

Handelshögskolan i Stockholm

Kandidatuppsats

Beskattningsrätt

Vårterminen 2017

Det modifierade näringsbegreppet

*En skatterättslig studie av 2008 års ändring av näringsbegreppet
i inkomstskattelagen och dess implikationer på styrelseledamöters möjligheter att
utöva uppdrag via enskild näringsverksamhet och aktiebolag*

Sammanfattning

Uppsatsens syfte är att analysera under vilka förutsättningar en styrelseledamot kan bedriva styrelseuppdrag inom ramen för en enskild näringsverksamhet respektive ett aktiebolag. Slutsatsen är att den ändring som skedde av näringsbegreppet i inkomstskattelagen under 2008 sannolikt inte medförde att begreppets självständighetsrekvisit ska tolkas och tillämpas på ett, i jämförelse med tidigare, annat sätt. Det sagda innebär att den praxis som sedan tidigare fastlagts vad gäller styrelseledamöters möjligheter att bedriva sina uppdrag via näringsverksamhet inte har ändrats. Därmed kan en fysisk person via ett aktiebolag eller en enskild näringsverksamhet tillhandahålla sina tjänster som styrelseledamot endast om uppdraget är av en tidsbegränsad karaktär och sker med anledning av en företagsrekonstruktion eller liknande.

Författare: Johan Djäken (22 506)

Handledare: Professor Richard Arvidsson

Nyckelord: företagsbeskattning, styrelsearvoden, näringsverksamhet

Förord: Jag skulle vilja tacka min handledare Richard Arvidsson för värdefullt stöd under uppsatsskrivandet. Ett tack bör också riktas mot Jesper Johansson, Mikael Berglund, Lars Henriksson, Viktor Söderberg, Thomas Lavelle och Pernilla Rosell Steuer för värdefulla kommentarer på min uppsats vid de uppsattsseminarier som Richard Arvidsson och Jesper Johansson så förtjänstfullt ordnat för oss studenter.

Innehållsförteckning

1 Det skatterättsliga näringsbegreppet och beskattningen av styrelsearvoden	1
1.1 Syfte	5
1.1.1 Frågeställningar	5
1.2 Avgränsningar	6
1.3 Metod	6
1.4 Terminologi	8
1.5 Disposition	9
2 Legalitetsprincipen och lagmotivens ställning i skatterätten	10
2.1 Ingen skatt utan lag	10
2.1.1 Bestämdhetskravet	11
2.1.2 Föreskriftskravets innebörd & funktion	13
2.2 Tolkning av skattelag	13
2.3 Implikationer för analysen av det skatterättsliga näringsbegreppet	16
3 Civilrättsliga aspekter	18
3.1 Aktiebolagets möjlighet att utföra uppdrag som styrelseledamot	18
3.2 Styrelsens aktiebolagsrättsliga ställning	19
3.3 Styrelseledamotens aktiebolagsrättsliga ställning	20
3.4 En jämförelse av olika uppdrag	22
3.4.1 Uppdragets personliga art	22
3.4.2 Uppdragets omfattning och karaktär	23
3.5 Sammanfattande analys	25
4 Rättspraxis	26
4.1 F-skattsedelns betydelse	26
4.2 Det skatterättsliga näringsbegreppets centrala funktion	28
4.3 Bedömningen i rättspraxis	31
4.3.1 Huvudsakligt syfte att uppnå otillbörliga skatteförmåner	31
4.3.2 Näringsverksamheten ska vara den civilrättsliga avtalsparten	31
4.3.3 Näringsverksamheten måste vara tillräckligt självständig	33
4.4 Styrelseuppdrag	46
4.4.1 1993 års avgöranden	46
4.4.2 RÅ 2000 not 187	48
4.5 Verksamhetsformen	49
5 Modifieringen av det skatterättsliga näringsbegreppet	52
5.1 Motiven	52
5.1.1 Den omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren	53
5.1.2 I vilken grad uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet	53
5.1.3 Vad som avtalats med uppdragsgivaren	54
6 En analys av 2016 års förhandsbesked	62
6.1 Omständigheter i förhandsbeskedet	62
6.2 Frågorna för bedömning och parternas inställning	62
6.3 Skatterättsnämndens skäl för avgörandet	63
6.4 Sammanfattande synpunkter	65

7 Slutsats och några synpunkter de lege ferenda	66
Käll- och litteraturförteckning	69
Bilagor	76

Förkortningar

ABL	aktiebolagslagen (2005:551)
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HD	Högsta domstolen
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
kap.	kapitel
prop.	proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	skatteförfarandelagen (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar
TCO	Tjänstemännens centralorganisation
URL	Uniform Resource Locator (webbadress)
VD	verkställande direktör

1 | Det skatterättsliga näringsbegreppet och beskattningen av styrelsearvoden

Lottie Knutsson. Leif Johansson. Marie Ehrling. Melker Schörling. Katarina Bonde. Jan Svensson. En grupp av individer som innehar många av de tyngsta styrelseposterna i svenska börsbolag. I likhet med alla andra styrelseledamöter svarar dessa personligen för bolagets förvaltning inför bolagsstämman.¹ I gengäld tillförsäkras de ofta ett styrelsearvode, ett arvode som jag i den här framställningen behandlar i ett skatterättsligt perspektiv genom att studera inkomstskattelagens definition av näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL.

Problematiken kring beskattningen av styrelsearvoden aktualiserar såväl den objektiva som subjektiva skattskyldigheten.² Den objektiva skattskyldigheten avgör vad som ska beskattas, det vill säga vilka inkomster som ska anses skattepliktiga. I framställningens kontext handlar den objektiva skattskyldigheten om att *klassificera* vad för typ av inkomst styrelsearvoden ska anses utgöra. Klassificeringen av en fysisk persons förvärvsinkomster som antingen inkomst av tjänst eller näringsverksamhet sker med ledning av bestämmelser i inkomstskattelagen. Till inkomst av tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § IL inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Klassificeringen av styrelsearvoden blir därmed en fråga om att dra en gräns mellan vad som hänförs till inkomstslaget tjänst och till inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom inkomstslaget tjänst indirekt är subsidiärt till inkomstslaget näringsverksamhet blir de kriterier som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet och som återfinns i 13 kap. 1 § IL avgörande för om styrelsearvodet ska anses utgöra inkomst av näringsverksamhet eller tjänst. Enligt denna bestämmelse avses med näringsverksamhet sådan förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med förvärvsverksamhet avses i allmänhet verksamhet som bedrivs med syfte att gå med vinst, det vill säga inte hobbyverksamhet eller rent ideell verksamhet.

Det bör dock påpekas att juridiska personer som exempelvis ideella föreningar kan anses bedriva näringsverksamhet även om något vinstsyfte inte föreligger.³ Vidare har vinstsyftets funktion som avgränsning mot hobbyverksamhet minskat i

¹ 8 kap. 35 § aktiebolagslagen (2005:551).

² Melz, Peter, *Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster*, Skattenytt, 1992, s. 463.

³ SOU 1995:63, s. 86 och RÅ 1998 ref. 10.

betydelse efter 1991 års skattereform då lagstiftaren beslutade att inkomster från varaktig hobbyverksamhet alltid skulle beskattas.⁴

Rekvisitet yrkesmässighet avgränsar inkomster från näringsverksamhet från kapitalinkomster eftersom det innebär att endast inkomster som kommer från verksamheter som bedrivs regelbundet, varaktigt och med viss omfattning kan klassificeras som näringsinkomster. Det tredje och sista rekvisitet, självständighet, avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst. Eftersom klassificeringen av styrelsearvoden i stora delar är en fråga om att dra en gräns mellan inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet blir således självständighetsrekvisitet det centrala rekvisitet för inkomstklassificeringen av styrelsearvoden och som den här framställningen kommer behandla. Övriga rekvisit lämnas därmed därhän.

Den subjektiva skattskyldigheten handlar i stället om *vilket subjekt*, det vill säga vem som ska anses skattskyldig för en viss inkomst. Styrelsearvoden måste hänföras eller allokeras till det skattesubjekt vid vilken uppbörd av inkomstskatten ska ske. Av 1 kap. 3 § IL följer att juridiska personer ska betala statlig inkomstskatt i inkomstslaget näringsverksamhet. Bestämmelsen innebär således att någon beskattning av bolags inkomster i inkomstslagen tjänst eller kapital inte kommer på fråga. Om styrelsearvodet således allokerats till bolaget kommer det klassificeras som inkomst av näringsverksamhet.

Att inkomsten skulle falla utanför inkomstslaget näringsverksamhet och därmed inte bli föremål för någon beskattning alls hos den juridiska personen är att betrakta som uteslutet, särskilt med tanke på den extensiva tolkning som görs av inkomstbegreppet i 13 kap. 1 § IL.⁵

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har hitintills anlagt en restriktiv syn på möjligheterna att bedriva styrelseuppdrag via ett av ledamoten helägt aktiebolag.⁶ Domstolen har i regel allokert om inkomsten och ansett att det skattesubjekt som rätteligen ska beskattas för styrelsearvodet inte är bolaget utan ägaren till bolaget. Frågan om arvudet hade kunnat klassificeras som inkomst av enskild näringsverksamhet uppkommer naturligtvis i det sammanhanget, det vill säga om ledamoten hade kunnat utövat styrelseuppdragen via en enskild näringsverksamhet.

⁴ Lodin, Sven-Olof m. fl., *Inkomstskatt*, s. 153.

⁵ Se Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, s. 290 och praxis, exempelvis RÅ 1998 ref. 10.

⁶ Jag får anledning att återkomma till detta nedan men den praxis som allmänt ansetts gälla, i varje fall till dess att näringsbegreppet ändrades 2008, kommer till uttryck i två domar från 1993: RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104.

Såvitt jag vet har rättspraxis aldrig behandlat den situation som föreligger när styrelseuppdragets utförts inom ramen för en enskild näringsverksamhet.

Den här framställningen kommer därför dels behandla allokeringsfrågan som aktualiseras när en ledamot utfört sina styrelseuppdrag via ett aktiebolag, dels behandla den klassificeringsfråga som uppkommer när styrelseledamoten utfört uppdraget inom ramen för en enskild näringsverksamhet. Det rättsliga problemet för såväl aktiebolaget som den enskilda näringsverksamheten är emellertid detsamma eftersom det i båda fallen handlar om att i grunden bestämma om inkomsten ska anses vara näringsverksamhetens eller styrelseledamotens inkomst. Med andra ord måste det avgöras huruvida styrelseledamotens näringsverksamhet kan anses vara en uppdragstagare i relation till det bolag som önskar nyttja ledamotens styrelsekompetens eller om ledamoten i själva verket ska betraktas som en anställd i det uppdragsgivande bolaget. Om inkomsten anses tillkommit näringsverksamheten anses den vara en inkomst i ledamotens enskilda näringsverksamhet eller aktiebolag, i annat fall är det fråga om inkomst av tjänst för ledamoten.

Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet kan ha betydande återverkningar för den enskilde styrelseledamoten vid inkomstbeskattningen. Medan inkomst av tjänst redovisas enligt kontantprincipen redovisas inkomst av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder. Reglerna om näringsverksamhet innebär att styrelseledamoten har möjlighet att åtminstone i viss utsträckning reglera sitt skattepliktiga resultat, bland annat genom att disponera sina löneuttag (om verksamheten bedrivs i ett aktiebolag), pensionsinbetalningar samt avsättningar till periodiserings- och expansions-fonder.⁷ Fördelar som kan vara viktiga för en styrelseledamot som kan ha en varierande mängd uppdrag och följaktligen inkomster som går upp och ner i perioder.⁸

Under 2008 sökte lagstiftaren förtydliga näringsbegreppet för inkomstbeskattningen av fysiska personer i inkomstskattelagens trettonde kapitel genom att tillfoga ett nytt andra stycke rörande tolkningen av självständighetsrekvisitet:

1 § Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

⁷ Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, s. 137.

⁸ För en mer ingående diskussion om fördelar och nackdelar med alternativen att starta bolag, enskild näringsverksamhet och att vara anställd hänvisas till Rydin, Urban m.fl., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, ss. 29-39.

2 st. 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.

Lagstiftarens uttalade syfte med införandet av det andra stycket var att utvidga näringsbegreppet så att fler fysiska personer skulle kunna anses bedriva enskild näringsverksamhet och därmed kunna erhålla F-skattsedel.⁹ Skatteverket uppfattade att rättsläget ändrats i och med tillägget och lagstiftarens tillhörande motivuttalanden. Skatteverket publicerade därför ett ställningstagande vari verket förklarade att det ansåg att en ledamot som en konsekvens av lagförändringen under vissa förutsättningar kunde bedriva styrelseuppdrag som näringsverksamhet:

Arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.¹⁰

Som en följd av lagändringen och Skatteverkets ställningstagande tog många aktörer för gott att styrelsearvoden kunde faktureras inom ramen för såväl enskild näringsverksamhet som aktiebolag. Det föregående illustreras av de flertalet börsbolag som de senaste åren tillåtit ledamöter att fakturera sina styrelsearvoden men också av att ledande skatterättslig rådgivare uppfattat rättsläget som sådant och givit råd därefter. Ett nyhetsbrev från delägare i advokatbyrån Setterwalls stödde sig exempelvis okritiskt på Skatteverkets ställningstagande. Delägarna konstaterade att styrelseuppdrag kunde faktureras inom ramen för såväl aktiebolag som enskild näringsverksamhet.¹¹ Även statens ägarpolicy erkände explicit att ledamöter kunde fakturera sina styrelsearvoden och 2017 års uppdaterad policy fortsätter alltså att göra så:

⁹ Prop. 2008/09:62, s. 29.

¹⁰ Skatteverkets ställningstagande *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp*, dnr 131 751308-08/111, 2008-12-11, s. 4. Se bilaga 1.

¹¹ Nyhetsbrev från Setterwalls Skattegrupp, oktober 2011, URL:

<http://www.setterwalls.se/sv/more/Nyhetsbrev1/Aktuella-skattefragor-fran-Setterwalls-Skattegrupp-oktober-2011/>, senast hämtad: 2016-02-21. Se samma slutsats om än mer motiverad i artikeln *Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag* av advokat Anders Erasmie och jur. kand. Carl Beyer i Skattenytt 2011, s. 523. Se också Styrelseakademiens utbildningsmaterial i vilket följande står att läsa: "Sedan drygt tio år tillbaka fick inte styrelseledamöter i Sverige fakturera sitt styrelseuppdrag från ett bolag [...] eftersom styrelseuppdraget bygger på ett personligt ansvar – som inte bolag får bära. Idag finns den möjligheten igen.", URL:

<http://www.styrelsekandidater.se/web/page.aspx?refid=33>, senast hämtad: 2017-02-21.

Om styrelse- eller utskottsarvode faktureras av en ledamot inom ramen för näringsverksamhet godkänd för F-skatt i enskild firma eller bolag, tillkommer på beslutade arvoden sociala avgifter enligt lag, som betalas ut till styrelseledamotens enskilda firma eller bolag.¹²

I doktrinen hördes dock enstaka kritiska röster som ifrågasatte huruvida gällande rätt verkligen förändrats efter 2008 års lagändring.¹³ Kritiken visade sig befogad i december 2016 när Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked bortsåg från bolagskonstruktionen, allokerade styrelsearvodet till ägaren personligen och fastslog att arvodet skulle vara att betrakta som inkomst av tjänst trots att de villkor som Skatteverket uppställt i sitt ställningstagande var uppfyllda.¹⁴ Förhandsbeskedet kom säkerligen som en överraskning för många som förlitat sig på Skatteverkets ställningstagande att lagändringen innebar en ökad möjlighet för styrelseledamöter att bedriva sina uppdrag inom ramen för såväl aktiebolag som enskild näringsverksamhet. Beskedet har överklagats av såväl sökanden som Skatteverket. Skatteverket ämnar inte ändra sitt ställningstagande förrän HFD avdömt frågan.¹⁵ Till dess att dom faller kan förhoppningsvis den här framställningen hjälpa till att belysa några av de många principiella frågor och problem domstolen kommer att ställas inför och som den förhoppningsvis också kommer förmedla sin mening om.

1.1 Syfte

Uppsatsen syftar till att analysera under vilka förutsättningar en styrelseledamot kan bedriva styrelseuppdrag inom ramen för en enskild näringsverksamhet respektive ett aktiebolag. Eftersom framställningens syfte endast kan uppfyllas efter en närmare granskning av praxis kring det skatterättsliga näringsbegreppet präglas framställningen av en djupare behandling av den praxis som fastlagts av HFD.

1.1.1 Frågeställningar

Syftet med uppsatsen kan konkretiseras genom de två nedanstående frågeställningarna:

¹² Statens ägarpolicy och riktlinjer för bolag med statligt ägande 2017, URL:

<http://www.regeringen.se/4b04f6/contentassets/c37d4070b3494cbb87453993ad7b2a04/statens-agarpolicy-och-riktlinjer-for-bolag-med-statligt-agande-2017.pdf>, s. 3.

¹³ Se framförallt Thorell, Per, *Beskattning av styrelsearvoden*, Skattenytt, 2010, ss. 513-523.

¹⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 9-16/D meddelat 2016-12-21.

¹⁵ Uppgifter erhållna efter e-postkontakt med Skatteverkets rättsavdelning och tjänstemannen Ynge Grippe. Att prövningstillstånd inte krävs för överklagade förhandsbesked framgår av 22 § Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Överklagandet har av HFD tilldelats målnumret 278-17.

1. Under vilka förutsättningar kan en styrelseledamot bedriva styrelseuppdag inom ramen för en enskild näringsverksamhet?
2. Under vilka förutsättningar kan en styrelseledamot bedriva styrelseuppdag inom ramen för ett aktiebolags verksamhet?

1.2 Avgränsningar

Föremålet för den här framställningen är potentiellt sett mycket stort eftersom syftet med uppsatsen aktualiserar en rad regelverk. Det är därför av vikt att inledningsvis tydliggöra de avgränsningar som genomförts. Fåmansföretagsreglerna i inkomstskattelagen berörs inte i framställningen därför att reglerna inte har någon betydelsefull bäring på de frågeställningarna jag förutsatt mig att besvara. Jag kommer inte heller göra någon ansats att diskutera inkomstbegreppet som sådant, det vill säga vad som utgör en skattepliktig inkomst. En sådan diskussion förefaller mindre nödvändig eftersom det står klart att styrelsearvoden utgör skattepliktiga inkomster. Någon närmare diskussion om vad som utgör ett skattesubjekt företas inte heller. Det räcker för den här uppsatsens syfte att kort konstatera att ett aktiebolag är ett skattesubjekt och att den typiska ledamoten som diskuteras i framställningen antas vara ett skattesubjekt i inkomstskattelagens mening. Vidare förefaller det inte otroligt, med tanke på att uppsatsen behandlar styrelseledamöter, att internationella skatterättsliga frågor skulle kunna aktualiseras. Likväl lämnar vi i den här uppsatsen sådana spörsmål av en gränsöverskridande karaktär därhän.¹⁶ Inte heller behandlas frågor som berör socialavgifter eller mervärdes-skatt. Till sist bör det också påpekas att bevisfrågor liksom skatteflyktsregler inte behandlas i någon större utsträckning.

1.3 Metod

Jag har sökt uppnå uppsatsens syfte genom tillämpningen av ett internt dogmatiskt perspektiv på rätten. Jag har således tillämpat vad som brukar betecknas som den rättsdogmatiska eller rättsanalytiska metoden. Den metoden handlar i grunden om att söka svaren på juridiska problem genom att tillämpa allmänt erkända källor såsom lagstiftning, förarbeten, prejudikat och doktrin.¹⁷ Mer specifikt innebär metoden inom

¹⁶ För en äldre behandling av dessa hänvisas till Karlsson, Christer, *Internationell beskattning av styrelsearvoden*, Skrifter utgivna av Juridiska fakulteten i Stockholm nr. 37, Jure, Stockholm, 1993.

¹⁷ Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i: Korling, Fredric et. al., *Juridisk metodlära*, s. 21.

ramen för framställningen att jag med hjälp av allmänt erkända erkända rättskällor har tillämpat en tämligen abstrakt rättsregel – näringsbegreppet i inkomstskattelagen – på den konkreta situationen som är för handen när en fysisk person önskar bedriva styrelseuppdag inom ramen för en näringsverksamhet.¹⁸ Kleineman anser att den rättsdogmatiska metoden handlar om att:

[A]nalysera de olika elementen i rättskällehierarkin så att slutresultatet får antas spegla innehållet i gällande rätt eller – om man så vill uttryck saken – hur rättsregeln skall uppfattas i ett visst konkret sammanhang.¹⁹

En stor del av den rättsliga materia som utgör grunden för uppsatsens analys och diskussion utgörs av rättspraxis. Hjerner anser att rättsfallstolkning i grunden handlar om att generalisera avgöranden samt att upptäcka förekomsten eller avsaknaden av systematik i tillämpningen av en given regel, en beskrivning som sammanfaller väl med den tolkning av rättspraxis som företagits i uppsatsen.²⁰

De individuella rättskällornas värde för tolkningen bestäms i framställningen av deras plats i rättskällehierarkin.²¹ Uppsatsen har skrivits under antagandet att förarbetena alltså tillmätts formell auktoritet vid tolkningen och tillämpningen av en rättsregel. Förarbetena jämföras därmed inte med ett auktoritativt doktrinuttalande.²² I stället tillämpar jag det sedan länge väletablerade synsättet som Peczenik gett uttryck för: lag *ska* beaktas, förarbeten och prejudikat *bör* beaktas medan doktrin *får* beaktas.²³ I anslutning till detta bör det klargöras att endast vissa typer av förarbeten har beaktats: utredningsbetänkandet, propositionen och skatteutskottets betänkande.²⁴ Förarbeten läses vidare i enlighet med en i praxis utmejslad turordning. I första hand beaktas skatteutskottets betänkande eftersom utskottet står närmast det lagstiftande organet, det vill säga riksdagen. Om utskottet inte opponerar sig på den i propositionen framförda tolkningen av den aktuella bestämmelsen antas utskottet ha godtagit tolkningen. I det här fallet framgår det av skatteutskottets betänkande att så är fallet eftersom utskottet tillstyrker regeringens förslag och ansluter sig till regeringens uppfattning hur det nya

¹⁸ Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, ss. 106-115; Kleineman, Jan, *a.a.*, s. 21, Bernitz, Ulf, *Introduktion*, i: *Finna rätt*, s. 28.

¹⁹ Kleineman, Jan, *a.a.*, s. 26.

²⁰ Hjerner, Lars, *Om Rättsfallstolkning*, ss. 15-18, citerad i: Johansson, Jesper, *EU-domstolens restriktionsprövning*, s. 25.

²¹ Kleineman, Jan, *a.a.*, ss. 29-36.

²² Kleineman, Jan, *a.a.*, s. 28.

²³ Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod*, ss. 35-36.

²⁴ Lodin, Sven-Olof, m.fl., *a.a.*, s. 707.

andra stycket ska tolkas och tillämpas.²⁵ Det innebär i sin tur att propositionen, som är innehållsrikare, läggs till grund för tolkningen av näringsbegreppet i framställningen. Om jag likväl, efter att ha läst och studerat propositionen, fortfarande inte funnit en tillfredställande tolkning och tillämpning av näringsbegreppet aktualiseras en läsning av utredningsbetänkandet. En tolkning och tillämpning baserat på ett uttalande i utredningsbetänkandet kommer emellertid bara tillmätas betydelse om propositionen tillstyrkt eller kan antas tillstyrkt det uttalande som görs i utredningsbetänkandet.²⁶

1.4 Terminologi

Tidigare benämndes den högsta förvaltningsrättsliga instansen i riket Regeringsrätten och de lagfarna domarna regeringsråd. Från och med den 1 januari 2011 heter Regeringsrätten i stället Högsta förvaltningsdomstolen och regeringsråden tituleras numera som justitieråd. Jag kommer trots detta inte växla namn på domstolen och titeln på de lagfarna domarna baserat på när det mål som diskuteras meddelades. Följaktligen använder jag mig genomgående av de nu gällande namnen, det vill säga Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och titeln justitieråd. Det innebär att exempelvis att ett äldre fall, exempelvis RÅ 1969 ref. 19, anges som avdömt av Högsta förvaltningsdomstolen och dess justitieråd. Äldre refereratnummer likt RÅ 1969 ref. 19 lämnas naturligtvis oförändrade. Undantag görs också för de fall doktrin citeras eller refereras som använder sig av den gamla terminologin.

Vidare bör det förtydligas att regeln i 13 kap. 1 § IL i uppsatsen genomgående betecknas som *näringsbegreppet*, det vill säga kortformen av *näringsverksamhetsbegreppet*. Båda begreppen använd växelvis i doktrinen men avser samma regel i 13 kap. 1 § IL.

Det bör avslutningsvis påpekas att bruket av beteckningen *allokering* speglar den som Kleist använder sig av i sin artikel *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*. Således används uttrycken *allokering* och *inkomstallokering* endast som beteckning för det förfarande då ett skattesubjekt tilldelas en inkomst.²⁷

²⁵ Skatteutskottets betänkande 2008/09:SkU18, ss. 1 och 5-14.

²⁶ Lodin, Sven-Olof m.fl, *Inkomstskatt*, s. 708.

²⁷ Kleist, David, *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*, Skattenytt, 2016, ss. 6-7.

1.5 Disposition

Efter detta inledande kapitel kommer jag i kapitel två behandla legalitetsprincipen och lagmotivens ställning i skatterätten. Kapitlet kan ses som en vidareutveckling av det inledande metodavsnittet ovan och är av vikt för den tolkning och tillämpning av näringsbegreppet som tar vid längre fram i framställningen. Därefter, i kapitel tre, undersöks civilrättsliga aspekter som dels anknyter till ett aktiebolags möjlighet att tillhandahålla en styrelseledamots tjänster, dels anknyter till vad som aktiebolagsrättsligt kännetecknar ett uppdrag som styrelseledamot. Det sistnämnda är av central betydelse eftersom ett mycket framträdande skäl, i såväl Skatterättsnämndens förhandsbesked som övrig praxis, till att fränkänna styrelseledamöter möjligheten att åta sig uppdrag inom ramen för en näringsverksamhet har varit ledamotens status enligt aktiebolagsrätten.

Efter att ha anlagt några för analysen viktiga utgångspunkter inledningsvis i kapitel fyra övergår framställningen i kapitel fyra till att behandla och analysera rättspraxis som knyter an till tolkningen av näringsbegreppet. Kapitel fyra är omfattande trots att det inte har någon ambition att täcka rättspraxis rörande det inkomstskatterättsliga näringsbegreppet i sin helhet. I det efterkommande kapitlet, kapitel fem, behandlas frågan om 2008 års ändring av näringsbegreppet verkligen innebar någon ändring av materiell skatterätt. Därefter, i kapitel sex, analyserar jag förhandsbeskedet för att sedan summera framställningen och anlägga några synpunkter de lege ferenda i kapitel sju.

Avslutningsvis bör jag påpeka att varje kapitel inleds med en sammanfattande ingress i kursiv stil om vad kapitlet avser att behandla. I övrigt bör det också påpekas att jag vid mindre viktiga anmärkningar eller analyser har valt att lägga dessa i brödtexten men med indrag och i mindre typsnittsstorlek. Anmärkningar har till skillnad från blockcitat enkelt radavstånd. Den uppmärksamma läsaren har säkerligen redan noterat detta ovan men det förtjänar likväl att påpekas här. Det sagda exemplifieras nedan.

<i>Anmärkning</i>	Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra.
<i>Blockcitat</i>	Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra.

2 | Legalitetsprincipen och lagmotivens ställning i skatterätten

I det inledande metodavsnittet i kapitel ett ovan konstaterades det att den tolkning och tillämpning som kommer ske av näringsbegreppet baseras på den rättsdogmatiska metoden. I det här kapitlet söker jag konkretisera vad den rättsdogmatiska metoden innebär för skatterätten, som likt andra regelsystem på den offentliga rättens område präglas av en stark legalitetsprincip. Den konkretisering som sker i kapitlet av den rättsdogmatiska metoden utgör längre fram i framställningen den grund på vilken på min tolkning och tillämpning av näringsbegreppet vilar.

2.1 Ingen skatt utan lag

En mycket viktig utgångspunkt vid tolkning av skattelag är kravet på lagstöd. Under inflytande av Feurebachs straffrättsliga legalitetsprincip formulerade Ljungman 1947 en sådan skatterättsliga legalitetsprincipen genom lokutionen *ingen skatt utan lag* eller om man så vill: *nullum tributum sine lege*.²⁸ HFD:s bruk av extensiv och analog lagtolkning av skattelag under 1940-talet var det som föranledde Ljungman att formulera lokutionen.²⁹ Exakt vad legalitetsprincipen består av har diskuterats fram och tillbaka i doktrinen. Kärnan av kravet har emellertid ansetts vara föreskriftskravet och det därmed förenade analogiförbudet.³⁰ Analogiförbudet får betraktas som en logisk konsekvens av föreskriftskravet eftersom en analogi per definition innebär en tolkning som sträcker sig bortom det som lagtexten kan härbärgera. Vad gäller frågan om ett retroaktivitetsförbud ska anses ingå som en del av legalitetsprincipen konstaterar Hultqvist i sin avhandling att:

Det har förekommit att retroaktivitetsförbudet nämnts såsom en legalitetsaspekt, men vanligtvis brukar man i den skatterättsliga litteraturen inte hänvisa till retroaktivitetsförbudet när man talar om legalitetsprincipen. När stadgandet i 2 kap. 10 § 2 st. RF tillkom nämndes inte heller legalitetsprincipen. Skälet för förslaget var i stället att tillgodose det rättssäkerhetsintresse som förutsebarheten utgör. Detta utesluter naturligtvis inte att retroaktivitetsförbudet ändå kan ses som en del av den skatterättsliga legalitetsprincipen.³¹

Drygt två årtionden senare anser Hultqvist alltså att den centrala kärnan är just

²⁸ Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, s. 22.

²⁹ Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen [diss.]*, 1995, s. 5.

³⁰ Hultqvist, Anders, *a.a.*, 1995, s. 4; Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, ss. 717-718.

³¹ Hultqvist, Anders, *a.a.*, 1995, ss. 5-6.

föreskriftskravet och analogiförbudet. Däremot tvekar Hultqvist inte längre att även låta legalitetsprincipen omfatta förbudet mot retroaktiv skattelag.³² Någon anledning att i denna framställning diskutera huruvida en sådan indelning är riktig eller ej finns emellertid inte. Det kan nämligen anses att det är framförallt två av Hultqvist utpekade aspekter av legalitetsprincipen som är viktiga för tolkningen av näringsbegreppet. Det handlar om dels föreskriftskravet, dels den aspekt som Hultqvist betecknar som ett bestämdhetskrav. Nedan studerar jag innebörden av dessa aspekter av legalitetsprincipen.

