

JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Jens Ödman

## Överlåtelse av aktier till anställda

- En kritisk analys av anställdas direkta och indirekta aktieförvärv i ljuset av neutralitetsprincipen

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin: Period 1 VT 2019

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	11
1.5 Forskningsläge	13
1.6 Terminologi	14
1.7 Disposition	15
<b>2 SKATTERÄTTSLIGA PRINCIPER</b>	<b>16</b>
2.1 Inledning	16
2.2 Neutralitetsprincipen	16
2.2.1 Innebörd och betydelse	16
2.2.2 Teoretisk bakgrund	18
2.2.3 Förhållandet mellan neutralitet och likformighet	20
2.2.4 Sammanfattning	22
2.3 Kontinuitetsprincipen	23
<b>3 FÅNGESKLASSIFICERING VID BLANDADE FÅNG</b>	<b>26</b>
3.1 Inledning	26
3.2 Delningsprincipen	26
3.3 Huvudsaklighetsprincipen	28
3.4 Fångesklassificering vid överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet	29
<b>4 DET CIVILRÄTTSLIGA GÅVOBEGREPPET OCH SÄRSKILT OM     REMUNERATORISKA GÅVOR</b>	<b>31</b>
4.1 Inledning	31
4.2 Civilrättsliga begrepp i skatterätten	31
4.3 Det civilrättsliga gåvobegreppets betydelse i skatterättsliga sammanhang	33

4.3.1	Allmänna utgångspunkter	33
4.3.2	Förmögenhetsöverföring	34
4.3.3	Gåvoavsikt	34
4.3.4	Frivillighet	36
<b>4.4</b>	<b>Särskilt om remuneratoriska gåvor</b>	<b>37</b>
<b>5</b>	<b>UNDERPRISREGLERNA</b>	<b>40</b>
5.1	Inledning	40
5.2	Den ekonomiska innebörden av en underprisöverlåtelse	40
5.3	Innebörden av en kvalificerad underprisöverlåtelse	42
5.3.1	Allmänna utgångspunkter	42
5.3.2	Ingen uttagsbeskattning	43
5.3.3	Ingen utdelningsbeskattning eller tjänstebeskattning	44
5.3.4	Ingen förbättringsutgift	45
5.4	Något om rekvisiten för en kvalificerad underprisöverlåtelse	46
5.5	Situationer som faller utanför reglerna om underprisöverlåtelser	47
5.6	Vad utgör ersättning vid underprisöverlåtelser?	50
5.7	Förhållandet mellan underprisöverlåtelser och tjänstebeskattning	51
<b>6</b>	<b>ANSTÄLLDAS DIREKTA OCH INDIREKTA FÖRVÄRV AV AKTIER I LJUSET AV HFD:S PRAXIS</b>	<b>54</b>
6.1	Inledning	54
6.2	Direkta förvärv	55
6.3	Indirekta förvärv	61
6.4	Sammanfattande kommentarer	66
6.4.1	Allmänna utgångspunkter	66
6.4.2	Syftet med överlåtelsen och relationen mellan överlåtaren och förvärvaren	67
6.4.3	Värdet på överföringen	70
6.4.4	Vilka överväganden ligger till grund för bedömningen?	73
<b>7</b>	<b>AVSLUTANDE REFLEKTIONER OCH ANALYS</b>	<b>76</b>
7.1	Inledning	76
7.2	Sammanfattande analys	76
7.3	Föreligger det någon skillnad i bedömningen mellan direkta och indirekta förvärv?	77
7.4	Hur förhåller sig den skattemässiga behandlingen av överlåtelser av aktier till anställda till neutralitetsprincipen?	79
7.5	Avslutande synpunkter	83
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>86</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>93</b>

# Summary

Transferring shares to employees is a common, and sometimes necessary, measure to expand or adjust the ownership in a company and in the long run, for the company to be able to continue to operate in a successful way. Possible advantages of transferring shares to employees are that they often possess good understanding about the company in which they operate. The shares can be transferred based on market terms or against a remuneration that is less than market value. There can be several reasons for transferring the shares to a compensation less than the market value. Firstly, the transferor's intention might be purely beneficial. However, there are also practical reasons for such a transfer, not least in cases where the employee is not able to finance an acquisition at market price.

