

Styrelseproffs med flera och F-skatten

- faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening

I denna artikel lämnar Björn Forssén synpunkter med anledning av en dom i Högsta förvaltningsdomstolen, där frågan gällde om en styrelseledamot skulle omfattas av inkomstslaget tjänst eller anses bedriva näringsverksamhet i sin styrelseroll. Han framhåller att det för tillämpare uppstår problem, när Skatteverket (SKV), såsom skett i just den typen av F-skattefråga, genom sin administrativa praxis utvecklar en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt, det vill säga vid sidan av HFD:s rättspraxis. Vad ska skattekon.sulter, revisorer, redovisningskon.sulter och ombud i skatteprocesser hålla sig till, administrativ praxis eller rättspraxis? Rättspraxis, anser Björn Forssén, men nämner också att om administrativ praxis är förmånligare för den enskilde bör den beaktas i ärenden och mål om skattetillägg eller skattebrott.

Reformen F-skatt åt fler, genom SFS 2008:1316 genomfördes 1 januari 2009. Då infördes ett nytt andra stycke i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Det nya stycket lyder:

”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 innebär att sedan 2009 vet rättstillämparna vad som särskilt ska beaktas beträffande självständighetskriteriet i definitionen av näringsverksamhet enligt huvudregeln 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL, som lyder:

”Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.”

Syftet med det nya andra stycket i 13 kap. 1 § IL var enligt regeringens proposition (F-skatt åt fler – prop. 2008/09:62), att fler skulle ”få möjligheten att starta företag”. SKV gjorde 2008-12-11 ett så kallat ställningstagande med anledning av reformen (dnr 131 751308-08/111), där ett exempel på vad som skulle anses omfatta det nya stycket i lagrummet angavs gälla:

”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.”

I ETT FÖRHANDBESKED 20 juni 2017 (mål 278-17) – HFD 2017 ref. 41 – anser HFD att lagändringen beträffande det inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet 2009 inte har påverkat hur styrelsearvoden ska beskattas. Med anledning av HFD 2017 ref. 41 anger SKV sedan 29 juni 2017 i sitt ställningstagande, att nämnda exempel inte längre tillämpas. SKV hänvisar till sin kommentar till HFD 2017 ref. 41 (dnr 202 278405-17/111), där

SKV anger att HFD:s dom innebär följande: SKV:s administrativa praxis från 2009 ska inte längre tillämpas i den del ställningstagandet innebär att fakturering av styrelsearvode under vissa förutsättningar skulle godkännas för F-skatt. Därmed upphör enligt SKV den administrativa praxis som innebär att så kallade styrelseproffs med flera kunde åberopa det ovan angivna exemplet från SKV:s ställningstagande för godkännande för F-skatt för arbete som styrelseledamot. SKV anger dock att fakturering i enlighet med rättspraxis kan göras även fortsättningsvis för vissa avgränsade uppdrag för specifika insatser i andra företag.

Problemet med SKV:s ställningstagande angående 13 kap. 1 § andra stycket IL är att det har inneburit att det har förekommit en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, det vill säga vid sidan av den tolkning av lagtexten som kommer till uttryck i HFD:s rättspraxis. Gällande rätt i sistnämnda mening benämner jag gällande rätt, och den har inte förändrats beträffande bestämningen av begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL på grund av att det andra stycket angående bedömningen av självständighetskriteriet infördes 2009 i 13 kap. 1 § andra stycket IL. HFD 2017 ref. 41 innebär enligt min mening inte någon förändring av gällande rätt, utan enbart ett förtydligande av att den rättspraxis som redan gällde beträffande vem som omfattas av näringsverksamhetsbegreppet vid lagändringen 2009 har gällt även därefter. SKV borde ha beaktat vad lagrådet anförde i samband med 2009 års reform. Jag redogör nedan för lagrådets anföranden, innebörden av HFD 2017 ref. 41 för frågan om styrelseledamöter och F-skatt och avslutar med vissa kommentarer med anledning av HFD 2017 ref. 41 och SKV:s ställningstagande.

