

ERIK HELLENIUS

Reflektioner kring några förvaltningsprocessrättsliga frågor som aktualiserades vid HFD:s prövning av resningsansökan i 2019 års mål om beskattning av styrelsearvoden

Den 27 november 2020 meddelade HFD sitt beslut i en resningsprövning som följde det tidigare pleniavgörande HFD 2019 not. 31, vilket gällde möjligheten att hänföra inkomst från styrelseuppdrag till bolag. Då HFD både är den domstol som fattade beslut i det tidigare lagakraftvunna avgörandet och den domstol som hade att ta ställning till resningsprövningen, väcks en del intressanta frågeställningar. Det hela kompliceras ytterligare av att resningsansökan avser ett pleniavgörande, varför samtliga justitieråd deltagit i det tidigare avgörandet. Av denna anledning valde HFD att förordna fem ledamöter från HD, vilka beslutade i resningsprövningen. Med denna artikel ämnar jag lyfta fram och belysa viss problematik som följer härav, samt förmedla några reflektioner över hur förfarandet hanterades.

1 INLEDNING

Frågan om hos vilket skattesubjekt styrelsearvoden kan tas upp har varit uppe till prövning i Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) ett flertal gånger, kanske mest notabelt i ett pleniavgörande 2019. För en närmare redogörelse och analys av tidigare praxis och målet från 2019 hänvisas till tidigare artiklar i SkatteNytt.¹ Syftet med min artikel är att lyfta fram några reflektioner kring ett antal förvaltningsprocessrättsliga frågor som aktualiserats med anledning av prövningen av den resningsansökan som avsåg domen i ovan nämnda pleniavgörande. Inledningsvis ges en sammanfattande redogörelse av den underliggande materiella skattefrågan. Detta följs av en redogörelse för innehållet i resningsansökan samt HFD:s

¹ Se exempelvis artikel av Peter Melz, A1 Gemensamma bestämmelser för inkomstbeskattning, SkatteNytt 2020 s. 293 ff. och Carl Beyer Återigen om möjligheten att utföra styrelseuppdrag genom bolag med skattemässig verkan – tillbaka till 90-talet, SkatteNytt 2017 s. 774 ff.

beslut i resningsfrågan. Artikelns avslutas sedan med en analys och några reflektioner.²

2 DEN UNDERLIGGANDE MATERIELLA SKATTEFRÅGAN

HFD har konsekvent uttryckt uppfattningen att det i normalfallet inte är möjligt att hänföra inkomst från styrelseuppdrag till ett aktiebolag.³ Denna praxis har varit föremål för kritik.⁴ När HFD 2019 (HFD 2019 not. 31) beslutade att åter ta upp frågan till prövning, och denna gång i plenum, uppstod hos många en förhoppning om praxisändring. Så blev dock inte fallet. HFD uttryckte visserligen förståelse för att olika synsätt kan anläggas i frågan om hos vilket subjekt styrelsearvode ska beskattas, men domstolen påminde om att rådande presumtion gällt sedan länge och att den relativt nyligen hade bekräftats i HFD 2017 ref. 41. Därtill ansåg HFD att det för att en ändring av praxis ska ske ska en sådan framstå som angelägen. Detta med hänvisning till ett uttalande i RÅ 2004 ref. 1. I det avgörandet framhölls att stor försiktighet bör iaktas när det är fråga om att eventuellt ändra ett genom rättspraxis fastlagt rättsläge som bestått under längre tid. HFD fann slutligen i sitt pleniavgörande att inget framkommit vilket medförde att en ändring av praxis framstod som angelägen. Detta avgörande och angelägenhetskravet har tidigare behandlats mer utförligt i doktrin av bl.a. Stig von Bahr⁵ och Margit Knutsson.⁶

Den underliggande materiella frågan har behandlats grundligt i doktrin, främst med anledning av att styrelseuppdragen till synes särbehandlas i förhållande till andra uppdrag av liknande personlig karaktär. I doktrin har få skäl för denna olikbehandling kunnat utrönas, utöver att det i lag stadgas att styrelseuppdrag endast kan innehåsa av fysisk person.⁷ Av intresse härav är att HFD den 18 februari 2021 meddelat ytterligare en dom avseende beskattning av styrelsearvoden, vari det konstaterats att även styrelseuppdrag inom ideella föreningar är av sådan personlig karaktär som normalt föranleder beskattning hos den fysiska person som innehar

2 Artikelns baserar sig på delar av mitt examensarbete på Juristprogrammet vid Lunds universitet. Jag vill här passa på att tacka min examinator professor Mats Tjernberg som uppmanat mig till att skriva denna artikel.

