

Blendow Lexnova Expertkommentar - Affärsjuridik, augusti 2017

Professionaliseringen av styrelsearbete hotad av skattedom

Styrelsearbete i aktiebolag har professionaliserats alltmer och det är nu relativt vanligt med engagemang från helt externa ledamöter – även i mindre och medelstora bolag – från så kallade styrelseproffs. Det finns många faktorer som drivit på denna utveckling. För att nämna några: inspiration från börsbolagen och utlandet, företagandets tilltagande komplexitet, ökat utkrävande av ansvar från styrelser samt utbildningsinsatser från intresseorganisationer.

Denna utveckling anses nu hotad av en [ny dom](#) från Högsta förvaltningsdomstolen.

Äldre administrativ praxis

I de allra flesta fall där styrelseledamöter i ett aktiebolag får ut särskild ersättning för sin arbetsinsats är det att betrakta som en tjänst utförd av en privatperson, vilken ska beskattas som inkomst av tjänst (se bl.a. [RÅ 1993 ref. 104](#)). I få, men uppmärksammade fall, har tjänsten utövats i sådan omfattning att det liknar en isolerad näringsverksamhet på egna meriter (se bl.a. [RÅ 1993 ref. 55](#)). När tjänsterna erbjuds regelbundet och i viss omfattning kallas det ofta professionellt styrelsearbete.

Den lilla skaran av professionella styrelseledamöter har hitintills kunnat arbeta i eget bolag och deklarerat styrelsearvoden som inkomst av näringsverksamhet, så länge verksamheten efterlevt bestämda förutsättningar.

Förutsättningarna var följande:

- Det fakturerande bolaget är helägt av styrelseproffset.
- Styrelseengagemangen är en konsultverksamhet eller näringsgren i bolaget.
- Verksamheten framgår av bolagsordningen.
- Det finns tre eller fler styrelseuppdrag.
- Uppdragen är inte i närstående bolag.

Denna administrativa praxis har utformats av skattemyndigheten i anslutning till omnämnd rättspraxis, särskilt RÅ 1993 ref. 55. I det fallet rörde det sig om en så kallad företagsdoktor som i samband med ett finansiellt saneringsuppdrag registrerats som verkställande direktör, styrelseledamot och ensam firmatecknare i ett klientbolag. Skatteverkets administrativa praxis finns uttryckt i ett principuttalande från 2008 (Dnr 131 751308-08/111 *Utfärdande av F-skattesedel efter ändrat näringsbegrepp*). I detta uttalande beskriver verket sin praxis gällande just professionellt styrelsearbete enligt följande "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."

Aktiebolag och konsulter har haft möjlighet att inordna sig efter denna praxis, vilket även möjliggjort för svenska företag att erhålla en strukturerad och professionaliserad styrelsetjänst när så har erfordrats. Denna praxis är nu ifrågasatt efter domen från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD).

En dom om ett förhandsbesked

Den nya domen kom strax före midsommar 2017 ([Högsta förvaltningsdomstolens dom den 20 juni 2017, mål 278-17](#)) och hade upprinnelsen i ett [förhandsbesked från Skatterättsnämnden](#). Den som sökt förhandsbesked var vid ansökan styrelseledamot i ett 30-tal aktiebolag. Nio av dessa uppdrag avsåg han att föra över till ett av honom helägt aktiebolag. Åtta av dessa uppdrag hade sökanden ett direkt eller indirekt ägarintresse (mellan 2 och 24 % av aktierna per bolag). Sökanden ville få klarhet i om styrelsearvoden som utbetalats till bolaget från den nio uppdragsgivarna var att beskatta som tjänst eller näringsverksamhet. Enligt avtal skulle konsultbolaget tillhandahålla sökanden som styrelseledamot och fakturera bolagen för dessa tjänster; avtalen skulle förlängas med ett år i taget.

En oenig Skatterättsnämnd besvarade ansökan med att styrelsearvodena vara att anse som inkomst av tjänst och HFD Lämna provningstillstånd.

