

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
278-17

meddelad i Stockholm den 20 juni 2017

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA

Ombud: Skattejurist Jonas Pernholt
Advice Kvarnström Westin Pernholt KB
Box 7357
103 90 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 21 december 2016 i ärende dnr 9-16/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar AAs överklagande av Skatterättsnämndens avvisningsbeslut.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

Arvoden för uppdrag som styrelseledamot i ett bolag beskattas enligt rättspraxis vanligen som inkomst av tjänst hos styrelseledamoten. I detta mål vill den

Dok.Id 183227

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

sökande få veta om det är möjligt att beskatta sådana arvoden som inkomst av näringsverksamhet i ett bolag som han äger, om bolaget genom ett konsultavtal tillhandahåller honom som styrelseledamot till ett antal andra bolag.

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

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

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

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

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

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

YRKANDEN M.M.

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

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

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

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

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

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

Rättslig reglering

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas enligt 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

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

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

I fall där verksamheten i ett bolag i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser kan det i vissa situationer bli aktuellt att bortse från bolaget och i

stället anse att ersättning som bolaget erhåller för utförda tjänster ska beskattas hos ägaren (se t.ex. HFD 2017 ref. 8 och där angiven rättspraxis).

Uppdrag som styrelseledamot kan enligt 8 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) bara innehas av en fysisk person. Av bl.a. den anledningen har styrelseuppdrag i praxis ansetts vara sådana personliga uppdrag som i normalfallet ska beskattas som inkomst av tjänst hos den som utför uppdragen (se RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 2000 not. 187). Det har dock accepterats att arvoden som betalats ut till ett bolag för uppdrag som har avsett en begränsad tid och gällt specifika insatser i ett annat företag har tagits upp som inkomst i det bolag som fått arvodena (se RÅ 1993 ref. 55).

I målet har gjorts gällande att detta rättsläge ändrades 2009 när det nuvarande andra stycket i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen infördes. Syftet med lagändringen var att utvidga näringsverksamhetsbegreppet så att fler skulle kunna tilldelas F-skatt och driva företag (prop. 2008/09:62). I förarbetena uttalas bl.a. att helhetsbedömningen av om en verksamhet kan anses självständigt bedriven även fortsättningsvis ska göras utifrån ett antal kriterier, men att betydelsen av antalet uppdragsgivare ska minska eftersom fokus ska ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt (a. prop. s. 26).

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

De i målet aktuella styrelseuppdragen är inte sådana tillfälliga och särskilt avgränsade uppdrag som krävs för att arvodena ska kunna beskattas hos AA AB.

Mål nr
278-17

Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed, i likhet med Skatterättsnämnden, att arvodena ska beskattas som inkomst av tjänst hos AA och att detta gäller även om endast en del av arvodena faktureras från AA AB. Förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1 och 2 ska därför fastställas.

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

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Eskil Nord, Kristina Ståhl, Thomas Bull och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Johanna Ekbäck.