3 Inledningsvis i RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 1993 ref. 55.

4 Se exempelvis Beskattning av styrelsearvoden av Per Thorell, SkatteNytt 2010 s. 513 ff.

5 Von Bahr, HFD:s dom om beskattning av styrelsearvoden, SkatteNytt 2020 s. 122 ff.

6 Knutsson, Beskattning av styrelsearvoden, Svensk Skattetidning 2019:9 s. 612 ff.

7 Se t.ex. Melz, SkatteNytt 2020 s. 294 ff.

styrelseuppdraget, och då i inkomstslaget tjänst.⁸ Detta trots att det inte av lag framgår att styrelseuppdraget i ideella föreningar ska innehas av fysisk person. Istället ansågs detta följa av allmänna associationsrättsliga principer. Vilka konsekvenser denna materiella utveckling kan ha för beskattning av arvoden från andra typer av personliga uppdrag får framtiden utvisa.

3 DET AKTUELLA RESNINGSFÖRFARANDET

3.1 Själva resningsansökan

Den första juni 2020 lämnade sökande (AA) till HFD in en ansökan om resning avseende ovan nämnda pleniavgörande. I ansökan framfördes att det förelåg synnerliga skäl att pröva saken på nytt, samt att grovt rättegångsfel förekommit. Sökanden hänvisade till flertalet paragrafer i Förvaltningsprocesslagen (FPL), men framförallt att det av 30 § FPL följer att ett avgörande ska grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet. Därtill ska av beslutet framgå vilka skäl som bestämt utgången. Enligt AA levde avgörandet inte upp till dessa krav, då det av domen endast framgick att HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Den korta sammanfattning som görs av Skatterättsnämndens avgörande uppnår, enligt AA, inte de krav som ställs i FPL.⁹

Förutom att HFD inte i tillräcklig utsträckning hade redovisat skälen för avgörandet, grundade AA sin resningsansökan på att HFD hade underlåtit att göra en fullständig och förutsättningslös prövning. Invändningen var att HFD genom att uppställa ett angelägenhetskrav avstått från att pröva de argument och förhållanden som framförts. AA såg som möjligt motiv till detta att HFD av rädsla för att behöva ändra sin praxis, självant begränsade ramen för prövningen. AA uppgav att själva syftet med att hänskjuta ett mål till plenum är att åstadkomma en fullständig och förutsättningslös prövning som är oberoende av tidigare praxis. Med tanke på att AA ansåg att så inte skett, bedömde han att det förelåg synnerliga skäl att pröva saken på nytt och att grovt rättegångsfel förekommit.

AA förhöll sig starkt kritisk till angelägenhetskravet. Dels hävdade han att stöd saknas i såväl lagstiftning som tidigare praxis från HFD. Dels menade han att han som klagande inte haft någon möjlighet att förutse att ar-

8 HFD:s dom mål 4058–20.

9 HFD gör i och för sig en textmässigt ganska omfattande analys, men där behandlas enligt min uppfattning snarare vad som kan göras i plenum och inte den materiella skattefrågan.

gument behövde framföras, vilka skulle tala för angelägenheten av praxisändring. AA anförde att: *”angelägenhetskravet saknar stöd både i lag och i domstolens rättstillämpning. Genom angelägenhetskravet inskränkte domstolen det handlingsutrymme som beslutet om hänskjutande till plenum gav och undandrog sig skyldigheten att göra en fullständig och förutsättningslös prövning i sak. Dessutom gjorde domstolen en felbedömning i frågan om en ändring framstod som angelägen. Domstolen redovisade inte öppet de sakliga skäl som domen grundades på och tog ställning till den aktuella frågan utan beaktande av de förhållanden som kännetecknar advokatverksamhet i allmänhet och det aktuella styrelseuppdraget i synnerhet”*.