However, in the event of a transfer of shares to employees, certain issues in terms of taxation may arise. Under some conditions a beneficial transfer to an employee may be considered as compensation for performed work. In these cases, the tax consequences cannot be avoided. Furthermore, the tax consequences are governed by different provisions. In the case of direct acquisitions, the assessment is conducted against 8 chap. 2 § and 11 chap. 1 § of the Income Tax Act (1999:1229), IL. In the case of indirect acquisitions, that is such an acquisition that takes place between two companies, the assessment is conducted against 23 chap. IL, primarily against 23 chap. 3 and 11 §§ IL. The fact that a transfer of shares, depending on whether acquired directly or indirectly by the employee, is assessed with regards to different provisions as well as the fact that the tax consequences seem to vary depending on who receives the gift raises questions about neutrality in taxation. Consequently, based on the application of a legal dogmatic method, this essay intends to examine the current legal situation regarding transfers of shares to employees in the light of the principle of neutrality.

The issue has been tried in court practice several times. In some cases, the court has found that the transfer has no basis in the employment, in other cases the court has found that the transfer is based on the employment. My conclusion is that, because of the special character that characterizes each individual case, it is difficult to draw any definite conclusions about which considerations that govern the taxation, however, some recurrent guidelines can be distinguished in court practice. In cases where the receiver is related to the giver, there seems to be a presumption that the transfer does not have its basis in the employment. The tax consequences in these cases can therefore generally be avoided. Difficulties in distinguishing clear guidelines for the assessment derives mainly from the fact that the decisions have the character of *in casu* decisions.

As far as the neutrality issue is concerned, the conclusion in this regard is that it is possible, both in the case of direct and indirect acquisitions, to consider work efforts when calculating the total acquired remuneration. In this regard, the neutrality between the two types of acquisitions is met. However, due to the particularity of the decisions, it is difficult to discern any major or definitive similarities or differences in this assessment. Though, a distinct similarity is that the fact that the employee is related to the giver is of great importance in both situations. This development is in line with the line with the concept of gifts as expressed in legal practice as a relationship between the giver and the recipient suggests that a beneficial intention exists against the latter. However, it is possible to question whether this special treatment is justified in terms of neutrality. There are several reasons to consider a benefit intention to exist also in cases where the employee is not related to the giver. Consequently, tax consequences should be avoided to a greater extent also in such situations. There are numerous reasons for this conclusion. Not least reasons based on neutrality and, hence, also socio-economic reasons in form of more successful changes of ownership. Consequently, this thesis shows that neutrality purposes are forced to stand back in favour of a formalized assessment of the prerequisites that constitutes a gift.

# Sammanfattning

Att överlåta aktier till anställda är en vanlig, och ibland nödvändig, åtgärd för att utvidga eller förändra ägarkretsen i ett företag och i förlängningen för att företaget ska kunna drivas vidare. Fördelar med att överlåta till anställda är att de ofta besitter god kunskap och kännedom kring företaget de verkar i. En sådan aktieöverlåtelse kan ske till marknadsmässiga villkor eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Skäl till att överlåta aktierna mot en ersättning som understiger marknadsvärdet kan vara att överlåtarens avsikt är rent benefik. Det finns emellertid också praktiska skäl till en sådan överlåtelse, exempelvis i de fall den anställde inte har möjlighet att finansiera ett förvärv till marknadspris.