2.1.1 Bestämdhetskravet

Hultqvist anser att legalitetsprincipen omfattar ett bestämdhetskrav eller ett obestämdhetsförbud. Bestämdhetskravet får i likhet med analogiförbudet anses kopplat till föreskriftskravet, det är som Hultqvist konstaterar inte ”någon större mening med ett krav på föreskrifter om dessa sedan kan vara hur obestämda som helst”³³. Redan 1992 diskuterar Lindencrona en princip som han kallar klarhetsprincipen, en princip från vilken Hultqvist hämtat inspiration till sitt bestämdhetskrav. Lindencrona konstaterar att det är önskvärt att lagstiftaren gör klart för sig själv, de skattskyldiga och myndigheterna vad den egentligen avser med den nya lagtexten. Samtidigt konstaterar Lindencrona att det kan låta enklare än vad det är:

Lagstiftaren har kanske liksom allmänheten en vag känsla av att något är otillfredsställande. En sådan känsla kan emellertid inte på ett tillfredsställande sätt överföras till lagtext i den förhoppningen att problemen ska lösas av rättspraxis. [...] Lagstiftaren måste genom ett tillräckligt omfattande utredningsarbete skaffa sig en tillräckligt god uppfattning om såväl verkligheten som de lagtekniska problemen.³⁴

I likhet med Lindencrona påpekar Hellner vikten av att skattelagstiftning bereds på ett korrekt och utförligt sätt. Lagtextens ordalydelse ska ge tydliga besked vad gäller de viktigaste punkterna.³⁵ Hultqvist konstaterar att bestämdhetskravet kan, likhet med Hellner och Lindencrona ger uttryck för ovan, ses som ett krav på lagstiftaren att stifta klar skattelag men också att kravet kan få konsekvenser vid tillämpningen när jurister

³² Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt, 2016, s. 732.

³³ Hultqvist, Anders, *a.a.*, 2016, s. 734.

³⁴ Lindencrona, Gustaf, *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, Juridisk Tidskrift, 1992/93, ss. 331-341.

³⁵ Hellner, Jan, *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten*, ss. 205-206, citerad i: Hultqvist, *a.a.*, 2016, s. 736.

stöter på en obestämd föreskrift. Enligt Hultqvist är det möjligt att med rationell argumentation grovt indela otydliga föreskrifter i två kategorier: sådana som är klart obestämda och sådana som är någorlunda bestämda. Som exempel på föreskrifter som är klart obestämda anger Hultqvist lokutioner som ”skatt ska utgå efter vad som finnes rättvist” eller ”efter vad som är skäligt”. Till kategorin av obestämda föreskrifter tillhör enligt Hultqvist föreskrifter som har karaktären av generalklausuler, däribland lagen (1995:575) om skatteflykt och reglerna om ränteavdragsbegränsningar. De båda regelverken innehåller motsägelsefulla rekvisit som ”väsentlig skatteförmån” men också intetsägende rekvisit som ”affärsmässigt motiverad”. Tolkningen och tillämpningen av klart obestämda föreskrifter kännetecknas av att de inte kan förklaras, systematiseras eller på något annat sätt göras begripliga.³⁶ Någorlunda bestämda föreskrifter lider vanligen av en allmän vaghet. Bestämmelsen är typiskt sett till sin konstruktion och utformningen enkel att läsa och förstå i dess språkliga utformning och systematiska placering. Däremot präglas rättsfaktumledet av en språklig vaghet och/eller svårgripbara faktiska förhållanden. Som exempel på språklig vaghet nämner Hultqvist lokutionerna ”inventarier av mindre värde”, ”förmåner av mindre värde” (11 kap. 11 § IL) men även kompletterande uttryck som ”liknande” eller ”dylikt”. Svårgripbara faktiska förhållanden utgörs av exempelvis ”väsentliga anknytning” (3 kap. 7 § IL), ”verksam i betydande omfattning” (57 kap. 3 § 2 st. IL) och ”verksamhetsgren” (2 kap. 25 § IL).³⁷

Frågan är då vad konsekvenserna av obestämd lagstiftning kan tänkas bli enligt Hultqvist. Det mest uppenbara är minskad förutsebarhet för såväl enskilda medborgare, rådgivare som myndigheter.³⁸ Det var också en konsekvens som lyftes fram av Skatteverket i myndighetens remissvar till utredningsbetänkandet *F-skatt åt flera*:

Det föreslagna utvidgade näringsbegreppet [...] kommer i många fall att medföra en ökad osäkerhet för den som ansöker om F-skattsedel. [...] Betänkandet ger inga konkreta exempel på vilka nya kategorier uppdragsgivare som skulle kunna få F-skatt med de föreslagna ändringarna. Förslaget är således otydligt och ger ingen reell vägledning vare sig för presumtiva nya företagare eller för Skatteverket.³⁹

³⁶ Hultqvist, Anders, *a.a.*, 2016, ss. 736-737; Hultqvists artikel *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, SvSKT, 2012, ss. 122-141.

³⁷ Hultqvist, Anders, *a.a.*, 2016, ss. 738-739.

³⁸ Hultqvist, Anders, *a.a.*, 2016, s. 742.

³⁹ Skatteverkets remissvar till utredningsbetänkandet *F-skatt åt flera*, 2008-08-11, dnr 131 433079-08/112. Se bilaga 3.

En annan möjlig logisk konsekvens av en otydlig lagstiftning är att lagstiftaren lastas för oklarheten och således att domstolarna inte beslutar om skatt med mer än vad lagstiftningen klart ger uttryck för. Det finns enligt Hultqvist anledning att på skatterättens område vara försiktig med att lojalt fylla ut obestämd lagstiftning.⁴⁰

2.1.2 Föreskriftskravets innebörd & funktion

Legalitetsprincipens föreskriftskrav har motiverats med att rättstillämpningen ska vara förutsebar och fri från godtycke.⁴¹ I förhållande till vem rättstillämpningen ska vara förutsebar är inte givet. I doktrinen tycks den dominerande åsikten emellertid vara att skatterättsliga föreskrifter *inte* behöver vara förutsebar för den enskilda medborgaren. Det räcker således förmodligen att domstolarnas tillämpning av föreskriften i fråga är förutsebar för en person som är någorlunda bevandrad i skatterättsliga frågor. Det får anses naturligt med tanke på att det varken torde meningsfullt eller möjligt att uppställa ett krav på att personer som helt saknar vana att läsa skattelagar ska uppfatta en viss tillämpning som förutsebar.⁴²

Det är inte helt säkert om förutsebarhetskravet gäller på samma sätt för faktumfrågor som det gör för rättsfrågor. Frågan ska emellertid inte utredas här i någon närmare utsträckning eftersom det inte är nödvändigt för framställningens syfte. Det räcker nämligen med att konstatera att frågan om vilka kriterier som ska anses tillhöra näringsbegreppet och därmed avgöra allokeringen respektive klassificeringen av inkomster i form av styrelsearvoden utgör rättsfrågor.⁴³ Således står det klart att tillämpningen av näringsbegreppet träffas av ett förutsebarhetskrav.

2.2 Tolkning av skattelag

Som konstaterades i det inledande kapitlets allmänna metodavsnittet innebär lagtolkning att en abstrakt bestämmelses innebörd fastställs i syfte att kunna tillämpa bestämmelsen på en konkret situation.⁴⁴ Tolkningen av skattelag präglas, i likhet med annan offentlig rätt, av det ojämna maktförhållandet mellan den enskilda medborgaren och det allmänna. Det faller sig därför naturligt att rättssäkerhetsfrågor blir särskilt betydelse-

⁴⁰ Hultqvist, Anders, *a.a.*, 2016, ss. 743-744.

⁴¹ Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt [diss.]*, 1978, ss. 65 och 91.

⁴² Bergström, Sture, *a.a.*, 1978, ss. 73-74; Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag [diss.]*, ss. 65-67; Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt [diss.]*, ss. 85-89.

⁴³ Pålsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, Skattenytt, 2011, s. 116.

⁴⁴ Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, s. 703.

fulla på skatterättens område, i likhet med andra offentligrättsliga områden som exempelvis straffrätten. Den starka betoningen av den enskildes rättssäkerhet innebär i sin tur att vissa tolkningsmetoder som anses acceptabla på andra rättsområden inte anses vara tillräckligt rättssäkra på skatterättens område.⁴⁵ Enligt Lodin m.fl. finns det en relativt etablerad uppfattning om rättskällornas inbördes förhållande på skatterättens område och vilka metoder för lagtolkning som kan anses godtagbara. Författarna anser att tolkningsmetoden kan brytas upp i nedanstående hållpunkter:

Metoden kan sammanfattas på följande sätt. Är lagtexten klar ska den följas. Är den inte det kan dess tillämpning ha klarlagts genom en prejudicerande dom i HFD. I andra fall får man företa en tolkning där ledning söks i förarbetena och andra rättskällor. Dessa skenbart enkla satser inrymmer dock en mångfald olika problem.⁴⁶

Är lagtexten klar och otvetydig ska den alltså följas, ett ställningstagande som får anses naturligt mot bakgrund av föreskriftskravet och den skatterättsliga legalitetsprincipen. Juristen måste följaktligen inledningsvis analysera den aktuella bestämmelsens ordalydelse utan att fästa någon vikt vid lagstiftarens syfte och lagmotiven. Analysen av ordalydelsen är således av en semantisk karaktär, lagtextens objektiva betydelse fastställs mot bakgrund av det allmänna språkbruket.⁴⁷ Den objektivt sett mest rimliga tolkningen som en sådan semantisk analys utmynnar i läggs sedan till grund för tillämpningen av bestämmelsen i det enskilda fallet.⁴⁸ Till skillnad från den nyss beskrivna bokstavstroga objektiva lagtolkningsmetoden utesluter inte en systematisk objektiv tolkning av lagtexten att hänsyn också tas till lagstiftningens systematik. Det kan exempelvis innebära att stöd för en tolkning av ett begrepps språkliga betydelse hämtas genom att näraliggande bestämmelser studeras. Juristen söker så att säga fastställa den aktuella lagtextens innebörd genom att definiera bestämmelsens funktion i det skatterättsliga systemet.⁴⁹ Däremot tillmäts förarbetena ingen betydelse eftersom det i sådana fall snarare skulle anses handla om en subjektiv lagtolkning.

⁴⁵ Lindencrona, Gustaf, *Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag*, i: Festskrift till Hans Thornstedt, 1983, s. 495; Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, s. 703.

⁴⁶ Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, ss. 703-704.

⁴⁷ Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, ss. 703-705 & 711.

⁴⁸ Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, s. 711; Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära*, s. 454.

⁴⁹ Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära*, s. 453.

Utgångspunkten i rättspraxis är att en klar och otvetydig lagtext har företräde framför förarbetsuttalanden som inte är förenliga med lagtexten, lagtextens inneboende syfte eller det syfte som framkommer i lagmotiven.⁵⁰ I RÅ85 1:85 (plenum-mål) konstaterade majoriteten att en tolkning som följde lagtextens ordalydelse kunde stå i strid med lagens syfte såsom det formulerades i förarbetena. Eftersom majoriteten inte ansåg att lagtexten var entydig öppnade den upp för att basera sin tolkning och tillämpning av bestämmelsen på förarbetena. Minoriteten ansåg däremot att lagtexten var entydig och att förarbetena därför inte kunde tillämpas:

När ordalydelsen av en lagregel är klar och entydig och innebörden inte framstår som orimlig eller uppenbarligen inte avsedd, ska emellertid enligt allmänna rättsgrundsatser lagen tillämpas efter sin ordalydelse.

Domstolens majoritet respektive minoritet var därmed överens på det rent principiella planet även om de var oense huruvida texten var entydig eller ej.⁵¹ Även i en rad avdömda mål på senare tid, exempelvis RÅ 2005 ref. 3 och HFD 2012 not 48, har domstolen bekräftat den inställning som framkommer i RÅ85 1:85. Den starka betoning av lagtexten har även understrukits i en rad andra fall. I RÅ 1992 ref. 60 höll sig domstolen till lagtextens lydelse trots att det dess utformning berodde på ett rent redaktionsfel och i RÅ 2000 ref. 59 ledde oviljan att bortse från en entydig klar lagtext till ett slut som var till nackdel för den skattskyldige.⁵² Bland rättsfall från senare tid märks HFD 2015 ref. 23 i vilket Skatterättsnämnden, vars beslut fastställdes av HFD, anlade en strikt tolkning av ordalydelsen när en transaktion inte ansågs utgöra blankning eftersom den inte strikt överensstämde med inkomstskattelagens definition av blankning. Huvudprincipen är således att domstolen vid en konflikt mellan lagtext och förarbeten håller fast vid lagtexten. Den överger möjligen lagtexten till förmån för en tolkning som framgår i förarbetena om innebörden av lagtexten framstår som orimlig och uppenbarligen inte avsedd.⁵³

Om lagtextens innebörd efter den inledande semantiska analysen likväl inte är klar får dess innebörd fastställas genom att andra rättskällor såsom rättspraxis och

⁵⁰ Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning på inkomstsbeskattningens område*, Skattenytt, 2016, s. 170; Bergström, Sture, *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?*, Skattenytt, 1984, ss. 310-311; Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid*, Skattenytt, 2003, ss. 2-14; Lodin, Sven-Olof m.fl, *a.a.*, s. 711.

⁵¹ Samma analys gör Lodin, Sven-Olof m.fl, *a.a.*, s. 712; Tjernberg, Mats, *a.a.*, 2016, s. 170.

⁵² Lodin, Sven-Olof m.fl, *a.a.*, ss. 712-713.

⁵³ Lodin, Sven-Olof m.fl, *a.a.*, s. 713.

förarbeten studeras.⁵⁴ Lindencrona har givit uttryck för en positiv inställning till bruket av förarbeten i skatterätten:

För min del anser jag inte bara att förarbetena i praktiken spelar en viktig roll för de svenska skattedomstolarna utan också att de *bör* göra det. Förarbetena bör av skattedomstolarna betraktas som bindande i den mening Welinder lägger i ordet, d.v.s. ”de anses skapa en rättsnorm, vilken domaren är skyldig att följa oavsett han anser den riktig eller ej”.⁵⁵

Det innebär emellertid inte enligt Lindencrona att den dömande verksamhetens betydelse skulle minska eftersom lagtolkningen inte är någon mekanisk verksamhet utan beroende av de juridiska metoder som tillämpas. Däremot behöver inte domaren fråga sig om ett *klart* uttalande i förarbetena till en lagstiftning är riktigt eller ej.⁵⁶ Såväl nutida som historisk praxis från HFD utvisar också tydligt att förarbeten har en mycket stark ställning som tolkningsdata. HFD analyserar och följer regelmässigt förarbeten om relevanta sådana finns att tillgå och de inte står i strid med lagtexten.⁵⁷

2.3 Implikationer för analysen av det skatterättsliga näringsbegreppet

Det är en oerhört komplex debatt som under flera decennier förts i doktrinen rörande HFD:s lagtolkningsmetoder. Åsikterna i doktrinen går starkt isär.⁵⁸ Debatten har sannolikt komplicerats av det faktum att HFD inte på ett sammanhängande sätt fastlagt och utpekat en viss metodik som gällande rätt.

I det här kapitlet har jag, trots de olika åsikter som finns vad gäller synen på tolkningen av skattelag, försökt förtydliga vad den rättsdogmatiska metoden jag beskrev i det allmänna metodavsnittet innebär i en skatterättslig kontext. Det kan säkert sägas att såväl HFD som doktrinen anser att utgångspunkten är en objektiv analys av bestämmelsens ordalydelse. I det sammanhanget anser jag i likhet med Tjernberg att bestämmelsens plats och systematiska tillhörighet i inkomstskattelagen också bör kunna beaktas vid tolkningen för att undvika orimliga resultat.⁵⁹ Därefter ska praxis

⁵⁴ Lodin, Sven-Olof m.fl, *a.a.*, s. 703.

⁵⁵ Lindencrona, Gustaf, *a.a.*, 1983, s. 491.

⁵⁶ Lindencrona, Gustaf, *a.a.*, 1983, ss. 491-492.

⁵⁷ Bergström, Sture, *a.a.*, 2003, s. 7.

⁵⁸ Se till exempel Bergströms sammanfattning av doktrinen skiftande åsikter om förarbetenas ställning som tolkningsdata i Bergström, Sture, *a.a.*, 2003, ss. 1-2.

⁵⁹ Tjernberg, Mats, *a.a.*, 2016, ss. 173-179.

konsulteras. Om betydelsen av bestämmelsen efter det fortsatt är oklar får förarbetena studeras och lagstiftarens syfte bör kunna tillmätas betydelse. Klart är dock emellertid enligt min mening att det finns en gräns för hur långt en tolkning bör gå i att fylla ut en oklar regel, i synnerhet när utfyllningen sker med hjälp av ett av lagstiftaren allmänt uttalat syfte. Var den gränsen går kan dock inte generellt bestämmas, en bedömning får göras i varje enskilt fall.

3 | Civilrättsliga aspekter

I kapitlet behandlas civilrättsliga aspekter som dels anknyter till ett aktiebolags möjlighet att till ett annat aktiebolag tillhandahålla en styrelseledamot, dels anknyter till vad som aktiebolagsrättsligt kännetecknar ett uppdrag som styrelseledamot. Det sistnämnda är av central betydelse eftersom ett mycket framträdande skäl i praxis till att frångå styrelseledamöters möjligheten att åta sig uppdrag inom ramen för en näringsverksamhet har varit styrelseledamotens status enligt aktiebolagsrätten.

3.1 Aktiebolagets möjlighet att utföra uppdrag som styrelseledamot

Möjligheten att agera genom ett aktiebolag har en lång hävd i den svenska rättsordningen och bygger på idén om den självständiga juridiska personen. Den självständiga juridiska personen är en rättslig konstruktion, en skapelse av rätten, som inte har någon motsvarande fysisk existens. Den existerar inte därför att den är summan av dess aktieägare eller liknande utan därför att rätten stadgar att den existerar.⁶⁰ Det följer av det sagda att den juridiska personen oavsett antalet aktieägare självständigt kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Alla aktiebolag oavsett storlek och antalet aktieägare kan således träffa de flesta av avtal som en fysisk person kan träffa. Det sagda innebär att ett avtal med innebörden att aktiebolaget ska tillhandahålla en styrelseledamot till ett annat aktiebolags styrelse är civilrättsligt giltigt.⁶¹ De fall där en styrelseledamots tjänster tillhandahålls via en av ledamoten ägd enskild näringsverksamhet torde inte föranleda några större rättsliga problem. I dylika fall är nämligen näringsverksamheten ingen från den fysiska ledamoten separat juridisk person med egen rättskapacitet.

Tanken om att ett aktiebolag skulle kunna existera med endast en eller ett fåtal aktieägare har emellertid inte varit självklar ur en historisk synvinkel. Enligt Rodhe och Skog skapades aktiebolaget inte med tanken att det skulle komma att ägas av endast en eller ett fåtal aktieägare, en tanke som också speglades av aktiebolagslagens regler fram till och med 1975 års lag. I den tredje aktiebolagslagen, 1910 års aktiebolagslag, var det inte möjligt att registrera ett aktiebolag utan att fem stiftare tecknade varsin aktie. Om antalet stiftare understeg fem tvångslikviderades bolaget. I och med 1944 års aktiebolagslag gav lagstiftaren uttryck för en indirekt acceptans av aktiebolag med en enda aktieägare eftersom någon tvångslikvidation inte längre skedde. Däremot krävdes fortsatt flera stiftare. Kravet på flera stiftare

⁶⁰ Kleist, David, *a.a.*, 2016, ss. 8-10. Se också Karl Olivecronas tidiga resonemang i *Studier över begreppet juridisk person i romersk och modern rätt [diss.]*, s. 21.

⁶¹ Sagen, Jan, *Om genomsyn av enmansägda managementbolag*, ss. 734-735; Kleist, David, *a.a.*, 2016, s. 29. Det bör dock noteras att bolag inte kan vara part i anställningsavtal.

kom att avskaffas först i och med 1975 års aktiebolag, ett faktum som således markerade lagstiftarens slutliga acceptans av enmansaktiebolaget.⁶²

Det är endast styrelseledamöterna *enskilt* som kan ådra sig skadeståndsansvar.⁶³ Det förhållandet att en styrelseledamot skulle åta sig styrelseuppdrag via ett aktiebolag, än mindre en enskild näringsverksamhet, kan inte rimligen inverka på det personliga skadeståndsansvar varje ledamot har enligt ABL och bolagsstämman kan fortsatt entlediga styrelseledamoten om den så önskar.⁶⁴ En annan sak är att ledamotens aktiebolag förmodligen kan bli föremål för principalansvar jämte skadeståndslagens regler eftersom aktiebolaget är att betrakta som ledamotens arbetsgivare.⁶⁵ Det sagda är inte unikt för uppdraget som styrelseledamot utan gäller även för andra uppdrag som har en sådan utpräglad personlig karaktär att individen som utför uppdraget är personligt ansvarig för dess utförande, trots att det utförs inom ramen för en självständig juridisk persons näringsverksamhet. Exempel inkluderar revisorer, konkursförvaltare och boutredningsmän (se mer därom i avsnitt 3.4 nedan).

3.2 Styrelsens aktiebolagsrättsliga ställning

Styrelsen är ett obligatoriskt förvaltningsorgan. Kravet på upprättandet av en styrelse kan inte åsidosättas, inte ens med samtliga aktieägares samtycke.⁶⁶ Styrelsen ska i privata bolag bestå av minst en ledamot medan publika bolag måste ha minst tre styrelseledamöter. Styrelseledamöter utses i regel av bolagsstämman, om inget annat är föreskrivet i bolagsordningen.⁶⁷

Bolagsstämman får i bolagsordningen föreskriva att en eller flera styrelseledamöter ska utses på annat sätt, exempelvis att en aktieägarminoritet eller en bank har rätt att utse en eller flera ledamöter. I privata bolag kan aktieägarna i sin helhet avhända sig rådigheten över vilka ledamöter som utses genom att föreskriva att samtliga ledamöter ska utses av en eller flera externa aktörer. Lagstiftaren har emellertid ansett att samma frihet att utforma bolagets organisation inte kan gälla i publika aktiebolag. Därför föreskriver 8 kap. 47 § ABL att mer än hälften av styrelseledamöterna i publika aktiebolag måste utses av bolagsstämman.⁶⁸

⁶² Rodhe, Knut & Skog, Rolf, *Rodhes aktiebolagsrätt*, 24 uppl., s. 26; Sandström, K.G.A., *Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor*, Skattenytt, 1969, s. 579.

⁶³ 29 kap. 1 § ABL.

⁶⁴ Erasmie, Anders & Beyer, Carl, *Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag*, Skattenytt, 2011, s. 526.

⁶⁵ Se det lagstadgade revisorsansvaret i 29 kap. 2 § ABL; NJA 1957 s. 621; NJA 2000 s. 380; NJA 2000 s. 639; Schultz, Mårten, *Konkursförvaltaren och principalansvaret*, SvJT, 2014, ss. 642-652; Unger, Sven, *Professionsansvar för advokater och andra rådgivare – omfattning, försäkringsmöjligheter och friskrivningsklausuler*, ss. 571-579.

⁶⁶ Andersson, Sten m.fl., *Aktiebolagslagen: en kommentar*, kommentaren till 8 kap. 1 §, pkt. 1, Zeteo 2016.

⁶⁷ 8 kap. 8 § ABL.

⁶⁸ Prop. 1997/98:99 ss. 84 och 210; Johansson, Svante, *Bolagsstämma [diss.]*, s. 357; Johansson, Svante, *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, s. 119.

Om styrelsen består av flera ledamöter bildar dessa tillsammans det kollektiva bolagsorganet.⁶⁹ Den samlade styrelsen ingår inte något avtal med bolaget. Dess behörighet och befogenhet samt förpliktelser framgår i stället av lag, bolagsordningen samt eventuella anvisningar som bolagsstämman utfärdat. Det är styrelsen som *kollektivt* bolagsorgan, inte den enskilda ledamoten, som agerar exklusivt för bolagets räkning och företar de rättshandlingar som omfattas av dess kompetens. Det sagda innebär att någon organställning inte uppkommer mellan den enskilda styrelseledamoten och bolaget.⁷⁰ Beslut med anledning av bolagets förvaltning fattas av styrelsens ledamöter. Till bolagets förvaltning hör bolagets samlade verksamhet med undantag för det som faller under bolagsstämmans exklusiva kompetens. Det förvaltningsansvar styrelsen innehar är därför mycket omfattande och innefattar såväl långsiktiga strategifrågor som åtgärder inom ramen för den löpande driften, exempelvis vad gäller bokföringen och medelsförvaltningen. Det vittgående förvaltningsansvaret innebär emellertid inte att styrelsen rent fysiskt måste delta i alla dessa aktiviteter.⁷¹ En sådan ordning vore inte bara orealistisk utan också orimlig.

Bolagsstämmans exklusiva kompetens rör bland annat frågor som val av styrelseledamöter och revisorer, fastställelse av resultat- och balansräkning, åtgärder med anledning av vinst eller förlust, beslut om ansvarsfrihet eller skadeståndstalan mot styrelseledamöter m.fl.⁷² Frågan huruvida det finns ytterligare frågor som endast kan beslutas av stämman trots att de inte angivits av ABL som tillhörande stämmans exklusiva kompetens är omdiskuterad och ska inte redogöras för här.⁷³

3.3 Styrelseledamotens aktiebolagsrättsliga ställning

Av aktiebolagslagens regler följer numera explicit att en styrelseledamot måste vara en fysisk person. En juridisk person kan inte agera ledamot.⁷⁴ Den fysiska personen får inte vara underårig, i konkurs, ha en förvaltare enligt föräldrabalken eller vara föremål för näringsförbud enligt lagen om näringsförbud.⁷⁵

⁶⁹ 8 kap. 46 § ABL; Östberg, Jessica, *Styrelseledamöters lojalitetsplikt: särskilt om förbudet att utnyttja affärsmöjligheter [diss.]*, s. 93.

⁷⁰ Östberg, Jessica, *a.a.*, ss. 93-94.

⁷¹ Östberg, Jessica, *a.a.*, s. 95.

⁷² Johansson, Svante, *a.a.*, s. 116.

⁷³ Se exempelvis Båvestam, Urban & Lindblad, Anders, *Till frågan om bolagsstämman har en oskriven exklusiv kompetens – även som frågan om stämman i så fall har ensamrätt att besluta om avnotering*, Juridisk Tidskrift nr 1 2007/08, ss. 224-231.

⁷⁴ Tidigare ansågs det följa implicit av 8 kap. 1 § ABL men numera stadgas det explicit i 8 kap. 10 § ABL.

⁷⁵ 8 kap. 11 § ABL; 11 kap. 7 § föräldrabalken; 11 § Lagen om näringsförbud.

Trots att någon organställning inte uppkommer är det endast ledamöterna *enskilt* som kan ådra sig skadeståndsansvar, ett faktum som påpekades ovan. Någon kollektiv skadeståndstalan mot styrelsen som bolagsorgan kan således inte komma i fråga.⁷⁶ Styrelseledamoten står till skillnad från den samlade styrelsen i ett avtalsförhållande med bolaget så snart bolaget valt ledamoten och ledamoten åtagit sig uppdraget. Precis som inom den allmänna förmögenhetsrätten upprätthålls inget formkrav på ledamotens samtycke, samtycket kan därmed lämnas såväl skriftligen, muntligen som konkludent genom handling.⁷⁷ Det avtalsrättsliga förhållandet till bolaget innebär att styrelseledamoten förpliktar sig att aktivt delta i styrelsearbetet, vanligen i utbyte mot ett arvode för besväret. Kravet på att styrelseledamoten ska vara aktiv framgår av 8 kap. 12 § aktiebolagslagen, vars syfte kanske främst dock är att minska risken för bruket av så kallade ”målvakter”.⁷⁸

Eftersom ledamöterna har samma ställning och har valts av bolagsstämman för deras förmåga att bidra till bolagets måluppfyllelse har lagstiftaren genom aktiebolagslagen sökt försäkra sig om att samtliga ledamöter i ett bolag bereds tillräckligt underlag, tillfälle att delta i ärendens behandling samt en möjlighet att delta vid den tidpunkt beslutet går till votering.⁷⁹ Utgångspunkten för aktiebolagslagens reglering är att bolagsstämman valt ledamöterna för att dessa med sin kompetens och erfarenhet ska kunna optimera förvaltningen av bolagets förmögenhet och verksamhet.⁸⁰ Således föreskriver aktiebolagslagen exempelvis att styrelsen som huvudregel endast är beslutför om mer än hälften av ledamöterna, eller det *högre* antal som bolagsordningen föreskriver, närvarar.⁸¹

Deltaganderätten är inte villkorslös utan kan frångås i brådskande fall. Ett typiskt brådskande fall kan exempelvis vara att en eller flera ledamöter inte har kunnat närvara vid ett styrelsemöte därför att det ansetts nödvändigt att med kort varsel sammankalla och genomföra styrelsemötet för att bolaget inte ska åsamkas skada.

⁷⁶ Östberg, Jessica, *a.a.*, s. 135.

⁷⁷ Taxell, Lars-Erik, *Aktiebolagets organisation*, s. 55. Det bör påpekas att Taxell är flitigt citerad inom den svenska aktiebolagsrätten på grund av den finska och svenska aktiebolagsrättens gemensamma förflutna. Såväl finska aktiebolagslagen av 1978 (29.9.1978/734) som svenska aktiebolagslagen av 1975 (1975:1385) var produkter av 1960-talets nordiska lagstiftningssamarbete. Se Danelius, Johan, *Svensk Juristtidning och nordiskt juridiskt samarbete*, Svensk Juristtidning, 2016, s. 4.

⁷⁸ Prop. 2000/01:150, ss. 76-79.

⁷⁹ Se 8 kap. 21 § ABL.

⁸⁰ Andersson, Sten m.fl., *Aktiebolagslagen: en kommentar*, kommentaren till 8 kap. 1 §, pkt. 4, Zeteo 2016; Johansson, Svante, *a.a.*, s. 205.

⁸¹ 8 kap. 21 § st. 1 ABL; prop. 1975:103 s. 379.

Bolagsordningen kan därmed stipulera ett högre krav på antalet ledamöter som måste vara närvarande för beslutsförhet vid alla typer av styrelsebeslut men torde också kunna uppställa strängare krav för beslutsförhet endast för vissa av stämman utpekade beslut.⁸² Det bör påpekas att ledamöterna inte kan företrädas av ombud på styrelsemöten. Däremot kan en frånvarande ledamot ersättas av en utsedd suppleant.⁸³

Det ankommer på bolagsstämman att besluta om arvode och annan ersättning till styrelseledamöterna och deras ersättare.⁸⁴ Om en styrelseledamot direkt, eller indirekt genom en juridisk person, äger bolagets samtliga aktier bör ledamoten däremot kunna fatta beslut utan att sammankalla en bolagsstämma.⁸⁵ I de fall bolaget inte är helägt av en styrelseledamot ska bolagsstämman fatta beslut om ersättningen till var och en av styrelseledamöterna på individuell basis. I övrigt synes stämman ha stor frihet att utforma ersättningen.⁸⁶

3.4 En jämförelse av olika uppdrag

Låt oss nu jämföra den ställning som styrelseledamotens intar med andra uppdragstagare som erbjuder liknande immateriella tjänster och rådgivning, exempelvis advokater, revisorer och ledarskapskonsulter. Enligt min mening kan jämförelsen utgå från två huvudsakliga jämförelsepunkter: uppdragets personliga art såsom det följer av lag samt uppdragets omfattning och karaktär som det följer av det föreliggande civilrättsliga avtalet *eller* lag.

3.4.1 Uppdragets personliga art

En mängd uppdrag är liksom styrelseuppdrag personliga i det avseendet att de enligt lag måste utövas av en viss bestämd fysisk person. Många av dessa grupper av uppdragstagare kan liksom styrelseledamöter dessutom bli personligt utkrävda på ansvar och skadestånd, till exempel revisorer, bouppteckningsmän och konkursförvaltare. Låt oss nu kort studera regleringen av dessa nämnda yrkesutövare.

⁸² Prop. 1975:103, s. 379; Åhman, Ola, *Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten: om aktiebolagets ställföreträdare och gränserna för deras representationsrätt [diss.]*, s. 759.