Lagrådets anföranden i samband införandet av regeln om bedömningen av självständighetskriteriet

Lagrådet anförde enligt Bilaga 5 i prop. 2008/09:62 att avsikten med förslaget om införande av regeln om bedömningen av just självständighetskriteriet för näringsverksamhet var att uppnå en förändring av IL:s kriterium för hur självständigt en verksamhet ska bedrivas för att den ska bedömas utgöra näringsverksamhet. Lagrådet nämnde att det i lagrådsremissen anfördes att även fortsättningsvis skulle bedömningen av om en verksamhet utgör näringsverksamhet göras genom en helhetsbedömning utifrån ett antal kriterier. I det sammanhanget är det av intresse att beakta att det långt innan reformen 2009 var påtänkt förekom omfattande kriterier för att avgöra vem som ska anses som anställd och omfattas av inkomstslaget tjänst respektive vem som ska anses självständig och, förutsatt att övriga rekvisit också uppfylls, omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet. Redan 1975 var den floran av bedömningskriterier rik, vilket kan anses följa av utredningen SOU 1975:1 (Demokrati på arbetsplatsen), där det på sidan 722 ges en exemplifiering med ett tiotal omständigheter för en bedömning i endera riktningen. Dessa kriterier har nämligen också beaktats skatterettsligt sett vid utvecklingen av kriterierna för självständighet i förevarande sammanhang.

LAGRÅDET PÅPEKADE ATT tre kriterier lyftes fram i lagrådsremissen som kriterier vilka skulle ges en ökad betydelse vid helhetsbedömningen av självständighetsrekvisitet, och att remissen innehöll en exemplifiering av vilka omständigheter som kan innefattas i de tre särskilda kriterierna. Enligt lagrådet

FAKTA: Dom i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) 20 juni 2017, förhandsbesked om inkomstskatt i mål 278-17 (HFD 2017 ref. 41), där frågan gällde om en styrelseledamot skulle omfattas av inkomstslaget tjänst eller anses bedriva näringsverksamhet i sin styrelseroll, vilket också var avgörande för att styrelseledamoten skulle kunna bli godkänd för skatteformen F-skatt.

utgjorde dessa omständigheter de huvudsakliga omständigheterna som i rättspraxis lagts till grund vid prövningen av om en förvärvsverksamhet bedrivits med sådan självständighet att den varit att anse som näringsverksamhet. Mot den bakgrunden ansåg lagrådet att förslaget om reformen F-skatt åt fler syntes "snarare vara en kodifiering av gällande rättspraxis än en ändring som skänker en ny innebörd åt begreppet näringsverksamhet". Lagrådet ifrågasatte därför om förslaget skulle komma att få åsyftad effekt. Jag noterade för övrigt redan i min licentiatavhandling 2011 att det – mot bakgrund av lagrådets uttalande om att lagändringen 2009 bara utgjorde en kodifiering av rådande praxis – fick visa sig i den framtida rättsutvecklingen om den skulle komma att påverka gällande rätt beträffande självständighetsrekvisitet för näringsverksamhet.¹

LAGRÅDET FRAMHÖLL ATT det föreslagna tillägget om bedömningen av självständighetskriteriet enbart tog sikte på uppdragsverksamhet och att det därför borde bilda ett eget stycke med en inledningsvis markering av att kriterierna avser förhållandet mellan uppdragsgivare och uppdragstagare. Det blev också fallet, när det nya andra stycket i 13 kap. 1 § IL infördes 2009. En jämförelse mellan å ena sidan de kriterier på självständighet i förevarande hänseende som gällt åtminstone sedan 1975 och de kriterier som särskilt ska beaktas vid bedömningen av självständighetskriteriet enligt tillägget 2009 visar enligt min mening att lagrådets uppfattning var befogad, dvs. att det nya andra stycket enbart innebär en kodifiering av gällande rättspraxis – inte att begreppet näringsverksamhet skulle ha fått någon ny innebörd. Några av kriterierna från 1975 på självständighet i förevarande hänseende för en uppdragstagare var:

- att den arbetspresterande parten i ett uppdragsförhållande inte är skyldig att själv utföra arbetet utan kan på eget ansvar överlåta arbetet helt eller delvis åt annan,
- att arbetsätagandet är begränsat till viss eller möjligen vissa bestämda uppgifter,
- att förhållandet mellan kontrahenterna är av tillfällig natur,
- att varken avtalet eller arbetsförhållandena hindrar uppdragstagaren att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt annan än uppdragsgivaren och
- att uppdragstagaren i ekonomiskt och socialt hänseende är jämställd med en företagare inom verksamhetsgrenen.

