

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
5545-16

meddelad i Stockholm den 6 juli 2017

## **KLAGANDE OCH MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART OCH KLAGANDE**

AA

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 29 september 2016 i ärende dnr 6-16/D

## **SAKEN**

Förhandsbesked om inkomstskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## **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.

Dok.Id 183603

**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

I ansökan om förhandsbesked uppgavs bl.a. följande.

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

BB avser att genom gåva vederlagsfritt överlåta 45 procent av aktierna i bolaget till AA. AA kommer även efter det att gåvan har lämnats att erhålla marknadsmässig lön från bolaget. Överlåtelsen är ett led i att trygga den fortsatta driften av bolaget. BB 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 BB, ska kunna drivas vidare på det sätt som han önskar. Det finns inte några planer på att föra över ytterligare aktier till AA.

För det fall gåvan fullbordas avser BB och AA 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 AA få veta om överlåtelsen kommer att leda till att han inkomstbeskattas.

Skatterättsnämnden fann att överlåtelsen av aktierna mot bakgrund av lämnade uppgifter inte kunde bedömas på annat sätt än att den hade sin grund i AAs långvariga anställning i bolaget och att den därför skulle inkomstbeskattas hos honom.

**YRKANDEN M.M.**

*Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet fastställs.

AA 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 BB önskar. Att BB, 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 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 anställda 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.

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).

Mål nr  
5545-16

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 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 är benefik och inte utgör ersättning för arbete som AA 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 AAs arbete i bolaget är att det finns ett tillräckligt starkt samband mellan överlåtaren och bolaget. BB 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).

AA och BB 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 AA 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 BB 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 BB. 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 AAs 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 överlåtelsen 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 AA 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.

Mål nr  
5545-16

Av det anförda följer att AA ska inkomstbeskattas för överlåtelsen.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

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

Föredragande har varit justitiesekreteraren Elin Sedin.