⁸³ Se 8 kap. 20 § ABL samt *Aktiebolagslagen: en kommentar*, kommentaren till 8 kap. 1 §, pkt. 1, Zeteo 2016; Johansson, Svante, *a.a.*, s. 205.

⁸⁴ 8 kap. 23a § ABL; prop. 2005/06:186, s. 65.

⁸⁵ Prop. 2005/06:186, s. 65.

⁸⁶ Prop. 2005/06:186, s. 64.

Av konkurslagen (1987:672) följer att uppdraget som konkursförvaltare endast kan tilldelas en fysisk person och att uppdraget är personligt.⁸⁷ En konkursförvaltare som vid fullgörandet av sitt uppdrag agerar uppsåtligen eller av oaktsamhet tillfogar boet, konkursborgenären eller gäldenären skada ska utge ersättning för det.⁸⁸

En revisors uppdrag kan visserligen innehas av ett revisionsbolag enligt aktiebolagslagen men enligt revisorslagen (2001:883) måste revisionsbolaget likväl utse en huvudansvarig revisor, det vill säga en fysisk person. Det beror på att revisionsuppdraget anses vara ett personligt förtroendeuppdrag som ska knytas till en fysisk person.⁸⁹ Revisorns skadeståndsansvar regleras i 29 kap. 2 § ABL. En revisor som uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget vid fullgörandet av sitt uppdrag ska ersätta skadan. Om uppdraget innehas av ett revisionsbolag är det tillsammans med den huvudansvarige revisorn solidariskt skadeståndsansvarigt om ett företag orsakas skada. Ansvarsfördelningen mellan revisionsbolaget och den ansvarige revisorn kan dock naturligtvis påverkas av hur bidragande parterna varit till den uppkomna skadan.

Avslutningsvis kan det även konstateras att boutredningsmäns uppdrag är personliga. Det framgår av 19 kap. 19 § ärvdabalken (1958:637). I 19 § stadgas också att talan för talan som rör boutredningsmans förvaltning gäller vad som är stadgat för syssloman. Det innebär i praktiken att 18 kap. handelsbalken (1736:0123 2) blir tillämpligt på uppdraget och att en kortare preskriptionsfrist gäller i förhållande till exempelvis revisorer. Medan talan mot en boutredningsmans måste väckas inom natt och år, det vill säga ett år, är preskriptionstiden för talan mot revisorer så lång som fem år enligt 29 kap. 13 § p. 3 ABL.

3.4.2 Uppdragets omfattning och karaktär

Styrelseuppdragets omfattning är mycket stort och svårdefinierat eftersom ledamoten tillsammans med övriga ledamöter svarar för *bolagets förvaltning* enligt ABL. Styrelseledamoten väljs i regel för en mandatperiod om cirka ett år i taget även om bolagsordningen kan föreskriva en mandatperiod om upp till fyra räkenskapsår.⁹⁰ Thorell konstaterar att uppdraget som styrelseledamot vad gäller inriktning, tid och omfattning inte går att likna med andra personliga uppdrag. Alldeles särskilt som att

⁸⁷ 7 kap. 1-2 §§ konkurslagen; prop. 1986/87:90 ss. 255-256.

⁸⁸ 17 kap. 1 § konkurslagen.

⁸⁹ 9 kap. 19 § ABL; 17 § revisorslagen; SOU 1971:15, s. 254.

⁹⁰ 8 kap. 13 § ABL.

styrelseledamotens arbetsunderlag förbereds av bolagets medarbetare som därefter genomför det beslut styrelsen fattat med arbetsunderlaget som grund.⁹¹ I sammanhanget kan den civilrättsliga diskussion kring frågan om styrelseledamoten ska anses utgöra en syssloman i likhet med revisorer, advokater och många andra utövare av fria yrken som bistår med rådgivning och liknande vara relevant. Låt oss undersöka den aktiebolagsrättsliga diskussionen nedan.

Östberg konstaterar efter en mycket ambitiös genomgång i sin avhandling att övervägande skäl talar för att en styrelseledamot inte ska jämföras med en syssloman utan att denne endast intar en sysslomannaliknande ställning.⁹² Dotevall noterar att sysslomannaskapet i allmänhet utmärks av förtroendeförhållandet mellan avtalsparterna. Till typiska syssломän räknas enligt Dotevall advokater, revisorer, läkare, arkitekter och konsulter av olika slag.⁹³ Samtidigt anser han att styrelseledamoten inte bör betraktas som en syssloman. Rättsförhållandet mellan ledamoten och bolaget bör i stället betraktas som ett unikt rättsförhållande, ett rättsförhållande *sui generis*. Rättsförhållandet har visserligen drag av sysslomannaskap men i jämförelse med andra syssломän är styrelseledamoten relativt sett friare i förhållande till huvudmannen eftersom ledamoten inte behöver konsultera huvudmannen i samma utsträckning som andra syssломän. Dessutom förutsätts det att ledamoten tar risker, inom ramen för vad som kan betraktas som affärsmässigt och lojalt, på ett sätt som andra syssломän vanligen inte förväntas göra.⁹⁴ Således bör det faktum att ledamoten i sitt handlande är bunden av aktiebolagslagens regler inte ha någon betydelse för bedömningen om ledamoten är mer självständig än andra uppdragstagare och ledamoten får överhuvudtaget anses vara mer självständig än Nyquist tycks anta i sin artikel:

Finns det anledning att behandla styrelseledamöter på det sätt som Regeringsrätten gjort - i det senare avgörandet - med hänvisning till 8 kap. aktiebolagslagen? Enligt min mening finns inga avgörande skillnader mellan vad som gäller för andra uppdrag som såväl advokater som revisorer kan inneha. Många typer av avtal mellan konsulter och deras uppdragsgivare kan innehålla en stark styrning från uppdragsgivarens sida.⁹⁵

⁹¹ Thorell, Per, *a.a.*, 2010, s. 520.

⁹² Östberg, Jessica, *a.a.*, s. 137.

⁹³ Tiberg, Hugo, och Dotevall, Rolf, *Mellanmansrätt*, ss. 25-27.

⁹⁴ Dotevall, Rolf, *Skadeståndsansvar för styrelseledamot och verkställande direktör [diss.]*, s. 272.

⁹⁵ Nyquist, Kerstin, *Beskattning av styrelsearvoden*, Skattenytt, 1995, s. 191.

Sammanfattningsvis kan det anses att styrelseledamoten inte är att jämföra med andra syssломän men att ledamoten intar en liknande ställning. Att styrelseuppdragets civilrättsliga karaktär i viss mån därför skiljer sig från andra typiska syssломäns uppdrag får anses vara klart enligt min mening. Skillnaden ligger emellertid inte i det faktum att ledamotens uppdrag är personligt, ansvaret lagstadgat och förenat med skadeståndsansvar utan snarare i uppdragets omfattning, bredd och självständighet i förhållande till uppdragsgivaren.

3.5 Sammanfattande analys

Genomgången ovan har visat att det inte civilrättsligt föreligger några formella hinder för en fysisk person att erbjuda sina tjänster som styrelseledamot via en egen näringsverksamhet. Det har vidare framgått att uppdraget som styrelseledamot visserligen är personligt enligt aktiebolagslagen och att lagen de facto innehåller diverse regler vars syfte är att ledamoten verkligen ska delta personligen i aktiebolagets förvaltning. Samtidigt står det klart att det inte är främst det faktum att uppdraget är personligt enligt lag som särskiljer uppdraget som styrelseledamot från mer utpräglade syssломäns uppdrag. Uppdraget som exempelvis konkursförvaltare eller bouppteckningsman är liksom uppdraget som styrelseledamot personligt enligt lag och präglas liksom styrelseledamotens uppdrag av styrande legala föreskrifter. Enligt min mening ligger snarare skillnaden främst i det faktum att styrelseledamotens uppdrag svårigen går att jämföra med typiska syssломäns uppdrag på grund av styrelseuppdragets omfattning, bredd och självständighet i förhållande till det uppdragsgivande bolaget.

4 | Rättspraxis

I detta kapitel behandlas inledningsvis några för analysen viktiga utgångspunkter vad gäller F-skattsedelns betydelse och relationen mellan klassificerings- och allokeringsbedömningen. Därefter övergår framställningen i kapitlet till att behandla och analysera rättspraxis som knyter an till klassificeringen respektive allokeringen av inkomster.

4.1 F-skattsedelns betydelse

Skatteverket ska enligt skatteförfarandelagen (SFL) efter ansökan godkänna den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet i Sverige för F-skatt. Näringsidkarens skyldighet att betala socialavgifter och göra avdrag för preliminär skatt för utbetald ersättning för utfört arbete uppkommer när en verksamhet är godkänd för F-skatt.⁹⁶

Skatteverket ska inte godkänna en ansökan om F-skatt om det exempelvis finns skäligen anledning att anta att näringsverksamheten varken bedrivs eller kommer att bedrivas eller därför att omständigheter gör den sökande mindre lämplig som innehavare av F-skattsedel. Den sökande kan vara mindre lämplig som innehavare av en F-skattsedel på grund av att han eller hon meddelats näringsförbud eller tidigare inte betalat sina skatter och avgifter.⁹⁷ Det följer av 3 kap. 14 § SFL att betydelsen av begreppet näringsverksamhet i skatteförfarandelagen anknyter direkt till näringsbegreppet i inkomstskattelagen. Således anges det i 3 kap. 14 § SFL att verksamheter vars intäkter är att klassificera som inkomst av näringsverksamhet enligt näringsbegreppet i inkomstskattelagen också är att betrakta som näringsverksamheter enligt skatteförfarandelagen.⁹⁸

I RÅ 2007 ref. 61 I och II prövades frågan om F-skattsedelns rättsverkningar. I RÅ 2007 ref. 61 II hade ett bolag utbetalat ersättning för ett uppdrag som verkställande direktör till ett annat bolag. Bolaget som tillhandahöll tjänsten innehade F-skattsedel. Frågan i målet var om HFD skulle komma att bortse från det mellanliggande bolaget med F-skattsedel och anse att rätt mottagare av ersättningen var VD:n själv. Skatteverket motiverade sitt beslut att allokera om inkomsterna från bolaget till direktören med att ersättningar som uppbärs av en VD normalt sett utgör lön som skall

⁹⁶ Lodin, Sven-Olof, m.fl., *a.a.*, s. 137.

⁹⁷ 9 kap. 1 § Skatteförfarandelag (2011:1244).

⁹⁸ Leidhammar, Börje & Almgren, Karin, Skatteförfarandelagen (11 oktober 2016, Zeteo), kommentaren till 3 kap. 14 §.

beskattas personligen hos direktören. Det faktum att det bolag som placerats mellan uppdragsgivaren och den arbetspresterande innehade F-skattsedel saknade enligt Skatteverket betydelse. Domstolen konstaterade inledningsvis att systemet med F-skatt infördes för att komma till rätta med svårigheten för företag och enskilda som anlidade någon för att utföra arbete att avgöra om det förelåg skyldighet att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. HFD konstaterade vidare att det av förarbetena till F-skattsedelsreformen framgår att en uppdragsgivare ska kunna förlita sig på den tilldelade skattsedeln. F-skattsedeln bör endast förvägras den sökande när det är uppenbart att ett arbetstagarförhållande föreligger mellan berörda parter enligt såväl skatterättslig som socialförsäkringsrättslig praxis. Därefter konstaterade domstolen att praxis fastlagt att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. Lagstiftaren hade emellertid enligt domstolen varit medveten om de risker för missbruk som F-skattsedelns införande medförde, exempelvis att en F-skattsedelsinnehavare skulle kunna komma att skjutas in som mellanman mellan utbetalaren och betalningsmottagare. Därför införde också lagstiftaren särskilda regler om anmälningsskyldighet liksom solidariskt ansvar för socialavgifterna. Enligt domstolens förmenande begränsade dessa regler i väsentlig mån utrymmet för att åsidosätta det aktuella civilrättsliga avtalet och F-skattsedeln. Domstolens slutsats blev därför att uppdragsgivaren inte skulle påföras arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. I RÅ 2007 ref. 61 I hade en person slutat sin anställning i ett företag för att fortsätta utföra samma arbetsuppgifter som konsult via ett kommanditbolag. Då hans ställning i förhållande till företaget dock inte hade ändrats på något avgörande sätt ansåg HFD att den verkliga innebörden av de ingångna avtalen var att han fortfarande var att betrakta som anställd. Vid sådana förhållanden kunde domstolen därför inte tillmäta F-skattsedeln som kommanditbolaget innehade någon självständig betydelse.

Av rättsfallen ovan kan slutsatsen dras att F-skattens grundläggande juridiska betydelse endast är att bestämma vem som ska betala socialavgifter och preliminärskatt.⁹⁹ Med andra ord innebär det att ett bolags F-skattsedel normalt ska kunna godtas av en uppdragsgivare och att missbruk ska motverkas med hjälp av bestämmelserna om anmälningsskyldighet och solidariskt betalningsansvar vid underlåtenhet att anmäla misstänkt bruk av F-skattsedel. Endast i de undantagsfall där det är uppenbart att avtalet

⁹⁹ Rydin, Urban m.fl., *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, s. 54.

upprättats för skens skull för att dölja att ett anställningsförhållande föreligger bortser domstolen från att ett bolag godkänts för F-skatt.¹⁰⁰ Silfverberg formulerar det som att rättsfallen från 2007 illustrerar:

F-skattsedelns starka rättsverkningar. Det är endast när avtalet mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren inte motsvarar vad parterna kommit överens om som Regeringsrätten ansett att avtalet kan åsidosättas. Det ska alltså närmaste vara fråga om skenavtal.¹⁰¹

Det kan tyckas rimligt, såsom Rydin m. fl. noterar, att ersättningen hos mottagaren borde behandlas på motsvarande sätt vid inkomstbeskattningen som vid uppbörden av skatter och avgifter.¹⁰² Så är emellertid inte fallet eftersom det faktum att en verksamhet har godkänts för F-skatt inte har någon avgörande eller självständig betydelse när det gäller inkomstbeskattningen. Frågan om självständighet föreligger vid beskattningen avgörs i stället genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet mot näringsbegreppets kriterier.¹⁰³ I såväl betänkandet *F-skatt för flera* som den efterföljande propositionen konstateras också detta.¹⁰⁴ F-skattsedelns *rättsverkan* omfattar således inte den allokering- eller klassificeringsbedömning som sker enligt inkomstskattelagen vid inkomstbeskattningen. En inkomst klassificeras därmed inte som inkomst av näringsverksamhet enkom av den anledningen att innehavaren av näringsverksamheten kan uppvisa en F-skattsedel. Däremot är förekomsten av en F-skattsedel en omständighet bland andra vid bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs vid inkomstens beskattning. Att förhållanden i praktiken likväl, såsom Kleist påpekar, kan vara sådana att förekomsten av en F-skattsedel ökar Skatteverkets benägenhet att också vid inkomstbeskattningen godta att näringsverksamhet bedrivs är naturligtvis en annan sak.¹⁰⁵

4.2 Det skatterättsliga näringsbegreppets centrala funktion

13 kap. 1 § IL och näringsbegreppet är i grunden en bestämmelse som hjälper oss att klassificera inkomster. Bestämmelsen hjälper oss således att avgöra om ett styrelse-

¹⁰⁰ Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, ss. 686-687.

¹⁰¹ Silfverberg, Christer, *F-skattsedelns rättsverkningar*, s. 1.

¹⁰² Rydin, Urban m.fl., *a.a.*, s. 55.

¹⁰³ Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, ss. 137 och 687; Silfverberg, Christer, *a.a.*, s. 5; Melz, Peter, *Rättsfallskommentar*, Skattenytt, 2008, s. 302.

¹⁰⁴ Prop. 2008/09:62, s. 10; SOU 2008:76, s. 54.

¹⁰⁵ Kleist, David, *a.a.*, 2016, s. 16.

arvode som intagits i en *enskild näringsverksamhet* ska klassificeras som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av tjänst därför att ett anställningsförhållande föreligger ur en skatterättslig synvinkel. Frågan om ett styrelsearvode som intagits i en enskild näringsverksamhet ska klassificeras som inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet torde i huvudsak avgöras av om den enskilda näringsverksamheten bedrivits på det självständiga sätt som näringsbegreppet kräver. Rekvisiten yrkesmässighet och vinstsyfte bör således i regel inte utgöra något hinder för en ledamot att fakturera styrelsearvoden inom ramen för en enskild näringsverksamhet.

Situationen blir en annan än den ovan när uppdragstagaren utfört styrelseuppgifter inom ramen för ett aktiebolags verksamhet eftersom aktiebolaget är en självständig juridisk person. Det handlar i sådana fall således inte om att klassificera inkomsten som uppburits av ett skattesubjekt utan att avgöra vilket skattesubjekt som ska anses ha uppburit inkomsten. Näringsbegreppet är i grunden en klassificeringsregel som hjälper oss att göra gränsdragningen mellan inkomstlagen, inte att hänföra inkomsterna till rätt skattesubjekt.

I avgörandet RÅ 2001 ref. 60 ("Advokatbolagen") berördes kort den principiella skillnaden mellan att allokera respektive klassificera inkomster. Målet gällde ett aktiebolag som ägdes av en advokat. Aktiebolaget var tillsammans med likartade aktiebolag delägare i ett kommanditbolag som bedrev advokatverksamhet. Fråga i målet var om det advokatbolag som utgjorde en av kommanditbolagets ägare kunde anses bedriva en i förhållande till kommanditbolaget självständig näringsverksamhet.¹⁰⁶ Vad gällde skillnaden mellan den allokeringsbedömning som domstolen var på väg att göra och den klassificeringsbedömning som sker när uppdraget utförts inom ramen för enskild näringsverksamhet anförde domstolen följande [författ. kursiv.]:

Det är till stor del fråga om en bedömning av *likartat* slag som aktualiseras när tvist uppkommer om inkomsterna i en uppdragsverksamhet skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet (jfr RÅ 2001 ref. 25).

Det fall som HFD citerar i passagen ovan, RÅ 2001 ref. 25 ("Avbytarmålet"), gällde frågan om en avbytare inom jordbrukssektorn kunde anses uppfylla kravet på näringsverksamhet och därför hade rätt till F-skattsedel. Det till avgörandet tillhörande beslutet från Skatterättsnämnden, som sedermera fastställdes av HFD, innehåller en detaljerad

¹⁰⁶ Kleist, David, *o.a.*, 2016, ss. 16-19.

redogörelse för de omständigheter som tillmätts mer eller mindre betydelse vid frågan om en inkomsts *klassificering*. Eftersom varken nämnden eller HFD i RÅ 2001 ref. 25 på något sätt diskuterar huruvida det föreligger någon principiell skillnad mellan allokeringsbedömningen och klassificeringsbedömningen kan det möjligen antas att domstolen anger referensen som ett utslag av önskan att samma omständigheter som anges som styrande i RÅ 2001 ref. 25 också ska tillämpas vid allokeringsbedömningen.

Intrycket att den självständighetsbedömning som sker vid allokeringsbedömningen baseras på näringsbegreppets självständighetsrekvisit och samma omständigheter som vid klassificeringsbedömningen förstärks vid en närmare granskning av utredningsbetänkandet SOU 2008:76 *F-skatt åt flera*, som föregick den senaste förändringen av näringsbegreppet.¹⁰⁷ Utredningsbetänkandet konstaterade följande [författ. kursiv.]:

För att bolaget ska kunna godtas som uppdragstagare måste det vara tillräckligt självständigt i förhållande till både uppdragsgivare och den som äger bolaget. *På samma sätt som när det gäller att bedöma om en enskild näringsidkare varit tillräckligt självständig i förhållande till sin eller sina uppdragsgivare får frågan avgöras genom en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.* Att bolaget t.ex. enbart haft en eller ett fåtal uppdragsgivare kan vara en omständighet som talar mot att bolaget accepteras som uppdragsgivare.¹⁰⁸

Skatteverket diskuterar inte heller i sitt ställningstagande de principiellt två olika situationer som uppkommer när verksamheten bedrivits inom ramen för en enskild näringsverksamhet respektive ett aktiebolag. Vidare begär den sökande i ett förhandsbesked att Skatterättsnämnden, vars beslut sedermera fastställdes av HFD, ska svara på om ersättningen X AB uppbär som underleverantör till Y AB utgör inkomst i en självständigt bedriven näringsverksamhet. Skatterättsnämnden formulerar det rättsliga problemet i den inledande rubriken till skälen som frågan om självständighetsrekvisitet i näringsbegreppet kan anses uppfyllt.

Sammanfattningsvis får det anses att de kriterier som används vid klassificeringsbedömningen enligt 13 kap. 1 § IL också är relevanta vid allokeringsbedömningen. Det är naturligtvis en annan sak att viktningen av omständigheterna kan variera beroende på vilken verksamhetsform som är aktuell (se avsnitt 4.4 nedan).

¹⁰⁷ Erasmie, Anders & Beyer, Carl, *a.a.*, 2011, s. 526; Kleist, David, *a.a.*, 2016, ss. 10, 13, 19.

¹⁰⁸ SOU 2008:76, s. 61.

4.3 Bedömningen i rättspraxis

4.3.1 Huvudsakligt syfte att uppnå otillbörliga skatteförmåner

I rättspraxis förekommer formuleringar som tyder på att HFD ansett att ägarens syfte med att bedriva verksamheten har haft betydelse för bedömningen. Stor osäkerhet råder emellertid hur betydelsefull omständigheten är och vad domstolen egentligen åsyftat med formuleringar som den i RÅ 1993 ref. 55:

Det föreligger vidare inte skäl för antagandet att det huvudsakliga syftet med att driva den konsulterande verksamheten i aktiebolagsform varit att uppnå förmåner vid beskattningen.

Frågan vad formuleringen ”förmåner vid beskattningen” och snarlika formuleringar i andra avgöranden egentligen innebär har diskuterats fram och tillbaka i doktrinen och kritiserats för dess vaghet.¹⁰⁹ I RÅ 2004 ref. 62 gjorde domstolen vissa ansträngningar att precisera innebörden av de vaga formuleringar som tidigare förekommit i praxis. Kleist konstaterar med anledning av RÅ 2004 ref. 62 att HFD:

[K]onstaterat att en ägare till ett aktiebolag utan omedelbara skattekonsekvenser kan utföra oavlönat arbete i det egna bolaget. HFD ger inte uttryck för att det skulle ligga något otillbörligt i att arbete utförs via bolag och att ägaren först under ett senare beskattningsår tar ut lön eller utdelning eller säljer aktier, det vill säga att arbetet utförs utan omedelbara skattekonsekvenser för ägaren. I enskilda fall kan förekomma förmåner som kanske kan ses som icke avsedda av lagstiftaren, exempelvis om verksamhet förs över till bolag med outnyttjade underskott eller sparade gränobelopp. Sådana förmåner kanske kan inverka på allokeringsbedömningen.¹¹⁰

4.3.2 Näringsverksamheten ska vara den civilrättsliga avtalsparten

Den första grupp av omständigheter som HFD tillmätt betydelse vid allokeringen mellan ägare och bolag anknyter till civilrätten. Aktiebolag har nämligen inte godtagits som skattesubjekt om bolagets ägare utgjort den civilrättsliga avtalspart som ingått avtalet med uppdragsgivaren. En grundläggande förutsättning för att uppdrag ska kunna

¹⁰⁹ Se till exempel Sagen, Jan, *a.a.*, 1993, s. 740.

¹¹⁰ Kleist, a.a., 2016, s. 47.

bedrivs inom ramen för aktiebolag är således att det är bolaget som är den civilrättsliga motparten och inte den fysiska person som äger bolaget. Så har inte ansetts vara fallet när uppdragsavtalet undertecknats av ägaren till uppdragsbolaget som fysisk person snarare än som firmatecknare. Andra omständigheter som ansetts medföra att bristande civilrättsliga förutsättningar förelegat är att arvodena utbetalats direkt till den fysiska personen eller att fakturan utställts på den fysiska personen.¹¹¹

I RÅ 1969 ref. 19 hade artisten och skådespelaren Owe Thörnqvist låtit sitt helägda bolag intäktsföra ersättningar för uppträdanden samt royaltyersättningar från Stim och skivbolag. HFD slog fast att hinder inte förelåg för att i aktiebolagsform bedriva rörelse varom var fråga i målet, det vill säga en näringsverksamhet som byggde på ägarens person och arbetsinsatser. Domstolen ansåg emellertid att artisten själv, inte bolaget, hade förvärvat intäkterna innan de först därefter tillfördes bolaget:

Emellertid har Thörnqvist, såvitt handlingarna visar, själv förvärvat intäkterna i rörelsen, vilka därefter tillförts bolaget.

Vilka ”handlingarna” är framgår inte av avgörandet. Wiman liksom Kleist gör bedömningen att domstolen med formuleringen ovan avsåg att det var Thörnqvist som artist som hade ingått avtalen och uppburit inkomsterna. Därmed brast de civilrättsliga förutsättningarna i målet eftersom bolaget inte varit den civilrättsliga avtalsparten.¹¹² Att så var fallet konstaterade emellertid Sandström redan 1969:

Fastmera framgår av taxeringsrevisorns uttalanden, vilkas riktighet icke av T bestritts, dels att T intagit en självständig ställning i fråga om gramfoninspelningarna och själv avlönat dem, som biträtt därvid, och dels att kontrakt om T:s engagement i folkparker och vid nöjestillställningar upprättats genom olika artistförmedlingar och sålunda icke av enmansbolaget samt därjämte stundom, förfaller det, av T personligen utan biträde av annan.¹¹³

Thörnqvist hade därmed slutit avtal för egen räkning och inte som firmatecknare för bolaget.

¹¹¹ Lodin, Sven-Olof m.fl., *a.a.*, s. 396.

¹¹² Kleist, David, *a.a.*, 2016, s. 22; Wiman, Bertil, *Med en låda på magen*, i: Regeringsrätten 100 år, ss. 599-600, citerad i: Kleist, David, *a.a.*, 2016, s. 22. Samma analys görs också av Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag [diss.]*, 1999, s. 84.

¹¹³ Sandström, K.G.A., *Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor*, Skattenytt, 1969, s. 594.

I RÅ 1973 Fi 85 hade en annan artist, Anita Lindblom, träffat ett avtal med ett bolag i Lichtenstein. Bolaget åtog sig att anlita artisten för samtliga framträdanden under en tidsperiod om omkring sju år. HFD ansåg det dock inte styrkt att ersättningen tillförts bolaget eftersom Lindblom själv träffat avtalen med de arrangörer som anlitat henne. Dessutom hade Lindblom personligen kvitterat ut ersättningarna kontant. Det följer av det sagda att de civilrättsliga förutsättningarna, precis som i 1969 års avgörande, brast eftersom Lindblom hade slutit avtalen för egen räkning och inte som firmatecknare för bolaget.

Ett uttalat krav vad gäller aktiebolag är således att aktiebolaget är den formella civilrättsliga avtalsparten. Samma krav måste givetvis anses gälla även för den enskilda näringsverksamheten eftersom det är en allmänt accepterad princip att civilrätten ska läggas till grund för beskattningen.¹¹⁴ Utvisar civilrätten att det inte är näringsverksamheten som är den formella avtalsparten, exempelvis därför att näringsidkaren inte undertecknat avtalet som firmatecknare utan som privatperson, ska beskattning således ske i inkomstslaget tjänst. Av det sagda följer att det inte är möjligt att läka bristande civilrättsliga förutsättningar med omständigheter som hänför sig till självständighetsbedömningen. I övrigt anser jag att omständighetens innebörd inte kan ha påverkats av näringsbegreppets eventuella utvidgning eftersom den i grunden inte är att hänföra till självständighetsbedömningen.¹¹⁵

4.3.3 Näringsverksamheten måste vara tillräckligt självständig

Även om bolaget har ansetts vara uppdragstagaren ur en civilrättslig synvinkel har HFD likväl fränkänat uppdragsavtalet skatterättslig verkan om näringsverksamheten inte ansetts tillräckligt självständig i förhållande till uppdragsgivaren. Om uppdragstagaren anses ha för låg självständighet i förhållande till uppdragsgivaren likställs uppdraget med en anställning och inkomsten anses utgöra inkomst av tjänst för uppdragstagaren personligen. Frågan om uppdragstagaren varit självständig i tillräcklig utsträckning har i praxis bedömts på grundval av samtliga omständigheter, varvid de omständigheter som tillmätts betydelse vid klassificeringsbedömningen också tillmätts betydelse vid allokeringsbedömningen. De omständigheter som självständighetsbedömningen enligt 13 kap. 1 § IL grundar sig på kan delas in två kategorier enligt Skatterättsnämndens

¹¹⁴ Kleist, David, *a.a.*, 2016, ss. 20-25.

¹¹⁵ Se Rydin, Urban m.fl. s. 47, för en liknande ståndpunkt, även om författarna till skillnad från jag antar att näringsbegreppets materiella innebörd förändrats efter lagändringen 2008.

beslut i RÅ 2001 ref. 25 ("Avbytarmålet"). HFD fastställde nämndens förhandsbesked. Den första kategorin av omständigheter utgörs av sådana omständigheter som kan betecknas som gemensamma för alla slags näringsverksamheter oavsett deras verksamhetsföremål. Omständigheterna är enligt nämnden grundläggande för gränsdragningen mellan inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet:

Även om de bedömda verksamheterna har haft skiftande innehåll har vissa omständigheter av betydelse för gränsdragningen varit sådana som allmänt karakteriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande och som därför får anses ha tillmätts en grundläggande betydelse vid kategoriseringen.

Allmänna omständigheter som Skatterättsnämnden ansåg tala för att näringsverksamhet bedrivs är till exempel:

- Att innehavaren av verksamheten vidtagit åtgärder i skatte- och avgiftshänseende som är förknippade med näringsverksamheter, till exempel att verksamheten registrerat sig för mervärdesskatt.
- Att innehavaren av verksamheten haft flera uppdragsgivare.
- Att innehavaren av verksamheten inte agerat under uppdragsgivarens ledning utan självständigt planerat sitt arbete.

Utöver omständigheter av en allmän karaktär har praxis enligt Skatterättsnämnden tillmätt omständigheter som är en naturlig följd av verksamhetens natur betydelse. Nämnden konstaterar att det:

För olika verksamheter har tillkommit olika omständigheter som följt av verksamhetens natur och som utöver sådana allmänna förutsättningar som karakteriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande särskilt beaktats vid bedömningen.

Särskilda omständigheter som är anknytna till verksamhetsföremålet och som Skatterättsnämnden ansåg kan tala för att näringsverksamhet bedrivs är till exempel:

- Att försäljningen skett av varor inköpta i fast räkning, det vill säga att priset är i förväg överenskommet och inte möjligt att ändra i någon större utsträckning.
- Att innehavaren av verksamheten själv bestämt omfattningen av arbetsinsatserna.

- Att innehavaren av verksamheten själv stått för kostnaderna förenade med uppdragets utförande.
- Att uppdraget *inte* grundas på det faktum att innehavaren personligt åtagit sig att utföra uppdraget eller uppdragstagarens personliga skicklighet.

Övriga omständigheter som beaktats i rättspraxis inkluderar uppdragens längd och omfattning, om uppdragstagaren har en specialkompetens i förhållande till uppdragsgivarens anställda, om uppdragstagaren kan anlita medhjälpare och vem som håller med arbetsredskap och arbetslokal.¹¹⁶ För en fullständig uppräknning av de otal omständigheter som tillmätts betydelse hänvisas till dåvarande Riksskatteverkets utredning i frågan.¹¹⁷

Nedan behandlar jag några av de omständigheter som nämnts ovan i mer detalj. Det bör dock understrykas att en mängd andra omständigheter av naturliga skäl också kommer omnämnas eftersom HFD i varje enskilt avgörande har företagit en helhetsbedömning baserad på *samtliga* i målet relevanta omständigheter.