Dessa kan enligt min uppfattning anses återkomma mer eller mindre i 13 kap. 1 § andra st. IL, varav följer att det vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska 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.

Jag får också nämna att det i utredningen 1975 angavs att metoden för att avgöra gränsdragningen mellan anställd eller liknande å ena sidan (jfr inkomst av tjänst) och å andra sidan självständig uppdragstagare (jfr rörelse – numera näringsverksamhet) var att en helhetsbedömning skulle ske i varje enskilt fall (se SOU 1975:1 s. 722-724).² Det som sker 2009 är i det perspektivet enligt min mening att lagstiftaren inför ett stöd för tillämpningen, när SKV ska avgöra gränsdragningen mellan inkomst av tjänst och näringsverksamhet för bedömningen av vem som ska godkännas för F-skatt, det vill säga ett stöd för masshanteringen av sådana godkännandefrågor. Jag anser i likhet med lagrådet att reformen 2009 inte innebär att begreppet näringsverksamhet i IL skulle ha fått någon ny innebörd.

HFD:s förhandsbesked HFD 2017 ref. 41 – angående styrelseledamöter och F-skatt

Utifrån lagrådets uppfattning om att det nya andra stycket som infördes i 13 kap. 1 § IL 2009 enbart utgör en kodifiering av den gällande rättspraxis som då rådde är enligt min mening HFD:s förhandsbesked HFD 2017 ref. 41 korrekt – reformen 2009 kan inte anses ha gett begreppet näringsverksamhet i IL någon sådan ny innebörd som skulle medföra att styrelseledamöter typiskt sett anses självständiga i förevarande mening. Definitionen av begreppet näringsverksamhet i 13 kap. 1 § första stycket andra meningen IL är intakt, och det nya andra stycket i lagrummet kan inte anses ha utvidgat begreppet, genom att självständighetsrekvisitet skulle ha utvidgats i nämnda hänseende. För frågan angående styrelseledamöter och F-skatt har därmed enligt min mening SKV:s ställningstagande 2008-12-11 inneburit en administrativ praxis i strid mot gällande rätt i den del som ställningstagandet ska ha uppfattats innebära att så kallade styrelseproffs med flera kunde få godkännande för F-skatt för arbete som styrelseledamot trots att självständighetsrekvisitet inte var uppfyllt i enlighet med gällande rättspraxis.

HFD ansåg i HFD 2017 ref. 41 att en styrelseledamot i ett aktiebolag inte kunde fakturera från eget bolag för sitt styrelseuppdrag, utan denne skulle beskattas personligen för inkomst av tjänst som om vederbörande fått styrelsearvode. Avgörande för HFD:s bedömning var att de i målet aktuella styrelseuppdragen inte var sådana tillfälliga och särskilt avgränsade uppdrag som krävs för att arvoden skulle kunna beskattas hos styrelseledamotens eget bolag. Jämför kriterierna för självständighet från 1975, där det enligt ovan bl.a. nämns att förhållandet mellan kontrahenterna ska vara av tillfällig natur och att arbetsättagandet ska vara begränsat till viss eller möjligen vissa bestämda uppgifter.

HFD NÄMNER TILL STÖD för sin konklusion att uppdrag som styrelseledamot kan enligt 8 kap. 10 § aktiebolagslagen

(2005:551), ABL, bara innehas av en fysisk person, och att bland annat av 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.³ HFD anger att 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 får för utförda tjänster ska beskattas hos ägaren.⁴ HFD nämner också att det dock har accepterats att arvoden som har betalats ut till ett bolag för uppdrag som har avsett en begränsad tid och gällt specifika insatser i ett annat företag har tagits upp som inkomst i det bolag som fått arvoden.⁵ Emellertid är det enligt HFD just i det hänseendet som det brister i premisserna i ansöknings om förhandsbesked i HFD 2017 ref. 41, eftersom det nya andra stycket i 13 kap. 1 § IL är en bestämmelse som tar sikte på andra omständigheter än den som har varit styrande för praxis beträffande beskattningen av styrelsearvoden. HFD anger att 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.

