

Målnummer:	2864-1993	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-11-30		
Rubrik:	En person A drev konsultverksamhet inom managementområdet genom ett av honom helägt aktiebolag. I verksamheten redovisades inkomster av vissa uppdrag avseende A såsom ledamot av styrelserna i flera större aktiebolag. Styrelsearvodena har ansetts skola beskattas som intäkt av tjänst hos A. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 21, 22, 31 och 32 §§ kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse fr. o. m. 1992 års taxering (1990:650)• 8 kap. 1 §, 4 § och 6 § aktiebolagslagen (1975:1385)		
Rättsfall:	RÅ 1993 ref. 55		

REFERAT

Aktiebolaget B (fåmansbolaget) och A ansökte om förhandsbesked av innehåll att den av fåmansbolaget bedrivna konsultrörelsen kunde omfatta även styrelsearvoden till A. Vidare begärde sökandena fastställande av att A inte personligen skulle vara skattskyldig för styrelsearvoden som ingick i och omfattades av den av fåmansbolaget bedrivna konsultrörelsen.

Av handlingarna framgick följande. A var styrelseledamot i sju större aktiebolag. Av dessa uppdrag tillkom tre 1982, 1986 resp. 1988 samt de övriga under tiden 1989 och senare. I vart och ett av dessa bolag var styrelsearvodena lika för alla ledamöter i styrelsen. Särskilda konsultarvoden utöver styrelsearvodena betalades till fåmansbolaget från sex av de sju bolagen. Enligt sökandenas uppfattning ingick de sju styrelseuppdragen och därmed styrelsearvodena i fåmansbolagets verksamhet som en del av den av det bolaget bedrivna konsultrörelsen.

Skatterättsnämnden (1993-04-22, Sandström, ordförande, Wingren, Colvér, Lindström, Nord, Rosén, Virin) yttrade: Styrelsearvodena skall beskattas som intäkt av tjänst hos A. - Motivering. - Fåmansbolaget bedriver konsultverksamhet inom managementområdet. Konsultuppdragen utförs av A, som också är styrelseledamot i ett antal aktiebolag. Även styrelsearvodena tas upp i fåmansbolagets bokföring (A får samma arvode för styrelseuppdragen som övriga styrelseledamöter). Frågan i ärendet är om styrelsearvodena skall beskattas hos A eller fåmansbolaget. - Endast fysisk person kan vara styrelseledamot. Att uppdraget innehas av en fysisk person behöver inte i sig - lika litet som i motsvarande fall gäller beträffande t.ex. advokater och revisorer - utesluta att arvodet beskattas i ett av den fysiske personen helt eller delvis ägt aktiebolag. En grundläggande förutsättning för att detta skall kunna ske är emellertid att uppdraget utförs under sådana former att arvodet skall hänföras till näringsverksamhet och inte till tjänst (jfr 21 § och 31 § första stycket kommunalskattelagen 1928:370). Bl.a. skall verksamheten bedrivas självständigt. - I 8 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) finns bestämmelser om ledningen i ett aktiebolag. Normalt utses styrelsen av bolagsstämman. Styrelsen företräder bolaget och svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Styrelsen har att rätta sig efter bolagsordningen och de föreskrifter som kan ha lämnats av bolagsstämman. Allmänt gäller att styrelsen i alla hänseenden skall handla i bolagets intresse. Bolagsstämman beslutar om ansvarsfrihet åt styrelseledamöterna (9 kap. 5 § andra stycket 3). En styrelseledamot som vid fullgörande av sitt uppdrag

uppsåtliga eller av oaktsamhet skadar bolaget skall ersätta skadan (15 kap. 1 §). En styrelseledamots ställning som funktionär hos uppdragsgivaren gör att uppdraget - även om det kan bedrivas under förhållandevis fria former - inte kännetecknas av någon egentlig självständighet. - I ett äldre notisfall (RÅ 1940 not. 700) har styrelsearvodet beskattats som intäkt av rörelse. I ett refererat avgörande från 1987, som gällde fastställande av underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter i en ideell förening, har emellertid Regeringsrätten uttalat att styrelsearvode enligt praxis är att anse som intäkt av tjänst (RÅ 1987 ref. 64). Uttalandet är generellt utformat och får anses ge uttryck för gällande rätt på det inkomstskatterättsliga området. - Mot den här angivna bakgrunden finner nämnden att styrelsearvodena skall beskattas som intäkt av tjänst hos A.