Betydelsen av antalet uppdragsgivare

Att antalet uppdragsgivare är en omständighet av grundläggande betydelse förefaller naturligt med tanke på att en gräns måste dras mellan inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet. En tjänsteinkomst får i stor utsträckning sägas präglas av det faktum att den erhålls genom att den anställda utför arbete åt en och inte flera arbetsgivare. En verksamhet som riktar sig till flera uppdragsgivare anses därför generellt sett mer självständig än en verksamhet som bara riktar sig mot en eller ett fåtal uppdragsgivare.

I RÅ83 1:84 hade ett aktiebolag utgett ersättning för reklamarbete utfört av en enskild näringsidkare. Fråga i målet var om aktiebolaget skulle anses skyldigt att erlägga arbetsgivaravgifter för den utgivna ersättningen. Den enskilda näringsidkaren hade haft *sex uppdragsgivare*. Efter att ha vägt in en rad andra omständigheter ansåg HFD att den enskilda näringsidkaren hade åtagit sig uppdragen inom ramen för en näringsverksamhet. I ett annat avgörande, RÅ 1986 not. 78, hade en enskild näringsidkare utfört bokföringsarbete som ”hemarbete” åt *fem olika företag*. Tillsammans med en rad andra omständigheter ansåg domstolen att verksamheten varit självständig nog för att betraktas som en näringsverksamhet. Hur viktigt antalet

¹¹⁶ Lodin, Sven-Olof m.fl., s. 137.

¹¹⁷ Riksskatteverket, *Översyn av rörelsebegreppet vid tilldelning av F-skattsedel*, dnr 7432-97/920.

uppdragsgivare anses vara vid självständighetsbedömningen varierar emellertid och några säkra slutsatser angående dess vikt i de redovisade avgöranden går inte att dra. De redovisade avgöranden ska därför inte tas till intäkt för att näringsverksamhet inte kan bedrivas med ett fåtal, eller till och med bara en uppdragsgivare, om andra omständigheter styrker självständigheten. Så var exempelvis fallet i RÅ85 1:37 där fråga var om en tidningsdistributör vid namn Henry K. Henry K hade utfört tidningstransporter med egen lastbil för uppdragsgivaren Göteborgs-Posten. Något anställningsavtal hade inte funnits mellan parterna och det hade inte heller varit parternas avsikt att något anställningsförhållande skulle föreligga. Henry K hade erlagt preliminär B-skatt samtidigt som han också varit oförhindrad att anlita medhjälpare och åta sig andra uppdrag. HFD fastställde i avgörandet kammarrättens dom. Kammarrätten konstaterade att:

[Henry K] har själv att betala samtliga kostnader som är förenade med uppdragets genomförande, såsom kostnader för drivmedel, fordonsskatter, reparationer och försäkringar. Härav följer att Henry K tar en ekonomisk risk genom uppdraget och att hans inkomster bestäms av hur lönsamt verksamheten kan drivas. - Det sagda utgör skäl för att hänföra verksamheten till inkomst av rörelse.

Kammarrätten vägde sedan de i passagen nämnda omständigheterna mot det faktum att Henry under flera år arbetat åt endast en uppdragsgivare, att Göteborgs-Posten delvis medverkat till finansieringen av hans lastbil genom att utställa ett lån samt att han i viss utsträckning varit underkastad Göteborgs-Postens direktiv vad gällde tiden för transporternas utförande. Finansieringen kunde dock inte tillmätas betydelse eftersom Henry K själv ägde bilen och svarade för samtliga kostnader förknippade med den. Det faktum att Göteborgs-Posten angav direktiv vad gäller tidpunkterna för transporternas utförande föreföll också naturligt mot bakgrund av att Göteborgs-Posten verkade i tidningsbranschen. Direktiven kunde således inte tas till intäkt för att Göteborgs-Posten agerade arbetsledare för Henry K. Mot bakgrund av de ovanstående omständigheterna och det faktum att rättspraxis inte utesluter att uppdragstagare kan anses bedriva näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen trots att verksamheten haft endast en uppdragsgivare ansåg kammarrätten att Henry K:s inkomst skulle beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Utöver ovan nämnda avgöranden anser sig nämnden vinna stöd för sin slutsats att antalet uppdragstagare är en viktig omständighet genom att referera till RÅ 1986

not. 65. Avgörandet får dock såvitt jag kan se anses utgöra tveksamt stöd för nämndens argumentation. I RÅ 1986 not. 65 diskuteras nämligen inte överhuvudtaget antalet uppdragsgivare på något märkbart sätt. Antalet uppdragsgivare nämns en gång av kammarrätten, vars dom sedermera fastställdes av Högsta förvaltningsdomstolen, och då endast i och med konstaterandet att ”[a]ndra uppdragsgivare som handelsbolaget haft under år 1976 har ocks [sic!] tillhandahållit allt material själva”. Det framgår alltså inte av domen hur många uppdragsgivare det i målet aktuella handelsbolaget hade haft under den aktuella perioden.

Uppdragstagaren har agerat under uppdragsgivarens ledning

En annan omständighet av allmän karaktär är att uppdragstagaren agerat under uppdragsgivarens ledning, det vill säga att uppdragstagaren varit skyldig att rätta sig efter anvisningar och föreskrifter från uppdragsgivaren och/eller att verksamheten avsett utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter.

I RÅ84 1:47 var frågan om en man och hans hustru som var delägare i ett handelsbolag skulle anses utgöra arbetstagare i socialförsäkringslagstiftningens mening. HFD konstaterade inledningsvis att handelsbolaget under aktiebolagets ledning skulle ägna sig åt försäljning av småhus. Den manliga delägaren till handelsbolaget ägnade sig åt försäljningsarbetet från ett av uppdragsgivarens kontor. För att kunna disponera kontoret utgick hyra som var bestämd i förhållande till handelsbolagets försäljning. Den kvinnliga delägare till handelsbolaget ägnade sig åt kontorsarbete och tjänstgjorde som värdinna vid husvisningarna. Vidare hade handelsbolaget inte utan särskild fullmakt rätt att i uppdragsgivarens namn teckna avtal eller göra utfästelser som kunde föranleda ekonomiska anspråk på det uppdragsgivande aktiebolaget. Marknadsföringen av produkterna skedde enligt anvisningar från uppdragsgivaren, som också stod för i princip alla kostnader relaterade till marknadsföringen. En samlad bedömning av omständigheterna föranledde HFD att fastslå att verksamheten inte varit så självständig att intäkterna var att hänföra till inkomst av näringsverksamhet.

I RÅ81 1:17 hade en läkare personligen bedrivit konsultverksamhet i ett aktiebolag som tillhandahöll ett annat aktiebolag, Lesjöforsbolaget, med företagshälsovård. Avtalet mellan bolagen angav att ordinarie arbetstid för läkaren omfattade fem timmar vardera vecka men att även annan arbetstid kunde komma i fråga efter överenskommelse. Ett visst belopp erlades per arbetad timme och utbetalades av Lesjöforsbolaget till läkarens konsultbolag. Av omständigheterna i målet framgick vidare att uppdragsgivaren tillhandahöll lokaler, utrustning samt sjuksköterska. HFD konstaterade att det av bolagsordningen framgick att bolagets verksamhetsföremål

inkluderade läkarpraktik men även handel med barnkläder, konst och antikviteter. Läkaren utgjorde ensam bolagets styrelse och enligt domstolen syntes bolaget inte heller haft någon anställd bortsett från läkaren själv. Lekarverksamheten hade utöver uppdraget att leverera företagshälsovård till Lesjöforsbolaget haft ett annat uppdrag för en kommun som bestod i att leverera en semestervikarie. Domstolen ansåg mot bakgrund av de nämnda omständigheterna att det var uppenbart att bolaget inte bedrivit sådan verksamhet att utbetalningarna från Lesjöforsbolaget kunde anses utgöra inkomst av näringsverksamhet. Läkaren skulle därför beskattas personligen för bolagets inkomster i inkomstslaget tjänst. Domstolens resonemang i målet ska förmodligen ses som ett uttryck för att den ansåg att läkarens verksamhet varit alltför osjälvständig i förhållande till Lesjöforsbolaget med tanke på att bolaget tillhandahöll den aktuella lokalen, utrustningen samt sjuksköterskan. Bergström har uttryckt det som att aktiebolaget inte fyllde någon vettig funktion utan endast utgjorde ett mer eller mindre osjälvständigt led mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren.¹¹⁸

I RÅ 2000 not 189 hade ett konsultföretag, kallat X AB, erhållit ersättning som underleverantör till Y AB. Fråga i målet var om ersättningen skulle anses utgöra inkomst av näringsverksamhet för X AB. Y AB tillhandahöll konsulttjänster inom bland annat områdena IT och affärsutveckling. Bolaget hade endast två anställda, en VD och en tjänsteman. Kundkretsen bestod av större bolag och organisationer. Y AB hade träffat avtal med dessa bolag och organisationer men de tjänster som erbjöds utfördes av konsulter som var knutna till, inte anställda av, Y AB. X AB, som ägdes av John Z, var ett sådant bolag. HFD konstaterade inledningsvis att kännetecknade för de avgöranden vari ägaren beskattats i stället för bolaget varit att aktiebolaget bara haft en eller ett fåtal uppdragsgivare. Utgångspunkten för bedömningen är enligt domstolen vanligen någon form av skriftligt avtal mellan aktiebolag och uppdragsgivaren som reglerar de närmare villkoren för uppdraget. Avtalet är emellertid endast utgångspunkten, den verkliga innebörden av avtalsförhållandet mellan parterna har i fall där endast en eller ett fåtal uppdragsgivare förelegat ibland ansetts vara att bolagets ägare i själva verket är anställd hos uppdragsgivaren. Bolaget har helt enkelt inte ansetts tillräckligt självständigt för att betraktas som uppdragstagare. HFD konstaterade därefter att det förelåg vissa omständigheter som talade för att Y AB hade ett sådant inflytande över X AB:s verksamhet att verksamheten i själva verket skulle anses bedriven av John Z. såsom

¹¹⁸ Bergström, Sture, *Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, ss. 41-42.

anställd av Y AB. Avtalet förutsatte att X AB endast skulle utföra uppdrag för Y AB, en omständighet som domstolen ansåg ”i regel [talar] ganska starkt för att fråga är om ett anställningsförhållande och inte om en självständigt bedriven näringsverksamhet”. Fallet skiljde sig emellertid enligt domstolen från tidigare prövade fall eftersom det inte var fråga om tjänster som skulle utföras direkt för beställarens räkning utan för ett mellanliggande bolag, det vill säga Y AB. Avsikten var således att olika konsultbolag kunde samverka genom bolag Y. Att X AB formellt sett arbetade med endast en uppdrags-givare, Y AB, kunde därför inte tillmätas en avgörande betydelse vid självständighets-bedömningen. Likväl ansåg domstolen att den leveransbegränsning som parterna uppställt i avtalet innebar en påtagligen begränsning av X AB:s självständighet. Vidare ansåg HFD att X AB syntes ha haft en osjälvständig ställning i förhållande till Y AB också när det gällde urvalet av uppdrag. Av avtalet framgick nämligen att Y AB hade ett bestämmande inflytande över vilka uppdrag som X AB skulle utföra och även en rätt att i vissa fall återkalla och avbryta uppdrag som lämnats till X AB. X AB invände att bolaget i praktiken anskaffade nya kunder och uppdrag, X AB:s beroende av Y AB i det avseendet skulle därför inte överdrivas. Domstolen ansåg dock att den inte hade någon anledning att betvivla det riktiga i X AB:s invändning men att konsultavtalet likväl förlänade Y AB den yttersta bestämmanderätten i frågan. Vissa omständigheter förelåg också emellertid som indikerade att verksamheten i X AB kunde anses självständigt bedriven. X AB hade enligt avtalet rätt att utföra uppdrag genom att anlita andra än ägaren John Z och bolaget styrde självständigt över arbetstider och planeringen av arbetet. Y AB tillhandahöll inte några lokaler eller inventarier för arbetets utförande samtidigt som X AB också stod den ekonomiska risken för uteblivna kundbetalningar till Y AB. HFD ansåg därför att bolagskonstruktionen kunde stå sig och att beskattningen skulle följa det civilrättsliga avtalet.

Sammanfattningsvis kan sålunda det antagande om otillräcklig självständighet som följer av att en näringsverksamhet endast har en uppdragstagare omkullkastas av andra omständigheter. Det kan till exempel handla om omständigheter som utvisar att uppdragstagaren tagit större ekonomiska risker än vad som är brukligt i ett anställningsförhållande.

Personligt uppdrag

Uppdrag kan enligt Kleist dels vara personliga därför att det för uppdragsgivaren inte skulle vara acceptabelt med en ersättare, dels därför att det endast är en bestämd fysisk person som kan inneha uppdraget.¹¹⁹ Skatterättsnämnden konstaterade i Avbytarmålet att:

Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga (jfr RÅ84 1:56, RÅ84 1:101 och RÅ 1993 ref. 104).

Som stöd för sitt konstaterande refererar nämnden som synes tre avgöranden. RÅ 1993 ref. 104 handlar i grunden om beskattningen av styrelsearvode och ska därför inte behandlas i någon större utsträckning här, det gör jag nedan i avsnitt 4.4. Däremot bör det redan här konstateras att RÅ 1993 ref. 104 klargör att uppdraget som styrelseledamot normalt anses personligt mot bakgrund av bestämmelserna i 8 kap. ABL. Det handlar således om att styrelseuppdraget är personligt i den bemärkelsen att det av lag följer att posten som styrelseledamot ska innehas av en viss bestämd fysisk person. Såsom vi konstaterat ovan kan det faktum att andra uppdrag än styrelseuppdrag är personliga enligt lag dock inte enkom leda till slutsatsen att uppdragsförhållandet i själva verket är ett anställningsförhållande. Praxis har nämligen som bekant accepterat att en rad personliga uppdragstagare andra än styrelseledamöter bedrivit näringsverksamhet. Därmed är räckvidden av RÅ 1993 ref. 104 endast begränsad till styrelseledamöters uppdrag.

I ljuset av de övriga två avgöranden, RÅ84 1:56 och RÅ84 1:101, bör den citerade passagen ovan rimligen tolkas som att Skatterättsnämnden anser att ett anställningsförhållande normalt sett *inte* föreligger enbart därför att uppdraget är personligt och grundas på uppdragstagarens personliga skicklighet. Det torde krävas att även andra omständigheter indikerar att det i själva verket handlar om ett anställningsförhållande för att domstolen ska bortse från det civilrättsliga avtalet mellan näringsverksamheten och uppdragsgivaren. En annan tolkning av nämndens yttrande är i varje fall inte förenlig med den praxis nämnden refererar till. Låt oss studera varför det förhåller sig så genom att behandla avgörandena RÅ84 1:56 och RÅ84 1:101 nedan.

I RÅ84 1:56 hade en delägare i ett handelsbolag utfört arbete åt ett aktiebolag. Målet gällde om den ersättning som bolaget utgett för L:s arbete under 1977 var att anse

¹¹⁹ Kleist, David, *a.a.*, 2016, s. 26.

som inkomst av anställning och om arbetsgivaravgift följaktligen skulle utgå på ersättningen. L hade anlitats för uppföljning av konstruktionsritningar inom ramen för ett projekt åt ett värme och kärnkraftteknikbolag. Projektet pågick mellan under en period om omkring åtta månader. Något skriftligt avtal upprättades inte och arbetet betalades enligt faktura per arbetad timme. Handelsbolagets nettovinst fördelade L och L:s hustru mellan sig i lika proportioner som inkomst av näringsverksamhet i sina deklarationer. HFD konstaterade inledningsvis att frånvaron av ett anställningsavtal inte var avgörande för om L:s inkomster skulle anses utgöra inkomst av tjänst snarare än inkomst av näringsverksamhet. Domstolen ansåg att verksamheten bar flera av de kännetecken som utmärker ett anställningsförhållande snarare än ett uppdragsförhållande:

- 1) Verksamheten hade bedrivits av L ensam som inte hade någon särskild funktion i förhållande till övriga på det företag där han arbetat.
- 2) Ersättningen hade beräknats på samma sätt som för anställda hos uppdragsgivaren.
- 3) Antalet uppdragsgivare hade varit få samtidigt som uppdragen inte utförts samtidigt.

Det får antas att Skatterättsnämnden genom att referera till avgörandet ansåg att L:s uppdrag varit personligt i den mening att L personligen åtagit sig att utföra arbetet åt företaget. Det var en naturlig följd av att företaget efterfrågade just L:s högspecialiserade kompetens. Att tolka nämndens uttalande som att den omständigheten ensam skulle föranlett HFD att anse att ett anställningsförhållande varit för handen är enligt min mening däremot inte möjligt, som synes föredrar domstolen en rad skäl för sitt domslut utan att specifikt utpeka något som avgörande. Nämndens uttalande måste därför rimligen tolkas som att den omständigheten att uppdraget varit personligt betonat *tillsammans* med andra omständigheter inte sällan lett HFD till slutsatsen att verksamheten varit alltför osjälvständig. Utgången i RÅ84 1:101, som redogörs för nedan, ger ytterligare stöd för den tolkningen av nämndens uttalande.

I RÅ84 1:101 var frågan om ersättningar som utbetalats av en ingenjörbyrå till ett anlitat aktiebolag hade medfört skyldighet att göra avdrag för preliminär skatt. Konsultbyrån PRP hade i målet anlitats av ASEA-ATOM AB (ASEA) för arbeten rörande projektering och konstruktion av kärnkraftverk. Konsultbyråns uppdrag för ASEA var ofta mycket långvariga, projekteringstiden för ett kärnkraftverk uppgick till

mellan fem och tio år. Det var för arbetsuppgifter i samband med projekteringen för ASEA som konsultbyrån PRP anlidade Ferdinand D:s aktiebolag som underkonsult. HFD konstaterade att PRP genom avtal med Ferdinand D:s bolag i första hand hade velat tillgodogöra sig Ferdinand D:s personliga skicklighet, att det framgick av omständigheterna att Ferdinand D personligen utfört allt arbete enligt avtalet, att Ferdinand D:s bolag inte hade haft något annat uppdrag och att uppdraget varit långvarigt. Dessa omständigheter indikerade enligt domstolen att ett anställningsförhållande förelåg. Ferdinand D:s bolag hade emellertid fullgjort samtliga skyldigheter som åvilat bolaget i skatte- och avgiftshänseende samt enligt aktiebolagslagen. Inga omständigheter hade framkommit som talade för att bolaget tillkommit i huvudsakligt syfte att uppnå förmåner vid beskattningen. Det område inom vilket Ferdinand D och hans bolag varit verksamt i var ett tekniskt specialområde varför endast ett fåtal uppdragsgivare varit möjliga inom landet. Arbetsuppgifternas natur och övriga omständigheter i branschen medförde att ett uppdrag normalt pågick på heltid under en lång tid och därför medförde hinder för att åta sig andra uppdrag under samma tid. Förhållandet mellan PRP och Ferdinands bolag reglerades av ett inom branschen använt standardavtal. Ferdinand D hade inte varit föremål för någon arbetsledning och uppdraget omprövades var tredje månad. Mot bakgrund av dessa omständigheter, som talade mot att Ferdinand D agerat som en arbetstagare till PRP, ansåg HFD vid en helhetsbedömning att domstolen inte kunde bortse från det uppdragsavtal som upprättats. Således kunde enbart det faktum att Ferdinand D:s uppdrag varit personligt och byggt på hans personliga skicklighet inte medföra att ett anställningsförhållande förelåg.

I ett icke överklagat förhandsbesked hade personer övergått från att ha varit anställda till att via egna nybildade aktiebolag bli underentreprenörer till den tidigare arbetsgivaren.¹²⁰ Fråga var om underentreprenörernas ersättningar skulle beskattas som inkomst av näringsverksamhet eller tjänst. Bolag A med det helägda dotterbolaget B ägnade sig åt tillverkning av något slag. Verksamheten i bolag A skulle i fortsättningen bedrivas i bolaget B. Bolag A skulle därmed enbart komma att äga och förvalta den fastighet där tillverkningen skedde. Några tidigare i anställda i bolag A övervägde att via egna nybildade bolag starta viss verksamhet och bland annat uppträda som underentreprenörer till bolaget B. Det för förhandsbeskedet aktuella underentreprenörs-

¹²⁰ Förhandsbesked dnr 54-13/D, meddelat 2014-01-10.

bolaget X skulle komma att hantera produkter som bolaget B skulle tillverka. Avtalet i fråga sträckte sig över en treårsperiod. Utöver att leverera sådana tjänster till bolag B kommer bolag X också att dels erbjuda samma tjänster till utomstående kunder, dels köpa in egna produkter och hantera dem. Ytterligare några andra anställda i bolag A planerade att bilda bolag Y. Bolag Y skulle komma att producera en viss produkt som skulle komma att säljas till bolaget B men även till andra köpare. Bolaget B skulle förbinda sig att under en tidsperiod om tre år köpa sitt behov av produkten från bolag Y. Såväl bolag X som Y ville veta om de ersättningar de skulle komma att uppbära enligt avtal från bolag B skulle komma att beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos bolagen eller som inkomst av tjänst hos delägarna till de nybildade bolagen. Skatterättsnämnden konstaterade inledningsvis att hinder inte ansetts föreligga för att bedriva näringsverksamhet som baseras på ägarens personliga arbetsinsatser men att man vid beskattningen i vissa fall bortsett från aktiebolaget och påfört ägaren av bolaget inkomsterna från verksamheten. Den konstaterade också att frågan var beskattning ska ske avgörs på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter och att ärendet främst aktualiserade tolkningen av näringsbegreppets självständighetsrekvisit. Nämnden anser att det av omständigheterna framgår att de nybildade bolag inledningsvis är beroende av uppdrag från bolag B och att de arbetsuppgifter som delägare i de båda bolagen ska utföra till stor del motsvarar de arbetsuppgifter de utförde som anställda i bolag A. Dessutom framgick det av omständigheterna att de båda bolagen hyrde sina lokaler från bolag A och att inventarier m.m. skulle övertas från samma bolag. Nämnden ansåg trots det sagda att självständighetsrekvisitet var uppfyllt och att en näringsverksamhet således kunde anses bedrivas eftersom alla avtal skulle komma att vara marknadsmässiga samtidigt som de nybildade bolagen redan från början skulle komma att erbjuda sina produkter på den öppna marknaden.

I ett nyligen avkunnat avgörande från HFD skulle en delägare i ett konsultbolag övergå från att vara anställd till att utföra samma arbetsuppgifter som anställd i ett eget aktiebolag, Getterön Invest AB.¹²¹ Delägaren skulle tillsammans med andra delägare i konsultbolaget efter omstruktureringen äga samtliga aktier indirekt via de egna aktiebolagen. De nybildade aktiebolagen skulle således fakturera konsultbolaget för utförda tjänster. Konsultbolaget skulle fortsatt ha hand om marknadsföringen och även i övrigt verka utåt mot marknaden samt ingå avtalen med kunderna och fakturera dem för

¹²¹ HFD:s dom 3826-16 meddelad i Stockholm den 31 januari 2017.

utförda tjänster. Övrig personal i konsultbolaget skulle övergå till att vara anställda i de nybildade aktiebolagen. Ett hundratal personer skulle fortsatt vara anställda i konsultbolaget och utföra administrativa uppgifter inom ramen för det. I Skatterättsnämnden hade den sökande ställt tre frågor:

- (1) Ska den ersättning Getterön AB får som underleverantör till konsultbolaget anses utgöra intäkt i en av Getterön självständigt bedriven näringsverksamhet?
- (2) Om svaret på fråga ett är nekande, förändras svaret om det förutom ägaren till Getterön också finns minst tio andra personer anställda?
- (3) Är skatteflyktslagen tillämplig på förfarandet?

Skatterättsnämnden konstaterar inledningsvis att det nya andra stycket som infördes 2008 ska anses utgöra ett förtydligande av som redan sedan tidigare följde av rättspraxis. Näringsbegreppet såsom det nu är utformat efter förändringen 2008 får därför anses sammanfatta de omständigheter som i rättspraxis tillmätts största vikt vid prövningen av självständighetsrekvisitet. Med anledning av fråga (1) konstaterade nämnden att den sökande (delägaren) avsåg att ingå ett konsultavtal mellan dennes nybildade bolag och konsultbolaget. Delägaren skulle därefter arbeta på samma sätt som tidigare men i stället vara anställd i sitt aktiebolag. Det nybildade aktiebolaget skulle svara för sina egna driftkostnader, bestämma arbetstider och planläggningen av arbetet vid uppdragens utförande samt stå risken för att kunderna inte betalade den överenskomna ersättningen för utförda tjänster. Konsultbolaget skulle dock fortsatt ingå avtal om de uppdrag som skulle utföras samt ha inflytande över vem som skulle utföra dessa. Skatterättsnämnden ansåg att de samlade omständigheterna talade för att delägaren var fortsatt inordnad i uppdragsgivarens verksamhet på i avgörande avseenden samma sätt som tidigare. Detta trots att delägarans anställning flyttades från konsultbolaget till det egna nybildade aktiebolaget och att delägarans ekonomiska risktagande skulle komma att öka med den föreslagna omstruktureringen. Slutsatsen blev därför att fråga (1) skulle besvaras nekande och att de fakturerade ersättningarna skulle anses utgöra inkomst av tjänst snarare än inkomst av näringsverksamhet.

Skatterättsnämnden gick därefter över till att pröva fråga (2), det vill säga om svaret på fråga ett skulle besvaras annorlunda om det nybildade aktiebolaget skulle komma att ha minst tio anställda som arbetade under delägarans ledning. Nämnden ansåg att de förändrade omständigheterna innebar att de uppdrag som delägarans bolag

skulle komma att tilldelas av konsultbolaget skulle ses som utförda av delägarens bolag. Enligt nämnden medförde det faktum att det nybildade bolaget skulle komma att anställda minst tio personer utöver risken för utebliven ersättning också ett risktagande förknippat med arbetsgivaransvaret. En samlad bedömning av de i det föregående nämnda omständigheterna ledde därför nämnden till att konstatera att inkomsten under fråga (2) kunde anses utgöra en inkomst i en självständigt bedriven näringsverksamhet. Skatteverket överklagade nämndens beslut rörande fråga (2) till HFD och domen meddelades den 31 januari 2017. HFD konstaterade att rättspraxis vad gäller vissa verksamheter, som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser, bortsett från bolagskonstruktionen och i stället beskattat dess ägare i inkomstslaget tjänst för den ersättning som bolaget uppburit. Det nybildade bolaget skulle komma att ha minst tio personer anställda, vars anställningar domstolen ansåg kunde antas omfatta heltid eller i det närmaste heltid. Domstolen konstaterade därefter att delägaren skulle utföra uppdragen tillsammans med de anställda i Getterön och att den ersättning som Getterön skulle erhålla måste täcka kostnaderna för ”såväl delägarens som de anställdas arbete”. Det får antas att HFD med det sista menar att den ersättning Getterön uppbär från konsultbolaget skulle täcka de kostnader som var förenade med såväl delägarens som de anställdas arbetsinsatser, det vill säga lönekostnader och dylikt. Domstolens slutsats var mot bakgrund av ovan nämnda omständigheter att verksamheten i bolaget inte i allt väsentligt byggde på ägarens personliga arbetsinsatser. Det fanns därför inte skäl att bortse från avtalet mellan Getterön och konsultbolaget.

Parterna har haft för avsikt att ingå ett arbets- eller uppdragsavtal

Skatterättsnämnden konstaterar i Avbytarmålet att:

Det förhållandet att uppdragsgivaren och uppdragstagaren uppgett sig inte ha haft för avsikt att ingå ett arbets- eller uppdragsavtal har saknat betydelse för bedömningen (jfr RÅ82 1:38, RÅ 1982 Aa 75 och RÅ84 1:29).

Det av nämnden refererade RÅ82 1:38 var ett uppbördsmål och gällde frågan om chauffören K skulle anses vara arbetstagare eller självständig företagare. En omständighet som enligt bolaget talade för att K skulle anses vara en självständig näringsidkare var att det varken fanns ett anställningsavtal eller en avsikt att ett anställningsförhållande skulle föreligga. HFD fann emellertid att dessa omständigheter

inte hade någon avgörande betydelse för att avgöra om bolaget skulle anses ha varit arbetsgivare gentemot K i uppbördslagens mening.

Utfallen och resonemanget i de övriga två refererade målen är i stort identiskt med det i RÅ82 1:38 ovan. RÅ 1982 Aa 75 gällde huruvida ett aktiebolag brustit i sin skyldighet att göra avdrag för preliminär A-skatt. Frågan var således om ett aktiebolag, som anlitat en tidningstransportör vid namn Levin, skulle anses vara arbetsgivare i uppbördslagens mening. HFD konstaterade i målet att domstolen vid bedömningen av om bolaget var att jämföras med en arbetsgivare i uppbördslagens mening inte kunde fästa någon avgörande betydelse vid bolagets och Levins avsikt i det hänseendet. Domstolen påpekade att en sådan påstådd avsikt i varje fall inte föranlett Levin att anhänga om debetsedel på preliminär B-skatt. Påpekandet tycks indikera att några faktiska omständigheter måste styrka att parternas avsikt är att etablera ett uppdragsförhållande snarare än ett anställningsförhållande.

I RÅ84 1:29 var det fråga om en rörelseidkare, Inger FR, som utförde s.k. kvalitativa marknadsundersökningar. Rörelseidkaren Inger FR hade anlitat en enskild firma som ägdes av Karin S för anskaffningen av intervjuobjekt till marknadsundersökningarna. Karin uppgav att hon hade B-skatt och inte hade för avsikt att upprätta något anställningsförhållande. Frågan var om Inger FR:s rörelse skulle påföras arbetsgivaravgifter. HFD fäste ingen betydelse vid parternas avsikt och avstod från att kommentera parternas argumentation i den delen. Det förefaller sannolikt att domstolen ansåg att den påstådda avsikten inte hade belagts av parterna och därför saknade betydelse för självständighetsbedömningen.

Sammanfattningsvis torde det kunna konstateras att parternas avsikt tillmätts betydelse i praxis endast i den utsträckning att avsikten faktiskt styrks av några andra omständigheter.

4.4 Styrelseuppdrag

4.4.1 1993 års avgöranden

Rättsläget vad gäller uppdrag som utförts av styrelseledamöter och VD:ar via enmansaktiebolag ansågs tämligen länge vara det som kom till uttryck i två avgöranden från 1993. Det är därför på sin plats att vi ingående studerar dessa nedan.

Det ena av fallen, RÅ 1993 ref. 55, behandlade frågan om en individ vid namn Bengt S kunde bedriva näringsverksamhet som företagsdoktor genom ett av honom helägt aktiebolag. Verksamheten i bolaget hade bestått av att Bengt S erbjudit ett krisande bolag sin kompetens genom att agera VD och styrelseledamot. Ersättningen från uppdragsgivaren utbetalades direkt till Bengt S:s aktiebolag. Någon ägargemenskap förelåg inte mellan det av Bengt S ägda aktiebolaget och det uppdragsgivande bolaget.