Enligt HFD tar sålunda bestämmelsen i 13 kap. 1 § andra stycket IL sikte på andra omständigheter än den som varit styrande för praxis beträffande beskattningen av styrelsearvoden, det vill säga att ABL ger styrelseuppdraget en särskild och framför allt personlig karaktär. Därför kan enligt HFD lagändringen 2009 inte anses ha medfört någon ändring av rättsläget när det gäller beskattningen av sådana arvoden. HFD konkluderar därmed att de i HFD 2017 ref. 41 aktuella styrelseuppdragen inte är sådana tillfälliga och särskilt avgränsade uppdrag som krävs för att arvoden från bolaget ska kunna beskattas hos styrelseledamotens eget bolag. Styrelseledamoten skulle enligt HFD i stället beskattas för styrelsearvodena i inkomstslaget tjänst.

Jag lägger för övrigt även märke till att SKV i sitt ändrade ställningstagande förenar sig med HFD:s uppfattning i HFD 2017 ref. 41, men också anger, som nämnts ovan, att fakturering kan göras även fortsättningsvis för vissa avgränsade uppdrag för specifika insatser i andra företag, varvid SKV anger att det är i enlighet med rättspraxis. Det är givetvis riktigt. Problemet är att SKV sedan 2009, genom sin administrativa praxis i form av nämnda ställningstagande, har etablerat en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening, det vill säga vid sidan av den tolkning av lagtexten som kommer till uttryck i HFD:s rättspraxis. Jag har under hela tiden följt gällande rätt och framhållit för dem som har frågat mig, att de som anser sig ha rätt att fakturera styrelseuppdrag från eget bolag också måste arbeta som en slags företagsdoktor – jfr RÅ 1993 ref. 55 – i styrelsen, det vill säga det ska vara fråga om ett begränsat uppdrag för vilket uppdragsgivaren särskilt efterfrågar en specialkompetens hos uppdragstagaren och som denne tillhandahåller i konkurrens med andra liknande konsulter, dvs. vederbörandes styrelseuppdrag ska inte bara gå ut på att uppfylla ABL:s krav på en styrelseledamot, etcetera. Emellertid kan jag tänka mig att det har förekommit anpassningar i olika företags- och organisationssammanhang vilka kan bli problematiska. SKV verkar dock avse att inte gå bakåt i tiden för beskattningsåtgärder med anledning av att dess ställningstagande nu har ändrats i linje med HFD 2017 ref. 41.

Avslutande kommentarer med anledning av HFD 2017 ref. 41 och SKV:s ställningstagande

Frågan om F-skatt för styrelseproffs med flera och den utvidgande tillämpning som förekommit sedan 2009 med anledning av SKV:s ställningstagande visar enligt min mening på faran med att SKV, genom sin administrativa praxis, utvecklar en faktisk gällande rätt som inte återspeglar gällande rätt i en egentlig mening, det vill säga den tolkning av lagtexten som kommer till uttryck i HFD:s rättspraxis. Vad ska skattekonsulter, revisorer, redovisningskonsulter och ombud i skatteprocesser hålla sig till, när lagtexten behöver tolkas? Enligt min mening är svaret givetvis att rättspraxis ska följas framför en faktisk gällande rätt i form av SKV:s administrativa praxis. Emellertid bör den enskilde i ärenden och mål om skattetillägg eller skattebrott få anföra med befriande verkan administrativ praxis från SKV, om den är förmånligare än vad som följer av gällande rätt.

En åtgärd som lagstiftaren borde överväga i sammanhanget är att flytta andra stycket i 13 kap. 1 § IL till förfarandereglerlerna, det vill säga till skatteförfarandelagen (2011:1244) och 9 kap. i den lagen, där förutsättningarna för godkännande för F-skatt anges. Jag anser att det därigenom skulle ske en markering av att de omständigheter som särskilt har betydelse för bedömningen av självständighetsrekvisitet ska ses i förhållande till att SKV:s handläggare beträffande just det rekvisitet kan behöva stöd för masshanteringen av ansökningar för godkännande för F-skatt. Regeln bör enligt min mening i det perspektivet – det vill säga vid bedömningen av om självständighetsrekvisitet uppfylls – anses ha karaktären av en bevisregel. Att den nu återfinns i IL inbjuder enligt min mening till tolkningar som innebär att näringsverksamhetsbegreppet anses utvidgat i strid mot gällande rätt, och att, såsom skett med SKV:s ställningstagande 2008-12-11, till och med en faktisk gällande rätt riskerar att utvecklas vid sidan av gällande rätt. Jag har varnat för just etableringen av en faktisk gällande rätt vid sidan av HFD:s rättspraxis även i annat sammanhang, nämligen i Ord och kontext i EU-skatterätten, där jag under språkliga frågor (avsnitt 1.4) bland annat anger följande:

”När jag [...] ibland använder uttrycken faktisk gällande rätt respektive gällande rätt i egentlig mening avser jag följande: En faktisk gällande rätt kan förekomma hos SKV eller hos förvaltningsrätterna och kammarrätterna, dvs. en faktisk gällande rätt som inte har kommit till uttryck i en egentlig gällande rätt i form av rättspraxis från HFD eller EU-domstolen”.⁶

IL STYRS INTE GENERELLT sett av EU-rätten, såsom exempelvis mervärdesskatt. Emellertid är HFD ändå följsam mot till exempel EU:s primärrätt och principerna om fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer samt om etableringsfrihet. Även om begreppet näringsverksamhet inte styrs av någon rättsakt från EU, kan det därför vara av intresse att nämna också EU-domstolen i förevarande sammanhang angående utvecklingen av innebörden i gällande rätt, och inte enbart HFD. En allmän reflektion angående F-skattefrågan är att tillämpningen av begreppet näringsverksamhet inte får komma i konflikt med artikel 16 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, där näringsfriheten uttrycks: ”Näringsfriheten ska erkännas i enlighet med unionsrätten samt nationell lagstiftning och praxis”. En intressant skillnad i det hänseendet är att näringsfriheten inte uttrycks positivt på det

sättet i regeringsformen (1974:152), RF, utan där framgår den indirekt genom en skrivning i 2 kap. 17 § om att begränsningar i rätten att driva näring (eller utöva yrke) får införas endast för att skydda angelägna allmänna intressen och aldrig i syfte enbart att ekonomiskt gynna vissa personer eller företag. Det kan tänkas att situationer uppkommer där näringsfriheten behöver tolkas utifrån EU:s stadga på grund av att den ger den friheten en större omfattning än vad som följer av RF.⁷ Emellertid torde det knappast vara fallet med avseende på HFD:s rättspraxis beträffande möjligheterna för styrelseledamöter att få godkännande för F-skatt eller inte hos SKV för styrelsearvoden. Varken HFD eller SKV berör EU-rätten i nu aktuella förhandsbesked och ställningstagande, men båda borde – för undvikande av eventuella återstående oklarheter – ha ägnat åtminstone någon uppmärksamhet åt lagrådets synpunkter enligt förarbetena till lagändringen från 2009.

Juris doktor Björn Forssén är verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1) Se avsnitt 3.3 i *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, av Björn Forssén, Jure Förlag AB, Stockholm 2011.
- 2) För fler kriterier än ovan nämnda på gränsdragningen mellan anställning (jfr inkomst av tjänst) och självständig företagare (jfr inkomst av näringsverksamhet): se SOU 1975:1 s. 722 och även Riksskatteverkets handledningar för mervärdesskatt 1989 (s. 385) resp. 1993 (s. 441) – RSV 553 utg 04 resp. RSV 553 utg 6, där den så kallade stegen med däförtiden ett tjugotal omständigheter för bedömning av självständighetsfrågan angavs.
- 3) HFD hänvisar till HFD:s förhandsbesked RÅ 1993 ref. 104 (där hänvisning sker till RÅ 1993 ref. 55) och till HFD:s rättsfall RÅ 2000 not. 187 (där hänvisning sker till RÅ 1993 ref. 55 och RÅ 1993 ref. 104).
- 4) HFD hänvisar till HFD:s förhandsbesked HFD 2017 ref. 8, och även till där angivna rättspraxis, dvs. till RÅ 1993 ref. 55, RÅ 2000 not. 189 och RÅ 2004 ref. 62 samt i dessa rättsfall angivna rättspraxis.
- 5) HFD hänvisar till HFD:s rättsfall RÅ 1993 ref. 55, där hänvisning sker till ett antal rättsfall från HFD samt till bl.a. SOU 1975:1 s. 691-694 och s. 721-725.
- 6) Se avsnitt 1.4 i *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv*, av Björn Forssén, första resp. andra upplagan, Melker Förlag, Labolm 2016 resp. 2017.
- 7) Jfr även avsnitt 10.4 i *Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter*, av Björn Forssén, Melker Förlag, Labolm 2015.