåg en verkställande direktör, tillika styrelseledamot, som hade i uppdrag att agera s.k. företagsdoktor i ett bolag. Uppdraget gällde omstrukturering av bolagets verksamhet och innefattade bl.a. nedläggning av viss verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att den som utsetts till verkställande direktör i ett bolag normalt får anses vara anställd av bolaget men att undantag från den principen kan medges om personen för en begränsad tid knutits till bolaget som ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag. Det andra fallet från 1993 avsåg en styrelseledamot och i det målet anlade Högsta förvaltningsdomstolen i huvudsak samma synsätt som man tidigare redovisat beträffande arbetet som verkställande direktör.

3. En enskild styrelseledamot har enligt aktiebolagslagen inte samma funktion eller befogenheter som en verkställande direktör. Sådana saneringsuppdrag som det refereras till i rättsfallen kan inte genomföras enbart med den behörighet som följer med uppdraget som styrelseledamot. Den presumtion om tjänstebeskattnings som sedan RÅ 1993 ref. 104 gäller för såväl verkställande direktörer som styrelseledamöter kan alltså i praktiken bara frångås beträffande den verkställande direktören.

4. Redan här kan konstateras att Högsta förvaltningsdomstolens praxis – som alltså innebär att det gäller en presumtion för tjänstebeskattnings av styrelsearvoden hos ledamoten och att presumtionen bara kan frångås om uppdraget är tidsbegränsat och gäller en specifik insats i bolaget – kan ifrågasättas, vilket i sig utgör skäl för att ompröva den. Denna praxis har också kritiserats i doktrinen, se t.ex. Thorell, Beskattnings av styrelsearvoden, Skattenytt 2010 s. 513 och Melz, Beskattnings av styrelseledamöters arvoden, Juridisk tidskrift 2017–18 s. 691.

5. Att denna praxis kan anses ha bekräftats relativt nyligen genom rättsfallet HFD 2017 ref. 41 utgör vidare inget argument mot att nu – när frågan ligger öppen i plenum – göra en förutsättningslös omprövning av den. Detta särskilt som frågan i det målet primärt var om införandet av andra stycket i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen i sig medförde att rättsläget när det gäller beskattnings av styrelsearvoden hade ändrats, något som domstolen fann inte var fallet.

6. Beträffande uppdrag i allmänhet avgörs frågan om hos vem ersättningen för det ska beskattas på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter där självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen har en central betydelse. Motsvarande helhetsbedömning görs alltså inte beträffande styrelseuppdragen utan där grundas beskattnings på en presumtion för att ersättningen utgör inkomst av tjänst.

7. Det är svårt att se några materiella skäl för en ordning som innebär att frågan, om en uppdragsersättning ska beskattas hos det bolag som fått ersättningen eller hos den som utfört uppdraget, prövas och avgörs utifrån skilda kriterier beroende på vad det är för typ av uppdrag. Inte heller finns det anledning att tillmäta det faktum att ett visst uppdrag bara får innehas av en fysisk person någon avgörande betydelse vid bedömningen av hur ersättningen för uppdraget ska beskattas. Det finns för övrigt många

sådana uppdrag, t.ex. konkursförvaltare enligt konkurslagen (1987:672), likvidator enligt aktiebolagslagen, offentlig försvarare enligt 21 kap. rättegångsbalken och registrerad fastighetsmäklare enligt fastighetsmäklarlagen (2011:666).

8. Systematiska skäl samt intresset av likformighet vid beskattningen talar för att alla uppdragsersättningar bör bedömas utifrån samma kriterier oavsett vad uppdraget går ut på. Frågan om ett styrelsearvode ska beskattas hos ledamoten personligen eller hos dennes bolag bör på samma sätt som gäller för andra uppdrag avgöras efter en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som utmärker uppdragets rättsliga karaktär, dess innehåll och formerna för dess utförande.

9. Av det anförda följer att det finns anledning att frångå Högsta förvaltningsdomstolens nuvarande praxis om beskattning av styrelsearvoden – som innebär att det gäller en presumtion för tjänstebeskattning hos ledamoten och att presumtionen bara kan frångås om uppdraget är tidsbegränsat och gäller en specifik insats i bolaget – och i stället tillämpa en ordning som innebär att sådana uppdrag bedöms utifrån samma kriterier som gäller för andra uppdrag.

10. Ifrågavarande styrelseuppdrag utförs inom ramen för den advokatverksamhet som Jurie bedriver och arvodet för uppdraget intäktsförs i bolaget. Vid sådant förhållande saknas grund för att ta upp arvodet till beskattning hos B.R. Förhandsbeskedet ska därmed ändras och ansökan om förhandsbesked besvaras med att styrelsearvodet inte ska tas upp till beskattning hos B.R.

Justitierådet *Gäverth* var skiljaktig beträffande motiveringen och anslöt sig till vad justitieråden *Knutsson* m.fl. anförde i sin skiljaktiga mening till och med punkt 9, men ansåg att punkt 10 borde ha utformats enligt följande:

10. Vid den helhetsbedömning som ska göras (jfr punkterna 19 och 20 i majoritetens votum) finner jag – utifrån att det enligt ansökan företrädesvis är fråga om ett enstaka styrelseuppdrag som pågått under flera år – att arvodet ska tas upp till beskattning hos B.R. som inkomst av tjänst. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

Justitieråden *Knutsson*, *Baran*, *Rosén Andersson* och *Anderson* tillade följande:

1. Genom avdelningens beslut att hänskjuta målet för prövning av Högsta förvaltningsdomstolen i plenum skapades ett handlingsutrymme för domstolen att ändra sin praxis eller i vart fall nyansera den. Majoriteten har valt att inte utnyttja detta handlingsutrymme utan stannat för att låta presumtionen för tjänstebeskattning stå fast och samtidigt bekräfta det ytterst snäva utrymme som gäller för att presumtionen ska kunna frångås. Skälet för detta är enligt majoriteten att en ändring, för att komma i fråga, måste framstå som angelägen vilket exempelvis kan vara fallet om rättsläget ”till följd av samhällsutvecklingen med tiden kommit att vålla olägenheter inom rättsordningen eller för samhällslivet i vid mening”.

Vidare anges att det ”inte kommit fram något som skulle kunna medföra att en ändring av praxis framstår som angelägen”.

2. Att en ändring måste framstå som angelägen för att övervägas håller vi inte med om. Domstolens uppgift är att på objektiva och sakliga grunder resonera sig fram till vad som är ett i materiellt hänseende korrekt resultat i den sakfråga som är föremål för prövning. Om dessa resonemang i ett hänskjutet mål leder till att det finns anledning att frångå tidigare praxis så må det ske, utan hinder av att ändringen i sig inte framstår som angelägen.

3. Vi delar inte heller majoritetens uppfattning att det inte kommit fram något som skulle kunna medföra att en ändring av praxis framstår som angelägen. Som framgår av vår bedömning ovan finns det inte några materiella skäl för den gällande ordningen, den var redan från början mindre väl genomtänkt och den leder till en olikformig beskattning. Till detta kommer att den innebär praktiska problem i det att den förutsätter ett synsätt enligt vilket styrelsearvodet som faktureras av och intäktförs i ett aktiebolag anses bli överförda till bolaget genom successiva aktieägartillskott från ledamoten personligen (jfr NJA 2001 s. 872). Redan av dessa skäl framstår en praxisändring som angelägen.

4. Det exempel som majoriteten lämnar på en situation då en ändring kan framstå som angelägen är vidare inget annat än just ett exempel. Det betyder att det finns andra situationer då en ändring kan vara angelägen. Det kan också konstateras att exemplet inte är representativt för Högsta förvaltningsdomstolens praxis när det gäller att i plenum göra avsteg från ett rådande rättsläge. En genomgång av domstolens pleniavgöranden under de senaste trettio åren ger vid handen att kraven för att det ska anses motiverat att överväga en praxisändring satts betydligt lägre.

5. Vidare påpekar majoriteten att ”(h)änsyn till rättsordningens stabilitet och till förutsebarhet” talar för att man bör iaktta stor försiktighet innan man ändrar ett ”genom rättspraxis fastlagt rättsläge som har bestått under längre tid”. Vi har ingen anledning att invända mot detta men kan konstatera att sedan ett hänskjutande till plenum väl har skett har Högsta förvaltningsdomstolen under de senaste trettio åren inte i något fall avstått från att ändra rättsläget med motiveringen att försiktigheten bjuder det. I det nu aktuella fallet väger försiktighetsargumentet dessutom inte särskilt tungt om man betänker följande.

6. När bestämmelsen i 13 kap. 1 § andra stycket inkomstskattelagen infördes den 1 januari 2009 gjorde Skatteverket bedömningen att bestämmelsen innebar ett förändrat rättsläge och att arbete som styrelseledamot kunde utgöra näringsverksamhet som ett led i en bedriven konsultverksamhet. Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2017 ref. 41 frånföll Skatteverket den bedömningen med verkan från och med de årsstämmor som hölls under 2018.