HFD konstaterade inledningsvis att det i praxis slagits fast att hinder inte ansetts föreligga för att i aktiebolagsform bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. Om den verkliga innebörden emellertid visar sig vara att det är ägaren av aktiebolaget som bedriver verksamheten kan det bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra ägaren bolagets inkomster. Domstolen framhöll vidare att befattningen som VD är av en speciell karaktär eftersom befattningen är reglerad i aktiebolagslagen, ska innehas av en fysisk person och utgör ett personligt uppdrag. Motsvarande fick anses gälla för den roll en styrelseledamot och firmatecknare ikläder sig enligt domstolen. HFD framhöll också den personliga skadeståndsskyldighet som kan drabba såväl styrelseledamoten som VD:n enligt aktiebolagens bestämmelser. Därefter gick domstolen över till att utvärdera de faktiska omständigheterna i målet. Uppdragsgivaren var i behov av en välkvalificerad företagsdoktor för *särskilda uppgifter* som gällde omstruktureringar av verksamheten och ägarförhållandena. På grund av de särskilda uppgifternas karaktär och omständigheterna i övrigt ansåg HFD att det stod klart att uppdraget skulle löpa till dess företagssaneringen var genomförd och att uppdraget därför var att betrakta som ett tidsbegränsat uppdrag. I målet hade inte heller framkommit att Bengt S skulle innehaft uppdraget längre än som krävdes för dess fullgörande. Ersättningarna hade utbetalats direkt till det uppdragstagande bolaget enligt ett avtal mellan parterna. Det arbete som Bengt S utförde i bolagen sträckte sig inte heller utöver det som parterna avtalat att uppdraget som ”företagsdoktor” innefattade. HFD konstaterade att den speciella karaktär och det juridiska ansvar som rollerna som VD respektive styrelseledamot inte kunde anses hindra att uppdrag som är tidsbegränsade och avser ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag bedrivs i ett av uppdragstagaren helägt aktiebolag. Det faktum att varken Bengt S eller någon annan befattningsinnehavare i det av Bengt S ägda aktiebolaget hade haft andra konsultuppdrag och att bolaget inte utfört andra uppgifter än redovisningsmässig hantering av utbetalda ersättningar kunde inte ensamt leda domstolen till slutsatsen att uppdraget fullgörande inte ankommit på det av Bengt S ägda bolaget. Samma slutsats gällde det

civilrättsliga förhållandet mellan bolagen, det av Bengt S ägda bolaget var att betrakta som uppdragstagare i förhållande till de krisande Lindahlsbolagen. Det förelåg inte heller skäl att anta att det huvudsakliga syftet med verksamheten i aktiebolagsform varit att uppnå förmåner vid beskattningen. Av RÅ 1993 ref. 55 framgick således sammanfattningsvis att uppdrag som VD respektive styrelseledamot kan utföras genom eget bolag om det rör sig om tidsbegränsade saneringsuppdrag och de civilrättsliga förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. Det synes som HFD ansett att den lägre grad av självständighet som Bengt S uppvisade genom att vara knuten till enda uppdragsgivare kompensades av det faktum att uppdraget var av en speciell karaktär och under en begränsad tid.

Att 1993 ref. 55 var ett undantag till presumptionen att ersättningar som härrör från uppdrag som VD och styrelseledamot ska beskattas hos individen personligen står klart när man studerar det andra fallet, RÅ 1993 ref. 104. Målet avsåg en individ som var verksam som ledarskapskonsult genom ett av honom helägt aktiebolag. Inom ramen för aktiebolagets verksamhet hade konsulten innehaft sju styrelseuppdrag. Precis som i det ovan redovisade avgörandet redogjorde HFD inledningsvis för de aktiebolagsrättsliga reglerna. Således konstaterade domstolen bland annat att styrelsen är ansvarig för bolagets organisation och förvaltning, att uppdraget som styrelseledamot bara kan innehas av en fysisk person och att det är personligt samt att ledamöter kan åläggas skadeståndsskyldighet och dömas till straff. Därefter konstaterade domstolen att uppdragsarvoden utgör intäkt av tjänst för den som utövat verksamheten om uppdraget inte avser den särskilda typ av saneringsuppdrag under en begränsad tid som var fallet i RÅ 1993 ref. 55. Trots att styrelseledamoten innehade sju styrelseuppdrag skulle därför arvoden anses utgöra intäkt av tjänst för ledarskapskonsulten.

4.4.2 RÅ 2000 not 187

I RÅ 2000 not 187 hade en fysisk person, Torbjörn E, via sitt bolag åtagit sig att biträda bolaget Priab. Enligt avtalet mellan bolagen skulle Torbjörn E agera rådgivare och diskussionspartner. Utöver det skulle Torbjörn E också fortlöpande följa förändringar i ”utvecklingstrenden” inom och utom Sverige som kunde vara av vikt för Priabs framtida utveckling. Avtalet stadgade vidare att styrelseuppdrag kunde komma ifråga men att en eventuell ersättning som fastställdes med anledning av ett sådant uppdrag skulle återgå till Priab. Frågan i målet var, eftersom Torbjörn E utsetts till

styrelseordförande, om den ersättning om 125 000 kr som Torbjörn E beviljats av styrelsen i Priab skulle anses utgöra inkomst av tjänst för honom personligen eller inkomst av näringsverksamhet för det aktiebolag i vilket han var huvudägare i. HFD konstaterade, i likhet med de tidigare avgörandena från 1993, att det fick anses föreligga en stark presumtion för att arvodet utgjorde intäkt av tjänst för ledamoten. Slutsatsen föranleddes av aktiebolagslagens regler och av att uppdraget som styrelseledamot i aktiebolag skulle utövas av en bestämd fysisk person. Eftersom konsultuppdraget varken tidsmässigt eller med hänsyn till sitt innehåll var av en sådan begränsad omfattning som var fallet i RÅ 1993 ref. 55 kunde konsultuppdraget inte anses utövat inom ramen för en näringsverksamhet.

4.5 Verksamhetsformen

Även om det enligt min mening är tämligen naturligt att samma omständigheter i stora delar tillmäts betydelse vid såväl klassificerings- som allokeringsbedömningen är det naturligtvis en annan sak om viktningen av dessa omständigheter skiljer sig åt mellan avgöranden som berör enskild näringsverksamhet respektive aktiebolag. Rydin m.fl. har anfört att det torde vara lättare att bortse från en mellanliggande enskild näringsverksamhet och påföra näringsidkaren inkomsterna personligen än att bortse från en motsvarande bolagskonstruktion:

Det faktum att en verksamhet bedrivs via ett aktiebolag innebär dock givetvis att det är svårare att göra en genomsyn av bolagskonstruktionen och hävda att aktieägaren är anställd hos uppdragsgivaren. I detta fall finns ju en särskild rättskapabel person, skild från företagaren, som har träffat avtal m.m. med uppdragsgivaren. Så är inte fallet vid enskild näringsverksamhet.¹²²

Rydin m.fl. analys ovan kan tyckas rimlig men det hade likväl varit önskvärt att författarna hade understött sin analys med någon hänvisning till praxis eller liknande.

Kleist gör en liknande bedömning som Rydin m.fl. men understödjer sitt resonemang genom att hänvisa till RÅ 2007 not. 103 och det ovan behandlade RÅ 2004 ref. 62. I RÅ 2007 not. 103 ägde personen P.L. samtliga aktier i Klocka Fjällgård AB samt fyrtio procent av aktierna i MISAB AB (MISAB). Resterande sextio procent av aktierna i MISAB ägdes av P.L:s bröder. Klocka Fjällgård AB hade också ett helägt

¹²² Rydin, Urban m. fl., s. 43.

dotterbolag, Åhuset AB (Åhuset). MISAB fungerade som projektledare för publikationen för Svenska Semestertips men hade ingen egen personal, varför bolaget hade givit Åhuset i uppdrag att sälja annonser i Svenska Semestertips. Arbetet i Åhuset utfördes av P.L och ett uppdragsavtal med innebörden att motsvarande femton procent av annonsintäkterna skulle faktureras av Åhuset. Avtalet löpte på ett år i taget. Skatteverket yrkade att P.L. hade haft ställning som företagsledare i såväl MISAB som Åhuset och att han på ett otillåtet sätt hade kunnat periodisera sin tjänsteinkomst genom att styra ersättning för utfört arbete till Åhuset. Det förelåg enligt Skatteverket en stark intressegemenskap mellan Åhuset och MISAB eftersom P.L. var styrelseledamot, delägare och företagsledare i båda bolagen. Åhuset hade inte heller haft något annan omsättningen än den av MISAB betalda provisionen och intäkterna i Åhuset hade genererats av P.L:s egna arbetsprestationer. Skatteverket anförde vidare att:

Principen är att personliga inkomster skall beskattas hos den person som utfört arbetet, dvs. hos P.L. i detta fall. P.L. har uppgett att vid hans uppdragsbesök inom turistnäringen, är avtalsparten MISAB och inte Åhuset. Vidare har han uppgett att det är MISAB och inte Åhuset som fakturerat kunden. P.L. har i brev till skattemyndigheten uppgett att han ställer sina tjänster till förfogande och fokuserar på olika uppdrag som är relaterade till turism. Det är således inte Åhuset utan P.L. som personligen utfört uppdraget åt MISAB. [*sic!*]

Kleist konstaterar med anledning av avgörandet att HFD menade att den omständigheten att aktiebolaget inte hade haft andra inkomster inte gav anledning att sätta i fråga att aktiebolaget var rätt mottagare av ersättningen från uppdragsgivaren. Det fanns inte heller i övrigt anledning att ifrågasätta att det förelegat ett uppdragsförhållande mellan aktiebolaget och uppdragsgivaren. Beskattningen grundades därför på de civilrättsliga förutsättningarna trots att aktiebolaget hade endast en uppdragsgivare.¹²³ Kleist tycks emellertid inte närmare undersöka vad de civilrättsliga förutsättningarna i målet var. Av länsrättens domskäl framkommer det att det i målet är klarlagt att det var MISAB, inte Åhuset, som fakturerade kunderna för annonsförsäljningen [författ. kursiv.]:

För ett anställningsförhållande talar dock att Åhuset under år 2000 inte haft andra uppdragsgivare än MISAB. *Vidare att det är MISAB och inte Åhuset som*

¹²³ Kleist, David, *a.a.*, 2016, s. 39.

fakturerat kunden och inträtt som avtalspart i förhållande till kunden.

Det sagda innebär att HFD, trots att Åhuset inte agerat i konsekvens med det uppdragsavtal det tecknat med MISAB genom att också stå som mottagare på fakturorna, ansåg att förhållandet mellan Åhuset och MISAB var att betrakta som ett uppdragsförhållande och inte ett anställningsförhållande mellan P.L. och MISAB. En alternativ tolkning till den Kleist redovisar ovan är därför att avgörandet *inte* är ett exempel på att beskattningen grundats på de civilrättsliga förutsättningarna. I målet har HFD (liksom länsrätten) snarare företagit en skatterättslig helhetsbedömning, i vilket det faktum att fakturor inte utställts på rätt företag, inte ansågs kunna förta avtalets karaktär av ett uppdragsavtal med hänsyn till övriga omständigheter i målet. Det sagda spelar dock ingen större roll för det Kleist vill påvisa med att referera till avgörandet, nämligen att ribban för självständighetsbedömningen torde vara satt lägre för aktiebolag än enskilda näringsverksamheter. Tvärtom borde den alternativa tolkningen ovan, om den är korrekt, med större styrka indikera att självständighetsbedömningen förmodligen är generösare gentemot uppdragstagaren när uppdraget bedrivits via ett aktiebolag.

Sammanfattningsvis anser jag i likhet med Kleist och Rydin m.fl. att det är en rimlig slutsats att självständighetsbedömningen är generösare när uppdrag bedrivits via aktiebolag mot bakgrund av bland annat RÅ 2007 not. 103 och RÅ 2004 ref. 62. Rättsläget får nog emellertid betraktas som högst oklart eftersom det ofta är svårt att tolka i vilken grad olika omständigheter spelat in vid HFD:s bedömning.

5 | Modifieringen av det skatterättsliga näringsbegreppet

I detta kapitel analyseras lagstiftningsarbetet som föregick ändringen av näringsbegreppet, med särskilt fokus på regeringens proposition. Förhoppningen är att kapitlet ska utmynna i en slutsats om 2008 års modifiering av näringsbegreppets innebörd.

5.1 Motiven

I regeringsförklaringen den 6 oktober 2006 tillkännagav regeringen att den skulle komma att vidta förändringar med syfte att underlätta för nystartade bolag att erhålla F-skattsedel.¹²⁴ Efter att ha övervägt olika alternativ under lagstiftningsarbetets gång, såsom att koppla definitionen av näringsverksamhet till mervärdesskattedirektivet, valde regeringen att föreslå en förändring av det skatterättsliga näringsbegreppet i IL kap. 13 § 1 genom att tillfoga ett nytt andra stycke rörande tolkningen av självständighetsrekvisitet i paragrafens första stycke:

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas 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 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.

Självständighetsbedömningen ska således enligt motiven fortsatt göras utifrån en helhetsbedömning av samtliga kriterier men med särskild betoning på de tre kriterierna i stycke två:

1. Vad som avtalats med uppdragsgivaren.
2. I vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren.
3. I vilken grad uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.¹²⁵

Jag kommer inledningsvis kort behandla rekvisit två och tre ovan för att sedan på djupet analysera innebörden av rekvisit ett: vad som avtalats med uppdragsgivaren. Det

¹²⁴ Prop. 2008/09:62, *F-skatt åt fler*, ss. 1, 24 och 32.

¹²⁵ Prop. 2008/09:62, s. 33.

rekvisitet är nämligen av central betydelse för frågan om ändringen av näringsbegreppet också inneburit en ändring av hur näringsbegreppet ska förstås och tillämpas.

5.1.1 Den omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren

Kriteriet tar sikte på relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren.¹²⁶

Propositionen tar upp omständigheter som redan beaktats i rättspraxis och som redogjorts för ovan i kapitel fyra:

- Uppdragstagarens avsikt med verksamheten.
- Att uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning.
- Uppdragstagarens rätt att anlita medhjälpare.
- Uppdragstagarens möjlighet att anta andra uppdrag och att tacka nej till fler uppdrag från uppdragsgivaren.
- Uppdragstagarens möjlighet att sätta någon annan i dess ställe.
- Antalet uppdragsgivare.¹²⁷

Avsikten att bedriva näringsverksamhet, det vill säga att uppdragstagaren ser sig själv som näringsidkare, kan bland annat framgå genom att uppdragstagaren vidtagit de åtgärder som är nödvändiga i skatte- och avgiftshänseende. Underlåtenhet att vidta dylika åtgärder kan däremot inte indikera att näringsverksamhet inte avsetts att bedrivas.¹²⁸

5.1.2 I vilken grad uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet

Kriteriet tar sikte på hur arbetet bedrivits.¹²⁹ Precis som är fallet för ovanstående rekvisit tar propositionen upp omständigheter som redan beaktats i rättspraxis och som redogjorts för ovan i kapitel fyra:

- Om verksamheten utförs i uppdragsgivarens lokaler och med dennes verktyg.
- Ansvarsfördelningen mellan parterna.
- Ekonomiskt risktagande.
- Om verksamheten avser utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter.

¹²⁶ Prop. 2008/09:62, s. 33.

¹²⁷ Prop. 2008/09:62, s. 33.

¹²⁸ Prop. 2008/09:62, ss. 33-34.

¹²⁹ Prop. 2008/09:62, s. 33.

- Om arbetsuppgifterna ingår i den ordinarie verksamheten som uppdragsgivaren bedriver.
- Uppdragets varaktighet.¹³⁰

5.1.3 *Vad som avtalats med uppdragsgivaren*

Departementschefen anför i propositionen att betydelsen av parternas avsikt markeras genom det första kriteriet: *vad som avtalats med uppdragsgivaren*. Rekvisitet avsågs bland annat innebära att en uppdragsgivare och en uppdragstagares avsikt att ingå ett uppdragsavtal skulle få ökad betydelse vid bedömningen. En viktig omständighet att ta hänsyn till vid självständighetsbedömningen är därför enligt propositionen vad en uppdragsgivare och uppdragstagare har avtalat. Departementschefen formulerade det också som att parternas avsikt att ingå ett avtal samt avtalsvillkoren avsågs få ökad betydelse vid självständighetsbedömningen. Om uppdragstagarens beroende (rekvisit två ovan) till uppdragsgivaren respektive inordnande (rekvisit tre ovan) i dennes verksamhet är *stor* kan det dock medföra att den gemensamma partsviljan inte får genomslag.¹³¹ Bedömningen huruvida inordnandet i respektive beroendet av uppdragsgivarens verksamhet är för stort ska avgöras med beaktning av villkoren för uppdragsgivarens ordinarie anställda.¹³² I propositionen konstaterades det vidare att:

[E]n helhetsbedömning även fortsättningsvis ska göras utifrån ett antal kriterier. Med förslaget lyfts dock ovan uppräknade kriterier fram och ges ökad betydelse samtidigt som kriterierna är inbördes likvärdiga. Syftet med utformningen av bestämmelsen i förslaget är att fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt. Detta minskar betydelsen av antalet uppdragsgivare jämfört med idag. Bestämmelsen möjliggör därmed att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare.¹³³

Medan Lagrådet ansåg att ändringen i allt väsentligt var en kodifiering av gällande rättspraxis ansåg departementschefen att ändringen skulle innebära att fler nystartade verksamheten med bara en eller ett fåtal uppdragsgivare skulle anses kunna bedriva näringsverksamhet och därmed beviljas F-skattsedel. Departementschefen ansåg att den avsedda effekten skulle uppnås genom att:

¹³⁰ Prop. 2008/09:62, s. 34.

¹³¹ Prop. 2008/09:62, s. 33.

¹³² Prop. 2008/09:62, s. 33.

¹³³ Prop. 2008/09:62, s. 26.

[L]agtexten i inkomstskattelagen förtydligas utifrån gällande rättspraxis och dessutom ger partsviljan ökad betydelse.¹³⁴

Någon närmare förklaring varför lagtextens lydelse skulle anses innebära en ökad betoning av partsviljan i jämförelse med gällande praxis ger propositionen tyvärr inte. Rydin m.fl. är inne på departementschefen linje och synes mena att parternas uppgivna avsikt att ingå ett uppdragsavtal ska tillmätas en självständig betydelse vid självständighetsbedömningen efter ändringen av näringsbegreppet:

Det fanns med tidigare regler inte någon avtalsfrihet mellan parterna i detta avseende, utan frågan avgjordes på rent objektiva grunder.¹³⁵

Utgångspunkten efter ändringen är enligt Rydin m.fl. ”i praktiken parternas vilja. Är de överens om att fråga är om ett anställningsavtal [*sic!*] ska detta som *huvudregel* följas, inkomstskatterättsligt”¹³⁶. Någon närmare förklaring varför parternas vilja i praktiken som huvudregel ska följas mot bakgrund av lagtexten och propositionen ger inte Rydin m.fl. Det får antas att författarna uttolkat en sådan regel mot bakgrund av propositionens allmänna syfte och specialmotivering. Departementschefen anför nämligen i specialmotiveringen att *fokus* ska ligga på den gemensamma partsavsikten och att partsviljan ska tillåtas få genomslag om inte uppdragstagarens beroende respektive inordning i uppdragsgivaren verksamhet är *stor*.¹³⁷ Helt säkra på sin sak synes Rydin m.fl. dock inte vara, trots den oreserverad slutsatsen ovan, eftersom de i en annan del av sin framställning konstaterar att det dels är svårt att avgöra om gammal rättspraxis fortfarande är gällande rätt, dels är svårt att säga hur stor betydelse uttalandena i förarbetena kommer ha vid den kommande prövningen.¹³⁸ En tolkning av det ändrade näringsbegreppet som innebär att partsviljan som huvudregel ska följas innebär naturligtvis att den rättspraxis vi gått igenom ovan i stora delar måste anses överspelad eftersom den inte fäst någon större vikt vid parternas uppgivna avsikt med avtalet. I själva verket har HFD regelmässigt fränkännt parternas uppgivna avsikt någon betydelse vid självständighetsbedömningen. Erasmie och Beyer tolkar det ändrade näringsbegreppet på ett liknande sätt som Rydin m.fl. och konstaterar att lagtexten medger en tolkning som innebär att parternas gemensamma avsikt att ingå ett

¹³⁴ Prop. 2008/09:62, s. 25.

¹³⁵ Rydin, Urban m.fl., s. 39.

¹³⁶ Rydin, Urban m.fl., ss. 39-40, författarna hänvisar till prop. 2008/09:62, s. 33.

¹³⁷ Prop. 2008/09:62, s. 33.

¹³⁸ Rydin, Urban m.fl., ss. 42-43.

uppdragsavtal *normalt* ska accepteras.¹³⁹ Tjänstemännens centralorganisation (TCO) gjorde samma analys som Rydin m.fl. liksom Erasmie och Beyer i så motto att TCO ansåg att ändringen innebar att domstolarna är tvungna att övergå från en rent objektiv bedömning till att ta hänsyn till parternas subjektiva partsvilja:

Det är emellertid viktigt att kriterierna verkligen behandlas som jämlika och det subjektiva kriteriet, partsviljan, inte ges större betydelse än övriga de [*sic!*] två objektiva kriterierna. Att bara knappt en halv procent av ansökningarna avslås ser TCO som ett tecken på att partsviljan redan idag har ett alltför stort genomslag vid skatteverkets bedömningar, trots att denna enligt gällande lag och praxis ska avgöras av objektiva omständigheter.¹⁴⁰

TCO:s oro för att kriterierna inte ska behandlas som jämlika vid självständighetsbedömningen vidrör en mycket viktig invändning mot tolkningen att partsviljan normalt eller som huvudregel ska accepteras. Enligt min mening är det tämligen långtgående konstaterandet att den subjektiva partsviljan att ingå ett uppdragsavtal som huvudregel ska accepteras svårsmält mot bakgrund av lagtextens ordalydelse eftersom lagtexten inte ger företräde för något av rekvisiten. En objektiv systematisk tolkning där hänsyn tas till den kontext bestämmelsens återfinns i kan knappast tjäna som grund för en sådan tolkning heller. Det är dessutom inte självklart att lagmotiven kan läsas på så sätt att partsviljan ska ges företräde:

Vid prövningen av om en verksamhet kan anses självständigt bedriven avses att *en helhetsbedömning även fortsättningsvis ska göras utifrån ett antal kriterier*. Med förslaget lyfts dock ovan uppräknade *kriterier* fram och ges ökad betydelse samtidigt som *kriterierna är inbördes likvärdiga*. Syftet med utformningen av bestämmelsen i förslaget är att *fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt*. Detta minskar betydelsen av antalet uppdragsgivare jämfört med idag. Bestämmelsen möjliggör därmed att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare.¹⁴¹

Av ovanstående passage framgår att *fokus* ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt samtidigt som näringsbegreppets kriterier är *inbördes*

¹³⁹ Erasmie, Anders & Beyer, Carl, *a.a.*, 2011, s. 525.

¹⁴⁰ TCO:s remissvar till SOU 2008:76 *F-skatt åt flera*, 2008-08-18, dnr 08-0108, s. 3. Se bilaga 4.

¹⁴¹ Prop. 2008/09:62, s. 26.

likvärdiga vid självständighetsbedömningen.¹⁴² En normal semantisk tolkning av lagstiftarens resonemang synes leda till slutsatsen att resonemanget inte bara är oprecist utan också en antites. I realiteten säger lagstiftaren nämligen följande: kriterierna 1, 2 och 3 är *inbördes likvärdiga* men vid bedömningen ska *fokus* ligga på kriterium 1, det vill säga vad parterna avtalat och deras gemensamma avsikt. Resonemangets bristfällande logik påminner om Orwells berömda slut på Djurfarmen: ”Alla djur är jämlika, men några är jämlikare än andra”. Det är således endast med en tolkning mot bakgrund av det allmänna syftet med reformen – att det skulle bli lättare för nystartade näringsverksamheter med en eller ett fåtal uppdragsgivare att erhålla F-skattsedel – som det går att extrahera en tolkning ur lagtexten som innebär att partsavsikten som huvudregel ska accepteras skatterättsligt. Erasmie och Beyer gör just det när de konstaterar att lagtexten medger en tolkning med den innebörden att parternas avsikt att ingå ett uppdragsavtal normalt ska accepteras. Någon exakt förklaring varför ordalydelsen medger att parternas gemensamma partsvilja ska dominera de övriga rekvisiten i andra stycket och i praktiken innebära en presumtion för att parternas påstående i normala fall ska godtas utan stödbevisning framgår emellertid inte av deras artikel. Författarna konstaterar bara att deras analys och betoning av partsviljan såsom den kommer till uttryck av parterna:

[L]igger [...] i linje med regeringens intention om att ändringen skulle innebära en förändring i förhållande till vad som tidigare gällt och att tröskeln för näringsverksamhet skulle sänkas.

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet konstaterade i sitt remissvar att det dels är tveksamt om ordalydelsen är tillräckligt tydlig, dels att lagstiftarens intention att sänka kraven för näringsverksamhet inte framgår av lagtexten:

De kriterier som uppges i den föreslagna lydelsen [...] är sådana som redan tidigare enligt praxis på området har beaktats. Att kravet är avsett att sättas lägre framgår inte av den föreslagna lydelsen utan av förarbetena. Det är möjligt att denna *lagstiftningsteknik genom förarbeten är tillräcklig*, med tanke på förarbetena starka ställning som rättskälla i Sverige. Mot bakgrund av legalitetsprincipen på

¹⁴² Prop. 2008/09:62, s. 26.

skatteområdet kan dock invändningar resas mot denna metod att ändra innebörden i materiell skatterätt.¹⁴³

Den juridiska fakulteten tycks således anse att regleringen innebär en lagstiftning genom motiv. En sådan lagstiftningsteknik är mot bakgrund av vår diskussion av tolkningen av skattelag ovan och den allmänna diskussionen i den skatterättsliga doktrinen inte acceptabel, något som också fakulteten tycks påpeka försiktigt. Bergström skrev angående lagstiftning genom motiv i en artikel från 2003:

Alla är överens om att lagtexten är den viktigaste rättskällan, och att den skall följas. Lagstiftning genom motiven, dvs. att motiven skall följas även om de står i strid med lagtexten, anses inte tillåten. Om förarbetena inte står i strid med lagtextens ordalydelse finns det dock olika uppfattningar om förarbetenas värde som rättskälla.¹⁴⁴

Jag ansluter mig till den tolkning som juridiska fakulteten vid Uppsala universitet förefaller göra av andra stycket. Erasmie och Beyers slutsats att lagtexten medger en tolkning med innebörden att parternas avsikt att ingå ett uppdragsavtal normalt ska accepteras anser jag vara förhastad. Enligt min mening är nämligen varken lagtexten i 13 kap. 1 § andra stycket tvetydig eller oklar:

2 st. 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.

Det allmänna principuttalandet i propositionen om syftet med ändringen av näringsbegreppet kan inte, mot bakgrund av den tydliga ordalydelsen ovan, inte tillmätas någon betydelse. En rent semantisk analys av texten ger nämligen för handen att var och en av kriterierna är jämbördiga vid självständighetsbedömningen. Inget i texten indikerar att det första kriteriet – *vad som avtalats med uppdragsgivaren* – skulle vara viktigare än övriga kriterier vid bedömningen. Det är givetvis en annan sak att departementschefen i propositionen exemplifierar vad de olika omständigheterna ovan kan anses utgöras av eftersom dessa omständigheter per definition ryms inom respektive

¹⁴³ Juridiska fakulteten vid Uppsala universitets remissvar till SOU 2008:76 *F-skatt åt flera*, 2008-08-14, Dnr JURFAK 2008/80. Se bilaga 5.

¹⁴⁴ Bergström, Sture, *a.a.*, 2003, s. 3.

rekvisits ordalydelse. Trots det sagda anser alltså Rydin m.fl. samt Erasmie och Beyer att vad parterna har avtalat ska ges företräde vid självständighetsbedömningen mot bakgrund av lagstiftarens allmänna syfte med ändringen: att fler näringsidkare kan tilldelas F-skattsedel trots bara en eller ett fåtal uppdragsgivare. Visserligen finns det kanske en poäng i att domstolarna lojalt tillämpar det lagstiftaren avsett att genomföra men enligt min mening väger legalitetsprincipen tyngre i det här fallet. Utgångspunkten är trots allt att en klar och otvetydig lagtext har företräde framför förarbetsuttalanden som inte är förenliga med lagtexten.

En helt annan situation än den ovan hade varit för handen om det förslag som intresseorganisationen Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) lade fram hade realiserats av lagstiftaren. FAR tolkade det som att ändringen innebar att näringsbegreppets tre kriterier skulle anses vara likvärdiga, något som organisationen ansåg var problematiskt. Organisationens ansåg därför att det i lagtexten skulle markeras att kriteriet *vad parterna avtalat* skulle väga tyngre än de övriga två kriterierna.¹⁴⁵ I likhet med FAR ställde sig två av utredningens sakkunnige experter Annika Fritsch och Anders Fogelberg tveksamma till betänkandets förslag. I ett särskilt yttrande bifogat till utredningsbetänkandet ansåg Fritsch och Fogelberg att utvidgningen av inkomstskattelagens näringsinkomstbegrepp tydligare skulle ha lyft fram vad parterna har avtalat. Fritsch och Fogelberg föreslog därför att det andra stycket skulle ha en annan ordalydelse:

Vid bedömningen av om verksamheten bedrivs självständigt ska särskilt beaktas vad parterna har avtalat, men även hur arbetet bedrivs.¹⁴⁶

Enligt de båda experterna skulle en sådan ordalydelse innebära att den verklighet som avspeglas i avtalet mellan parterna *normalt* avgöra om inkomsten ska beskattas som tjänst eller näringsverksamhet. Därmed skulle också betydelsen av antalet uppdragsgivare minska. Fritsch och Fogelberg underströk att deras förslag på ordalydelse fortsatt innebar att en bedömning skulle komma att göras av hur arbetet bedrevs men att parternas avtal skulle vara den viktigaste omständigheten vid självständighetsbedömningen. Således skulle parterna inte direkt råda över klassificeringen av avtalet men genom att dessa kunde fokusera på att avtala om villkor som är legio för liknande konsultavtal i den aktuella branschen skulle parterna kunna förutse bedömningen vid

¹⁴⁵ FAR SRS:s remissvar till SOU 2008:76 *F-skatt åt flera*, dnr Fi2008/4290. Se bilaga 6.

¹⁴⁶ SOU 2008:76, s. 207.

beskattningen. När omständigheterna fordrar att Skatteverket och domstolen även undersöker hur arbetet bedrivs uttrycks däremot inte på något klart sätt i det särskilda yttrandet.¹⁴⁷

Propositionen avvisade emellertid FAR såväl som det särskilda yttrandets förslag. Den delade därom utredningens uppfattning att utrymmet för att påvisa ett anställningsförhållande skulle bli för begränsat med en sådan presumptionsbestämmelse som FAR och det särskilda yttrandet förespråkade.¹⁴⁸ Utredningen formulerade det som att risken med en sådan bestämmelse var att partsviljan skulle få en alltför stor betydelse i förhållande till övriga omständigheter. Den sedermera lagfästa formuleringen innebar enligt utredningen en bättre avvägning eftersom den innebar en sammanvägd bedömning av objektiva omständigheter och den gemensamma partsavsikten.¹⁴⁹ Samtidigt som Rydin m.fl. samt Erasmie och Beyer alltså anser att partsviljan som huvudregel ska accepteras mot bakgrund av syftet med propositionen och formuleringen att *fokus ska ligga på parternas gemensamma avsikt* så avfärdar propositionen FAR:s och det särskilda yttrandets förslag, som torde innebära ett utfall som motsvaras av deras tolkning. I praktiken måste väl rimligen Rydin m.fl. samt Erasmie och Beyers tolkning innebära att rekvisitet *vad parterna avtalat* har företräde på det sätt som FAR och det särskilda yttrandet föreslog. Situationen är ett exempel på det problematiska i att tolka lagtext mot bakgrund av ett dominerande ändamål eftersom det inte sällan finns flera olika deländamål som lagstiftaren har att göra svåra avvägningar mellan. I det här fallet synes det som att ändamålet att det skulle bli lättare att anses bedriva näringsverksamhet fick stå tillbaka för ändamål som relaterar till arbetsmarknaden.

