

## **HFD 2017 ref. 41**

**En lagändring beträffande det inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet har inte påverkat hur styrelsearvoden ska beskattas. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 juni 2017 följande dom (mål nr 278-17).

### **Bakgrund**

Arvoden för uppdrag som styrelseledamot i ett bolag beskattas enligt rättspraxis vanligen som inkomst av tjänst hos styrelseledamoten. I detta mål vill den sökande få veta om det är möjligt att beskatta sådana arvoden som inkomst av näringsverksamhet i ett bolag som han äger, om bolaget genom ett konsultavtal tillhandahåller honom som styrelseledamot till ett antal andra bolag.

T.J. var vid tidpunkten för ansökan om förhandsbesked styrelseledamot i cirka 30 aktiebolag. Han tog upp styrelsearvodena till beskattning i inkomstslaget tjänst. Nio av dessa styrelseuppdrag avser han nu att utföra som konsult via sitt helägda aktiebolag Tommy Jacobson AB. Av de nio uppdragen är åtta hänförliga till bolag i vilka T.J. har ett direkt eller indirekt ägarintresse.

Enligt ett utkast till konsultavtal som bifogats ansökan ska Tommy Jacobson AB tillhandahålla T.J. som styrelseledamot till de aktuella bolagen och fakturera dessa för utförda tjänster. Avtalen ska förlängas med ett år i taget under förutsättning att T.J. omväljs som styrelseledamot.

T.J. ansökte om förhandsbesked för att få klarlagt om de arvoden som ska betalas till Tommy Jacobson AB för de nämnda styrelseuppdragen ska beskattas som inkomst av tjänst hos honom (fråga 1). Om så ansågs vara fallet ville han veta om det skulle göra någon skillnad om endast en del av styrelsearvodet från ett av bolagen faktureras från Tommy Jacobson AB (fråga 2). Om fråga 1 besvarades jakande och fråga 2 nekande ville han slutligen få besked om svaret på fråga 1 skulle ändras om bolaget tillhandahåller honom som styrelseledamot även till tre företag som han inte äger del i och där han inte heller är anställd (fråga 3).

T.J. anförde att en lagändring avseende självständighetsrekvisitet för näringsverksamhet som trädde i kraft 2009 innebär att tidigare praxis på området inte längre är tillämplig. Styrelsearvoden som betalas till bolaget ska därför anses utgöra inkomst i en av bolaget självständigt bedriven näringsverksamhet.

Skatterättsnämnden besvarade fråga 1 och 2 med att arvodena ska anses utgöra inkomst av tjänst för T.J. Fråga 3 avvisades eftersom den ansågs röra en hypotetisk situation.

Nämnden motiverade svaret på fråga 1 och 2 i huvudsak enligt följande. Med hänsyn till bl.a. att uppdrag som styrelseledamot i aktiebolag är personligt och ska utövas av en fysisk person föreligger enligt praxis en stark presumtion för att styrelsearvoden är inkomst av tjänst för styrelseledamoten. Den lagändring som T.J. hänvisar till har inte medfört någon förändring i synen på styrelseuppdragets personliga art. De skäl som i praxis har anförts till stöd för att styrelsearvoden ska beskattas som inkomst av tjänst hos den som utövat verksamheten kan därmed alltjämt göras gällande.

### **Yrkanden m.m.**

*Skatteverket* yrkar att svaret på fråga 1 och 2 fastställs samt anför bl.a. följande.

Verksamhet som s.k. styrelseproffs med minst tre uppdrag hos bolag där eget ägarintresse saknas bör, mot bakgrund av ändringen av näringsverksamhetsbegreppet, kunna bedrivas som näringsverksamhet och då även i bolagsform. Skatteverket har sedan 2009 tillämpat en administrativ praxis där sådan näringsverksamhet respektive bolagsbildning har godtagits vid beskattningen. Uppdrag som har anställningsliknande former, såsom uppdrag som arbetande styrelseordförande eller som verkställande direktör, anses inte kunna ingå i en näringsverksamhet. Ett reellt ägarintresse i ett bolag där styrelseuppdrag innehas bör utgöra hinder för att ta in uppdraget i en näringsverksamhet. Sådana uppdrag bör således bedömas som personliga tjänsteuppdrag.