Till bakgrund för ansökan om förhandsbesked låg en lagändring beträffande utvidgning av rekvisiten för näringsverksamhet. Det nuvarande 13 kap. 1 § inkomstskattelagen definierar näringsverksamhet, alltså förvärvsverksamhet som utövas yrkesmässigt och självständigt. Självständighetsrekvisitet vidgades 2009 och följer av paragrafens andra stycke, som 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." Syftet med regeländringen var att ge större tyngd åt parternas tillkännagivna avsikt för relationer så att fler verksamheter kan bli bedömda som näringsverksamhet. Genom detta fästs mindre vikt vid bland annat antalet uppdrag än i tidigare praxis.

I det ifrågavarande fallet ansåg sökanden att regeländringen hade medfört att styrelsearvoden i högre utsträckning än tidigare kunde faktureras i form av näringsverksamhet, bland annat med en uppluckring av restriktionen på ägande och närstående.

HFD:s bedömning är att regeländringens kriterier (avtalsinnehåll, beroende, inordning) inte tar sikte på det avgörande kriterium som varit styrande för praxis gällande beskattning av styrelsearvoden, vilket är styrelseuppdragets särskilda och personliga ställning enligt aktiebolagslagen.

Aktiebolagslagens 8 kap. 10 § stadgar att en juridisk person inte kan vara styrelseledamot. Paragrafen är ett förtydligande av det som funnits underförstått genom de särskilda kvalifikationerna för styrelseledamöter enligt ABL 8:9, 11 och 12 beträffande bland annat bosättning, underårighet, näringsförbud och så kallade målvakter.

HFD drar slutsatsen att uppdragen ifråga inte var tillfälliga och avgränsade på så sätt att de kan beskattas i bolag. Istället finner domstolen att de ska beskattas som tjänst hos sökanden.

Tolkningar och reaktioner

Reaktionerna på domen har inte låtit vänta på sig. Under sommaren har ett flertal analyser och debattartiklar funnits att läsa i både fackpress och dagspress.

Skatteverket (SKV) gör i ett nytt uttalande rent hus med sin tidigare praxis.

I uttalandet från den 29 juni 2017 (Dnr 202 278405-17/111 HFD, mål nr 278-17, Beskattning av styrelsearvode) där verket tolkar den ifrågavarande domen anger verket att den administrativa praxis som rör styrelsearvode såsom den beskrivits ovan upphör att gälla i sin helhet.

SKV stryker således ett streck över den ordning som varat i nästan tio år. Vid ingående av nya konsultavtal efter den 20 juni 2017 kan inte tidigare praxis tillämpas på arvode för styrelseledamot, oavsett om fakturering sker via juridisk person eller enskild näringsverksamhet. Redan ingångna avtal som uppfyller förutsättningarna bör dock kunna fortsätta utan beskattningskonsekvenser.

Intresseorganisationer och skatterådgivare har dock sett avsevärda konsekvenser av domen och SKV:s tolkning.

Effekterna av att professionellt styrelsearbete inte kan beskattas som inkomst av näringsverksamhet verkar fördröja för styrelsearvoden för bolagen och ger minskade avdragsmöjligheter för ledamöterna, vilka inte på samma sätt kan möta kostnader med intäkter. Bland andra intresseorganisationen Styrelseakademien anser att rekryteringen av ledamöter därför kommer att försvåras och att professionaliseringen kommer att avta.

Det finns dock andra tolkningar av domen som gör gällande att den bara innebär att styrelsearvode endast under särskilda omständigheter får faktureras från och beskattas i aktiebolag (det vill säga enligt grunderna i RÅ 1993 ref 55). Innebörden sägs då inte vara att professionellt styrelsearbete inte i sig utgör näringsverksamhet.