Jag är personligen tveksam till om lagstiftaren med en ytterligt otydlig lagtext och motstridiga uttalanden i motiven verkligen kan anses ha förändrat innebörden av inkomstskattelagens näringsbegrepp. Det synes i vart fall enligt mig svårt att tolka lagtexten och förarbetena på det sätt att den gemensamma partsviljan som huvudregel ska accepteras med tanke på lagtextens ordalydelse, att kriterierna avsetts vara inbördes likvärdiga samt att FAR:s och det särskilda yttrandets förslag till modifiering av ordalydelsen avfärdades. Enligt min mening kan det därför ifrågasättas om lokutionen *vad parterna har avtalat* får någon verklig betydelse vid tillämpningen som skiljer sig från den som omständigheten alltid har haft i rättspraxis. Det står nämligen klart att det

¹⁴⁷ SOU 2008:76, ss. 207-208.

¹⁴⁸ Prop. 2008/09:62, s. 24.

¹⁴⁹ SOU 2008:76, s. 159.

alltid varit det civilrättsliga avtalet och dess villkor som utgjort utgångspunkten vid den skatterättsliga bedömningen i praxis.¹⁵⁰ Enligt min mening får därför den praxis som utvecklats på området och som vi behandlade i det föregående kapitlet alltså anses tillämplig.

¹⁵⁰ Jfr Thorell, Per, *a.a.*, 2010, s. 515, för en i sak liknande slutsats men något annorlunda motiverad.

6 | En analys av 2016 års förhandsbesked

Efter att ha konstaterat att modifieringen av näringsbegreppet förmodligen inte ändrat tolkningen och tillämpningen av näringsbegreppet kan vi nu gå över till att analysera det förhandsbesked som meddelades innan julen 2016 och som gällde frågan om styrelseuppdrag kan bedrivas inom ramen för näringsverksamhet. Förhandsbeskedet har överklagats och av HFD tilldelats målnummer 278-17. Samtliga överklagandehandlingar som inkommit till HFD i ärendet finns bifogade i slutet av uppsatsen i bilaga 2. Av sekretesskäl har HFD maskerat identitetsmarkörer.

6.1 Omständigheter i förhandsbeskedet

Sökanden A var vid tidpunkten för ansökan till Skatterättsnämnden registrerad som styrelseledamot i ett okänt antal aktiebolag. Styrelsearvodena togs upp som inkomst av tjänst. A ämnade emellertid att i stället låta ta upp arvoden från nio av hans styrelseuppdrag via sitt helägda aktiebolag X AB. Bolaget hade vid tiden för avgörandet F-skattsedel. Vidare ägde A direkt och indirekt andelar om 2-24 procent i åtta av de nio bolagen som X AB skulle fakturera för styrelseuppdragen. I ett av dessa åtta bolag, det publika bolaget Y AB ägde A indirekt cirka tolv procent av aktierna. A var tidigare VD för Y AB men var vid tiden för ansökan till Skatterättsnämnden arbetande styrelseordförande. Det innebar att A ägnade cirka tjugo timmar per vecka åt att representera det publika bolaget Y AB i dess portföljbolags styrelser. Enligt ett utkast till avtal mellan X AB och respektive bolag skulle X AB tillhandahålla bolagen A som styrelseledamot. Avtalet skulle gälla tillsvidare med ett år i taget, förutsatt att A blev omvald som ledamot.

6.2 Frågorna för bedömning och parternas inställning

A ställde följande frågor till Skatterättsnämnden:

1. Ska de arvoden som kommer att betalas ut enligt avtal till X AB från de nio bolagen klassificeras som inkomst av tjänst?
2. Om fråga 1 besvaras jakande, förändras svaret på fråga 1 om endast den del av styrelsearvodet från Y AB som överstiger tio timmar per vecka faktureras av X AB?
3. Om fråga 1 besvaras jakande och fråga 2 nekande förändras svaret på fråga 1 om X AB genom avtal tillhandahåller A rådgivning som

styrelseledamot till tre företag som han inte är delägare eller anställd av?

A anförde i ansökan uppfattningen att styrelsearvodena skulle anses utgöra inkomster för det helägda aktiebolaget och att tillägget i 13 kap. 1 § 2 st. IL inneburit ett nytt rättsläge. Den praxis som fastslogs i och med 1993 års avgöranden och som anses innefatta ett krav på att uppdraget ska vara begränsat i tid och för ett visst syfte kunde enligt A varken utläsas av lagtexten eller förarbetena.

Skatteverket hävdade liksom A att praxis som föregick lagändringen 2008 inte längre var tillämplig. Verket ansåg också i likhet med A att arbetet som styrelseledamot enligt gällande rätt kunde utgöra näringsverksamhet. Det gällde dock bara om minst tre fortlöpande uppdrag utförts och att uppdragen inte varit hänförliga till eget eller av närstående ägda bolag. Så var inte fallet här ansåg Skatteverket eftersom ”A [...] via sina olika styrelseuppdrag [har] ett stort inflytande på Y och underliggande bolag, vilket får anses ha sin grund i det ägarintresse som han har i koncernen”. Skatteverket synes alltså mena att A:s roll som styrelseledamot tillkommit med anledning av hans ägande i bolagen. En sådan tolkning vinner också stöd av Skatteverkets ställningstagande.¹⁵¹

6.3 Skatterättsnämndens skäl för avgörandet¹⁵²

Under den inledande underrubriken ”Rättslig reglering m.m.” redogör nämnden för den rättsliga regleringen på området på ett sätt som motsvarar den redogörelse som görs i propositionen. Skatterättsnämnden konstaterar därefter med hänvisning till praxis före 2008 års ändring att det inte ansetts föreligga hinder att med skatterättslig verkan bedriva verksamhet i aktiebolag som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser, något som också framgått av fjärde kapitlets behandling av rättspraxis. Samtidigt poängterar nämnden att det i praxis förelegat en stark presumtion för att styrelsearvoden är inkomst av tjänst för styrelseledamoten med hänsyn till bland annat att ett uppdrag som styrelseledamot i aktiebolag är personligt och ska utövas av en fysisk person. Uppdraget anses således av nämnden vara personligt därför att det följer av aktiebolagslagens regler att ledamoten måste vara en viss bestämd fysisk person, inte

¹⁵¹ Se Skatteverkets ställningstagande *Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp*, dnr 131 751308-08/111, 2008-12-11.

¹⁵² Skatterättsnämndens beslut företrädde av Christina Eng, Mattias Dahlberg, Marie Jönsson samt Olof Sundin.

därför att det är den specifika kompetensen hos ledamoten på ett visst område som efterfrågas. Det sagda följer bland annat av det av nämnden citerade RÅ 1993 ref. 104:

[U]ppdraget som ledamot i aktiebolags styrelse mot bakgrund av aktiebolagslagens bestämmelser normalt anses vara av personlig natur och hänförligt till tjänst.¹⁵³

Under nästa underrubrik, ”Skatterättsnämndens bedömning”, konstaterar nämnden att den praxis den redovisat under genomgången av den rättsliga regleringen är hänförlig till tiden före införandet av det nya andra stycket i 13 kap. 1 § IL. Därefter anför nämnden följande:

Det nya stycket sammanfattar de omständigheter som i rättspraxis tillmätts störst betydelse vid prövningen av självständighetsrekvisit. 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 alltså göras gällande.

Uttalandena av Skatterättsnämnden ovan kan enligt min mening tolkas på två olika sätt:

1. Nämnden anser att ändringen inte inneburit att innebörden av näringsbegreppet inte ändrats, i varje fall inte i relation till den prövning som sker vid inkomstens beskattning.
2. Nämnden anser att ändringen inneburit att innebörden av näringsbegreppet ändrats men att detta inte har någon betydelse för prövningen av frågan om styrelseuppdraget kan bedrivas via ett aktiebolag. Aktiebolagslagens reglering av styrelseuppdraget har nämligen inte ändrats och därmed är uppdraget fortsatt att betrakta som ett sådant personligt uppdrag som inte

¹⁵³ RÅ 1993 ref. 104.

kan utövas via ett aktiebolag.

Som konstaterades i föregående avsnitt synes ändringen av näringsbegreppet 2008 inte i sig medfört att begreppets innebörd ändrats. Om nämnden med sin formulering avser att signalera att så är fallet kan den slutsatsen enligt mig ifrågasättas mot bakgrund av de argument som framförts ovan.

6.4 Sammanfattande synpunkter

Sammanfattningsvis anser jag således att det slut Skatterättsnämnden kommer till i förhandsbeskedet, det vill säga att inkomsten av styrelseuppdraget ska beskattas som inkomst av tjänst, får anses materiellt riktigt mot bakgrund av att näringsbegreppets innebörd och tillämpning inte på ett substantiellt förändrades i och med 2008 års modifiering. Däremot är det svårt att exakt utröna vilka skäl nämnden anför för att styrelseuppdrag fortsatt ska anses utgöra inkomst av tjänst. Det är mycket möjligt att nämnden med sina uttalanden ovan vill signalera att den anser att lagändringen inneburit en ökad betoning av partsavsikten. En analys av ett av nämnden tidigare meddelat förhandsbesked från 2016 tyder emellertid enligt min mening på att nämnden inte anser att lagändringen i någon utsträckning inneburit någon förändrad syn på tolkningen och tillämpningen av näringsbegreppet. Märk den tydliga ståndpunkten att bestämmelsen sammanfattar de omständigheter som i rättspraxis tillmätts störst vikt vid prövningen samt att nämnden därefter okommenterat refererar till praxis före lagändringen:

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska som framgår av 13 kap. 1 § 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.

Bestämmelsen sammanfattar de omständigheter som i rättspraxis tillmätts störst vikt vid prövningen av självständighetsrekvisitet. Ett fall som har klara likheter med det nu aktuella är RÅ 2000 not. 189.

Oavsett om Skatterättsnämnden av någon anledning anser att partsavsikten givits en betydelse i och med ändringen som den inte redan haft tidigare kvarstår det faktum att Rydin m.fl. tolkning att partsavsikten normalt ska accepteras i varje fall inte torde vara förenlig med gällande rätt.

7 | Slutsats och några synpunkter de lege ferenda

I detta kapitel summeras analysen av gällande rätt och framställningens frågeställningar besvaras för att dess syfte ska kunna uppfyllas.

Uppsatsens syfte är att analysera under vilka förutsättningar en styrelseledamot kan bedriva styrelseuppdrag inom ramen för en enskild näringsverksamhet respektive ett aktiebolag. Syftet konkretiseras inledningsvis i framställningen genom att följande frågeställningar formuleras:

1. Under vilka förutsättningar kan en styrelseledamot bedriva styrelseuppdrag inom ramen för en enskild näringsverksamhet?
2. Under vilka förutsättningar kan en styrelseledamot bedriva styrelseuppdrag inom ramen för ett aktiebolags verksamhet?

Det framgår av framställningen ovan att frågeställningarna kan besvaras i ett sammanhang. Av kapitel fem framgår det att jag ställer mig tveksam till att näringsbegreppet verkligen gavs en ny innebörd i förhållande till vad som redan var gällande rätt när det ändrades 2008. Enligt min mening medförde ändringen sannolikt inte att näringsbegreppets självständighetsrekvisit ska tolkas och tillämpas på ett, i jämförelse med tidigare, annorlunda sätt. Näringsbegreppet ska enligt mitt förmenande därmed inte tolkas på så sätt att *fokus nu ska ligga på parternas gemensamma avsikt*. Följaktligen ska inte avtalet och dess villkor ha företräde framför andra omständigheter vid den helhetsbedömning som fortsättningsvis ska ske. Det *slut* Skatterättsnämnden kom till i det redovisade förhandsbeskedet ovan var därför materiellt riktigt även om det är svårt att tolka exakt vilka skäl nämnden anför till stöd för sitt beslut. Av det sagda följer att äldre rättspraxis som föregick lagändringen fortsatt kan anses relevant för självständighetsbedömningen, även så den särskilt restriktiva praxis som utvecklats kring möjligheten att bedriva styrelseuppdrag via aktiebolag. Det får antas att samma sak gäller för de fall där styrelseuppdraget bedrivits via en enskild näringsverksamhet, det är nämligen svårt att se varför verksamhetsformen skulle innebära en annan bedömning i den frågan. Styrelseuppdrag kan slutsatsvis därför bara bedrivas via näringsverksamhet i ett aktiebolag eller en enskild firma om uppdraget är ett tidsbegränsat saneringsuppdrag och de övriga grundläggande civilrättsliga förutsättningarna är uppfyllda.

Avslutningsvis skulle jag också anlägga några synpunkter de lege ferenda. Det är nämligen enligt min mening svårt att förstå den restriktiva syn som gäller styrelseledamöters möjligheter att bedriva uppdrag inom ramen för näringsverksamhet. Såsom jag tidigare konstaterat fäster Skatterättsnämnden, i linje med den praxis som etablerades i och med 1993 års avgöranden, avgörande vikt vid att uppdraget som styrelseledamot är personligt enligt aktiebolagslagen. Det förefaller visserligen å ena sidan riktigt att den civilrättsliga innebörden och betydelsen av de uppdrag och avtal som en person åtar sig ska läggas till grund för beskattningen. Å andra sidan förefaller det märkligt att styrelseledamöter, till skillnad från så kallade fria yrkesutövare, inte har ansetts kunna bedriva näringsverksamhet. Enligt min mening synes det inte rimligt att behandla styrelseledamöter på ett annat sätt än många av de andra yrkesgrupper som har ett personligt ansvar enligt lag, exempelvis konkursförvaltare eller revisorer. Skillnaderna mellan ett styrelseuppdrag och andra uppdrag som fria yrkesutövare åtar sig ligger inte främst i det faktum att ledamotens uppdrag bara kan innehas av en viss fysisk person, att skadeståndsansvaret är personligt och att aktiebolagslagens regler styr ledamotens arbete i stor utsträckning. Skillnaderna ligger snarare främst i styrelseuppdragets omfattning, bredd och självständighet i förhållande till det uppdragsgivande bolaget. Det förefaller tveksamt enligt min uppfattning att den i det föregående tämligen diffusa civilrättsliga skillnaden mellan styrelseuppdraget och andra fria uppdrag skulle anses motivera en särbehandling av styrelseuppdraget vid beskattningen. Alldeles särskilt som att doktrinen inte är enig om styrelseledamoten är att jämföra med en vanlig syssloman eller inte. Thorell är inne på samma spår i hans artikel. Hans analys om hur rätten rimligen bör vara får därför avsluta den här framställningen:

HD ansåg följaktligen att även personliga uppdrag kan utövas genom bolag. Det är svårt att förstå varför inte detta också skulle gälla vid beskattningen. Regler om vilka som kan utses till ett visst uppdrag i olika lagstiftningar bör således enligt min mening inte tillmätas någon betydelse vid den skatterättsliga indelningen i inkomstslag.

Det brukar hävdas att personliga uppdrag, med undantag för styrelseuppdrag, regelmässigt beskattas i näringsverksamhet. Motiverar då styrelseuppdragets särdrag att ersättningen från detta beskattas på annat sätt? Enligt min mening är svaret nej. Det främsta skälet är att styrelseuppdraget har större likheter med andra

personliga uppdrag och olika typer av konsultuppdrag än anställningar. Min inställning är således att det inte finns skäl att diskvalificera något personligt uppdrag från att beskattas i näringsverksamhet.¹⁵⁴

¹⁵⁴ Thorell, *a.a.*, 2010, s. 523.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Skatteutskottets betänkande

Skatteutskottets betänkande 2008/09:SkU18	<i>F-skatt åt fler</i>
--	------------------------

Propositioner

Prop. 1975:103	<i>Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.</i>
Prop. 1986/87:90	<i>Om ny konkurslag</i>
Prop. 1997/98:99	<i>Aktiebolagets organisation</i>
Prop. 2001/01:150	<i>Likvidation av aktiebolaget m.m.</i>
Prop. 2005/06:186	<i>Ersättning till ledande befattningshavare i näringslivet</i>
Prop. 2008/09:62	<i>F-skatt åt fler</i>

Statens offentliga utredningar (SOU)

SOU 1971:15	<i>Förslag till aktiebolagslag m.m.</i>
SOU 1995:63	<i>Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar slutbetänkande</i>
SOU 2008:76	<i>F-skatt åt flera</i>

Rättspraxis

Högsta domstolen (HD)

NJA 1957 s. 621

NJA 2000 s. 380

NJA 2000 s. 639

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)

RÅ 1993 ref. 55

RÅ 1993 ref. 104

RÅ 1998 ref. 10

RÅ 2005 ref. 3

HFD 2011 ref. 40

HFD 2012 not. 48

HFD mål nr 278-17

Förhandsbesked, ställningstaganden, remissvar & överklagandehandlingar

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Dnr 54-13/D Meddelat 2014-01-10.

Dnr 42-15/D Meddelat 2016-06-22.

Dnr 9-16/D Meddelat 2016-12-21.

Skatteverkets ställningstagande

Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat
näringsbegrepp, dnr 131 751308-08/111,
2008-12-11

Se bilaga 1

Överklagandehandlingar i mål nr 278-17

Överklagandehandlingar gällande förhandsbesked med dnr 9-16/D meddelat 2016-12-21.	<i>Se bilaga 2</i>
--	--------------------

Remissvar till utredningsbetänkandet SOU 2008:76

Skatteverkets remissvar, 2008-08-11, dnr 131 433079-08/112	<i>Se bilaga 3</i>
---	--------------------

Tjänstemännens Centralorganisations remissvar, 2008-08-18, dnr 08-0108	<i>Se bilaga 4</i>
---	--------------------

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitets remissvar, 2008-08-14, dnr JURFAK 2008/80	<i>Se bilaga 5</i>
---	--------------------

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) remissvar, 2008-08-18, dnr Fi2008/4290	<i>Se bilaga 6</i>
---	--------------------

Litteratur

Avhandlingar

Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Iustus, Diss. Uppsala: Univ., Uppsala, 1999.

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber Förlag, [diss.], Uppsala: Univ., 1979, Stockholm, 1978.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl. [diss.], Stockholm: Univ., Stockholm, 1995.

Johansson, Svante, *Bolagsstämma*, Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1990.

Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag: med särskild inriktning på användning av förarbeten*, Iustus, [diss.], Uppsala: Univ., Uppsala, 1997.

Olivecrona, Karl, *Studier över begreppet juridisk person i romersk och modern rätt*, Appelbergs boktryckeri, [diss.], Uppsala, 1928.

Tjernberg, Mats, *Fåmansaktiebolag: en skatterättslig studie av alternativen särreglering och allmän reglering för beskattning av fåmansaktiebolag och dess ägare m.fl.*, Iustus, [diss.] Lund: Univ., Uppsala, 1999.

Åhman, Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten: om aktiebolagets ställföreträdare och gränserna för deras representationsrätt [diss.], Uppsala: Univ., Uppsala, 1997.

Östberg, Jessica, *Styrelseledamöters lojalitetsplikt: särskilt om förbudet att utnyttja affärsmöjligheter*, Jure, [diss.], Stockholm: Stockholms universitet, 2016, Stockholm, 2016.

Övrig doktrin

Bernitz, Ulf, Introduktion, i: *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 10., aktualiserade uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2008.

Bergström, Sture, *Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?*, Skattenytt 1984, ss. 309-327.

Bergström, Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid*, Skattenytt 2003, ss. 2-13.

Bergström, Sture, *Förutsebarhet: en studie i Regeringsrättens rättstillämpning*, Iustus, Uppsala, 1987.

Båvestam, Urban & Lindblad, Anders, *Till frågan om bolagsstämman har en oskriven exklusiv kompetens – även som frågan om stämman i så fall har ensamrätt att besluta om avnotering*, Juridisk Tidskrift, ss. 224-231.

Danielius, Johan, *Svensk Juristtidning och nordiskt juridiskt samarbete*, SvJT, 2016, ss. 1-14.

Erasmie, Anders & Beyer, Carl, *Möjlighet att utföra styrelseuppdrag genom bolag*, Skattenytt 2011, ss. 523-528.

Hellner, Jan, *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten: praktik, teori och teknik*, Juristförl., Stockholm, 1990, citerad i: Hultqvist, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016, ss. 730-748.

Hjerner, Lars A.E., *Om Rättsfallstolkning*, 2 uppl., Juristförlaget, Stockholm, 1981, citerad i: Johansson, Jesper, *EU-domstolens restriktionsprövning i mål om de grundläggande friheterna och direkta skatter*, Jure, [diss.], Stockholm: Stockholms universitet, Stockholm, 2016.

Hultqvist, Anders, *Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån*, SvSkT 2012, ss. 122-141.

Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016, ss. 730-748.

Johansson, Svante, *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, 11., omarb. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014.

Karlsson, Christer, *Internationell beskattning av styrelsearvoden*, Skrifter utgivna av Juridiska fakulteten i Stockholm nr. 37, Jure, Stockholm, 1993.

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i: Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Kleist, David, *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*, Skattenytt 2016, ss. 3-52.

Lindencrona, Gustaf, *Vad gör en skattelagstiftning verkligt misslyckad?*, Juridisk Tidskrift 1992/93, ss. 331-341.

Lindencrona, Gustaf, *Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag*, i: Wallén, Per-Edwin, Thornstedt, Hans & Andersson, Madeleine (red.), *Festskrift till Hans Thornstedt*, Norstedt, Stockholm, 1983, ss. 491-502.

Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almquist & Wiksell, Uppsala, 1947.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 1 & 2*, Sextonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2017.

Melz, Peter, *Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster*, Skattenytt 1992, ss. 463-477.

Melz, Peter, *All Gemensamma bestämmelser för inkomstbeskattningen*, rättsfallskommentar, Skattenytt 2008, ss. 301-302.

Möller, *Regeringsrätten och den »verkliga innebörden»*, Svensk skattetidning 2/1995.

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, SvJT 2004, ss. 106-115.

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995.

Påhlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, Skattenytt 2011, ss. 113-125.

Rydin, Urban, Båvall, Bertil & Bartels, Katarina, *Beskattning av ägare till fåmansföretag*, 4., [uppdaterade] uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

Rodhe, Knut & Skog, Rolf, *Rodhes aktiebolagsrätt*, 24., [rev.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014.

Sagen, Jan, *Om genomsyn av enmansägda managementbolag*, Skattenytt 1993, ss. 734-740.

Sandgren, Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, i: Tidsskrift for Rettsvitenskap, 2005, vol. 118, nr 4-5, ss. 648-656.

Sandström, K.G.A., *Om aktiebolags beskattning för inkomst av fritt yrke samt därmed sammanhängande frågor*, Skattenytt 1969, ss. 575-595.

Schultz, Mårten, *Konkursförvaltaren och principalansvaret*, SvJT 2014, ss. 642-652.

Thorell, Per, *Beskattning av styrelsearvoden*, Skattenytt 2010, ss. 513-523.

Taxell, Lars Erik, *Aktiebolagets organisation*, Stift:s för Åbo akad. forskningsinst., Åbo, 1983.

Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning på inkomstsbeskattningens område - lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar, Skattenytt 2016, ss. 167-184.

Tiberg, Hugo & Dotevall, Rolf, *Mellanmansrätt*, 9., [rev.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 1997

Wiman, Bertil, *Med en låda på magen*, i: Regeringsrätten 100 år, citerad i: Kleist David, *Inkomstallokering mellan ägare och bolag*, Skattenytt 2016, ss. 3-52.

Elektroniska källor

Statens ägarpolicy och riktlinjer för bolag med statligt ägande 2017, URL: <http://www.regeringen.se/4b04f6/contentassets/c37d4070b3494cbb87453993ad7b2a04/statens-agarpolicy-och-riktlinjer-for-bolag-med-statligt-agande-2017.pdf>, senast hämtad: 2017-02-15.

Andersson, Sten, Johansson, Svante & Skog, Rolf, *Aktiebolagslagen: en kommentar* (1 juni 2016, Zeteo), kommentaren till 8 kap. 1 §, pkt. 1.

Andersson, Sten, Johansson, Svante & Skog, Rolf, *Aktiebolagslagen: en kommentar* (1 juni 2016, Zeteo), kommentaren till 8 kap. 8 §, pkt. 4.

Blank Thörnroos, Pia, Carlsson, Nils-Fredrik, Silfverberg, Christer, Sindahl, Mikael, *Skatteförfarandelagen* (12 maj 2016, Zeteo), kommentaren till 3 kap. 14 §.

Silfverberg, Christer, F-skattsedelns rättsverkningar, i: F-skattsedelns rättsverkningar, Rapport Svenskt Näringsliv, 2010. URL: https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporter_s/f-skattsedelns-rattsverkningar_530965.html/BINARY/F-skattsedelns%20r%C3%A4ttsverkningar, senast hämtad: 2017-04-01.

Unger, Sven, *Professionsansvar för advokater och andra rådgivare – omfattning, försäkringsmöjligheter och friskrivningsklausuler*, Inledning vid Nordiska Juristmötet i

Helsingfors, 2002, ss. 571-579. URL: <http://jura.ku.dk/njm/36/569unger.pdf>, senast hämtad: 2017-04-01.

Bilagor

BILAGA 1

På Rättslig Vägledning använder vi kakor (cookies) för att webbplatsen ska fungera på ett bra sätt för dig. Genom att surfa vidare godkänner du att vi använder kakor. [Vad är kakor?](#)

[Jag förstår](#)

[Regler och ställningstaganden](#) » [Ställningstaganden](#) » 2008 » [Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp](#)

Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp

2008-12-11

Områden: Inkomstskatt (Näringsverksamhet)

Dnr: 131 751308-08/111

1 Sammanfattning

Den som har en eller ett fåtal uppdragsgivare kan tilldelas F-skattsedel förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. En näringsidkare som startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som första uppdragsgivare kan bedömas som självständig näringsidkare och tilldelas F-skattsedel.

Även den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag till olika uppdragsgivare vid tillfälliga behov av arbetskraft kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva sin verksamhet som näringsverksamhet.

2 Bakgrund och frågeställning

Den 1 januari 2009 ändras näringsbegreppet. Ändringen innebär att vid bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt särskilt ska beaktas vad parterna har avtalat samt i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet. Fråga har uppkommit om vad som krävs för att en F-skattsedel ska kunna utfärdas efter lagändringen.

3 Gällande rätt m.m.

3.1 Skattebetalningslagen

Av 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, framgår att en F-skattsedel ska, om inte annat följer av 8, 10, eller 11 §, efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet.

Reglerna om F-skatt i SBL ändrades senast 1998. I prop. 1997/98:62 s. 44 framgår att syftet med ändringen är att göra det lättare för den som startar en verksamhet att få en F-skattsedel. Av propositionen framgår också att frågan om näringsverksamhet bedrivs eller inte är svår att göra vid ansökningstillfället vilket uttrycks på följande sätt "Det avgörande är hur verksamheten faktiskt har bedrivits. Den bedömningen kan göras först i efterhand. Det är således först efter någon tid och ofta inte förrän i samband med taxeringen som det går att konstatera om verksamheten har bedrivits under sådana former att den är att hänföra till näringsverksamhet."

BILAGA 1

Av 1 kap. 3 § SBL framgår att termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som de lagar som anges i 1 — 2 §§ samt i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL.

Av 1 kap. 1 § TL framgår bl.a. att lagen gäller vid fastställande av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

3.2 Näringsbegreppet i inkomstskattelagen

3.2.1 Lagtext

Av 13 kap. 1 § IL (i dess lydelse från den 1 januari 2009) framgår att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. 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.

3.2.2 Proposition 2008/09:62, F-skatt åt fler

Av prop. 2008/09:62 s. 25 framgår att avsikterna med ändringen i 13 kap. 1 § IL bl.a. är att

- lagtexten i inkomstskattelagen förtydligas utifrån gällande praxis och dessutom ges partsviljan ökad betydelse,
- förutsägbarheten ökar hos den som ansöker om F-skattsedel och
- fler kan få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet och därmed få F-skattsedel.

På s. 25 — 26 anges även följande.

"Utredningen har vidare diskuterat om självständighetsbegreppet bör utvidgas så att det omfattar personer som hyr ut sig själva för uppdrag i syfte att bl.a. ersätta ordinarie anställda hos uppdragsgivaren eller rycka in vid s.k. arbetstoppar.

Enligt regeringens mening skulle en sådan bestämmelse i praktiken kunna medföra att en enskild näringsidkare har möjlighet att som enda verksamhet hyra ut sig själv för uppdrag på motsvarande sätt som gäller för företag som bedriver personaluthyrning med stöd av lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft och att man således skatterättsligt tillåter att personer kan komma att arbeta under anställningsliknande förhållanden i inkomstlaget näringsverksamhet. Det ovan sagda innebär emellertid inte att det kan uteslutas att den som ställer sin arbetskraft till förfogande för kortare uppdrag till olika uppdragsgivare som ett led i annan verksamhet, även för arbetskraftsuthyrningen kan anses självständig nog för att näringsverksamhet ska föreligga. Som exempel kan nämnas att den som driver näringsverksamhet som avbytare inom jordbrukssektorn, inom samma verksamhet också torde kunna utföra arbete åt olika uppdragsgivare som förstärkning vid arbetstoppar. Det kan inte heller uteslutas att den som enbart hyr ut sin arbetskraft till kortare uppdrag hos flera olika uppdragsgivare kan anses bedriva näringsverksamhet. ... Den föreslagna regleringen torde öka förutsebarheten såväl för uppdragstagaren som för uppdragsgivaren men också innebära en möjlighet att anpassa rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen. Enligt regeringens mening torde den också sänka tröskeln för att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet. ... Syftet med utformningen av bestämmelsen i förslaget är att fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt. Detta minskar betydelsen av antalet uppdragsgivare jämfört med idag. Bestämmelsen möjliggör därmed att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare. ... Det är också naturligt att en uppdragstagare startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som sin första uppdragsgivare och kan med förslaget bedömas som självständigt bedriven verksamhet. ... Vid bedömning om det finns något ekonomiskt risktagande bör beaktas att allt företagande är förknippat med risktagande som t.ex. ansvaret för att ett uppdrag fullgörs på rätt sätt. ... I ett uppdrags natur ligger att uppdragsgivaren bestämmer ramen för vad som ska utföras. Men det ankommer i regel på uppdragstagaren att bestämma hur arbetet ska utföras. Var och när uppdraget ska utföras kan vara beroende av

BILAGA 1

verksamhetens natur och omständigheterna i det enskilda fallet. Även om uppdragsgivaren har ett bestämmande inflytande i dessa frågor innebär det inte automatiskt att uppdragstagaren står under den andres kontroll och arbetsledning på ett sådant sätt att näringsverksamhet inte ska anses föreligga. Den omständigheten att uppdragstagaren utför arbetet i uppdragsgivarens lokaler eller använder dennes maskiner behöver inte innebära att vederbörande är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Även hur arbetet ska utföras kan i vissa fall ligga i uppdragets natur och behöver inte heller betyda att uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning."

