

HFD 2020 ref. 65

Fråga om överlåtelse av aktier utan ersättning från ett bolags ensamägare till en anställd i bolaget ska leda till att den anställda ska inkomstbeskattas eller om förvärvet, med beaktande bland annat av vänskapen dem emellan, ska betraktas som en skattefri gåva. Förhandsbesked om inkomstskatt.

8 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 november 2020 följande dom (mål nr 3199-20).

Bakgrund

1. När en anställd får en förmån av sin arbetsgivare anses detta vanligen ha sådant samband med anställningen att förmånen beskattas som en skattepliktig löneförmån. I vissa fall kan det dock av omständigheterna framgå att det funnits en annan grund än anställningsförhållandet för förmånen, t.ex. nära släktskap, och då beskattas inte denna utan är en skattefri gåva.

2. En ensamägare av ett bolag (ägaren) har uttryckt en vilja att ge en anställd, A, aktier i bolaget. A ansökte om förhandsbesked för att få veta om aktieförvärvet kommer att vara en skattefri gåva för honom eller om han ska betala inkomstskatt som om han mottar ersättning för arbete i bolaget.

3. I ansökan anges bl.a. följande. A och ägaren är barndoms-vänner. A har varit delaktig i verksamheten sedan den startades 2005, inledningsvis som bollplank för ägaren och från 2008 som anställd. Han innehar numera två chefsbefattningar i bolaget. Den lön som han uppburit som anställd har varit marknadsmässig och har succesivt ökat i takt med att hans roll förändrats och att bolaget vuxit. Han har även erhållit ersättning i form av personalbonus motsvarande ca en månadslön. För 2019 skulle han därutöver få en bonus om ungefär 1,8 miljoner kronor.

4. Bolaget hade 2019 en omsättning på ca 230 miljoner kronor och 50 anställda. Marknadsvärdet för samtliga aktier i bolaget bedöms enligt ansökan uppgå till i vart fall 200–250 miljoner kronor. Gåvan skulle omfatta 20 procent av aktierna och ha ett marknadsvärde om ca 40–50 miljoner kronor. Något aktieägaravtal eller annat avtal som begränsar A:s möjlighet att förfoga över aktierna skulle inte ingå.

5. Vidare uppges i ansökan att aktierna skulle ges i ägarens egenskap av mycket god vän till A och att överlåtelsen inte skulle ha till syfte att belöna honom för arbetet i bolaget eller att knyta

honom till bolaget för framtiden. Aktierna skulle ges utan några särskilda villkor och har ett så pass högt värde att de inte rimligen skulle kunna anses utgöra ersättning för arbete i bolaget.

6. Skatterättsnämnden beslutade att A inte ska inkomstbeskattas med anledning av förvärvet av aktier från ägaren, med motiveringen att påståendet om ett benefikt syfte gavs stöd av omständigheterna i övrigt och förvärvet av aktierna var därför att betrakta som en skattefri gåva.

7. Skatterättsnämnden redovisade följande omständigheter till stöd för bedömningen. Det finns inte skäl att ifrågasätta uppgiften om nära vänskap mellan ägaren och A. A har en marknadsmässig lön samt uppbär även annan ersättning i form av bonusar från bolaget, vilket talar för att överlåtelsen inte ska ses som ersättning för arbete. Värdet på de aktier som ska överlåtas är så högt att det även av den anledningen är tveksamt att betrakta överlåtelsen som ersättning för arbete. Vidare är överlåtelsen inte förenad med några villkor vilket innebär att det inte nödvändigtvis är fråga om att försäkra sig om A:s fortsatta arbete i företaget.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* överklagar Skatterättsnämndens beslut och yrkar att A ska beskattas i inkomstlaget tjänst för förvärvet av aktierna och anför följande. Uppgiften om vänskapsförhållande bör inte tillmätas någon avgörande betydelse i detta fall när parterna inte är släkt med varandra och då mottagaren av gåvan har arbetat under lång tid i bolaget. Det finns ett mycket klart samband mellan anställningen och positionen i bolaget och de aktier som huvudaktieägaren i bolaget vill ge A. Det faktum att det även finns en personlig relation mellan dem bör inte leda till annan bedömning än att värdet av aktierna ska beskattas som inkomst av tjänst.

9. A anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om en överlåtelse av aktier utan ersättning från ett bolags ägare till en anställd ska leda till att den anställde inkomstbeskattas eller om förvärvet ska betraktas som en skattefri gåva.

Rättslig reglering m.m.

11. Av 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) 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.

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

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Allmänt om inkomstbeskattning av förmåner i anställningsförhållanden

13. Om ett förvärv av en tillgång kan anses ha sin grund i ett anställningsförhållande är utgångspunkten att det är en skattepliktig löneförmån. Finns det däremot anledning att anta att syftet är ett annat än att belöna den anställde för hans eller hennes arbetsprestationer kan det anses vara fråga om en skattefri gåva.

14. 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. De viktigaste faktorerna vid denna bedömning, som lyfts fram i rättspraxis, är relationen mellan överlåtare och förvärvare, syftet med överlåtelsen samt gåvans eller förmånens värde. Vid överlåtelse av aktier till en anställd som inte är närstående anses överlåtelsen vanligen utgöra ersättning för arbetsinsatser. Om de inblandade kunnat påvisa att transaktionen skett i något annat syfte har beskattning i vissa fall dock underlåtit (se HFD 2017 ref. 38), t.ex. när överlåtelse av aktier till ett mycket stort värde skett från en minoritetsägare av ett aktiebolag till en nära vän anställd i bolaget med marknadsmässig lön (a. ref. II).

15. Ett påstående om nära och djup vänskap måste ges klart stöd av omständigheterna för att relationen ska godtas som så speciell att det finns skäl att göra avsteg från huvudregeln om att en förmån till en anställd har sin grund i anställningen. Således har en relation som liknar nära släktskap ("far-son-förhållande") godtagits som skäl för att anse att överlåtelse av 10–15 procent av aktierna i ett av överlåtaren helägt bolag, som ett led i en plan för successiv överlåtelse av samtliga aktier i bolaget, väsentligen hade sin grund i den personliga relationen och var av benefik karaktär (RÅ 1998 not. 91).

Bedömningen i detta fall

16. A har varit engagerad i bolaget alltsedan verksamheten startade 2005. Han anställdes 2008, har med tiden fått allt mer betydelsefulla arbetsuppgifter och innehar nu flera chefspositioner. A har tillsammans med ägaren varit med och byggt upp företaget från grunden och A kan antas vara fortsatt verksam där i en ledande position. Dessa omständigheter talar starkt för att den planerade överlåtelsen av aktier till A bör ses som ersättning för såväl utfört som kommande arbete för bolaget.

17. Mot detta talar vänskapen mellan A och ägaren, att värdet av aktierna är relativt högt, att överlåtelsen ska ske utan villkor samt att A har angetts uppbära marknadsmässig ersättning för sitt arbete i bolaget.

18. A och ägaren är nära vänner men inte släkt. De har varit vänner sedan skoltiden, hållit tät kontakt under studieår på olika orter och har rest tillsammans ett flertal gånger samt återkommande firat nyår, valborg och midsommar med varandra. Vänskapsrelationen är således långvarig och stark, men inte så speciell att den kan jämföras med en nära familjerelation.

19. Vänskapen, ersättningen för arbete, aktiernas värde och att överlåtelsen är villkorslös ger inte tillräckligt stöd för att betrakta aktieöverlåtelsen som en skattefri gåva. Den ska i stället anses utgöra ersättning för A:s arbetsinsatser i bolaget. A ska följaktligen inkomstbeskattas för överlåtelsen.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked att förmånen på grund av aktieförvärvet ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

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 bilagan till detta avgörande.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Nymansson, Bull, Baran* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Charlotta Alsterstad Lindfors.

Skatterättsnämnden (2020-05-18, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Hammarström, Pahlsson, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

A ska inte inkomstbeskattas med anledning av förvärvet av aktier från ägaren.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan om ett förvärv på förmånliga villkor ska ses som en skattepliktig löneförmån eller en skattefri gåva ska avgöras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Av praxis framgår att relationen mellan överlåtare och förvärvare, syftet med överlåtelsen samt gåvans eller förmånens värde är faktorer av betydelse för bedömningen (se HFD 2017 ref. 38 I–III).

Att förvärvet i detta fall kan härledas från arbetsgivaren är klart. A och ägaren är inte släkt med varandra men det föreligger enligt ansökan en nära vänskap dem emellan. Skatterättsnämnden finner inte skäl att ifrågasätta den uppgiften. Påståendet om ett benefikt syfte bör således kunna godtas under förutsättning att det stöds av omständigheterna i övrigt.

Något som talar för att överlåtelsen inte ska ses som ersättning för arbete är att A har en marknadsmässig lön samt även uppbär annan ersättning i form av bonusar från bolaget. Värdet på de aktier som ska överlåtas är också så högt att det även av den anledningen är tveksamt att betrakta överlåtelsen som ersättning för arbete. Överlåtelsen är vidare inte förenad med några villkor vilket bör innebära att det här inte nödvändigtvis handlar om att försäkra sig om A:s fortsatta arbete i företaget. Även om överlåtelsen inte kan anses utgöra ett led i ett generationsskifte stöds enligt Skatterättsnämndens mening påståendet om ett benefikt syfte av omständigheterna i övrigt.

Mot denna bakgrund blir förvärvet av aktierna från ägaren att betrakta som en skattefri gåva för A.