

Målnummer:	1959-04	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-12-13		
Rubrik:	Förutsättningar för avdrag enligt 28 kap. 3 § inkomstskattelagen för tryggnad av pension har inte ansetts föreligga för utfästelse till en s.k. arbetande styrelseordförande, eftersom denne inte ansetts som arbetstagare. Med hänsyn härtill har inte heller rätt till pensionssparavdrag enligt 59 kap. 5 § tredje stycket inkomstskattelagen ansetts föreligga. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	28 kap. 3 § och 59 kap. 5 § första och tredje styckena inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2001 not. 164		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde föreningen X och styrelseordföranden A bl.a. följande. Föreningen X är moderförening i en koncern med olika affärsområden och dotterbolag. A är styrelseordförande i föreningen X. Med ordförandeskapet i föreningen X följer uppdrag i vissa av dotterbolagen. De dotterbolag som är aktuella för styrelseordföranden att tjänstgöra i utses av koncernstyrelsen för varje år. - Med ordförandeskapet i föreningen X följer även ett stående uppdrag i riksförbundsstyrelsen för förbundet Y.

Enligt arbetsordningen för föreningen X skall styrelseordföranden:

- samråda med VD i strategiska frågor och genom kontakter med VD följa moderföretagets och dotterföretagets utveckling,
- tillse att styrelsens ledamöter genom VD:s försorg fortlöpande får den information som behövs för att kunna följa moderföretagets och dotterföretagets resultat- och balansräkning, ekonomiska planering och utveckling,
- i samråd med VD svara för kallelse till och dagordning för styrelsesammanträden samt vara ordförande på dessa,
- tillse att handläggning av ärenden inte sker i strid med bestämmelser i gällande lagar eller stadgar eller bolagsordningar,
- fastställa och i styrelsen årligen anmäla VD:s löne- och övriga anställningsvillkor.

Arbetsordningen innebär i praktiken följande. Styrelseordförande och VD har ett tätt samarbete med kontakter flera gånger per vecka vilka kontakter resulterar i att styrelseordföranden tar del i det praktiska arbetet i form av möten, upprättar brev och andra handlingar samt besvarar frågor. Ungefär hälften av arbetstiden i föreningen X ägnas åt informationsmöten med medlemmar och förtroendemän. Dessa möten syftar till att medlemmar och förtroendemän skall informeras om den löpande verksamheten och ges möjlighet att lämna synpunkter på denna. Vid varje möte deltar inte mer än 20-40 medlemmar/förtroendemän, varför antalet möten blir många. Just informationsinsatser är på liknande sätt den dominerande arbetsinsatsen för styrelseordföranden när han utför uppdrag för förbundet Y samt

koncernbolagen. - Under 2002 upptog arbetet som styrelseordförande minst 179 dagar fördelat med 61 dagars arbete i föreningen X, 15 dagars arbete i övriga koncernbolag, 51 dagars arbete i förbundet Y:s riksförbundsstyrelse samt minst 52 dagars arbete hemifrån bestående av telefonsamtal, brevskrivning, inläsning m.m.

Sökandena önskade svar på följande frågor. Fråga 1. Har föreningen X rätt till avdrag enligt 28 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, för att trygga utfästelse om pension för arbetande styrelseordföranden, på grundval av den ersättning som föreningen X betalar till styrelseordföranden? Fråga 2. För det fall inte någon av A:s uppdragsgivare tryggar hans pension, överväger han att trygga sin pension genom eget pensionssparande. Har A i sådant fall för någon eller några av sina tjänsteinkomster, förutom rätt till avdrag med 0,5 prisbasbelopp, rätt till pensionssparavdrag för eget pensionssparande med 35 procent av inkomst av anställning, dock max 10 prisbasbelopp, enligt 59 kap. 5 § tredje stycket IL? Fråga 3. Om fråga 2 besvaras med ja, vilken/vilka av nedanstående uppdragsinkomster skall i sådant fall anses utgöra inkomst av anställning; a) Inkomst från föreningen X; b) Inkomst från förbundet Y; c) Inkomst från koncernbolagen? Fråga 4. För det fall inte någon av A:s inkomster kan likställas med inkomst av anställning, skall han då anses i huvudsak sakna pensionsrätt i anställning i den mening som avses i 59 kap. 9 § IL?

Skatterättsnämnden (2004-03-02, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Svensson, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Föreningen X har inte rätt till avdrag enligt 28 kap. 3 § IL för att trygga utfästelser om pension till A. - Fråga 2 - A har inte rätt till pensionssparavdrag enligt 59 kap. 5 § tredje stycket IL. - Motivering. - Fråga 1 - Av 28 kap. 3 § IL framgår att arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension till en arbetstagare skall dras av som en kostnad om utfästelsen tryggas på de sätt som anges i bestämmelsen. Regeringsrätten fann i ett fall som gällde en person som övergick från att vara verkställande direktör i en bank och således anställd till att vara "arbetande styrelseordförande" att personen ifråga alltså fick anses vara arbetstagare i bestämmelsens mening (RÅ 2001 not. 164). I sin motivering framhöll dock Regeringsrätten att styrelseledamöter, inklusive styrelsens ordförande, generellt sett måste anses som uppdragstagare. - Enligt nämndens bedömning är förhållandena i ärendet inte sådana att A kan betraktas som arbetstagare. Föreningen X har därmed inte rätt till avdrag för tryggande av pensionskostnader för A. - Fråga 2 - En skattskyldig har - utöver det belopp som anges i 59 kap. 5 § första stycket IL - enligt tredje stycket samma paragraf rätt till pensionssparavdrag med 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp, om han helt saknar pensionsrätt i anställning. Av svaret på fråga 1 följer att bestämmelsen i tredje stycket inte är tillämplig på A:s ersättningar för styrelseuppdragen. - Med hänsyn till svaret på fråga 2 förfaller fråga 3. - Fråga 4 - Nämnden uppfattar frågan som en ansökan om dispens enligt 59 kap. 9 § första stycket IL. Frågor om dispens beträffande pensionssparavdrag handläggs av Skatteverket. Nämnden avvisar därför ansökningen i den delen.

