

Inkonsekventa regler för ersättning vid styrelseuppdrag

Sammanfattning

Den som utför uppdrag genom enskild firma eller i bolag omfattas av ett flertal fördelar i förhållande till den som tar enskilda anställningar för varje uppdrag. Det är lättare att få uppdrag, att göra avdrag för kostnader, att sköta bokföring, att utnyttja underentreprenörer med mera. Ersättningar för utfört arbete går då in i firman eller bolaget.

Företagaren Torbjörn Ek utförde genom sitt bolag Företagsförmedlaren i Stockholm AB styrelseuppdrag i olika bolag, men bolaget hade inte rätt att fakturera arvudet för hans arbete. För styrelseuppdrag gör rättspraxis ett undantag och regeringsrätten säger i ett avgörande att styrelseuppdrag är av ”personlig karaktär” och att den som erhåller styrelsearvode skall redovisa detta i inkomstslaget tjänst. Den som erhåller styrelsearvode är alltså uppdragstagare i förhållande till uppdragsgivaren.

Enligt rättspraxis motiveras detta med att en styrelseledamots ansvar och tillsynsskyldighet är personlig och inte kan överlåtas på någon annan. Men det är ett ihåligt resonemang eftersom det finns många andra yrkesgrupper som också har personligt ansvar, såsom advokater, revisorer och läkare. För den som har som yrke att verka som styrelseledamot, som till exempel affärsänglar, företagsdoktorer och bolagskonsulter, samt de bolag som anlitar dessa, innebär lagen krångel med kostnadsavdrag, arbetsgivaravgifter och skatter.

Fallet

Torbjörn Ek är en företagare med stor erfarenhet av att på konsultbasis arbeta med styrelseuppdrag. Han drev fram till 1998 Företagsförmedlaren i Stockholm AB. Företaget bedrev ekonomisk och administrativ konsultverksamhet inom företagsutveckling och företagsledning. En stor del av arbetet bestod i styrelsearbete. Torbjörn Ek verkade i sammanlagt ett fyrtiotal bolagsstyrelser.

När han var styrelseordförande i företaget Priab AB erhöll han under året 1990 ersättning i form av konsultarvode. Detta skulle enligt ett konsultavtal betalas till Torbjörn Eks bolag Företagsförmedlaren, som var uppdragstagare. Men skattemyndigheten i Stockholm godkände inte ersättningen som konsultarvode, utan kallade ersättningen för styrelsearvode, vilken skulle tas ut som lön, eftersom Torbjörn Ek satt i Priabs styrelse. Han tvistade med skattemyndigheten, vann i kammarrätten men förlorade i Regeringsrätten i en dom den 29 november 2000. De ersättningar han erhöll som konsult ansågs således till största delen vara personligt styrelsearvode, trots att han genom konsultavtalet personligen avstått ifrån detta till förmån för bolaget

Eftersom ersättningen från Priab och de andra bolag där Torbjörn Ek hade styrelseuppdrag betraktades som styrelsearvode av skattemyndigheten, kunde ersättningarna inte faktureras av Företagsförmedlaren i Stockholm AB. Enligt flera rättsfall på området (se RÅ 1993 ref 104 samt RR 4422-1997) är styrelseuppdrag av ”personlig natur” och skall därför beskattas som inkomst av tjänst hos den privatperson som utför styrelseuppdraget – även om denne inte erhåller arvudet.

Torbjörn Ek är kritisk till att han inte kan arbeta åt sitt eget företag när han arbetar som styrelseledamot. Han tycker inte att regeringsrättens resonemang om personligt ansvar håller som motiv för att styrelseuppdrag skall behandlas som anställning. Han menar också att det inte alls går att jämföra ett styrelseuppdrag med en vanlig anställning. Till exempel har man ingen av de tryggheter som anställning medför. Dessutom tar man en betydligt större personligt ansvar.

Torbjörn Ek betonar också att det faktum att en bolagskonsult med flera styrelseuppdrag inte får redovisa styrelsearvodet i sitt bolag innebär nackdelar både för konsulten och uppdragsgivaren. För det företag som anlitar en bolagskonsult medför det ett arbetsgivaransvar. Företaget är då skyldigt att betala arbetsgivaravgifter och källskatt för ledamoten, i förekommande fall även redovisa medel till kronofogden vid eventuell löneutmätning.

För bolagskonsulten medför det problem vid avdrag för kostnader i verksamheten, såsom kontorslokal, resor, arbetsredskap, underkonsulter, eventuell sekreterare samt ingående moms. Styrelsearvodet måste redovisas som inkomst av tjänst i den privata deklarationen. Bolagskonsulten förlorar också möjligheten att ta ut delar av inkomsten som utdelning i sitt eget bolag enligt fåmansbolagsreglerna.

I rättspraxis godtas att verksamheter som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser drivs i aktiebolagsform. Det gäller till exempel verksamheter som drivs av författare, idrottsmän, revisorer, advokater och konsulter. Enligt rättspraxis kan motsvarande synsätt inte tillämpas när det gäller verksamhet som avser styrelseuppdrag, även om styrelseuppgiften ingår som en naturlig del i en näringsverksamhet, till exempel för ett styrelseproffs. En grävmaskinist eller en advokat kan fakturera sina uppdragsgivare för utfört arbete, men inte en person som arbetar med styrelseuppdrag.

Företagarombudsmannens bedömning

- När styrelseuppdrag betraktas som personliga uppdrag och beskattas under inkomst av tjänst är praxis inkonsekvent. I övrig rättspraxis godtas att verksamheter som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser med personligt ansvar drivs i aktiebolagsform. Det gäller till exempel verksamheter som drivs av revisorer, advokater och "företagsdoktorer". Det vore därför konsekvent att motsvarande synsätt också tillämpades när det gäller konsultverksamhet där styrelseuppdrag ingår som en naturlig del i yrkesutövningen.
- Eftersom styrelsearbete så genomgripande skiljer sig från ett vanligt anställningsförhållande vore det naturligt att styrelsearbete som bedrivs i större omfattning betraktas som näringsverksamhet. Den som verkar som styrelseledamot har ett stort ansvar men ingenting av den trygghet som en anställning innebär.
- Kravet på professionella styrelser har ökat, och frågor som rör corporate governance och ägarstyrning inom företag debatteras i allt större utsträckning. Nuvarande praxis riskerar att hämma en konstruktiv utveckling som gör det lättare att engagera specialister, till exempel utländska, för styrelsearbete.

- Enligt kammarättens resonemang har Torbjörn Ek inte personligen uppburit något arvode från Priab och han skall därför inte beskattas för en inkomst som han inte haft. Beskattningen hade skett – och skulle ske – i bolaget. Enligt regeringsrättens resonemang uppstår däremot en asymmetri i skattesystemet, genom att ett skattesubjekt beskattas för en inkomst som inte erhållits. Sådan oförutsebarhet och inkonsekvens skapar incitament för ansträngningar att kringgå skattesystemet.

I Företagarombudsmannens bedömning av ärendet deltog Tommy Adamsson, Patrik Engellau, Edward Waller, Clas Nordström, Camille Forslund, Roland Armholt, Nils-Eric Sandberg och Lars I. Jansson.