

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5546-16

meddelad i Stockholm den 6 juli 2017

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART



ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 29 september 2016 i ärende dnr 7-16/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Vid förvärv som sker på förmånliga villkor i situationer som har koppling till ett anställningsförhållande måste avgöras om förvärvet ska ses som en skattepliktig löneförmån eller en skattefri gåva.

I ansökan om förhandsbesked uppgavs bl.a. följande.

[REDACTED] är en av grundarna av [REDACTED] som är ett helägt dotterbolag till [REDACTED]. Han är vidare verkställande direktör för båda bolagen och äger omkring tolv procent av aktierna i [REDACTED]. Övriga aktier i [REDACTED] ägs inte av personer som är närstående till honom.

[REDACTED] som är barndomsvän till [REDACTED], har varit anställd i [REDACTED] sedan 2012 och är i dag vice verkställande direktör för bolaget. Hans lön är marknadsmässig. Han äger inga aktier i [REDACTED].

[REDACTED] har uttryckt en vilja att genom gåva vederlagsfritt överlåta en mindre andel av sina aktier i [REDACTED] till [REDACTED]. Värdet av aktieposten är knappt 80 miljoner kr. Gåvan är föranledd av den nära vänskapen dem emellan och är inte förenad med några villkor.

Aktierna i [REDACTED] omfattas av två olika aktieägaravtal som båda innehåller bestämmelser om inskränkningar vad avser möjligheten att överlåta aktier. En förutsättning för aktiegåvan är därför att nödvändiga tillstånd ges av övriga aktieägare som omfattas av avtalen och att berörda parter avstår från sin förköpsrätt.

Genom ansökan om förhandsbesked ville [REDACTED] få veta om överlåtelsen kommer att leda till att han inkomstbeskattas.

Skatterättsnämnden fann att överlåtelsen av aktierna mot bakgrund av lämnade uppgifter i allt väsentligt fick anses ha sin grund i den personliga relationen

Mål nr
5546-16

mellan gavgivaren och gåvotagaren och alltså var av benefik karaktär. Den skulle därför inte medföra någon inkomstbeskattning för [REDACTED].

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att svaret på frågan ändras till att [REDACTED] ska beskattas för överlåtelsen. Verket anför bl.a. följande.

I praxis har gåvor i anställningsförhållanden i vissa fall undantagits från beskattning när det rör sig om gåvor inom familjegemenskapen eller överlåtelse av samtliga aktier i samband med generationsskiftet. Den i målet aktuella aktieöverlåtelsen är av en annan karaktär. Det finns ett mycket starkt samband mellan överlåtelsen och [REDACTED] anställning i bolaget. Trots att hans lön har varit marknadsmässig kan han genom överlåtelsen anses få ytterligare kompensation för tidigare utfört arbete. Det faktum att det även finns en personlig relation mellan överlåtaren och förvärvaren bör inte leda till annan bedömning än att värdet av aktierna ska beskattas.

[REDACTED] anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande. Med beaktande av aktiegåvans storlek, att han har en marknadsmässig lön, att gåvan erhålls från en barndomsvän som endast är minoritetsägare i [REDACTED] samt att gåvan är villkorslös kan det inte råda något tvivel om att gåvan är hänförlig till hans personliga relation till givaren och inte utgör ersättning för arbete.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

Frågan i målet är om ett förvärv av aktier utan ersättning ska leda till att förvärvaren inkomstbeskattas eller om förvärvet ska betraktas som en skattefri gåva.

Rättslig reglering

Av 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att alla inkomster som erhålls på grund av tjänst ska tas upp som intäkt, om inte något annat anges i det kapitlet eller i 8 kap.

Enligt 8 kap. 2 § är ett förvärv genom gåva skattefritt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Allmänt om tidigare rättspraxis*

Det finns en rikhaltig rättspraxis som berör skattekonsekvenserna av förvärv som sker på förmånliga villkor i situationer som har koppling till ett anställningsförhållande. Den övergripande fråga som enligt praxis ska avgöras är om förvärvet kan anses ha sin grund i anställningsförhållandet eller om det finns anledning att anta att syftet är ett annat än att belöna den anställde för hans eller hennes arbetsprestationer (se HFD 2016 ref. 69 med hänvisningar till tidigare rättsfall). I den förstnämnda situationen är utgångspunkten att förvärvet är en skattepliktig löneförmån medan det i den sistnämnda situationen kan anses vara fråga om en skattefri gåva.

Vid bedömningen av om ett förvärv är skattepliktigt eller skattefritt kan ledning också hämtas från vissa rättsfall angående beskattning vid underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL. För att bestämmelserna i det kapitlet ska vara tillämpliga krävs att det är fråga om en överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Vid prövningen av om överlåtelsen har skett till underpris ska även ersättning i form av arbetsinsatser beaktas (se bl.a. HFD 2016 ref. 66). Också i dessa fall ska således bedömas om en överlåtelse på förmånliga villkor sker som belöning för en arbetsinsats. Rättspraxis i anslutning till 23 kap. IL är därmed av intresse även i andra mål som gäller om en sådan överlåtelse ska leda till att förvärvaren inkomstbeskattas.

Mål nr
5546-16

Frågan om ett förvärv på förmånliga villkor ska ses som en skattepliktig löneförmån eller en skattefri gåva måste avgöras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I detta ligger att det inte är möjligt att ge en fullständig bild av de omständigheter som ska beaktas. Några slutsatser om de viktigaste faktorer som har lyfts fram i tidigare praxis kan dock ändå dras.