Av författningskommentaren till 13 kap. 1 § IL (Prop. 2008/09:62 s. 33) framgår bl.a. följande:

"En viktig omständighet för bedömningen av om självständighetsrequisitet är uppfyllt avses således vara vad en uppdragsgivare och en uppdragstagare har avtalat. Detta innebär närmare att parternas avsikt att ingå ett uppdragsavtal och de villkor som styr uppdraget avses få ökad betydelse vid bedömningen. Sådana villkor kan vara fördelning av ansvar och risk, liksom rätt att anta andra uppdrag parallellt eller rätt att tacka nej till fler uppdrag från uppdragsgivaren. Om uppdragstagarens beroende till uppdragsgivaren respektive inordning i dennes verksamhet är stor kan det dock medföra att partsviljan inte får genomslag. Vid denna bedömning avses att villkoren för uppdragsgivarens ordinarie anställda ska beaktas."

Vidare framgår att "Uppdragstagarens *avsikt* att bedriva näringsverksamhet kan bl.a. framgå genom att uppdragstagaren agerar som en företagare. Om uppdragstagaren t.ex. har inregistrerat en firma och gjort de anmälningar som krävs för företagare i skatte- och avgiftshänseende, är det omständigheter som kan tala för att uppdragstagaren ser sig som näringsidkare. Å andra sidan kan inte det motsatta förhållandet tas till intäkt för att näringsverksamhet inte avses bedrivas."

4 Skatteverkets bedömning

Ändringen i 13 kap. 1 § IL innebär ett förtydligande av vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt. Av prop. 2008/09:62 framgår att avsikten med ändringen är att underlätta för fler att få F-skattsedel och göra det lättare att starta näringsverksamhet. Fler ska få möjlighet att starta företag genom att man bl.a. sänker kravet för att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet.

Det är enbart i de fall Skatteverket har skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas som Skatteverket kan vägra att utfärda en F-skattsedel, förutsatt att övriga villkor för F-skattsedel är uppfyllda.

Den nya utformningen av 13 kap. 1 § IL lyfter fram **tre** kriterier för bedömningen om verksamheten bedrivs självständigt. Kriterierna som särskilt ska beaktas är vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren samt i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Kriterierna ska vara inbördes likvärdiga.

I och med att relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och deras gemensamma avsikt lyfts fram minskar betydelsen av kravet på flera uppdragsgivare. Vidare är det inte heller uteslutet att den som enbart hyr ut sin arbetskraft till kortare uppdrag hos flera olika uppdragsgivare kan anses bedriva näringsverksamhet (s. 25 anförd prop.).

De nya reglerna medför att relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt att arbetet ska utföras under sådana förhållanden att det är frågan om näringsverksamhet lyfts fram och får en ökad betydelse. Omständigheter som att sökanden bara har en eller ett fåtal uppdragsgivare eller att ekonomiska investeringar helt saknas har inte en avgörande betydelse för att avgöra om näringsverksamhet bedrivs.

Enligt Skatteverkets bedömning bör förändringarna i IL innebära att exempelvis följande kategorier kan anses bedriva näringsverksamhet.

BILAGA 1

- Den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag (kortare än två månader) till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälliga behov av arbetskraft t.ex. på grund av sjukfrånvaro eller arbetstoppar kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva uthyrningsverksamheten som näringsverksamhet. Detta gäller även om förmedlingen av uppdragstagaren sker via ett bemanningsföretag.
- Säljare som arbetar på provisionsbasis och som har sitt tjänsteställe i bostaden eller i egen lokal kan anses bedriva näringsverksamhet eftersom han inte är inordnad i verksamheten.
- Dagbarnvårdare som tar hand om andras barn (regelmässigt tre barn eller fler) kan anses uppfylla kraven på näringsverksamhet om tillsynen sker i egen regi.
- Konsult, t.ex. ekonomi- eller IT-konsult, som påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av kunderna kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag.
- Arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.

Däremot kan, enligt Skatteverkets uppfattning följande verksamheter *inte* anses uppfylla kraven på näringsverksamhet.

- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda kan normalt inte anses uppfylla kraven för näringsverksamhet även om parterna kommit överens om att uppdragstagaren ska utföra arbetet som näringsidkare. Det kan exempelvis gälla lärarvikarier, vikarierande sjukvårdspersonal eller chaufförer som ställer sin arbetskraft till förfogande till en och samma uppdragsgivare för en längre tid (två månader eller mer).
- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för kortare uppdrag räknas inte som näringsverksamhet om det sker till endast enstaka uppdragsgivare.
- En barnflicka/au pair som arbetar åt en familj och utför merparten av arbetet i familjens bostad kan inte anses bedriva näringsverksamhet.

I de fall där det klart framgår att uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet på liknande sätt som uppdragsgivarens ordinarie personal kan kravet på näringsverksamhet inte anses vara uppfyllt trots att partsviljan ger uttryck för att den beskrivna verksamheten ska utgöra näringsverksamhet.

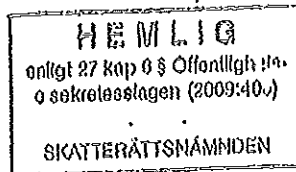
Frågan om näringsverksamhet har bedrivits eller inte kan i många fall avgöras först i efterhand. Det är därför mycket viktigt att den som tilldelas F-skattsedel i fall där tveksamhet råder om den beskrivna verksamheten uppfyller kraven för näringsverksamhet får information om att bedömningen är preliminär och att bedömningen kan komma att ändras om den beskrivna verksamheten inte kommer igång eller bedrivs på ett annat sätt än vad som beskrivits i ansökan.

Enbart den omständigheten att arbetet som sådant skulle kunna utgöra näringsverksamhet medför inte att verksamheten ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, i de fall parternas vilja är den motsatta.

Även om sökanden ska bedriva näringsverksamhet ska ansökan avslås om det föreligger sådana omständigheter som framgår av 4 kap. 10 och 11 § SBL, dvs. i huvudsak olika försummelser med redovisning och betalning av skatt.

Det bör noteras att bedömningen av näringsverksamhet som görs vid tilldelning av F-skattsedel inte alltid är identisk med de bedömningar som görs för att pröva om sökanden ska registreras till mervärdesskatt.

BILAGA 2

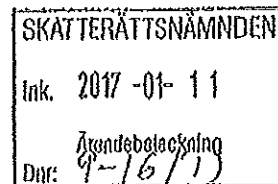


ÖVERKLAGANDE

Datum 2017-01-10 Dnr 131 208855-16/5931

Yngve Grippe
010-577 43 97
yngve.grippe@skatteverket.se

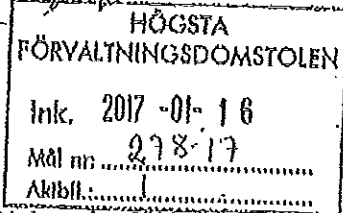
Högsta förvaltningsdomstolen
Box 2293
103 17 STOCKHOLM



Klagande: Skatteverket
Rättsavdelningen, Yngve Grippe
Box 563
451 22 UDDEVALLA

Motpart:

Ombud:



Överklagat avgörande: Skatterättsnämndens förbandsbesked den 21 december 2016
Dnr 9-16/D

Skatteverket överklagar och begär fastställelse av Skatterättsnämndens beslut i både fråga 1 och fråga 2.

Enligt Skatteverkets uppfattning finns dock omständigheter som talar för en alternativ motivering till svaret på fråga 1 än den Skatterättsnämnden lämnat.

Kan ordinarie styrelseuppdrag ingå i näringsverksamhet?

Skatteverket har i samband med utvidgningen av näringsbegreppet år 2009 publicerat ett ställningstagande: Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp (bifogas). När det gäller verksamhet bland annat som s.k. styrelseproffs, med minst tre uppdrag hos bolag där eget ägarintresse saknas, bör detta enligt Skatteverkets bedömning kunna bedrivas som näringsverksamhet, och då även i bolagsform. En grundläggande förutsättning i dessa fall är dock att förhållandet avspeglar båda parternas avsikt.

Skatteverket har i enlighet med denna bedömning sedan 2009 tillämpat en administrativ praxis där sådan näringsverksamhet respektive bolagsbildningar godtagits vid beskattningen, och har även godkänt dessa för F-skatt. Följande har då beaktats.



- Det utvidgade näringsbegreppet 2009 öppnade upp för att i en näringsverksamhet ta in självständiga uppdrag där fakturering via egen näringsverksamhet är i överensstämmelse med parternas avsikt och avtal.
- Ett ordinärt styrelseuppdrag, där eget ägarintresse saknas, utgör arbetsrättsligt inte ett anställningsförhållande utan ett uppdragsförhållande, vilket talar för att det bör kunna ingå i en näringsverksamhet. Ett sådant uppdrag kan liknas vid ett långsiktigt konsultförhållande där ledamoten engageras "på deltid" för sin kompetens inom visst område. En sådan ledamot kan, vid en prövning av 13 kap. 1 § andra stycket II, inte sägas vara beroende av uppdragsgivaren eller inordnad i dennes verksamhet.
- Den omständigheten att ett styrelseuppdrag är personligt bör inte i sig medföra att inkomsten ska hänföras till tjänsteinkomst. Andra uppdrag som är personliga, t.ex. vissa uppdrag som advokat, kan bedrivas som näringsverksamhet.
- Äldre rättspraxis avseende beskattning av styrelsearvode bör idag bedömas utifrån det utvidgade näringsbegreppet, och bör därmed kunna ha en modifierad betydelse idag.

Mot denna bakgrund är det av stort värde för rättstillämpningen att Högsta förvaltningsdomstolen uttalar sig i frågan om ordinära styrelseuppdrag kan ingå i en näringsverksamhet, eller om de i enlighet med äldre rättspraxis regelmässigt bör anses vara tjänsteuppdrag. För tydlighetens skull nämns att Skatteverket inte anser att sådana uppdrag som har anställningsliknande former, t.ex. uppdrag som arbetande styrelseordförande eller ordinärt uppdrag som verkställande direktör, bör kunna ingå i en näringsverksamhet.

Betydelsen av eget ägarintresse

Enligt Skatteverkets bedömning, och som anges i ställningstagandet, bör ett eget reellt ägarintresse i ett bolag där styrelseuppdrag innehas kunna utgöra ett hinder för att ta in uppdraget i en näringsverksamhet. Sådana uppdrag bör även fortsättningsvis bedömas som personliga tjänsteuppdrag. Skatteverket har inte sett möjlighet att försöka ange någon fast gräns i form av en procentsats för sådant ägande, på annat sätt än att en symbolisk eller försämbart ägarandel inte bör utgöra hinder, utan denna fråga lämpar sig för en prövning i det enskilda fallet av de förutsättningar som är för handen. Enligt Skatteverkets uppfattning i det aktuella fallet bör ~~direkta och indirekta~~ direkta och indirekta ägarintresse i de nu aktuella bolagen innebära att styrelsearvodena utgör tjänsteinkomst för honom.

I övrigt hänvisas till vad som tidigare anförts.

A handwritten signature in dark ink, appearing to read "Yngve Gillette".

Yngve Gillette

BILAGA 2

Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp | Rättslig vägledning | Skatteve... Sida 1 av 5

Bilaga

Regler och ställningstaganden » Ställningstaganden » 2008 » Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp

Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp

2008-12-11

Områden: Inkomstskatt (Näringsverksamhet)

Dnr: 131 751308-08/111

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN
Ink. 2017-01-16
Mål nr. 278:17
Aktbil. 3

1 Sammanfattning

Den som har en eller ett fåtal uppdragsgivare kan tilldelas F-skattsedel förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. En näringsidkare som startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som första uppdragsgivare kan bedömas som självständig näringsidkare och tilldelas F-skattsedel.

Även den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag till olika uppdragsgivare vid tillfälliga behov av arbetskraft kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva sin verksamhet som näringsverksamhet.

2 Bakgrund och frågeställning

Den 1 januari 2009 ändras näringsbegreppet. Ändringen innebär att vid bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt särskilt ska beaktas vad parterna har avtalat samt i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet. Fråga har uppkommit om vad som krävs för att en F-skattsedel ska kunna utfärdas efter lagändringen.

3 Gällande rätt m.m.

3.1 Skattebetalningslagen

Av 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, framgår att en F-skattsedel ska, om inte annat följer av 8, 10, eller 11 §, efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet.

Reglerna om F-skatt i SBL ändrades senast 1998. I prop. 1997/98:62 s. 44 framgår att syftet med ändringen är att göra det lättare för den som startar en verksamhet att få en F-skattsedel. Av propositionen framgår också att frågan om näringsverksamhet bedrivs eller inte är svår att göra vid ansökningstillfället vilket uttrycks på följande sätt "Det avgörande är hur verksamheten faktiskt har bedrivits. Den bedömningen kan göras först i efterhand. Det är således först efter någon tid och

BILAGA 2

Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp | Rättslig vägledning | Skatteve... Sida 2 av 5

ofta inte förrän i samband med taxeringen som det går att konstatera om verksamheten har bedrivits under sådana former att den är att hänföra till näringsverksamhet."

Av 1 kap. 3 § SBL framgår att termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområden som de lagar som anges i 1 — 2 §§ samt i 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL.

Av 1 kap. 1 § TL framgår bl.a. att lagen gäller vid fastställande av underlaget för att ta ut skatt eller avgift enligt Inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

3.2 Näringsbegreppet i Inkomstskattelagen

3.2.1 Lagtext

Av 13 kap. 1 § IL (i dess lydelse från den 1 januari 2009) framgår att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. 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.

3.2.2 Proposition 2008/09:62, F-skatt åt fler

Av prop. 2008/09:62 s. 25 framgår att avsikterna med ändringen i 13 kap. 1 § IL bl.a. är att

- lagtexten i Inkomstskattelagen förtydligas utifrån gällande praxis och dessutom ges partsviljan ökad betydelse,
- förutsägbarheten ökar hos den som ansöker om F-skattsedel och
- fler kan få sin verksamhet bedömd som näringsverksamhet och därmed få F-skattsedel.

På s. 25 — 26 anges även följande,

"Utredningen har vidare diskuterat om självständighetsbegreppet bör utvidgas så att det omfattar personer som hyr ut sig själva för uppdrag i syfte att bl.a. ersätta ordinarie anställda hos uppdragsgivaren eller rycka in vid s.k. arbetstoppar.

Enligt regeringens mening skulle en sådan bestämmelse i praktiken kunna medföra att en enskild näringsidkare har möjlighet att som enda verksamhet hyra ut sig själv för uppdrag på motsvarande sätt som gäller för företag som bedriver personaluthyrning med stöd av lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft och att man således skatterättsligt tillåter att personer kan komma att arbeta under anställningsliknande förhållanden i Inkomstskattelagen näringsverksamhet. Det ovan sagda innebär emellertid inte att det kan uteslutas att den som ställer sin arbetskraft till förfogande för kortare uppdrag till olika uppdragsgivare som ett led i annan verksamhet, även för arbetskraftsuthyrningen kan anses självständig nog för att näringsverksamhet ska föreligga. Som exempel kan nämnas att den som driver näringsverksamhet som ämbutare inom jordbrukssektorn, inom samma verksamhet också torde kunna utföra arbete åt olika uppdragsgivare som förstärkning vid arbetstoppar. Det kan inte heller uteslutas att den som enbart hyr ut sin arbetskraft till kortare uppdrag hos flera olika uppdragsgivare kan anses bedriva näringsverksamhet. ... Den föreslagna regleringen torde öka förutsebarheten såväl för uppdragstagaren som för uppdragsgivaren men också innebära en möjlighet att anpassa

BILAGA 2

Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp | Rättslig vägledning | Skatteve... Slida 3 av 5

rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen. Enligt regeringens mening torde den också sänka tröskeln för att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet. ... Syftet med utformningen av bestämmelsen i förslaget är att fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt. Detta minskar betydelsen av antalet uppdragsgivare jämfört med idag. Bestämmelsen möjliggör därmed att fler kan bedriva näringsverksamhet mot en eller ett fåtal uppdragsgivare. ... Det är också naturligt att en uppdragstagare startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som sin första uppdragsgivare och kan med förslaget bedömas som självständigt bedriven verksamhet. ... Vid bedömning om det finns något ekonomiskt risktagande bör beaktas att allt företagande är förknippat med risktagande som t.ex. ansvaret för att ett uppdrag fullgörs på rätt sätt. ... I ett uppdrags natur ligger att uppdragsgivaren bestämmer ramen för vad som ska utföras. Men det ankommer i regel på uppdragstagaren att bestämma hur arbetet ska utföras. Var och när uppdraget ska utföras kan vara beroende av verksamhetens natur och omständigheterna i det enskilda fallet. Även om uppdragsgivaren har ett bestämmande inflytande i dessa frågor innebär det inte automatiskt att uppdragstagaren står under den andras kontroll och arbetsledning på ett sådant sätt att näringsverksamhet inte ska anses föreligga. Den omständigheten att uppdragstagaren utför arbetet i uppdragsgivarens lokaler eller använder dennes maskiner behöver inte innebära att vederbörande är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Även hur arbetet ska utföras kan i vissa fall ligga i uppdragets natur och behöver inte heller betyda att uppdragstagaren står under uppdragsgivarens arbetsledning."

Av författningskommentaren till 13 kap. 1 § IL (Prop. 2008/09:62 s. 33) framgår bl.a. följande:

"En viktig omständighet för bedömningen av om självständighetsrekvisitet är uppfyllt avses således vara vad en uppdragsgivare och en uppdragstagare har avtalat. Detta innebär närmare att parternas avsikt att ingå ett uppdragsavtal och de villkor som styr uppdraget avses få ökad betydelse vid bedömningen. Sådana villkor kan vara fördelning av ansvar och risk, liksom rätt att anta andra uppdrag parallellt eller rätt att tacka nej till fler uppdrag från uppdragsgivaren. Om uppdragstagarens beroende till uppdragsgivaren respektive inordning i dennes verksamhet är stor kan det dock medföra att partsvilljan inte får genomslag. Vid denna bedömning avses att villkoren för uppdragsgivarens ordinarie anställda ska beaktas."

Vidare framgår att "Uppdragstagarens *avsikt* att bedriva näringsverksamhet kan bl.a. framgå genom att uppdragstagaren agerar som en företagare. Om uppdragstagaren t.ex. har inregistrerat en firma och gjort de anmälningar som krävs för företagare i skatte- och avgiftshänseende, är det omständigheter som kan tala för att uppdragstagaren ser sig som näringsidkare. Å andra sidan kan inte det motsatta förhållandet tas till intäkt för att näringsverksamhet inte avses bedrivas."

4 Skatteverkets bedömning

Ändringen i 13 kap. 1 § IL innebär ett förtydligande av vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om en verksamhet bedrivs självständigt. Av prop. 2008/09:62 framgår att avsikten med ändringen är att underlätta för fler att få F-skattsedel och göra det lättare att starta näringsverksamhet. Fler ska få möjlighet att starta företag genom att man bl.a. sänker kravet för att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet.

Det är enbart i de fall Skatteverket har skäligen anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas som Skatteverket kan vägra att utfärda en F-skattsedel, förutsatt att övriga villkor för F-skattsedel är uppfyllda.

BILAGA 2

Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp | Rättslig vägledning | Skatteve... Sida 4 av 5

Den nya utformningen av 13 kap. 1 § 11 lyfter fram tre kriterier för bedömningen om verksamheten bedrivs självständigt. Kriterierna som särskilt ska beaktas är vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren samt i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. Kriterierna ska vara inbördes likvärdiga.

I och med att relationen mellan uppdragstagaren och uppdragsgivaren och deras gemensamma avsikt lyfts fram minskar betydelsen av kravet på flera uppdragsgivare. Vidare är det inte heller uteslutet att den som enbart hyr ut sin arbetskraft till kortare uppdrag hos flera olika uppdragsgivare kan anses bedriva näringsverksamhet (s. 25 anförd prop.).

De nya reglerna medför att relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt att arbetet ska utföras under sådana förhållanden att det är frågan om näringsverksamhet lyfts fram och får en ökad betydelse. Omständigheter som att sökanden bara har en eller ett fåtal uppdragsgivare eller att ekonomiska investeringar helt saknas har inte en avgörande betydelse för att avgöra om näringsverksamhet bedrivs.

Enligt Skatteverkets bedömning bör förändringarna i 11 innebära att exempelvis följande kategorier kan anses bedriva näringsverksamhet.

- Den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag (kortare än två månader) till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälliga behov av arbetskraft t.ex. på grund av sjukfrånvaro eller arbetstoppar kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva uthyrningsverksamheten som näringsverksamhet. Detta gäller även om förmedlingen av uppdragstagaren sker via ett bemanningsföretag.
- Säljare som arbetar på provisionsbasis och som har sitt tjänsteställe i bostaden eller i egen lokal kan anses bedriva näringsverksamhet eftersom han inte är inordnad i verksamheten.
- Dagbarnvårdare som tar hand om andras barn (regelmässigt tre barn eller fler) kan anses uppfylla kraven på näringsverksamhet om tillsynen sker i egen regi.
- Konsult, t.ex. ekonomi- eller IT-konsult, som påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av kunderna kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag.
- Arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.

Däremot kan, enligt Skatteverkets uppfattning följande verksamheter *inte* anses uppfylla kraven på näringsverksamhet.

- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda kan normalt inte anses uppfylla kraven för näringsverksamhet även om parterna kommit överens om att uppdragstagaren ska utföra arbetet som näringsidkare. Det kan exempelvis gälla läraryrken, vårdande sjukvårdspersonal eller chaufförer som ställer

BILAGA 2

Utfärdande av F-skattsedel efter ändrat näringsbegrepp | Rättslig vägledning | Skatteve... Sida 5 av 5

sin arbetskraft till förfogande till en och samma uppdragsgivare för en längre tid (två månader eller mer).

- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för kortare uppdrag räknas inte som näringsverksamhet om det sker till endast enstaka uppdragsgivare.
- En barnfamilj/au par som arbetar åt en familj och utför merparten av arbetet i familjens bostad kan inte anses bedriva näringsverksamhet.

I de fall där det klart framgår att uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och inordnad i dennes verksamhet på liknande sätt som uppdragsgivarens ordinarie personal kan kravet på näringsverksamhet inte anses vara uppfyllt trots att partsvilljan ger uttryck för att den beskrivna verksamheten ska utgöra näringsverksamhet.

Frågan om näringsverksamhet har bedrivits eller inte kan i många fall avgöras först i efterhand. Det är därför mycket viktigt att den som tilldelas F-skattsedel i fall där tveksamhet råder om den beskrivna verksamheten uppfyller kraven för näringsverksamhet får information om att bedömningen är preliminär och att bedömningen kan komma att ändras om den beskrivna verksamheten inte kommer igång eller bedrivs på ett annat sätt än vad som beskrivits i ansökan.

Enbart den omständigheten att arbetet som sådant skulle kunna utgöra näringsverksamhet medför inte att verksamheten ska beskattas i Inkomstlagen näringsverksamhet, i de fall parternas vilja är den motsatta.

Även om sökanden ska bedriva näringsverksamhet ska ansökan avslås om det föreligger sådana omständigheter som framgår av 4 kap. 10 och 11 § SBL, dvs. i huvudsak olika försummelser med redovisning och betalning av skatt.

Det bör noteras att bedömningen av näringsverksamhet som görs vid tilldelning av F-skattsedel inte alltid är identisk med de bedömningar som görs för att pröva om sökanden ska registreras till mervärdesskatt.

BILAGA 2

[REDACTED]

Högsta förvaltningsdomstolen
Box 2293
103 17 Stockholm

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN	
Ink.	2017-01-26
Mål nr.	278-17
Aktbil.	5

Stockholm den 26 januari 2017

Yttrande över Skatteverkets överklagande mål nr 278-17

Klagande:
Skatteverket
Rättsavdelningen

Motpart

[REDACTED]

Ombud:

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

BILAGA 2

Överklagat avgörande

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 21 december 2016 dnr 9-16/D

Överklaganden av Skatterättsnämndens besked

Skatteverket har överklagat Skatterättsnämndens förhandsbesked och begär fastställelse av beskedet i fråga 1 och 2, samt att en alternativt motivering grundar beslutet.

[REDACTED] har också överklagat Skatterättsnämndens förhandsbesked. Överklagandet har tillsänts Skatterättsnämnden för rättidsprövning.

Yrkanden

Har med anledning av Skatteverkets överklagan fått möjlighet att framföra sin inställning till Skatteverkets yrkanden.

Årstrider att fråga 1 och fråga 2 fastställs.

berkar i första hand att fråga 1 besvaras nekande (dvs. att frågan ska besvaras med att arvoden inte ska anses som lökomst av tjänst för honom).

Öfhänylsar till sin Överklagan vad gäller hans andra och tredjehandsyrkande.

Prkar att den sekreless som gällt i Skatterättsnämnden ska bestå.

Grunder till stöd för yrkanden

Skatteverket har i motiveringen till sitt överklagande ansett att det är av stort värde för rättsförfarandet att Högsta förvaltningsdomstolen uttalar sig i frågan om ordinarie styrelseuppdrag kan ingå i en näringsverksamhet. [REDACTED] anser, likt Skatteverket, att det är av vikt för rättsförfarandet att Högsta förvaltningsdomstolen uttalar sig i denna fråga. Enligt [REDACTED] uppfattning kan det av lagtextens ordalydelse inte utläsas någon begränsning vad gäller att sådana uppdrag bedrivs inom ramen för en självständigt bedriven näringsverksamhet, eller att det på något annat sätt bör tolkas att en sådan begränsning ska tillämpas. Vidare anser [REDACTED] att hans ägarintressen i de aktuella bolagen är långt ifrån så starka att de ska medföra en sådan begränsning.

BILAGA 2

[REDACTED]

I övrigt hänvisar [REDACTED] till vad han framför i sin överklagan och till vad som tidigare förevarit i detta ärende.

Sekretess

[REDACTED] yrkar att den sekretess som gäller i Skatterättsnämnden ska bestå. Det kan inte annat än antas att han skulle lida skada eller men, framförallt av affärsnässiga, men även av personliga skäl om de uppgifter som i Skatterättsnämnden varit hemliga röjs. Detta gäller framförallt hans namn och personuppgifter samt namn på de företag som förekommer.

Vänliga hälsningar

[REDACTED]

BILAGA 2

[Redacted]

Högsta förvaltningsdomstolen

Skickas till:
Skatterättsnämnden
Box 24144
104 51 Stockholm

HEMLIG
enligt 27 kap 6 § Offentlighets-
och sekretesslagen (2009:400)
SKATTERÄTTSNÄMNDEN

SKATTERÄTTSNÄMNDEN
Ink. 2017-01-26
Ärenderegistrering
Dnr: 9-16/D

HÖGSTA
FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN
Ink. 2017-02-07
Månr. 278-17
Akutbil. 7

Ratt bil.
[Signature]

Stockholm den 26 januari 2017

Överklagande av Skatterättsnämndens förhandsbesked med dnr 9-16/D

Klagande:

[Redacted]

Ombud:

[Redacted]
[Redacted]
[Redacted]
[Redacted]

Motpart:

Skatteverket

Saken

Fakturering av styrelsearvode.

BILAGA 2

[REDACTED]

Yrkanden

Fråga 1

[REDACTED] yrkar att arvoden som enligt avtal betalas ut till [REDACTED] (Bolaget) som han utför som styrelseledamot hos nio uppdragsgivare inte ska anses som inkomst av tjänst för honom. Frågan ska alltså besvaras nekande.

Fråga 2

För det fall att fråga 1 besvaras jakande, yrkar [REDACTED] andra hand att arvodena inte beskattas som inkomst av tjänst för honom om omständigheterna ändras så att endast den del av styrelsearvodet från [REDACTED] som överstiger tio timmar per vecka faktureras från Bolaget.

Fråga 3

Om fråga 1 besvaras jakande och fråga 2 besvaras nekande, yrkar [REDACTED] att Högsta förvaltningsdomstolen ska undanröja Skatterättsnämndens avvisningsbeslut och återförlsa den frågan till Skatterättsnämnden för prövning i sak.

Sekretess

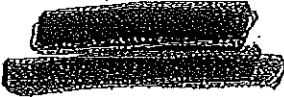
[REDACTED] yrkar att den sekretess som gällt i Skatterättsnämnden ska bestå.

Omständigheter som åberopas till stöd för yrkandena

Den 1 januari 2009 förändrades lagtexten i 13 kap 1 § inkomstskattelagen (IL) avseende näringsbegreppet. Enligt aktuell lydelse ska det vid bedömningen av huruvida en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt 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.

Skatterättsnämnden har i sitt besked huvudsakligen funnit att det inte avsetts ske en förändrad syn av styrelseuppdragets personliga karaktär när aktuell lydelse infördes. Enligt nämnden ska tidigare praxis därmed alltfjänt vara aktuell. [REDACTED] gör en annan tolkning av

BILAGA 2


gällande rätt och anser det vare sig av lagens ordalydelse eller av dess syfte frångå en sådan begränsning.

Kan ordinära styrelseuppdrag ingå i näringsverksamhet?

Det går inte av aktuell lydelse i 13 kap 1 § IL utläsa att så kallade personliga uppdrag, så som ordinära styrelseuppdrag, inte kan ingå i näringsverksamhet om näringskriterierna i övrigt är uppfyllda.

Eftersom en sådan begränsning inte kan utläsas av ordalydelsen av bestämmelsen bör en tolkning ske om det i övrigt kan utläsas ett sådant syfte med den aktuella bestämmelsen.

Av förarbetena till tillägget i 13:1 IL kan utläsas att den föreslagna regleringen torde innebära en möjlighet att anpassa rättstillämpningen efter samhällsutvecklingen och att den torde sänka tröskeln för att få en verksamhet bedömd som näringsverksamhet (prop. 2008/09:62 s. 25-26).

Bland annat mot bakgrund av ovan nämnda uttalanden får det tolkas som att det "nya" näringsbegreppet skiljer sig från vad som tidigare har varit gällande. Därmed går det inte heller enbart att luta sig mot tidigare praxis.

Vad gäller samhällsutvecklingen framgår vidare av förarbetena att det numera är betydligt vanligare med tjänsteproducerande än varuproducerande företag samt att Utmärkande för många tjänsteföretag är därför att näringsidkarens kompetens och arbetskraft utgör grunden för företaget. Dessa företag säljer framför allt sin tid och sitt kunnande i form av utförda tjänster. I ett konsultförhållande är det naturligt att uppdragsgivaren vill tillgodogöra sig personlig kompetens och skicklighet hos uppdragstagaren (a. prop. s. 26).

Av förarbetena kan inte utläsas någon åsyftad begränsning vad gäller uppdrag av personlig karaktär. I motsats till vad Skatterättsnämnden utläser av förarbetena framgår däremot att det är naturligt att det ofta är en viss personlig kompetens som efterfrågas, se ovan. Någon åsyftad skillnad mellan uppdrag av personlig karaktär så som för ordinära styrelseuppdrag jämfört

BILAGA 2

[REDACTED]

med andra uppdrag där en specifikt *personlig kompetens* efterfrågas av uppdragsgivaren framgår inte.

Även i andra branscher finns det uppdrag av personlig karaktär där det är vedertaget att sådana uppdrag utförs inom ramen för en bedriven näringsverksamhet, som exempel vissa uppdrag som advokater utför. Att en annan tillämpning skulle vara aktuell för så kallade styrelseproffs är inte rimligt. Det synes inte heller finnas något hinder i sig att fakturera styrelsearvode enligt Aktiebolagslagen. Inte heller har något sådant hinder i sig gällt enligt tidigare praxis.

Enligt vad [REDACTED] erfar så har även många personer verksamma som styrelseproffs inrättat sin verksamhet enligt den administrativa praxis som Skatteverket sedan 2009 har tillämpat och där sådan näringsverksamhet och bolagsbildningar godtagits vid beskattningen.