Vid en överlåtelse av aktier kan emellertid vissa skatterättsliga svårigheter uppkomma. Under vissa förutsättningar kan nämligen en vederlagsfri aktieöverlåtelse till en anställd vara att betrakta som ersättning för utfört arbete. I dessa fall kan beskattningskonsekvenserna inte undvikas. Beskattningskonsekvenserna styrs i sin tur av olika bestämmelser, vid direkta förvärv sker bedömningen mot 8 kap. 2 § och 11 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vid indirekta förvärv, det vill säga ett sådant förvärv som sker mellan två bolag, sker prövningen mot 23 kap. IL, främst genom 23 kap. 3 och 11 §§ IL. Att en överlåtelse, beroende på om den förvärvas direkt eller indirekt av mottagaren, aktualiserar olika bestämmelser samt att bedömningen tycks variera beroende på vem som mottar gåvan väcker frågor kring neutralitet i beskattningen. Genom denna uppsats avses utifrån en tillämpning av rättsdogmatisk metod därför att undersöka rättsläget vad beträffar överlåtelser av aktier till anställda i ljuset av neutralitetsprincipen.

Frågan har prövats i praxis ett antal gånger. Domstolen har i vissa fall funnit att överlåtelserna inte har grund i anställningen, i andra fall har domstolen funnit att överlåtelserna har sin grund i anställningen. Det som blir tydligt av

dessa avgöranden är att skattekonsekvenserna, beroende på omständigheterna i det särskilda fallet, varierar för såväl givare som mottagare. Slutsatsen i denna uppsats är att det på grund av den särart som präglar varje enskilt fall är svårt att dra några tydliga slutsatser kring vilka överväganden som styr beskattningen. Vissa hållpunkter kan dock urskiljas. I de fall där mottagaren är närstående till givaren tycks det föreligga en presumtion för att överlåtelsen inte har sin grund i anställningen, varför beskattningen i dessa fall i regel kan undvikas. Svårigheter att urskilja tydliga riktlinjer för bedömningen följer av att avgörandena snarare har karaktären av *in casu*-avgöranden.

Vad gäller neutralitetsfrågan är slutsatsen i detta avseende att det är möjligt, såväl vid direkta som vid indirekta förvärv, att beakta arbetsinsatser vid beräkandet av den totala ersättningen. I detta avseende tillgodoses neutraliteten mellan de båda förvärvstyperna. På grund av avgörandenas särart är det emellertid svårt att urskilja några större eller definitiva likheter eller skillnader i fråga om denna bedömning. En tydlig likhet är att den omständighet att mottagaren är närstående har tillmätts stor betydelse i praxis i båda situationerna. Denna utveckling är i linje med linje med gåvobegreppet eftersom en närståenderelation talar för att benefik avsikt föreligger gentemot mottagaren. Även om utvecklingen i praxis därför är logisk med beaktande av nu gällande gåvobegrepp går det att ifrågasätta huruvida denna särbehandling är motiverad ur neutralitetsaspekt. Flera skäl talar istället för att benefik avsikt i flertalet situationer bör kunna anses föreligga också i de fall den anställda inte är närstående. Följaktligen bör beskattningskonsekvenserna också i sådana situationer i större utsträckning kunna undvikas. För denna slutsats talar inte minst neutralitetsskäl och i förlängningen också samhällsekonomiska skäl, främst i form av flera framgångsrika ägarskiften. Uppsatsen visar följaktligen att neutralitetsändamål får stå tillbaka till förmån för en formaliserad prövning av gåvorekvisiten.

# Förord

Med denna text har jag, fem år senare, nått vägs ände med mina studier på juristprogrammet i Lund. Det är onekligen med ett visst vemod jag författar dessa sista rader, tiden i Lund kommer dock alltid att vara en tid som jag kommer se tillbaka på med mycket stor glädje.

Vad beträffar uppsatsen finns en del personer som behöver tackas för att denna uppsats blev verklighet. Inledningsvis vill jag tacka min handledare professor Peter Nilsson som med värdefulla och synnerligen kloka synpunkter bidragit till många förbättringar i denna samling text. Stort tack, Peter! För tiden i Lund, och alla de oräkneliga ting som denna tid medfört, vill jag slutligen rikta det största av tack till alla mina fantastiska, en gång nyfunna, lundavänner som förgyllt livet i studentstaden. Vi har sannerligen upplevt många fina stunder tillsammans!