3.2 Beslutet att inte bevilja resning

HFD meddelade den 27 november sitt beslut i resningsärendet avseende avgörandet HFD 2019 not. 31.¹⁰ I beslutet redovisas inledningsvis bakgrunden i målet och den ställning domstolen tagit i det lagakraftvunna avgörandet. Domstolen redogjorde sedan för AA:s yrkanden och de grunder som han anförde.

HFD gick därefter vidare med att gå igenom resningsgrunderna. Här bedömdes att resningsgrunderna numera kommit att vara likartade de som gäller inom de allmänna domstolarna. Av visst intresse är dock att domstolen här var tydliga med att rättstillämpning som strider mot lag klart och oemotsägligt måste framstå som oriktig för att resning ska kunna beviljas. Detta med hänvisning till RÅ 2010 ref. 61. Därtill tillades att förvaltningsrätten kan domvillan hanteras inom resningsprocessen.

Därefter gavs en överblick av regelverket rörande plenum. I samband med detta konstaterade HFD att det saknas närmare föreskrifter kring förutsättningarna för då en rättsgrundsats eller tidigare etablerad lagtolkning får eller ska frångås av domstolen i plenum. Avseende frågan om den försiktighet som ska iaktas vid ändring av praxis gav HFD här ett aningen mer utförligt resonemang än i det tidigare avgörandet. Likt tidigare framhölls hänsynen till förutsebarhet i rättstillämpningen och behovet av kontinuitet. Det bedömdes vara av särskild vikt att enskilda eller det allmänna kan ha inrättat sig efter det rådande rättsläget. Här valde HFD även att framföra argument för behovet av praxisändring. Det exempel som gavs är då det rådande rättsläget kommit att framstå som olämpligt med hänsyn till samhällsutvecklingen.

¹⁰ Mål nr 3050-20.

Avslutningsvis konstaterade domstolen att praxis ska ändras när en helhetsbedömning av omständigheterna får det att framstå som motiverat, samt att domstolen bör ha ett relativt stort skönsrätt utrymme att själva göra denna bedömning. Mot bakgrund av detta fann domstolen att synnerliga skäl att pröva saken på nytt inte förelåg. Domstolen ansåg att det av det tidigare avgörande ”framgår att domstolen gjorde en avvägning av de olika intressen som talade för respektive mot en ändring av rättsläget”. HFD påtalade att det inte är tillräckligt att bevilja resning på den grund att domstolen endast motiverade beslutet med att en ändring inte framstod som angelägen. HFD fann inte heller några övriga skäl för resning och ansökan avslogs därmed.

Särskilt intressant är domstolens sammansättning i denna prövning av resning. I avgörandet deltog fem justitieråd, vilka samtliga är ordinarie ledamöter i Högsta domstolen (HD). HFD valde således att använda sig utav en relativt ny möjlighet att förordna ledamöter från HD för att fatta detta beslut, se vidare nedan.

4 ANALYS OCH NÅGRA REFLEKTIONER

I och med resningsansökan uppstod en udda situation, i ett processrättsligt avseende. AA var missnöjd med avgörandet och ansåg sig inte ha givits en fullständig och förutsättningslös prövning. En tydlig problematik med resningsprövningen i detta fall var att då målet hade avgjorts i plenum hade samtliga ledamöter deltagit i det tidigare avgörandet. Frågan som då uppstår är om ledamöterna som deltog i HFD 2019 not. 31, det vill säga samtliga, på grund av jäv var förhindrade att pröva resningsansökan.

Det finns visserligen jävsregler inom förvaltningsprocessrätten som under vissa omständigheter hindrar domare från att delta i ett ärende. 41 § FPL anger att reglerna för jäv i 4 kap. rättegångsbalken (RB) även ska gälla inom förvaltningsrätten. Jävsregleringen i 4 kap. RB tar dock inte specifikt sikte på situationer som denna. I 4 kap. 13 § p. 7 RB finns tvåinstansjäv reglerat, vari förutsätts att det tidigare beslutet fattats i annan rätt. Paragrafen undantar således specifikt den situation då ställning ska tas till en framställning om förnyad prövning, där det lagakraftvunna avgörandet avgjorts av samma domstol. Enligt ordalydelsen föreligger därmed inte tvåinstansjäv i dessa situationer. Detta har istället särskilt reglerats i 6 § lagen

(1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar (AFDL).¹¹ Där stadgas att: *”När Högsta förvaltningsdomstolen behandlar en ansökan om resning i ett mål eller ärende som har avgjorts av Högsta förvaltningsdomstolen, får inte någon ledamot som deltagit i det tidigare avgörandet ingå i rätten, om ett tillräckligt antal ledamöter ändå finns tillgängligt inom domstolen”*. Avsikten har varit att situationen inte i strikt lagteknisk mening ska utgöra jäv, men att det ändå är önskvärt om ledamöter vilka deltagit i det tidigare avgörandet inte även ska besluta om resningen.

