

## Ref 9

**En ansökan om förhandsbesked avsåg en fråga som redan var besvarad i Högsta förvaltningsdomstolens praxis och ansökningen avvisades därför i den delen. Även fråga om hur styrelsearvoden i ömsesidiga försäkringsbolag och ideella föreningar ska beskattas. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, 12 kap. 24 § försäkringsrörelselagen (2010:2043), 7 kap. 9 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar, 10 kap. 1 § och 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 18 februari 2021 följande dom (mål nr 4058-20).

### Bakgrund

1. A.B. har sedan länge åtagit sig uppdrag som styrelseledamot i aktiebolag och andra organisationer. För närvarande har hon sådana uppdrag i flera aktiebolag, ett ömsesidigt försäkringsbolag och en ideell förening. Vidare bedriver hon enskild näringsverksamhet genom innehav av en näringsfastighet.

2. Högsta förvaltningsdomstolen har i flera avgöranden slagit fast att arvoden för styrelseuppdrag i aktiebolag som regel ska beskattas hos styrelseledamoten och som inkomst av tjänst, även då arvodet har fakturerats av och intäktsförts i ett av ledamoten ägt aktiebolag. Detta har motiverats med att ett styrelseuppdrag ska utövas av en fysisk person och är av personlig natur.

3. A.B. ansökte om förhandsbesked för att få veta om styrelsearvodena kunde redovisas inom ramen för hennes enskilda näringsverksamhet samt anförde följande. De rättsfall som finns avser frågan om hos vem ett styrelsearvode ska tas upp till beskattning men inte i vilket inkomstslag. Denna praxis kan inte anses utgöra hinder mot att ett styrelsearvode beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos ledamoten om näringskriterierna i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) är uppfyllda.

4. Skatterättsnämnden ansåg att styrelsearvodena inte kan redovisas inom ramen för A.B:s enskilda näringsverksamhet. Nämnden hänvisade till Högsta förvaltningsdomstolens praxis beträffande styrelseuppdrag i aktiebolag och uttalade att det gäller en stark presumtion för beskattning av sådana arvoden hos ledamoten och i inkomstslaget tjänst redan på grund av uppdragets

personliga karaktär. Uppdragen i det ömsesidiga försäkringsbolaget och den ideella föreningen är av samma personliga karaktär och motsvarande presumtion ska därför gälla även för dessa uppdrag, ansåg nämnden.

#### **Yrkanden m.m.**

5. *A.B.* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att styrelsearvodena ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

6. *Skatteverket* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

#### **Skälen för avgörandet**

7. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

8. Frågan i målet är om *A.B.*s arvoden för styrelseuppdrag i sex aktiebolag, ett ömsesidigt försäkringsbolag och en ideell förening kan beskattas som inkomst av näringsverksamhet hos henne.

9. Vad gäller arvoden för styrelseuppdrag i aktiebolag finns det en klar praxis från Högsta förvaltningsdomstolen som innebär att sådana arvoden i regel beskattas hos styrelseledamoten och som inkomst av tjänst, även då arvodet har fakturerats av och intäktsförts i ett av ledamoten ägt aktiebolag (HFD 2019 not. 31, punkterna 21 och 26 samt där angivna rättsfall). Av domstolens praxis kan inte annan slutsats dras än att domstolen har tagit ställning inte bara i frågan om hos vem arvodet ska beskattas utan även i frågan om till vilket inkomstslag arvodet hör.

10. Beträffande styrelseuppdragen i de sex aktiebolagen är den av *A.B.* ställda frågan alltså redan besvarad i praxis. Det kan därmed inte anses vara av vikt för henne eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas i den frågan (jfr HFD 2019 not. 37, punkt 37). I den delen ska förhandsbeskedet därför undanröjas och ansökningen avvisas.

11. Motivet till Högsta förvaltningsdomstolens praxis är att ett uppdrag som styrelseledamot i aktiebolag bara får innehas av en fysisk person och är av personlig natur. För sådana uppdrag gäller således en stark presumtion för beskattning hos ledamoten redan på grund av uppdragets personliga karaktär. Även styrelseuppdrag i ömsesidiga försäkringsbolag måste innehas av en fysisk person, se 12 kap. 24 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 7 kap. 9 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar. När det gäller ideella föreningar är frågan inte lagreglerad men samma krav följer av allmänna associationsrättsliga principer (jfr prop. 2005/06:150 s.

144). Styrelseuppdragen är alltså även i dessa fall av personlig karaktär.

12. Presumtionen om tjänstebeskattning hos ledamoten bör därför gälla även för styrelseuppdrag i ömsesidiga försäkringsbolag och ideella föreningar. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas i den delen.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller styrelseuppdragen i aktiebolagen och avvisar ansökningen i den delen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i övrigt.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Gäverth* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Marianne Bergqvist.