Slutligen så är syftet med utformningen av bestämmelsen i förslaget att fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt (a. prop. s. 26). Mot bakgrund av parternas avsikt och det mycket stora antalet skilda styrelseuppdrag som [REDACTED] ägnar sin tid åt, och då det varken av lagens ordalydelse eller dess syfte kan utläsas annat, bör de uppdrag som framgår av fråga 1 inte liknas vid anställningsförhållanden. De bör därmed kunna ingå i en självständigt bedriven näringsverksamhet.

Påverkan [REDACTED] ägarintresse i de uppdragsgivande bolagen bedömningen?

Efter att det konstaterats att styrelseuppdragets personliga karaktär inte ska vara ett hinder för att dessa uppdrag utförs på konsultbasis blir nästa fråga om [REDACTED] ägarintressen i de uppdragsgivande bolagen ska påverka bedömningen.

[REDACTED] har tidigare och fram till 2010 varit [REDACTED]. Av förarbetena framgår tydligt att den omständighet att uppdraget utförs hos en tidigare arbetsgivare till den person som utför ett uppdrag inte ska begränsa att detta anses bedrivas inom en självständigt bedriven verksamhet och att det är naturligt att en uppdragstagare startar sin verksamhet med den tidigare arbetsgivaren som sin första uppdragsgivare (a. prop. s. 26). Till detta framhåller [REDACTED] att han inte äger mer än 12,23 procent i bolaget och att inte

BILAGA 2

[REDACTED]
[REDACTED]
heller någon närstående till honom äger andel däruöver. Därtill är [REDACTED] ett publikt bolag med en relativt spridd ägarkrets. Han har därför inte någon möjlighet att få det inflytande som Skatteverket hävdar. Ägarförhållandet i [REDACTED] ska därför inte anses ha sådana likheter med ett anställningsförhållande att ett styrelseuppdrag i detta bolag inte skulle kunna ingå i en av honom självständigt bedriven näringsverksamhet. Inte heller ska ett sådant styrelseuppdrag i [REDACTED] påverka andra uppdrag i en sådan av honom bedriven näringsverksamhet.

Skatteverket anför på s. 2 andra stycket i yttrandet den 24 maj 2016 att *den som utför fortlöpande arbete i ett bolag där man direkt eller indirekt har ett starkt ägarintresse och tar ut ersättning för detta anses normalt inte i denna del bedriva näringsverksamhet, utan förhållandet kan som regel jämföras med ett anställningsförhållande.*

För att det ska vara fråga om ett sådant starkt ägarintresse som påverkar bedömningen bör det vara tal om ett *reellt* ägarintresse. Med ett reellt ägarintresse ska i en sådan bedömning avses en stor möjlighet att själv eller med själv tillsammans med andra, med anledning av sitt ägande i ett bolag, kunna påverka beslutsfattandet i detta. Ett sådant *reellt* ägarintresse har [REDACTED] inte haft i de bolag som omfattas av frågeställningen. Han kan därför inte anses ha haft ett så pass starkt ägarintresse att det ska påverka bedömningen.

I likhet med de skiljaktiga ledamöterna anser [REDACTED] att det förhållandet att han direkt eller indirekt äger andelar i de uppdragsgivande bolagen inte föranleder att detta ska inverka på möjligheten att utföra dessa uppdrag på konsultbasis. De arvoden som [REDACTED] erhåller för [REDACTED] arbete ska därmed anses som inkomst i en självständigt bedriven näringsverksamhet utförda på uppdrag av externa uppdragsgivare och inte som inkomst av tjänst för honom.

Är Högsta förvaltningsdomstolen av en annan uppfattning än [REDACTED] vad gäller fråga 1 hänvisas till vad som tidigare förevarit i ärendet vad gäller fråga 2.

BILAGA 2

[REDACTED]

Skäl för att pröva fråga 3 i sak

Som det redogjorts för yrkar [REDACTED] första hand, att fråga 1 ska besvaras med att uppdragsarvodena inte ska ses som inkomst av tjänst för honom och att fråga 2 och 3 därför förfaller.

Är Högsta förvaltningsdomstolen av en annan uppfattning än den av [REDACTED] rikade vad gäller frågorna 1 och 2 ska Högsta förvaltningsdomstolen förklara att det finns ett berättigat skäl för honom att få fråga 3 besvarad och återförvisa denna till Skatterättsnämnden för prövning i sak. Frågan ska därmed inte ses som en sådan hypotetisk fråga som ska avvisas.

Inte heller Skatteverket har fört fram skäl för att frågan inte ska prövas i sak inom ramen för ett förhandsbesked. I stället anser Skatteverket att en skiljelinje bör gå mellan helt fristående uppdrag och uppdrag som är hänförliga till eget eller närståendes ägarintressen. Någon sådan skiljelinje anser [REDACTED] inte kan utläsas av vare sig lagtext, förarbete eller praxis. Därmed är det av synnerlig vikt för honom att med större säkerhet än vad som kunnat uppnås genom egen bedömning få visshet om denna situation.

Sekretess

[REDACTED] yrkar att den sekretess som gäller i Skatterättsnämnden ska bestå. Det kan inte annat än antas att han skulle lida skada eller men, framförallt av affärsmässiga, men även av personliga skäl om de uppgifter som i Skatterättsnämnden varit hemliga röjs. Detta gäller framförallt hans namn och personuppgifter samt namn på de företag som förekommer.

Vänliga hälsningar

[REDACTED]

BILAGA 2



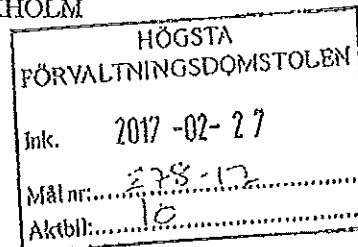
Yngve Gipple
010-577 43 97
yngve.gipple@skatteverket.se

YTTRANDE

Datum
2017-02-27

Dnr
131 208855-16/5931

Högsta förvaltningsdomstolen
Box 2293
103 17 STOCKHOLM



Skatteverkets yttrande i mål 278-17

Skatteverket har med under rättelse daterad 2017-02-07 givits tillfälle att komma in med yttrande över vissa handlingar, aktbilagorna 5-7 i målet.

Skatteverket instämmer i vad som refereras under rubriken Kan ordinära styrelseuppdrag ingå i näringsverksamhet? (s. 3-4), dvs. att lagändringen 2009 bör ha inneburit att en konsultverksamhet som helt eller delvis omfattar fristående uppdrag som styrelseledamot kan bedrivas som näringsverksamhet, och då även i bolagsform. Detta dock under förutsättning att förhållandet godtagits och avtalats mellan parterna, och att omständigheterna i övrigt i det enskilda fallet inte talar för annan bedömning.

Skatteverket vill kommentera vissa uppgifter som framförs under rubriken Påverkar [redacted] ägarintresse i de uppdragsgivande bolagen bedömningen?

Baligt rättspraxis finns inte något principiellt hinder att i aktiebolagsform bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Beskattningsfrågan bör då avgöras på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter, bl.a. hur självständiga uppdragen är. I denna praxis har de uppdragsgivande subjekten i regel varit fristående i förhållande till det uppdragstagande bolaget. HFD har dock uttalat att i det fall ett eget ägarintresse finns kan självständigheten inte ges samma betydelse som i typsituationen, RÅ 2004 ref. 62.

Skatteverkets bedömning är att de styrelseuppdrag som här är i fråga får huvudsakligen anses avhängiga [redacted] ägarintresse i bolagssfären i fråga, i likhet med hans tidigare post som VD i [redacted]. Styrelseuppdragen i dessa bolag får anses innebära ett reellt inflytande i bolagssfären och sammantaget bekräftar de i sig att fråga är om ett påtagligt ägarintresse. Detta är då omständigheter som bör beaktas vid bedömningen om beskattning av arvoden kan ske såsom näringsverksamhet i ett eget aktiebolag, eller ska ske under tjänst.

BILAGA 2

2



Det handlar alltså om styrelseuppdrag i nio bolag, där [REDACTED] har ett ägarintresse i åtta av bolagen med som mest upp till ca 24 %. I [REDACTED] där [REDACTED] tidigare var anställd VD innehar han numera post som arbetande styrelseordförande på 20 timmar per vecka, vilket kan bedömas ha karaktär av anställningsliknande uppdrag. Dessa omständigheter bör sammantaget ge slutsatsen att styrelseuppdragen är avhängiga [REDACTED] ägarintresse i sådan grad att de bör anses som personliga uppdrag medför tjänstebeskattning av arvodena.

I övrigt hänvisar Skatteverket till vad som tidigare anförts.

Yngve Grippe

BILAGA 2

[REDACTED]

Högsta förvaltningsdomstolen
Box 2293
103 17 Stockholm

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN	
Ink.	2017-03-10
Mål nr:	278-17
Aktbil:	12

Stockholm den 10 mars 2017

Yttrande avseende AB 10 i mål nr 278-17

Klagande:

[REDACTED]

Ombud:

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

Motpart:

Skatteverket

Saken

Fakturerings av styrelsearvode.

BILAGA 2

inställning till Skatteverkets yttrande

Skatteverkets yttrande har översänts för kännedom.

Skatteverket har i sitt yttrande hänvisat till RÅ 2004 ref. 62 och att det där uttalats att om det finns ett eget ägarintresse kan självständigheten inte ges samma betydelse som i typsituationen. I det avgörandet var frågan om endast ett uppdrag varvid samma person agerade dels som ägare av koncernen dels som förträdare av konsultbolaget. Därtill avsåg frågan en ersättning som kan liknas vid en koncernintern debitering. Dåvarande Regeringsrättens uttalande kan därför inte ges den tyngd som Skatteverket vill hävda när det som i ~~XXXXXX~~ fall avser ett, betydligt större antal bolag, samt ett ytterst ringa ägande vad avser de flesta av dessa. Därtill skiljer sig fallet avsevärt där ~~XXXXXX~~ är ett styrelseproffs med uppdrag i ca 30 olika bolag.

4. För att de uppdragsgivande subjekten inte ska ses som fristående i förhållande till det uppdragstagande bolaget bör det vara fråga om ett påtagligt ägarintresse. Av de nio aktuella bolagen har [REDACTED] ett ägarintresse som uppgår till 24 procent endast i ett av dessa. Av de övriga bolagen åtta bolagen innehar han ett indirekt ägarintresse uppgående till mellan 0-3 procent avseende fyra bolag, samt ett indirekt ägarintresse uppgående till 10-15 procent avseende övriga fyra bolag. Dessa innehav kan inte betraktas som så betydande att förhållandet mellan uppdragsgivande och uppdragstagande bolag inte är att ses som fristående till varandra. Vid en helhetsbedömning kan de aktuella ägarintressena inte sägas vara så starka att de ska begränsa den annars gångbara möjligheten att utföra dessa uppdrag på konsultbasis.

Åter får det därtill betonas att omständigheten att ett uppdrag utförs hos en tidigare arbetsgivare inte ska begränsa möjligheten att detta bedrivs inom en självständigt driven verksamhet.

Vänliga hälsning

YTTRANDE

Datum

2008-08-11

Dnr

131 433079-08/112

BILAGA 3

Finansdepartementet

103 33 STOCKHOLM

Yttrande över betänkandet F-skatt åt flera (SOU
2008:76)

1 Sammanfattning

Skatteverket avstyrker betänkandets förslag på ändringar i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), dvs. en utvidgning av nu gällande näringsbegrepp, och förordar att nuvarande lagstiftning behålls.

Skatteverket vill vidare starkt framhålla vikten av att en översyn av solidaransvarsreglerna i skattebetalningslagen (1997:483) genomförs.

2 Motivering

Det föreslagna utvidgade näringsbegreppet, såsom det slutligen har utformats (s. 21) och förklarats i författningskommentaren (s. 197 ff.) kommer i många fall att medföra en ökad osäkerhet för den som ansöker om F-skattsedel. Osäkerheten gäller om den preliminära bedömningen av om näringsverksamhet bedrivs, som görs i samband med tilldelningen, kommer att stämma överens med den slutliga bedömningen som görs först vid taxeringen. Det gäller särskilt i de fall där sökanden avser att enbart ställa sin arbetskraft till förfogande, vilket redan idag är en vanlig grund för ansökan om F-skatt inom olika branscher. Betänkandet ger inga konkreta exempel på vilka nya kategorier uppdragsgivare som skulle kunna få F-skatt med de föreslagna ändringarna. Förslaget är således otydligt och ger ingen reell vägledning vare sig för presumtiva nya företagare eller för Skatteverket.

Eftersom F-skattsedel kan tilldelas redan när det finns en avsikt att starta en näringsverksamhet har Skatteverket normalt inte någon möjlighet att redan vid ansökningstillfället göra en djupare kontroll av om den

YTTRANDE

Datum
2008-08-11Dnr
131 433079-08/112**BILAGA 3**

beskrivna verksamheten slutligen kommer att uppfylla kraven för näringsverksamhet eller inte. Den tänkta verksamheten beskrivs normalt av sökanden med endast någon kortfattad övergripande beskrivning, t.ex. "utföra uppdrag inom transportsektorn vid arbetstoppar och liknande verksamhet". Ofta har verksamheten överhuvudtaget inte kommit igång när ansökan om F-skatt lämnas in, dvs. det finns inga ingångna avtal och de föreslagna nya kriterierna - graden av beroende respektive integration i uppdragsgivarens verksamhet - går således inte att bedöma. Det blir därför i praktiken omöjligt för Skatteverket att vid ansökningstillfället åtskilja de två olika kategorier som man beskriver i författningskommentaren (s. 198, fjärde stycket), dvs. de som typiskt sett inte ska tilldelas F-skattsedel och de som ska det. Detta kan komma att medföra att fler som ansöker och tilldelas F-skattsedel inte kommer att uppfylla kraven för näringsverksamhet när den slutliga bedömningen i samband med taxeringen görs. Det är mycket viktigt att den som tilldelas F-skattsedel kan känna sig säker på att den beskrivna verksamheten också kommer att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

I både kommittédirektiv och betänkande betonas att antalet uppdragsgivare inte ska ha någon avgörande betydelse, dvs. att uppdragstagaren enbart arbetar åt en uppdragsgivare ska inte vara något hinder att få F-skattsedel. Det är omöjligt att förutse spridningseffekterna och hur arbetsmarknadens parter kommer att anpassa sig till de föreslagna lättnaderna i möjligheten att få F-skatt. Frågan kan ställas på sin spets om större företag med hänvisning till lagändringen beslutar att helt upphöra att ha vissa personalkategorier anställda och de anställda därför "tvingas" ansöka om F-skatt, trots att det kan vara tveksamt om deras respektive tänkta verksamheter uppfyller kraven. Lagförslaget kan då medföra en ärendeökning för Skatteverket som med tanke på kraven att ansökningar om F-skatt ska behandlas likartat och snabbt kan bli svårhanterlig.

Som framgår av betänkandet är det en mycket liten andel av ansökningarna idag som avslås på grunden att självständighetskriteriet inte anses uppfyllt, det har

YTTRANDE

Datum
2008-08-11Dnr
131 433079-08/112**BILAGA 3**

beräknats handla om ca 330 ansökningar per år (s. 113). Inte heller med de föreslagna ändringarna skulle alla dessa sökanden få F-skatt. Även om det vid sidan av dessa kan finnas nya presumtiva näringsidkare så är lagändringen enligt Skatteverkets uppfattning inte motiverad med tanke på den begränsade påverkan den kan antas få.

Skatteverket har med tanke på den korta remisstiden, främst under juli månad, inte haft möjlighet att diskutera något eventuellt alternativt förslag till lagändring.

3 Översyn av reglerna om solidariskt
 betalningsansvar

Skatteverket delar inte utredningens slutsatser i fråga om solidaransvarsreglerna i skattebetalningslagen (1997:483). Såsom utredningen konstaterar har regelverket ett mycket snävt tillämpningsområde - så snävt att det i praktiken saknar betydelse i kampen mot ett omfattande missbruk. Utredningen nämner parentetiskt att "det kan finnas fog för att se över bestämmelserna i syfte att utreda hur bestämmelserna bättre skulle kunna utformas för att stävja hur F-skattsedeln används i kriminell verksamhet och i andra missbrukssituationer". Skatteverket vill för sin del starkt framhålla vikten av att en sådan översyn genomförs. Utredningen har haft alltför kort tid till sitt förfogande för denna svåra uppgift och borde därför i sin bedömning ha rekommenderat att frågan utreds vidare i en särskild utredning. Se vidare särskilt yttrande av Pia Blank Thörnroos i betänkandet (s. 203 ff.).

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad överdirektör. Vid den slutliga handläggningen av ärendet har i övrigt deltagit rättschef Vilhelm Andersson och rättslige experten Yngve Gripple, föredragande.


Katrin Westling Palm
Yngve Gripple

Finansdepartement

103 33 STOCKHOLM

F-SKATT ÅT FLERA

Betänkande av Utredningen om översyn av kraven för F-skatt m.m.
(SOU 2008:76)

Dnr Fi 2008/4290

Inledning

Inledningsvis vill TCO uttrycka sitt missnöje med den korta remisstiden. Det är inte acceptabelt att en omfattande utredning som både innehåller viktiga principiella frågor och komplicerade lagtekniska detaljer har givits en remisstid om fem veckor, som dessutom sammanfaller med semestertider.

TCO konstaterar att utredningens mest intressanta del inte är förslagen till ändringar i *Inkomstskattelagen* utan statistikavsnittet, där utredningen tydligt visar att svårigheter att få f-skattsedel inte utgör något reellt problem för nyföretagandet, varken mäns eller kvinnors. Utredningen avfärdar därmed en utbredd myt: att det skulle vara svårt att få f-skattsedel och att detta hämmar företagandet.

TCO anser att denna slutsats måste få konsekvenser vid ärendets fortsatta beredning, då det innebär att främjande av nyföretagande inte kan användas som ett argument för förändringar som riskerar att minska uppbördseffektiviteten eller äventyrar den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare.

Vad gäller utredningens förslag så anser TCO, mot bakgrund av utredningens egen undersökning av det faktiska läget, att det inte behöver bli lättare att få f-skattsedel. Däremot finns det behov av att förtydliga regelverket, vilket vissa av utredningens förslag skulle kunna bidra till.

TCO anser att en intressantare fråga än antalet utfärdade f-skattsedlar är hur man ska stimulera att rätt typ av företag startas och växer. Forskning visar att kunskapsintensiva företag bidrar mer till tillväxt och fler jobb än annat företagande. För sådant företagande krävs först och främst en väl utbildad arbetskraft och framstående forskning, men det kan också stimuleras genom till exempel skatteincitament för FoU i mindre företag.

Kap 4. Statistik

Redan av utredningens direktiv framgick att bara en procent av alla ansökningar om f-skatt avslås. Utredningens kvantitativa undersökning bekräftade detta samtidigt som utredningens kvalitativa undersökning visade att mindre än en halv procent av avslagen var avslag på grund av att självständighetsrekvisitet inte var uppfyllt. Det fanns heller inga mätbara skillnader mellan hur mäns och kvinnors ansökningar behandlas. Utredningen ifrågasätter även det samband som regeringen i direktiven implicit hävdar finns mellan antal utfärdade f-skattsedlar och nyföretagande.

TCO delar utredningens analys att svårigheter att få f-skattsedel inte utgör något reellt problem för nyföretagandet, varken mäns eller kvinnors. Utredningen avfärdar därmed en utbredd politisk myt: att det skulle vara svårt att få f-skattsedel och att detta hämmar företagandet.

TCO anser att denna slutsats måste få konsekvenser vid ärendets fortsatta beredning, då det innebär att främjande av nyföretagande inte kan användas som ett argument för förändringar som riskerar att minska uppbördseffektiviteten eller äventyrar den arbetsrättsliga gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare.

Kapitel 6. Utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen

6.4 Hur påverkas det civilrättsliga arbetstagarbegreppet av en utvidgning av näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen?

Då skatterättens gränsdragningar mellan inkomstlagen tjänst och näring, eller mellan a-skatt och f-skatt, ligger nära den för arbetsrätten grundläggande gränsdragningen mellan arbetstagare och uppdragstagare finns det vid varje förändring i skatterättens gränsdragningar en risk att denna smittar av sig på arbetsrätten.

Det finns två sorters smittoeffekter, som i utredningen benämns rättsliga och sociologiska. *Rättsliga smittoeffekter* uppstår då en gränsdragning på ett rättsområde påverkar hur domstolar gör en liknande gränsdragning på ett annat område, till exempel om det faktum att en person beviljats f-skattsedel tillåts påverka bedömningen hos en domstol eller myndighet som har att avgöra huruvida personen är att anse som arbetstagare i arbetsrättslig mening. Skatteverkets bedömning, vilken grundar sig på andra kriterier än de som gäller inom arbets- och socialförsäkringsrätten, blir därmed styrande eller skapar en presumtion att personen är uppdragstagare.

I utredningens direktiv fanns en uttalad önskan om en tillnärmning av begreppen inom olika rättsområden, något som hade kunnat leda till oönskade rättsliga smittoeffekter där skatterättsliga avgörande skulle kunna påverka Arbetsdomstolens och de allmänna domstolarnas praxis. TCO tillstyrker utredningens val att inte föreslå någon tillnärmning utan istället erkänna varje rättsområdes autonomi. TCO anser att propositionstexten måste förse med skrivningar som gör det tydligt att den skatterättsliga gränsdragningen inte ska påverka den arbetsrättsliga gränsdragningen.

Sociologiska smittoeffekter uppstår när det faktum att en person beviljats f-skattsedel påverkar hur denna person betraktas arbetsrättsligt i vardagen, det vill säga i andra situationer än då en

domstol eller myndighet har att bedöma personens status. En person med f-skattsedel betraktas ofta i praktiken som uppdragstagare även arbetsrättsligt trots att Skatteverket inte gjort någon sådan bedömning. Relationen mellan uppdragsgivaren/arbetsgivaren och uppdragstagaren/arbetstagaren kommer därför att präglas av antagandet att den arbetspresterande parten inte har de rättigheter som skulle tillkomma denne enligt arbetsrätten. TCO anser att även de sociologiska smittoeffekterna måste begränsas. I samband med beslut om f-skattsedel bör den som ansöker informeras om att beslutet om f-skattsedel i sig inte har några arbetsrättsliga effekter.

6.6 Förslag om att utvidga näringsverksamhetsbegreppet i inkomstskattelagen

Trots att utredningen i sin deskriptiva del konstaterar att det problem som utredningen är satt att lösa i praktiken är mycket litet har utredningen gått vidare och lämnat förslag till ändringar i lagstiftningen. Utredarens förslag innebär ett tillägg i 13 kap. 1§ *Inkomstskattelagen*. I dag stadgar den att *till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt*. Till detta vill utredaren lägga ett andra stycke som förtydligar vad som ska beaktas vid bedömningen av om verksamheten bedrivs självständigt. Efter en genomgång av rättspraxis och skatteverkets beslut fastnade utredaren för att mer eller mindre kodifiera existerande rättspraxis genom att stadga att man särskilt ska beakta att graden av beroende till uppdragsgivaren och integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat. Dessa tre kriterier är inbördes likvärdiga.

TCO ser fördelar med det förtydligande som utredningens förslag innebär. Det är emellertid viktigt att kriterierna verkligen behandlas som jämlika och att det subjektiva kriteriet, partsviljan, inte ges större betydelse än övriga de två objektiva kriterierna. Att bara knappt en halv procent av ansökningarna avslås ser TCO som ett tecken på att partsviljan redan idag har ett alltför stort genomslag vid skatteverkets bedömningar, trots att denna enligt gällande lag och praxis ska avgöras av objektiva omständigheter.

På grund av den detaljnivå förslaget befinner sig på är det viktigt att författningstexten inte läses isolerat från förarbetena. TCO:s i huvudsak positiva inställning till utredningens förslag är till stor del avhängig de skrivningar i författningskommentaren (kap 10) och motivtexten (kap 6.3.2) som lyfter fram att för att ett uppdrag ska anses vara självständigt ska det vara fråga om vissa specifika och avgränsade arbetsuppgifter samt att en självständig uppdragsgivare inte får stå under uppdragsgivarens omedelbara kontroll under uppdragets utförande och inte heller ingå i uppdragsgivarens ordinarie arbetsorganisation.

TCO tillstyrker utredningens förslag att personer som hyr ut sig själva, på så vis att uppdragsgivaren fritt kan disponera arbetskraften inte ska anses bedriva självständig verksamhet. Viktig i sammanhanget är om personen utför samma typ av arbetsuppgifter och under samma arbetsledning som uppdragsgivarens egen personal, t ex för att ersätta frånvarande anställda eller rycka in vid arbetstoppar.

Då det i debatten förekommit kritik mot att vissa yrkesgrupper, andra faktorer lika, skulle ha haft lättare att få f-skattsedel än andra (ett påstående som dock inte har kunnat beläggas i utredningens genomgång av avslagsbeslut) anser TCO att det är bra att utredaren har vinnlagt sig om att reglerna ska vara neutrala vad gäller yrke.

Kapitel 9 Konsekvensbeskrivningar

Förutom de konsekvenser för arbetsrätten och arbetsmarknaden som påpekats ovan känner TCO även oro vad gäller källskattesystemet. Att endast en procent av ansökningarna avslås väcker farhågor om att det är för lätt för personer som så önskar, eller vars uppdragsgivare så önskar, att lämna källskattesystemet och istället betala sina egna skatter och avgifter. Detta leder i sin tur till sämre uppbördseffektivitet, genom att fler får större möjlighet att göra avdrag och ökade möjligheter att undanhålla inkomster från beskattning.

TJÄNSTEMÄNNENS CENTRALORGANISATION (TCO)

Sture Nordh

Samuel Engblom



UPPSALA
UNIVERSITET

Finansdepartementet

Juridiska fakultetsnämnden

Box 256
SE-751 05 Uppsala

F-skatteutredningens betänkande F-skatt åt flera, SOU 2008:76

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet ställer sig positiv till förslaget syfte, dvs. att till förmån bl.a. till det kvinnliga företagandet sänka kraven på självständighetsrekvisitet för näringsverksamhet. Det framstår också som lämpligt att genomföra denna ändring i form av lag. Däremot framstår det som tveksamt om den föreslagna lydelsen är tillräckligt tydlig, eller om denna bör förtydligas ytterligare. De kriterier som uppges i den föreslagna lydelsen av 13 kap. 1 § andra stycket IL, nämligen graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat, är sådana som redan tidigare enligt praxis på området har beaktats. Att kravet är avsett att sättas lägre framgår inte av den föreslagna lydelsen utan av förarbetena. Det är möjligt att denna lagstiftningsteknik genom förarbeten är tillräcklig, med tanke på förarbetenas starka ställning som rättskälla i Sverige. Mot bakgrund av legalitetsprincipen på skatteområdet kan dock invändningar resas mot denna metod att ändra innebörden i materiell skatterätt.

Ett sätt att precisera vilka förhållanden som ska omfattas av rekvisitet *självständigt bedriven verksamhet* finns i artikel 10 i mervärdesskattedirektivet.¹ Där stadgas att anställda och andra personer, i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar, inte bedriver verksamhet självständigt. Även om utredningen på sidan 148 i SOU 2008:76 principiellt tar avstånd från att implementera denna definition i mervärdesskattedirektivet i inkomstskattelagen, förefaller det som att det är ungefär detta självständighetsbegrepp som eftersträvas. En liknande (inte nödvändigtvis identisk) precisering av gränsen mellan självständig och inte självständig verksamhet skulle enligt fakultetsnämndens uppfattning ge tydligare vägledning om gränsdragningen, än den förhållandevis vaga formulering som valts i lagförslaget. Om ökad överensstämmelse mellan självständighetsbegreppen inom mervärdesskatten och inkomstskatten skulle bli en bieffekt av en dylik precisering, är det enligt fakultetsnämndens uppfattning inte någon nackdel. I stället borde det tvärtom underlätta både Skatteverkets handläggning och de enskildas administrativa börda.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av docent Eleonor Alhager och professor Bertil Wiman. Yttrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Torbjörn Andersson.

Torbjörn Andersson

¹ Rådets direktiv 2006/112/EG.

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

18 augusti 2008

F-skatteutredningens betänkande F-skatt åt flera (SOU 2008:76) (Fi2008/4290)

FAR SRS har beretts tillfälle att yttra sig över *F-skatteutredningens betänkande F-skatt åt flera (SOU 2008:76) (Fi2008/4290)*. FAR SRS får med anledning av detta anföra följande:

FAR SRS ställningstagande

FAR SRS tillstyrker förslaget till införandet av en bestämmelse i IL 13:1 av innebörden att vid prövning av självständighetskravet ska beaktas graden av beroende till uppdragsgivaren, integration i dennes verksamhet och vad parterna har avtalat.

FAR SRS vill emellertid framföra följande synpunkter.

Självständighetskravet

FAR SRS anser att utredningen har haft rätt utgångspunkt att låta självständighetskravet – så som det nu har föreslagits bli preciserat – i IL 13:1 bilda utgångspunkt för regelverket kring F-skatt. Eftersom ett av syftena med en översyn av F-skattereglerna är att göra det enklare att starta företag med en eller ett fåtal uppdragsgivare är det naturligtvis av avgörande betydelse att nyföretagaren kan känna en trygghet i bedömningen såväl på preliminärskattestadiet som vid taxeringen.

De nya kriterierna i IL 13:1 anses av utredningen vara likvärdiga. Enligt FAR SRS borde kriteriet ”vad parterna avtalat” ha företräde. FAR SRS inser emellertid att frågan om parternas gemensamma avsikt och betydelsen härav inte bara är aktuell inom skatteområdet utan även inom andra rättsområden och då särskilt arbetsrätten. FAR SRS utgår från att ett större – tvärvetenskapligt – grepp tas i en framtid i syfte att modernisera arbetstagarbegreppet så att det bättre stämmer överens med dagens verklighet.

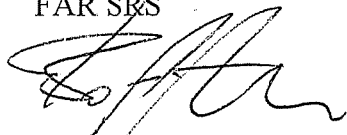
Genom de nya kriterierna i IL 13:1 läggs fokus på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt varigenom betydelsen av antalet uppdragsgivare bör minska jämfört med idag. Eftersom detta förslag till lagändring även får bäring på tilldelningen av F-skattsedlar ökar förutsägbarheten för såväl uppdragsgivare som uppdragstagare.

Författningskommentaren

Utredningen har anført som exempel på omständigheter som kan påverka bedömningen av en uppdragstagares beroende av uppdragsgivaren, huruvida uppdragstagaren har inregistrerat enskild firma eller betalat sina skatter och avgifter. Enligt FAR SRS är dessa kriterier helt ovidkommande för prövningen av den delen av självständighetskravet som bottnar i frågan om "graden av beroende till uppdragsgivaren". Firmaregistrering har ingen koppling till hur en inkomst ska beskattas. Den omständigheten att uppdragstagaren inte har betalat skatter eller avgifter på rätt sätt har inte heller någon betydelse för om inkomsten som sådan ska beskattas som näringsverksamhet eller ej.

I författningskommentaren för utredningen ett resonemang (sidan 198) om tillhandahållande av arbetskraft att rycka in vid "arbetstopp" respektive vid "arbetsanhopning". I det första fallet anser utredningen att uppdraget inte är tillräckligt avgränsat för att det ska anses självständigt under det att i fallet med arbetsanhopning skulle uppgiften vara mer specificerad. Därigenom skulle den senare tjänsten vara tillhandahållen inom ramen för en självständig verksamhet. FAR SRS har svårt att se att det föreligger någon materiell skillnad i dessa två arbetssituationer. Enligt FAR SRS är det därför önskvärt med ett förtydligande i det fortsatta beredningsarbetet.

FAR SRS



Bo Ahlstrand

Ordförande i FAR SRS Skattekommitté