Det finns här anledning att granska bestämmelsen i AFDL närmare och då framförallt vad som menas med *inom* domstolen. Lagförarbetena ger inte särskilt mycket ledning till hur den ska tillämpas, vilket inte är särskilt förvånande. Vid införandet av paragrafen fanns inte någon möjlighet för andra än HFD:s ledamöter att besluta i resningsprövningar som tidigare avgjorts av HFD. Först 2017 infördes en möjlighet för justitieråden i HFD och HD att tjänstgöra korsvis, vilket innebär att HFD får förordna den som är justitieråd i HD att tjänstgöra i HFD,¹² och vice versa.¹³ En möjlighet som alltså nyttjades i resningsprövningen som följde HFD 2019 not. 31. Detta förordnande var tänkt att främst brukas i två olika typsituationer. Den ena typsituationen är då de ordinarie justitieråden är jäviga att handlägga ett visst mål. Av den statliga offentliga utredning som låg till grund för lagstiftningen framgår att bedömningen av när korsvis tjänstgöring ska nyttjas bör ”ske med hänvisning till förhållandet att så många ordinarie ledamöter är jäviga att domstolen inte kan bli domför”.¹⁴ Den andra typsituationen är då särskild kompetens finns inom den andra högsta domstolen. Det kan exempelvis vara fallet om någon ledamot har särskilda kunskaper inom ett visst ämnesområde. Det har alltså ansetts önskvärt att kunskap utbyts inom de frågor som tangerar båda de högsta domstolarnas verksamhetsområden. Detta motiveras bland annat av domstolarnas prejudikatbildande funktion. Denna korsvisa tjänstgöring skulle kunna förhindra att rättslägen blir alltför komplicerade, genom att minimera risken för att motstridiga beslut fattas i närliggande frågor.

Utredningen betonade dock att möjligheten till förordnande inte utslutande bör vara begränsad till de nyss nämnda situationerna. Istället

11 Wennnergren och Essen, Förvaltningsprocesslagen m.m. – En kommentar, Wolters Kluwer 2017, sjunde upplagan, s. 599.

12 3 § 4 st. AFDL.

13 3 kap. 4 § 5 st. RB.

14 SOU 2011:42 s. 250.

skulle domstolarna själva ges möjlighet att bedöma sina egna behov och besluta om när ett förordnande är passande. En tjänstgöringsskyldighet diskuterades visserligen i de fall då jäv föreligger, men i slutändan beslutades att det är tillräckligt att möjligheten till förordnande finns tillgänglig.

Med denna lagstiftning är ledamöterna inte längre begränsade till de ordinarie ledamöterna i HFD i resningsprövningar där HFD beslutat i det tidigare avgörandet, justitieråd från HD kan förordnas att tjänstgöra i sådana mål. Kan detta innebära att 6 § AFDL ska brukas på ett mer extensivt sätt än vad tidigare varit möjligt? Utifrån en ren bokstavstolkning förefaller detta mindre sannolikt. HD:s ledamöter är ju inte ordinarie ledamöter inom HFD och det kan därför på god grund argumenteras för att de inte finns tillgängliga *inom* domstolen. Tolkas bestämmelsen extensivt kan dock tänkas att den även kan komma att innefatta förordnandet av ledamöter från den andra högsta domstolen. Detta skulle i praktiken utgöra ett tvång att förordna justitieråd i HD tjänstgöra i en prövning av resningsansökan som följt ett pleniavgörande. Utredningen som gjordes inför lagändringen föreslog visserligen en tjänstgöringsskyldighet i vissa situationer, men regeringen valde i slutändan att inte inkludera en sådan. Att HFD valde att förordna ledamöter från HD i det här aktuella fallet, bör således inte ses som en följd av att lagtexten entydigt krävde detta. Det finns givetvis goda skäl att ändå, på frivillig basis, agera på ett sådant här samverkande vis. Man kan förvisso ställa sig frågande huruvida HFD hade beslutat att förordna ledamöter från HD även i det fall resning beviljats. Med anledning av att den lagakraftvunna domen fattades i plenum finns fog att anta att även resningsprövningen då hade ansetts lämplig att pröva i plenum. Hade det i en sådan situation ansetts lämpligt att förordna samtliga ledamöter från HD att pröva sakfrågan i plenum?