Detta innebär att beskattning kan bli aktuell som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet. Till vilket inkomstslag styrelsearvodena ska hänföras avgörs av kriterierna för näringsverksamhet, vinstsyfte, varaktighet och självständighet. För den som har många styrelseuppdrag är det därmed möjligt att arvodena ska ses som inkomst av näringsverksamhet. Detta avgörs främst av självständigheten gentemot uppdragsgivaren och det ska särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren.” (Urban Rydin, Lantbrukets affärstidning, 3 augusti 2017)

Denna tolkning tycks stå i strid med ordvalet i domen, ”arvoden ska beskattas som tjänst hos AA”, men skrivningen bör vara betingad av de särskilda omständigheterna i fallet (bl.a. delägda bolag). En strikt tolkning av domen är således att HFD underkänner omständigheterna som en ”RÅ 1993 ref. 55-situation” och istället faller tillbaka på presumtionen om att styrelsearvode beskattas hos ledamoten som inkomst av tjänst. Utifrån denna tolkning framstår Skatteverkets snabba och totala slopande av tidigare praxis som en överloppsgärning.

Reflektioner och slutord

Två synsätt tycks stå mot varandra i denna fråga. Det ena synsättet är den fullkomligt naturliga principen att man ska kunna bedriva verksamhet i aktiebolagsform som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. Det innebär bland annat att en enskild person kan hyra ut sig som personal eller tillhandahålla andra tjänster genom eget aktiebolag eller enskild näringsverksamhet. Det andra är synsättet att det under särskilda omständigheter bör vara möjligt att se en enskild ägare av ett aktiebolag som den verkliga uppdragstagaren och påföra hen de inkomster som härrör från verksamheten.

Det särskilda fallet är rimligt väl utstakat av RÅ 1993 ref. 55 och inkluderar extraordinära aktiviteter i bolag såsom finansiell sanering, avveckling, omstrukturering och förändringsprocesser. I det ordinära fallet rör det sig om begränsat och enstaka styrelsearbete i eget eller närstående bolag.

Mellan dessa två fall finns dock den halv-ordinära situationen att bolag som i led i tämligen normal utveckling av bolagsstyrningen söker kunnigt och långvarigt stöd för styrelsen hos professionella eller sakkunniga personer (till exempel experter inom utlandsetablering, företagsförvärv eller juridik). Det är uppenbart kontraproduktivt för näringslivet att sådan naturlig kompetenshöjning inom bolagsstyrelser försvåras och att styrelsefunktionen förblir ägarrelaterad eller lekmanamässig.

Samtidigt slår domen fast den oomtvistade principen att ett styrelseuppdrag är knutet till en fysisk person och inte utan avsteg från aktiebolagslagens ord och mening kan överföras till ett bolag. I reaktionerna på domen har paralleller dragits till revisorns uppdrag och det faktum att det där tillåts registrerat revisionsbolag (ABL 9:19). Denna parallell är dock felaktig dels för att det tydligt krävs särslagstiftning om revisionsbolag och huvudansvariga, dels för att uppdragen är av olika natur. Uppdraget som styrelseledamot är ett tydligt förtroendeuppdrag där ledamot valts av aktieägarna och i princip agerar som deras förlängda arm för beslut och verkställighet i bolagets verksamhet. Revisionsuppdraget är förvisso också ett förtroendeuppdrag men kräver förtroende även från intressenter utanför aktieägarkretsen, bland andra minoritetsaktieägare, borgenärer, myndigheter och anställda. Uppdraget har därför försetts med flera regler kring oberoende och sakkunskap som ska tillgodose samtliga skyddsvärda intressen.

Den eftersöka professionaliseringen av styrelserollen har dock en baksida. Att utan djupare eftertanke försöka klassificera styrelseuppdraget som ett vanligt konsultuppdrag kommer att ge oförutsedda konsekvenser för ledamotens ansvar. Det otydliga aktiebolagsrättsliga styrelseansvaret kan då i förlängningen ersättas med ett betydligt striktare avtalsrättsligt ansvar likt en professionell rådgivares skadeståndsansvar.



Robert Sevenius

Ekon. lic., jur.kand., verksam som rådgivare inom företagsförvärv vid Arkios Sweden samt författare till böcker om företagsförvärv och bolagsstyrning samt kursledare vid Sveriges Advokatsamfund, Linköpings universitet, Företagsekonomiska Institutet m fl.