Relationen mellan överlåtare och förvärvare

Inledningsvis kan konstateras att ett förvärv kan anses ha sin grund i ett anställningsförhållande även när det sker från någon annan än arbetsgivaren. Det förutsätter att det finns en ekonomisk intressegemenskap eller något annat samband mellan arbetsgivaren och den som förvärvet sker från som gör att detta kan härledas från arbetsgivaren. Så är exempelvis fallet om förvärvet sker från ägaren till det bolag där förvärvaren är anställd (RÅ 1997 ref. 1 och RÅ 1998 not. 91).

En naturlig utgångspunkt för bedömningen av om ett förvärv som sker från arbetsgivaren eller någon med koppling till denne ändå ska anses vara av benefik karaktär är den relation som överlåtaren och förvärvaren har till varandra. Nära släktskap talar för att överlåtelsen är benefik (se RÅ 1989 ref. 21, RÅ 2008 ref. 52 I och HFD 2016 ref. 69). När det gäller överlåtelser från föräldrar till barn torde således regelmässigt kunna antas att syftet är rent benefikt, om det inte finns någon särskild omständighet som talar emot att så är fallet. En sådan omständighet kan t.ex. vara att marknadsmässig ersättning inte har utgått för arbetet i förälderns företag. Också i andra fall av nära släktskap och vänskap bör ett påstående om ett benefikt syfte kunna godtas, men då under förutsättning att det stöds även av omständigheterna i övrigt (så skedde t.ex. i RÅ 1998 not. 91 men inte i RÅ 1997 ref. 1).

Syftet med överlåtelsen

Om en anställd på förmånliga villkor får förvärva aktier i arbetsgivarbolaget kan det ofta finnas anledning att anta att syftet är att belöna den anställda för utfört arbete eller att knyta den anställda närmare bolaget och försäkra sig om hans eller hennes fortsatta arbete där. Förvärvet kan då anses vara ersättning för arbetsinsatser och ska därmed inkomstbeskattas (RÅ 1993 ref. 56 och HFD 2012 ref. 74). Om de inblandade har kunnat påvisa att transaktionen har skett i något annat syfte har beskattning däremot i vissa fall underlåtit.

Överlåtelser som görs som ett led i ett generationsskifte bör t.ex. i de flesta fall kunna ske utan beskattning (se RÅ 1998 not. 91 och RÅ 2001 ref. 10). Av praxis framgår vidare att även andra uppgivna syften med transaktionen, såsom att åstadkomma rättvisa mellan syskon, kan leda till att den bedöms vara benefik (se RÅ 2008 ref. 52 I). Det som i denna del ska avgöras är om det uppgivna syftet, mot bakgrund av omständigheterna i övrigt, framstår som trovärdigt och kan läggas till grund för slutsatsen att överlåtelsen inte har skett som belöning för tidigare eller kommande arbetsprestationer.

Gåvans eller förmånens värde

Av praxis framgår slutligen att även storleken på det värde som förs över kan ha betydelse för bedömningen, i vart fall om detta värde är så stort att det inte rimligen kan vara fråga om ersättning för arbete (se HFD 2011 ref. 19). En skattepliktig löneförmån kan dock uppkomma även vid överlåtelser som innebär att ett substantiellt värde förs över till förvärvaren (se RÅ 1993 ref. 56 där en värdeöverföring om drygt två miljoner kr som skedde 1985 inkomstbeskattades).

Bedömningen i detta fall

I ansökan om förhandsbesked har lämnats som förutsättning att den planerade aktieöverlåtelsen har sin grund i den personliga relationen mellan [REDACTED] och [REDACTED] och inte utgör ersättning för arbete som [REDACTED] har utfört eller kan komma att utföra för [REDACTED] räkning. Frågan är om denna förutsättning kan godtas.

Ett grundläggande villkor för att det alls ska vara aktuellt att betrakta överlåtelsen som ersättning för [REDACTED] arbete i [REDACTED] är att det finns ett tillräckligt starkt samband mellan överlåtaren och [REDACTED] äger cirka tolv procent av aktierna i [REDACTED]. I tidigare praxis har kravet på samband ansetts vara uppfyllt när ett förvärv har skett från en tidigare majoritetsägare (se RÅ 1997 ref. 1). Det kan ifrågasättas om det vid ett förvärv från en minoritetsägare med så pass låg ägarandel som det är fråga om här kan anses att sambandet med bolaget är tillräckligt starkt. Högsta förvaltningsdomstolen finner emellertid att det även i en sådan situation kan finnas utrymme för att anse att förvärvet kan härledas från arbetsgivaren, om övriga omständigheter tydligt talar för detta.

I det nu aktuella fallet talar dock övriga omständigheter snarare emot att förvärvet har samband med [REDACTED] anställning. Det har uppgetts att [REDACTED] och [REDACTED] är nära vänner sedan barndomen och att överlåtelsen har sin grund i denna vänskap. Av betydelse för bedömningen är att värdet på de aktier som ska överlätas är mycket stort. [REDACTED] har dessutom haft en marknadsmässig lön från bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att den lämnade förutsättningen att överlåtelsen har sin grund i den personliga relationen mellan

Mål nr
5546-16

[REDACTED] och [REDACTED] kan godtas. Överlåtelsen är därmed
en sådan gåva som inte ska medföra någon inkomstbeskattning för [REDACTED]
[REDACTED]

Mats Melin Karin Almgren
[Signature] [Signature]
[Signature]

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Karin Almgren, Kristina Ståhl,
Per Classon och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Elin Sedin.