Trots att jäv inte förelåg när HFD prövade resningsansökan hade vid ett beviljande av resning situationen medfört visst tvivel kring opartiskheten, om de ledamöter vilka redan nekat AA beskattning i bolagiserad form skulle pröva saken på nytt. Farhågor som lyfts i doktrin är att domstolens auktoritet och prestige kan skapa en motvilja att ändra fastslagen praxis.¹⁵ Utifrån dessa skäl torde en motvilja att ändra praxis inte vara lika stor om de beslutande ledamöterna förordnas från den andra högsta domstolen. I den aktuella resningsprövningen valde ledamöterna från HD att inte bevilja resning. När HD dömde i det principiellt liknande målet NJA 2001

15 Cars, Om resning i rättegångsmål, Nordiska Bokhandeln 1959, s. 84–85.

s. 872 blev utgången den motsatta. Istället för prestige och auktoritet kan det därför uppfattas som att man ogärna ändrar praxis någon annan skapat, möjligtvis på grund av kollegial samhörighet och respekt för att HFD:s ordinarie ledamöter besitter den största kompetensen inom skatterätt. Man ska dock givetvis ha i åtanke att enstaka, förordnade ledamöter knappast kan anses representera HD i dess helhet. Alltför långtgående slutsatser kan därför inte dras av utgången.

Kompetensfördelningen mellan HFD och HD är även det som talar starkast mot en sådan ordning. Genom att öka förtroendet för rättsväsendet hamnade ärendet istället hos justitieråd vilka är ordinarie ledamöter i en domstol med, vad man i vart fall kan anta, generellt lägre expertis inom skatterätten. En liknande situation uppstod i HFD 2013 ref. 85, då HFD både beslutat i det tidigare avgörandet och tog ställning till efterföljande resningsprövning. Motiveringarna i den aktuella resningsprövningen var jämförelsevis mycket kortfattade. En viktig skillnad är att det tidigare avgörandet till HFD 2013 ref. 85 inte fattades i plenum.

Hur beskattning av styrelsearvoden ska ske är en fråga som prövats av HFD ett flertal gånger under flera decennier. Detta till trots har rättsläget förblivit oklart på många punkter. Både skattskyldiga och rättstillämpare hade nog önskat ett mer utförligt beslut i resningsprövningen, likt HFD 2013 ref. 85. Inte minst för att skapa klarhet i hur angelägenhetskravet ska förstås. Viss uppenbar problematik kan förväntas då ledamöter vilka inte deltog i det tidigare avgörandet förväntas utveckla de resonemang som där fördes. Hur man än väljer att argumentera får ändå konstateras att såväl regeringen som de högsta domstolarna ansett att förfarandet av förordnande av ledamöter bäst sköts av HFD och HD. De har getts möjlighet att själva bedöma när ett förordnande är lämpligt. Det är en svår balansgång de högsta domstolarna blir tvungna att hantera. Å ena sidan är det såklart högst önskvärt att varje mål bedöms av ledamöter vilka är så opartiska som möjligt. Å andra sidan riskeras viss skatterättslig, eller annan, expertis att gå förlorad.

5 AVSLUTNING

Man kan avslutningsvis fundera över vilka slutsatser och lärdomar HFD:s ledamöter dragit av de frågor som har aktualiserats med anledning av det här aktuella resningsärendet. Det kan enligt min uppfattning förutsättas att de vid framtida pleniavgöranden kommer att lägga särskild vikt vid att

säkerställa att meddelade domar inte har brister som riskerar öppna upp för reella prövningar om rätt till resning.

Erik Hellenius är verksam som skattejurist vid Deloitte.