---

**Skatterättsnämnden** (2020-06-24, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Hammarström, Pahlsson, Sundin och Werkell):

#### *Förhandsbesked*

A.B:s inkomster från de åtta styrelseuppdragen kan inte redovisas inom ramen för hennes enskilda näringsverksamhet.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

Ska ett förhandsbesked meddelas?

Enligt 5 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

A.B. har i ansökan inte presenterat något konkret handlingsalternativ. Mot den bakgrunden kan det ifrågasättas om det är av vikt för henne att ett förhandsbesked lämnas (se t.ex. HFD 2015 ref. 78).

Frågan är därför om det är motiverat att lämna ett förhandsbesked på grund av att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

I rättsfallen HFD 2017 ref. 41 och HFD 2019 not. 31 har Högsta förvaltningsdomstolen fastställt förhandsbesked i frågor som främst avser hos vem beskattning av styrelsearvoden ska ske. De i dessa mål aktuella styrelseledamöterna hade båda påbörjat sina uppdrag innan ansökan om förhandsbesked gavs in. Det framgår inte att styrelseledamöterna hade några handlingsalternativ.

Skatteverket har publicerat en rättsfallskommentar efter domen HFD 2017 ref. 41 (rättsfallskommentar den 29 juni 2017, dnr 202 278405-

17/111). Av kommentaren framgår att Skatteverket anser att domen innebär att uppdrag som styrelseledamot i aktieföretag inte kan faktureras via enskild näringsverksamhet. Kommentaren ger enligt Skatterättsnämndens mening en indikation om att det fortfarande finns oklarheter rörande beskattningen av styrelsearvoden.

I A.B:s ansökan aktualiseras även frågor om vad som ska gälla för uppdrag som styrelseledamot i ömsesidigt försäkringsbolag respektive ideell förening.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att frågan om inkomster från styrelseuppdrag kan redovisas inom ramen för enskild näringsverksamhet i detta ärende är av sådant slag att det är motiverat att lämna ett förhandsbesked på grund av att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Kan inkomster från åtta styrelseuppdrag redovisas inom ramen för enskild näringsverksamhet?

Enligt Skatterättsnämndens mening bedrivs A.B:s verksamhet som styrelseledamot yrkesmässigt enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (IL).

När det gäller självständighetsrekvisitet finns det för andra typer av uppdrag en omfattande praxis avseende frågan om beskattning ska ske hos ett bolag eller den person som utfört uppdraget. Frågan avgörs som regel genom en helhetsbedömning av likartat slag som aktualiseras när man ska avgöra om inkomster i en uppdragsverksamhet ska hänföras till tjänst eller näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § (se HFD 2019 not. 31 och där redovisad praxis). Det är då framför allt självständighetsrekvisitet i det lagrummet som har prövats och det som har bedömts är främst om den person som har utfört uppdraget är självständig i förhållande till det uppdragsgivande bolaget.

Vad specifikt gäller uppdrag som styrelseledamot följer av praxis att styrelsearvoden i regel ska beskattas hos ledamoten och i inkomstlaget tjänst (RÅ 1993 ref. 104, RÅ 2000 not. 187, HFD 2017 ref. 41 och HFD 2019 not. 31). Detta har motiverats med att ett sådant uppdrag ska utövas av en fysisk person och är av personlig natur. Det har dock accepterats att arvoden som betalats 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 har erhållit arvodena (RÅ 1993 ref. 55).

Enligt den praxis som Högsta förvaltningsdomstolen etablerat gäller alltså en stark presumtion för beskattning hos ledamoten redan på grund av uppdragets personliga karaktär. Enligt Skatterättsnämndens mening innebär presumtionen att självständighetsrekvisitet i 13 kap. 1 § normalt inte kan anses uppfyllt i fråga om uppdrag som styrelseledamot i aktieföretag, oavsett om lagrummet tillämpas till ledning för bedömningen av vem som är rätt skattesubjekt för inkomster från styrelseuppdrag eller vid en direkt tillämpning avseende klassificeringen av sådana inkomster hos den ledamot som utfört uppdraget.

Av omständigheterna följer att inget av A.B:s sex uppdrag som styrelseledamot i aktieföretag är av sådan tillfällig och begränsad karaktär att presumtionen kan frångås.

Gällande A.B:s uppdrag som styrelseledamot i ett ömsesidigt försäkringsbolag och en ideell förening är dessa uppdrag av samma

HFD 2021

**Ref 9**

personliga karaktär som i aktiebolag. Motsvarande presumtion för beskattning i inkomstslaget tjänst som gäller för styrelseledamot i aktiebolag ska därför gälla även för dessa uppdrag.

Av det anförda följer att frågan ska besvaras nekande.