Föreningen X överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avsåg fråga 1 och yrkade att Regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att föreningen X hade rätt till avdrag enligt 28 kap. 3 § IL för att trygga utfästelse om pension för arbetande styrelseordföranden A. A överklagade förhandsbeskedet såvitt avsåg fråga 2 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att han hade rätt att göra pensionssparavdrag enligt 59 kap. 5 § tredje stycket IL.

Föreningen X anförde bl.a. följande. Den centrala rättsfrågan är tolkningen av begreppen arbetsgivare, arbetstagare och anställning. Som Regeringsrätten konstaterat i RÅ 2001 not. 164 är det ofta oklart inom skatterätten när de nämnda uttrycken används i en bestämmelse om denna då också är tillämplig i fråga om uppdragsgivare och uppdragstagare. Styrelseordföranden i föreningen X har ansvar för att utföra och personligen genomföra arbetsuppgifter för

föreningen X och dess koncernbolag samt för förbundet Y. Cirka hälften av arbetstiden ägnas åt den löpande förvaltningen i form av information till medlemmar och förtroendemän. I denna tid ligger även deltagande i för föreningen X väsentliga frågor såsom förhandlingar med externa parter inför beslut i fråga om omstruktureringar inom koncernen. Under sådana förhandlingar arbetar styrelseordföranden parallellt med VD fram till avtalstidpunkten. Arbetsuppgifterna i koncernbolagen är likartade och resultatet av styrelseordförandens arbete i de olika koncernbolagen påverkar hans arbete för föreningen X. Styrelseordföranden erhåller årliga arvoden samt dagarvoden såväl för arbetet i föreningen X som i koncernbolagen. Till detta kommer ersättning för utlägg, t.ex. för resor. Arbetsuppgifterna och övriga villkor går därmed utöver vad som normalt åligger en styrelseordförande i en ekonomisk förening eller ett aktiebolag varför denne skall betraktas som arbetstagare i nu aktuellt avseende.

A anförde bl.a. följande. Regeringsrätten synes inte tidigare ha prövat frågan om vad som avses med anställning vid tolkning av reglerna om pensionssparavdrag. I RÅ 2001 not. 164 bedömde Regeringsrätten tjänstepensionen utifrån bestämmelsernas bakgrund och utformning. En analys av nu aktuella regler med ett sådant synsätt ger bedömningen att begreppet bör tolkas extensivt, dvs. att det får anses innefatta även uppdragstagare. Utgångspunkten för detta är att avdragsreglerna för tjänstepensioneringskostnaden endast omfattar anställda och inte andra uppdragstagare än sådana som är att jämföras med arbetstagare. En anställd som helt saknar pensionsrätt i anställning har, utöver det belopp som anges i 59 kap. 5 § första stycket IL, rätt till pensionssparavdrag med 35 procent av inkomsten, dock högst 10 prisbasbelopp. Detsamma gäller för enskilda näringsidkare som bedriver aktiv näringsverksamhet. Den gemensamma nämnaren för de båda fall där den högre avdragsnivån är möjlig är således att pensionsrätt saknas i verksamheten och att behovet av eget pensionssparande därmed kan påräknas vara större. Detta är fallet även för uppdragstagare som beskattas i inkomstslaget tjänst. Det saknas anledning att betrakta uppdragstagare som bedriver näringsverksamhet annorlunda än uppdragstagare som beskattas i inkomstslaget tjänst.

Skatteverket bestred bifall till överklagandena och anförde bl.a. följande. Regeringsrätten har i det åberopade avgörandet RÅ 2001 not. 164 lagt stor vikt vid att personen hade varit anställd hos företaget i fråga omedelbart innan han övergick till att vara styrelseordförande. Den slutsats som kan dras av rättsfallet är att även om en styrelseordförande normalt är uppdragstagare kan det inte uteslutas att en s.k. arbetande styrelseordförande, om särskilda omständigheter föreligger i det enskilda fallet, ändå kan anses som arbetstagare vid tillämpningen av bestämmelserna i 28 kap. IL. De arbetsuppgifter som det ankommer på styrelseordföranden i föreningen X att utföra måste anses som uppgifter som är beroende av och knutna till uppdraget som styrelseordförande. Uppgifterna kan visserligen vara omfattande men medför inte att något anställningsförhållande uppkommer. Någon rätt till avdrag enligt 28 kap. IL för tryggnad av pensionsutfästelse till A föreligger därmed inte. Vad gäller rätt till pensionssparavdrag enligt 59 kap. 5 § tredje stycket IL gäller som en första förutsättning att en person har inkomst av anställning. Eftersom det inte uppkommer något anställningsförhållande mellan A och föreningen X blir inte inkomsten därifrån att betrakta som inkomst av anställning för A.

Regeringsrätten (2005-12-13, Eliason, Schäder, Kindlund, Lundin, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden beträffande de frågor som omfattas av överklagandet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar som det överklagats.

Föredraget 2005-11-16, föredragande M. Lindvall, mål nr 1959-04

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av tjänst

Litteratur: Nial och Johansson, Svensk Associationsrätt i huvuddrag, 7 u. s. 119 ff.;
Mallmén, Anders, Lagen om ekonomiska föreningar, 2 u., s. 179 ff