*T.J.* yrkar att svaret på fråga 1 och i andra hand svaret på fråga 2 ändras till att arvodena inte ska anses som inkomst av tjänst för honom. Om förhandsbeskedet såvitt avser både fråga 1 och fråga 2 fastställs yrkar han att avvisningsbeslutet såvitt avser fråga 3 undanröjs och att den frågan återförvisas till Skatterättsnämnden för prövning i sak. Han anför bl.a. följande.

Av uttalanden i förarbetena får förstås att det nya näringsverksamhetsbegreppet skiljer sig från vad som gällt tidigare och detta innebär att det inte enbart går att luta sig mot tidigare praxis. Förarbetena innehåller ingen uttalad begränsning vad gäller uppdrag av personlig karaktär. Många personer har efter lagändringen inrättat sin verksamhet som styrelseproffs enligt den praxis som Skatteverket har tillämpat.

## **Skälen för avgörandet**

### *Frågan i målet*

Frågan i målet är om arvoden för uppdrag som styrelseledamot, vilka enligt avtal betalas ut till ledamotens helägda aktiebolag, ska beskattas hos bolaget eller ska anses utgöra inkomst av tjänst hos ledamoten.

### *Rättslig reglering*

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.

Av paragrafens andra stycke framgår att vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

I fall där verksamheten i ett bolag i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser kan det i vissa situationer bli aktuellt att bortse från bolaget och i stället anse att ersättning som bolaget erhåller för utförda tjänster ska beskattas hos ägaren (se t.ex. HFD 2017 ref. 8 och där angiven rättspraxis).

Uppdrag som styrelseledamot kan enligt 8 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) bara innehas av en fysisk person. Av bl.a. den anledningen har styrelseuppdrag i praxis ansetts vara sådana personliga uppdrag som i normalfallet ska beskattas som inkomst av tjänst hos den som utför uppdragen (se RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 2000 not. 187). Det har dock accepterats att arvoden som betalats ut 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 fått arvoden (se RÅ 1993 ref. 55).

I målet har gjorts gällande att detta rättsläge ändrades 2009 när det nuvarande andra stycket i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen infördes. Syftet med lagändringen var att utvidga näringsverksamhetsbegreppet så att fler skulle kunna tilldelas F-skatt och driva företag (prop. 2008/09:62). I förarbetena uttalas bl.a. att helhetsbedömningen av om en verksamhet kan anses självständigt bedriven även fortsättningsvis ska göras utifrån ett antal kriterier,

men att betydelsen av antalet uppdragsgivare ska minska eftersom fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt (a. prop. s. 26).

Det som enligt den nytilkomna bestämmelsen särskilt ska beaktas vid bedömningen av om en verksamhet är självständigt bedriven är vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Bestämmelsen tar alltså sikte på andra omständigheter än den som varit styrande för praxis beträffande beskattningen av styrelsearvoden, dvs. att aktiebolagslagen ger styrelseuppdraget en särskild och framför allt personlig karaktär. Lagändringen kan således inte anses ha medfört någon ändring av rättsläget när det gäller beskattningen av sådana arvoden.

De i målet aktuella styrelseuppdragen är inte sådana tillfälliga och särskilt avgränsade uppdrag som krävs för att arvodena ska kunna beskattas hos Tommy Jacobson AB. Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed, i likhet med Skatterättsnämnden, att arvodena ska beskattas som inkomst av tjänst hos T.J. och att detta gäller även om endast en del av arvodena faktureras från Tommy Jacobson AB. Förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1 och 2 ska därför fastställas.

Skatterättsnämnden har avvisat fråga 3. Enligt 23 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får ett beslut om avvisande av ansökan inte överklagas. T.J:s överklagande avseende fråga 3 ska därför avvisas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar T.J:s överklagande av Skatterättsnämndens avvisningsbeslut.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Nord, Ståhl, Bull* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Johanna Ekbäck.

---

*Skatterättsnämnden* (2016-12-21, Eng, ordförande, Dahlberg, Jönsson, och Sundin):

#### *Förhandsbesked*

Fråga 1: Arvoden som enligt avtal betalas ut till Tommy Jacobson AB för uppdrag som T.J. utför som styrelseledamot hos nio uppdragsgivare ska anses utgöra inkomst av tjänst för T.J.

Fråga 2: Svaret på fråga 1 ändras inte om endast den del av styrelsearvodet från ett av bolagen som överstiger tio timmar per vecka faktureras från bolaget.

Fråga 3: Ansökan avvisas i den del som avser fråga 3.

#### *Motivering*

Bestämmelserna om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet har efter de nämnda avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen ändrats genom införandet av ett nytt andra stycke i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen.

Det nya stycket sammanfattar de omständigheter som i rättspraxis tillmätts störst betydelse vid prövningen av självständighetsrekvisitet. Genom att ange att särskild vikt ska fästas vid de nya inbördes likvärdiga bedömningsgrunderna har även lagstiftarens intention att ge ökad betydelse åt parternas avsikt markerats, med följd att fler kan få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet (jfr prop. 2008/09:62, s. 25 och 27).

Lagändringen har främst motiverats med att det måste bli enklare att godkännas för F-skatt för dem som har en eller ett fåtal uppdragsgivare (a. prop. s. 7). Enligt Skatterättsnämndens mening har lagändringen inte medfört någon förändring av synen på styrelseuppdragets personliga art som sådan. Inte heller har någon ändring av vikt skett av aktiebolagslagens bestämmelser om bolagens ledning och styrelseledamots ansvar. De skäl som i praxis tidigare anförts till stöd för att uppdragsarvode till styrelseledamot i aktiebolag är inkomst av tjänst för den som utövat verksamheten kan således alljämt göras gällande.

Av de uppgifter som lämnats om de nio styrelseuppdrag som är föremål för bedömning framgår att inget av uppdragen är begränsat i tid och avser ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag på det vis som var fallet i RÅ 1993 ref. 55.

Ersättning som bolaget enligt avtal erhåller för T.J:s arbete som styrelseledamot utgör därmed inkomst av tjänst för T.J.

Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med det anförda.

Fråga 3 gäller om svaret på fråga 1 hade blivit annorlunda om bolaget även tillhandahållit T.J. som styrelseledamot i tre företag som han varken äger del i eller är anställd hos.

Frågan, som speglar en hypotetisk situation, lämpar sig inte för förhandsbesked och avvisas därför.

*Pettersson, Hellenius och Werkell* var skiljaktiga och anförde:

Ändringen av bestämmelserna i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet syftade till att fler ska kunna få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet (jfr prop. 2008/09:62, s. 25 och 27). Genom att ange att särskild vikt ska fästas vid de nya inbördes likvärdiga bedömningsgrunderna har även lagstiftarens intention att ge ökad betydelse åt parternas avsikt markerats. Den föreslagna regleringen torde enligt regeringen öka förutsebarheten såväl för uppdragstagaren som för uppdragsgivaren men också innebära en möjlighet att passa rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen.

De avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen som finns angående beskattning av styrelsearvoden är från tid innan ändringen i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104). Sedan dess har en samhällsutveckling och en rättsutveckling skett som talar för en större grad av acceptans för utförandet av även s.k. personliga uppdrag genom bolag.

Det anförda medför enligt vår mening att enbart det förhållandet att styrelseuppdraget är personligt inte längre utgör skäl att upprätthålla den i praxis fastslagna presumtionen avseende styrelseledamöter i de fall där parterna uttryckligen avtalat om att ingå ett uppdragsavtal och det i övrigt saknas skäl att anta att partsviljan inte kommer att få genomslag.

Av det utkast till konsultavtal som givits in i ärendet framgår att bolaget ska tillhandahålla T.J. som styrelseledamot till uppdragsgivande företag. Av lämnade förutsättningar framgår vidare att ett flertal av varandra oberoende uppdragsgivare kommer att föreligga.

Vid en samlad bedömning av omständigheterna finner vi att de arvoden som bolaget erhåller för T.J:s arbete som styrelseledamot hos externa uppdragsgivare ska anses som inkomst i en självständigt bedriven näringsverksamhet. Det förhållandet att T.J. direkt eller indirekt äger andelar i de uppdragsgivande bolagen föranleder inte annan bedömning.

Förhandsbeskedet borde ha utformats i enlighet med det anförda.