Ledamoten Qwerin var av skiljaktig mening och anförde följande: I rättspraxis godtas att verksamheter som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser drivs i aktiebolagsform. Det gäller t.ex. verksamheter som bedrivs av författare, idrottsmän, revisorer, advokater, konsulter m.fl. (jfr RÅ 1969 ref. 19 och RÅ83 1:40). - Enligt min mening bör motsvarande synsätt också tillämpas när det gäller verksamhet som avser styrelseuppdrag. Ingår styrelseuppdrag som en naturlig del i en näringsverksamhet, t.ex. i en advokat- eller konsultverksamhet, bör hinder inte föreligga att redovisa ersättningen för uppdraget som intäkt i denna verksamhet (jfr RÅ 1940 not. 700). - Regeringsrättens uttalande i RÅ 1987 ref. 64 kan enligt min mening inte ses som ett generellt uttalande om gällande rätt på det inkomstskatterättsliga området. - Jag anser att svaret på frågan hade bort meddelas med utgångspunkt i vad ovan anförts.

I överklagande till Regeringsrätten såvitt här är av intresse yrkade fåmansbolaget och A att förhandsbeskedet skulle ändras så att de ifrågavarande arvoden av styrelseledamotskapen skulle beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos nämnda bolag.

Regeringsrätten (1993-12-23, Björne, Brink, Wadell, Werner, Ragnemalm) yttrade, efter att ha lämnat den inledningsvis redovisade redogörelsen för innehållet av bl.a. ansökningen: I 8 kap. aktiebolagslagen finns bestämmelser om bolagens ledning. Aktiebolag skall enligt 1 § ha en styrelse om minst tre ledamöter eller - i fråga om mindre bolag under vissa förutsättningar - en eller två ledamöter. Styrelsen har enligt 6 § ansvaret för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Finns verkställande direktör handhar denne bl.a. den löpande förvaltningen enligt styrelsens riktlinjer och anvisningar. Av 4 § framgår att uppdraget som styrelseledamot skall innehas av fysisk person och att det är personligt. Styrelseledamot kan åläggas skadeståndsskyldighet och dömas till straff enligt bestämmelser i 15 och 19 kap. aktiebolagslagen.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Mot bakgrund av bestämmelserna i 8 kap. aktiebolagslagen får uppdrag som ledamot av aktiebolags styrelse normalt anses vara av personlig natur och hänförligt till tjänst enligt 31 § kommunalskattelagen. Uppdragsarvodet utgör härvid intäkt av tjänst för den som utövat verksamheten. Emellertid kan uppdrag som styrelseledamot i särskilda fall för begränsad tid innehas av person som knutits till bolaget som ett led i ett särskilt avgränsat saneringsuppdrag avseende t.ex. omstrukturering av företagets verksamhet och ägarförhållanden, nedläggande av en del av verksamheten etc. I dessa fall kan uppdraget under vissa förutsättningar anses hänförligt till näringsverksamhet, utövat av det konsultföretag som ställt styrelseledamoten till förfogande. Ersättningen till styrelseledamoten utgör då intäkt av näringsverksamhet för konsultföretaget (jfr RÅ 1993 ref. 55).

De sju styrelseuppdrag som A innehar i vissa större aktiebolag får alla anses vara av personlig art, och arvoden därifrån utgör intäkt av tjänst för A. Överklagandet såvitt gäller dessa uppdrag skall alltså avslås.

I den mån ärendet kan anses gälla andra styrelseuppdrag saknas underlag för att meddela förhandsbesked.

Regeringsrätten avslår fåmansbolagets och den enskildes överklagande såvitt avser de sju förenämnda styrelseuppdrag som den enskilde innehar.

Vidare upphäver Regeringsrätten förhandsbeskedet i vad det kan anses gälla andra styrelseuppdrag och avvisar ansökningen i den delen.

Föredraget 1993-11-30, föredragande Perselius,
målnummer 2864-1993

Sökord: Fåmansföretag - fråga huruvida styrelsearvoden till ägare av fåmansbolag som utfört tjänster åt andra aktiebolag bl.a. som styrelseledamot skulle beskattas hos ägaren personligen eller hos fåmansbolaget; Förhandsbesked - inkomst av tjänst (fråga huruvida styrelsearvoden till ägare av fåmansbolag som utfört tjänster åt andra aktiebolag bl.a. som styrelseledamot skulle beskattas hos fåmansbolaget eller hos ägaren personligen); Handelsbolag; Inkomst av tjänst - fråga huruvida styrelsearvoden till ägare av fåmansbolag som utfört tjänster åt andra aktiebolag bl.a. som styrelseledamot skulle beskattas hos ägaren personligen eller hos fåmansbolaget

Litteratur:
