

## **HFD 2017 ref. 38**

### **Fråga om förvärv av aktier utan ersättning ska leda till att förvärvaren inkomstbeskattas eller om förvärvet ska betraktas som en skattefri gåva (I-III). Förhandsbesked om inkomstskatt.**

11 kap. 1 § och 8 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)

#### **I.**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 juli 2017 följande dom (mål nr 5545-16).

#### **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.

S.C. äger 95 procent av aktierna i Golv 2000 AB. M.Ö. är sedan 1996 anställd som arbetschef i bolaget. Han har under hela sin anställning haft en marknadsmässig lön. S.C. och M.Ö. har med åren blivit goda vänner och 2007 fick M.Ö. köpa fem procent av aktierna i bolaget. Vid årsbokslutet 2014 förfogade bolaget över ett fritt eget kapital om drygt nio miljoner kr.

S.C. avser att genom gåva vederlagsfritt överlåta 45 procent av aktierna i bolaget till M.Ö. M.Ö. kommer även efter det att gåvan har lämnats att erhålla marknadsmässig lön från bolaget. Överlåtelserna är ett led i att trygga den fortsatta driften av bolaget. S.C. har tre barn men de är inte aktiva i bolaget eller intresserade av att börja arbeta där. Avsikten med gåvan är att bolaget, för det fall något skulle hända S.C., ska kunna drivas vidare på det sätt som han önskar. Det finns inte några planer på att föra över ytterligare aktier till M.Ö.

För det fall gåvan fullbordas avser S.C. och M.Ö. att ingå ett aktieägaravtal enligt vilket båda förutsätts vara aktiva i bolaget. I avtalet ska också anges att om någon av dem på grund av långvarig sjukdom, ålder eller förtidspensionering inte aktivt kan delta i verksamheten är han skyldig att hembjuda sina aktier till den andre.

Genom ansökan om förhandsbesked ville M.Ö. få veta om överlåtelserna kommer att leda till att han inkomstbeskattas.

Skatterättsnämnden fann att överlåtelserna av aktierna mot bakgrund av lämnade uppgifter inte kunde bedömas på annat sätt än

att den hade sin grund i M.Ö:s långvariga anställning i bolaget och att den därför skulle inkomstbeskattas hos honom.

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

*Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet fastställs.

*M.Ö.* yrkar att svaret på frågan ändras till att någon inkomstbeskattning inte ska ske. Han anför bl.a. följande. Gåvan medför att han blir hälftenägare i bolaget vilket gör att det kan drivas vidare på det sätt som S.C. önskar. Att S.C., med hänsyn till sina barns framtida arv, inte vill ge bort samtliga aktier i bolaget ändrar inte gåvans benefika karaktär.

### **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 inkomst, 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 be-

stämmelserna 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.

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 faktorerna som har lyfts fram i tidigare praxis kan dock ändå dras.

#### Relationen mellan överlåtaren och förvärvaren

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 föräldrarnas 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 anställde för utfört arbete eller att knyta den anställde

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 överlåtelserna 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 aktieöverlåtelserna är benefik och inte utgör ersättning för arbete som M.Ö. har utfört eller kan komma att utföra för bolagets räkning. Frågan är om denna förutsättning kan godtas.

Ett grundläggande villkor för att det alls ska vara aktuellt att betrakta överlåtelserna som ersättning för M.Ö:s arbete i bolaget är att det finns ett tillräckligt starkt samband mellan överlåtare och bolaget. S.C. äger 95 procent av aktierna i bolaget och kravet på samband är därmed uppfyllt (se RÅ 1997 ref. 1 där förvärvet skedde från den tidigare majoritetsägaren).

M.Ö. och S.C. är inte släkt med varandra men har under de år som de arbetat tillsammans utvecklat en vänskapsrelation. För att kunna godta ett påstående om att en överlåtelse mellan två vänner är av benefik karaktär, krävs att detta stöds av omständigheterna i övrigt.

Något som talar för att överlåtelsen inte ska ses som ersättning för arbete är att M.Ö. har haft och kommer att ha marknadsmässig lön från bolaget.

Denna omständighet är dock i sig inte tillräcklig för att en överlåtelse i ett anställningsförhållande ska anses vara benefik.

När det gäller syftet med överlåtelsen har uppgetts att den är ett led i planeringen av den framtida driften. Av lämnade uppgifter framgår dock att S.C. inte avser att inom en nära framtid pensionera sig utan han ska tvärtom arbeta kvar i företaget. Han ska också behålla hälften av aktierna i bolaget. Enligt aktieägaravtalet ska det dessutom finnas en ömsesidig skyldighet för parterna att under vissa förutsättningar hembjuda sina aktier till den andra parten, vilket innebär att aktierna kan komma att återförvärfas av S.C. Överlåtelsen kan därmed inte anses vara ett led i ett planerat generationsskifte och på den grunden anses vara av benefik karaktär.

Det uppgivna syftet, dvs. att trygga bolagets fortsatta drift, talar mot bakgrund av omständigheterna i övrigt snarare för att det i detta fall handlar om att försäkra sig om M.Ö:s fortsatta arbete i företaget. Ett sådant syfte leder regelmässigt till att förvärvet ska anses vara en ersättning för kommande arbetsinsatser och att det därmed ska inkomstbeskattas (se RÅ 1993 ref. 56 och HFD 2012 ref. 74).

Värdet på de aktier som ska överlåtas kan inte anses vara så högt att det av den anledningen är uteslutet att betrakta överlåtelser som ersättning för arbete.

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att den lämnade förutsättningen att överlåtelsen är benefik och inte utgör ersättning för arbete inte kan godtas. Detta ska normalt leda till att ansökningen avvisas. Med hänsyn till karaktären på frågeställningen, och till att M.Ö. får anses ha ett berättigat intresse av att få klarhet i hur den planerade överlåtelsen ska bedömas skatterättsligt, anser Högsta förvaltningsdomstolen dock att ansökningen i detta fall kan besvaras men då med bortseende från den lämnade förutsättningen.

Av det anförda följer att M.Ö. ska inkomstbeskattas för överlåtelser.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Ståhl, Classon* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

*Skatterättsnämnden (2016-09-29, André, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Eng, Hellenius, Lohela och Werkell):*

*Förhandsbesked*

Aktiegåvan medför att M.Ö. ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

*Motivering*

Frågan i ärendet är om överlåtelsen av aktierna till M.Ö. är skattefri.

Enligt 8 kap. 2 § IL är förvärv genom gåva skattefria.

Av praxis framgår emellertid att inkomstbeskattning ofta ska ske när gåvotagaren är anställd av givaren (RÅ 1974 A 1277) eller det annars kan antas att gåvan har sitt ursprung i en arbetsprestation (RÅ83 1:73 och RÅ 1997 ref. 1).

I de fall det funnits grund för att anta att syftet varit ett annat än att belöna den anställda för en arbetsprestation har inkomstbeskattning där-  
emot underlåtit (se t.ex. RÅ 1989 ref. 21, RÅ 1998 not. 91 och RÅ 2001 ref. 10).

En förutsättning för att en förmån som en anställd erhåller från någon annan än arbetsgivaren ska anses härröra från anställningen är vidare att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som lämnat förmånen eller att det föreligger något annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren (se RÅ 1997 ref. 1 och där angivna rättsfall).

S.C. äger 95 procent av aktierna i Golv 2000 AB. Vid sådant förhållande måste kravet på samband mellan arbetsgivaren och gåvogivaren anses vara uppfyllt.

Till stöd för att den planerade aktiegåvan ska vara skattefri har anförts att den är ett led i att trygga den fortsatta driften i bolaget.

Gåvan omfattar emellertid inte samtliga aktier som S.C. äger och han uppges inte heller ha några planer på att överföra fler aktier till M.Ö. i framtiden än vad en tillämpning av aktieägaravtalet kan medföra.

Mot den bakgrunden och med beaktande av lämnade uppgifter i övrigt, bl.a. den ringa ålderskillnaden mellan givaren och gåvotagaren, finner Skatterättsnämnden att aktiegåvan inte kan bedömas på annat sätt än att den har sin grund i M.Ö:s långvariga anställning i bolaget.

M.Ö. ska därför inkomstbeskattas för gåvan.

## II.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 juli 2017 följande dom (mål nr 5546-16).

### 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.

B är en av grundarna av X AB, som är ett helägt dotterbolag till Y AB. Han är vidare verkställande direktör för båda bolagen och äger omkring tolv procent av aktierna i Y AB. Övriga aktier i Y AB ägs inte av personer som är närstående till honom.

A, som är barndomsvän till B, har varit anställd i X AB sedan 2012 och är i dag vice verkställande direktör för bolaget. Hans lön är marknadsmässig. Han äger inga aktier i Y AB.

B har uttryckt en vilja att genom gåva vederlagsfritt överlåta en mindre andel av sina aktier i Y AB till A. 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 Y AB 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 A få veta om överlåtelserna kommer att leda till att han inkomstbeskattas.

Skatterättsnämnden fann att överlåtelserna av aktierna mot bakgrund av lämnade uppgifter i allt väsentligt fick anses ha sin grund i den personliga relationen mellan gåvogivaren och gåvotagaren och alltså var av benefik karaktär. Den skulle därför inte medföra någon inkomstbeskattning för A.

### Yrkanden m.m.

*Skatteverket* yrkar att svaret på frågan ändras till att A ska beskattas för överlåtelserna. Verket anför bl.a. följande.

I praxis har gåvor i anställningsförhållanden i vissa fall undantagits från beskattning när det rör sig om gåvor inom familje- gemenskapen eller överlåtelse av samtliga aktier i samband med generationsskiftet. Den i målet aktuella aktieöverlåtelserna är av en annan karaktär. Det finns ett mycket starkt samband mellan överlåtelserna och A:s anställning i bolaget. Trots att hans lön har varit marknadsmässig kan han genom överlåtelserna anses få ytterligare kompensation för tidigare utfört arbete. Det faktum att det även

finns en personlig relation mellan överlåtare och förvärvare bör inte leda till annan bedömning än att värdet av aktierna ska beskattas.

A anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande. Med beaktande av aktiegåvans storlek, att han har en marknads- mässig lön, att gåvan erhålls från en barndomsvän som endast är minoritetsägare i Y AB samt att gåvan är villkorlös 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 in- täkt, 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

[Se I]

Relationen mellan överlåtare och förvärvare

[Se I]

Syftet med överlåtelsen

[Se I]

Gåvans eller förmånens värde

[Se I]



## Bedömningen i detta fall

I ansökan om förhandsbesked har lämnats som förutsättning att den planerade aktieöverlåtelsen har sin grund i den personliga relationen mellan A och B och inte utgör ersättning för arbete som A har utfört eller kan komma att utföra för X AB:s räkning. Frågan är om denna förutsättning kan godtas.

Ett grundläggande villkor för att det alls ska vara aktuellt att betrakta överlåtelsen som ersättning för A:s arbete i X AB är att det finns ett tillräckligt starkt samband mellan överlåtaren och X AB. B äger cirka tolv procent av aktierna i X AB:s moderbolag Y AB. 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 A:s anställning. Det har uppgetts att A och B 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 överlåtas är mycket stort. A 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 A och B kan godtas. Överlåtelsen är därmed en sådan gåva som inte kan medföra någon inkomstbeskattning för A.

## Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Ståhl, Classon* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

---

**Skatterättsnämnden** (2016-09-29, *André, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Eng, Hellenius, Lohela* och *Werkell*):

*Förhandsbesked*

Aktiegåvan medför inte någon inkomstbeskattning för A.

### *Motivering*

[Se I]

B är en av grundarna av X AB och äger ca 12 procent av aktierna i Y AB. Han är därutöver VD i båda bolagen. För att aktiegåvan ska kunna genomföras krävs att tillstånd ges av aktieägare och att vissa berörda parter avstår från sin förköpsrätt. Vid sådana förhållanden får ett samband mellan arbetsgivaren och gåvogivaren anses vara förhanden (jfr RÅ 1997 ref. 1 där ett samband ansågs föreligga vid gåva till en anställd från en f.d. majoritetsägare av den koncern där gåvomottagaren var anställd).

Till stöd för att den planerade aktiegåvan ska vara skattefri har anförts att det mellan A och B råder ett djupt vänskapsförhållande sedan lång tid tillbaka och att det är denna personliga relation som utgör grunden till gåvan. Det hör också till bilden att A, efter beslut av bolagets styrelse, har investerat i tre olika optionsprogram av samma sort som generellt gäller för anställda inom X AB.

Mot den bakgrunden och med beaktande av lämnade uppgifter i övrigt finner Skatterättsnämnden att överlåtelsen av aktierna i Y AB i allt väsentligt får anses ha sin grund i den personliga relationen mellan gåvogivaren och gåvotagaren. Överlåtelsen är med hänsyn härtill av benefik karaktär och någon inkomstbeskattning ska därför inte ske.

### III.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 juli 2017 följande dom (mål nr 5547-16).

#### **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.

A.S. och L.A. har varit sambor och har ett gemensamt barn. Under 2002 startade de tillsammans företaget Sylva Skog AB. L.A. kom emellertid att vara ensam ägare till bolaget då A.S. vid denna tidpunkt hade restförda skulder hos Kronofogdemyndigheten.

De har hela tiden drivit verksamheten gemensamt och har delat upp arbetsuppgifterna mellan sig så att L.A. sköter administrationen i bolaget medan A.S. ansvarar för personal- och skogsfrågor samt kundhantering. Båda sitter i styrelsen och viktiga bolagsärenden avgör de tillsammans. Bolaget har i dagsläget en omsättning på 20–30 miljoner kr och har under säsong cirka 100 anställda.

Sedan verksamheten startades har de båda i princip haft lika stora löneuttag från bolaget. Lönerna är marknadsmässiga.

A.S. och L.A. separerade under 2013 men har fortsatt att driva verksamheten tillsammans på samma sätt som tidigare. De har då uppmärksammat följderna av att de inte formellt äger bolaget gemensamt. L.A. överväger därför att genom gåva vederlagsfritt överlåta hälften av aktierna i bolaget till A.S. Gåvan är en följd av deras personliga relation och syftar till att A.S. ska få sin rättmätiga del av bolaget. De har tillsammans arbetat upp bolagets verksamhet och har hela tiden agerat som om de ägt bolaget tillsammans.

Genom ansökan om förhandsbesked ville A.S. få veta om överlåtelserna kommer att leda till att han inkomstbeskattas.

Skatterättsnämnden fann att överlåtelserna av aktierna mot bakgrund av lämnade uppgifter i allt väsentligt fick anses ha sin grund i annat än A.S:s anställning i bolaget och alltså var av benefik karaktär. Den skulle därför inte medföra någon inkomstbeskattning för honom.

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

*Skatteverket* yrkar att svaret på frågan ändras till att A.S. ska beskattas för överlåtelserna. Verket anför bl.a. följande.

I praxis har gåvor i anställningsförhållanden i vissa fall undantagits från beskattning när det rör sig om gåvor inom familje- gemenskapen eller överlåtelse av samtliga aktier i samband med generationsskiften. Den i målet aktuella aktieöverlåtelsen är av en annan karaktär. Det finns ett mycket starkt samband mellan överlåtelsen och A.S:s 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.

A.S. anser att överklagandet ska avslås.

### **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 inkomst, 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

[Se I]

Relationen mellan överlåtaren och förvärvaren

[Se I]

Syftet med överlåtelsen

[Se I]

Gåvans eller förmånens värde

[Se I]

Bedömningen i detta fall

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

Ett grundläggande villkor för att det alls ska vara aktuellt att betrakta överlåtelsen som ersättning för A.S:s arbete i bolaget är att det finns ett tillräckligt starkt samband mellan överlåtaren och bolaget. L.A. äger samtliga aktier i bolaget och kravet på samband är därmed uppfyllt.

A.S. och L.A. har varit sambor och har ett gemensamt barn. De har alltså åtminstone tidigare haft en nära personlig relation. Deras relation är dock numera inte av det slaget att ett påstående om att överlåtelsen är benefik utan vidare kan godtas, utan det krävs att detta stöds av omständigheterna i övrigt.

Överlåtelsen avser aktier i ett bolag som de har startat och drivit gemensamt. Syftet med överlåtelsen har uppgetts vara att komma till rätta med det förhållandet att A.S. på grund av skulder hos Kronofogdemyndigheten inledningsvis inte kunde gå in som delägare i bolaget. Det handlar således snarast om att genom överlåtelsen formalisera ett samägande som parterna menar i realiteten har förelegat även tidigare. A.S. har vidare haft en marknadsmissig lön från bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att den lämnade förutsättningen att överlåtelsen har sin grund i den personliga relationen mellan A.S. och L.A. kan godtas. Överlåtelsen är därmed en sådan gåva som inte ska medföra någon inkomstbeskattning för A.S.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Ståhl, Classon* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

---

*Skatterättsnämnden* (2016-09-29, *André, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Eng, Hellenius, Lohela* och *Werkell*):

*Förhandsbesked*

Aktiegåvan medför inte någon inkomstbeskattning för A.S.

*Motivering*

[Se I]

L.A. äger samtliga aktierna i Sylva Skog AB. Vid sådant förhållande är kravet på samband mellan arbetsgivaren och gåvogivaren uppfyllt.

Till stöd för att den planerade aktiegåvan ska vara skattefri har anförts att L.A. vill att A.S:s delaktighet i Sylva Skog AB formaliseras i ett samägande av bolaget. De har drivit verksamheten i bolaget gemensamt med delat inflytande. Att L.A. kom att äga samtliga aktier i bolaget berodde på att A.S. vid starten av bolagets verksamhet 2002 hade restförda skulder hos Kronofogdemyndigheten. Förändringen görs nu på grund av att A.S. och L.A. inte längre är sambor.

Mot den bakgrunden och med beaktande av lämnade uppgifter i övrigt finner Skatterättsnämnden att överlåtelsen av aktierna i Sylva Skog AB i allt väsentligt får anses ha sin grund i annat än A.S:s anställning i bolaget. Den omständigheten att aktiegåvan ska lämnas först nu föranleder ingen annan bedömning. Överlåtelsen är med hänsyn härtill av benefik karaktär och någon inkomstbeskattning ska därför inte ske.