7. Detta betyder att rättsläget i praktiken var ett annat under åren 2009–2018 och det praktiska rättslivet har alltså under en längre tid inrättat sig efter en annan ordning än den som kommer till uttryck i Högsta förvaltningsdomstolens praxis. Det har inte framkommit att den ordningen skulle ha vållat några olägenheter.

8. Att Högsta förvaltningsdomstolens praxis kan anses ha bekräftats relativt nyligen genom rättsfallet HFD 2017 ref. 41 är inte heller något

argument för att avstå från att utnyttja det utrymme som nu finns för att göra en förutsättningslös prövning av om det är motiverat att ändra den. Det finns för övrigt flera exempel på avgöranden där den omständigheten att Högsta förvaltningsdomstolen relativt nyligen bekräftat eller fastslagit ett visst rättsläge inte gjort att domstolen dragit sig för att ompröva det (se t.ex. RÅ85 2:59, RÅ 1990 ref. 37, RÅ 1991 ref. 44, RÅ 1992 ref. 56, RÅ 1994 ref. 77 och RÅ 1996 ref. 38).

9. Referensen till ”stor försiktighet” är hämtad från RÅ 2004 ref. 1 som handlade om utdelningsbeskattning vid en underprisöverlåtelse. Försiktighetshänsynen till trots stannade Högsta förvaltningsdomstolen för att ändra rättsläget bl.a. mot bakgrund av att det för den enskilde aktieägaren inte var fråga om någon högre eller lägre beskattning utan om beskattningstidpunkten och att en utdelningsbeskattning skulle säkerställa att kontinuiteten i beskattningen upprätthölls.

10. Av 2004 års rättsfall kan utläsas att vikten av systematik i rättstillämpningen och likformighet vid beskattningen liksom vilka effekter ett ändrat rättsläge medför för de skattskyldiga är omständigheter som kan och bör vägas in vid bedömningen av om det är motiverat att ändra praxis. Vilka överväganden som majoriteten i detta mål har gjort vid sin försiktighetsprövning framgår inte.

11. Vi konstaterar att den skattemässiga behandling av styrelsearvoden som vi förordar skulle leda till att alla uppdrag behandlas på ett likformigt och konsekvent sätt oavsett vad det enskilda uppdraget går ut på. De olägenheter som dagens synsätt ger upphov till skulle undanröjas och det har inte framkommit att ett ändrat synsätt skulle vålla några negativa konsekvenser för de skattskyldiga. Enligt vår mening finns det därmed all anledning för plenum att utnyttja det handlingsutrymme som avdelningens hänskjutande beslut gett plenum.

Skatterättsnämnden (2018-06-18, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Pahlsson, Pärnhem, Rubenson och Sundin):

Förhandsbesked

Styrelsearvode från Axis AB ska tas upp av B.R. som inkomst av tjänst.

Motivering

En advokatverksamhet bör i normalfallet med skatterättslig verkan kunna bedrivas i bolagsform även om verksamheten bygger på ägarens personliga insatser. Av uppgifterna i ansökan framgår heller inte annat än att Jurie uppfyller kriterierna för näringsverksamhet i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen och att bolaget generellt får anses som rätt skattesubjekt för ersättning som erhålls för B.R:s uppdrag som advokat.

Vad särskilt gäller uppdrag som styrelseledamot i aktiebolag regleras dock i lag att uppdraget endast kan utföras av fysisk person. Av bland annat detta skäl har i praxis fastslagits en presumtion för att inkomster från styrelseuppdrag ska tas upp till beskattning som inkomst av tjänst av

ledamoten som utfört uppdraget. Endast under särskilda förutsättningar kan presumtionen frångås.

B.R. har anfört att ett styrelseuppdrag som utförs av en advokat inom ramen för dennes verksamhet per definition är ett sådant tillfälligt och avgränsat uppdrag som kan bryta presumtionen om tjänstebeskattning. Även i sådana fall kan dock aktiebolagslagens bestämmelser göras gällande och styrelseuppdraget är av den anledningen inte mindre personligt när det utförs av en advokat. Även om B.R:s styrelseuppdrag utförs inom ramen för en advokatverksamhet måste därför en prövning ske om de närmare omständigheterna kring uppdraget är sådana att det kan accepteras att arvodet tas upp till beskattning av Jurie.

Av vad som upplysts om B.R:s uppdrag som styrelseordförande i Axis framgår inte att det är fråga om ett tidsmässigt avgränsat uppdrag som gäller en specifik insats i bolaget. Av det anförda följer att styrelsearvode från Axis ska tas upp av B.R. som inkomst av tjänst. Att arvodet enligt god advokatsed ska intäktsföras i Jurie föranleder ingen annan bedömning.