Lund i maj 2019

Jens Ödman



# Förkortningar

EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1299)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Not.	Notismål
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
UPL	Lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

En nyligen utförd undersökning gjord av företagarorganisationen Företagarna visar att mer än vart sjätte företag ser ett ägarskifte som troligt inom fem år.<sup>1</sup> För mindre företag kan det dock innebära en utmaning att finna nya ägare, dels på grund av bristande lönsamhet i företaget men också på grund av avsaknad av nödvändig teknisk kunskap.<sup>2</sup> I vissa fall kan det därför anses lämpligt att överlåta ägandet, eller viss del av ägandet, till en anställd, som ofta besitter en god kännedom kring företaget och inte sällan också sådan kunskap som lämpar sig för företagets fortlevnad och fortsatta värdeskapande.<sup>3</sup> Ytterligare skäl till en utvidgning eller byte av ägarkretsen kan vara att skapa incitament för den anställda. En sådan aktieöverlåtelse kan ske till marknadsmässiga villkor eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Ofta kan det dock vara nödvändigt att överlåta aktierna till ett pris som understiger marknadsvärdet, inte minst i de fall då den anställda över huvud taget inte har möjlighet att finansiera ett förvärv till marknadspris.<sup>4</sup> Att det är av vikt att ägaren har möjlighet att överlåta ägandet i form av en aktiegåva till en anställd kan således också vara nödvändigt för att skapa incitament att driva vidare företaget vidare och på så sätt säkra företagets fortlevnad och framtida arbetstillfällen.

Att släppa in en anställd som delägare kan emellertid vara förknippat med vissa skatterättsliga svårigheter. Vid direkta överlåtelser till anställda kan en gåva av aktier under vissa förutsättningar vara att betrakta som ersättning för arbete och därmed som skattepliktiga såsom inkomst av tjänst, vilket kan

---

<sup>1</sup> Företagarna (2017) s. 4.

<sup>2</sup> Något som illustreras exempelvis i ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden, SRN, se SRN 64–18/D (ej överklagat) där ägaren i tre år hade letat efter en köpare till bolaget utan framgång, varken extern köpare eller ägarens barn var intresserade av att driva vidare företaget.

<sup>3</sup> Företagarna (2017) s. 5.

<sup>4</sup> Jfr Attorps & Svanfeldt (2013) s. 341.

leda till en omfattande beskattning.<sup>5</sup> Gåvor som anses ha sin grund i ersättning för utfört arbete benämns vanligen som remuneratoriska gåvor.<sup>6</sup> Ett resultat av en beskattning i inkomstslaget tjänst innebär, utöver ökad skattebörd för den anställda, också att sociala avgifter ska betalas på summan motsvarande aktiernas värde, en kostnad som kan stå företagen dyrt i det fall aktiernas marknadsvärde uppgår till ett högre belopp. En sådan beskattning riskerar således att verka avhållande för annars nyttiga ägarskiften. Samma problematik uppkommer vid indirekta förvärv vid frågan huruvida en överlåtelse till underpris verkligen är att betrakta som en underprisöverlåtelse. Gränsdragningen som aktualiseras är huruvida en icke öppet redovisad ersättning kan vara att betrakta som ersättning för arbete, varpå ingen underprisöverlåtelse kan anses föreligga då ersättningen inte längre kan anses understiga marknadsvärdet. Om ingen underprisöverlåtelse föreligger, kan inte beskattningskonsekvenserna för skillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet heller undvikas.<sup>7</sup> Att en överlåtelse av aktier kan ske med olika mottagare och med en prövning mot olika bestämmelser, aktualiserar frågor om neutralitet i beskattningen.

Den övergripande frågan som aktualiseras är följaktligen under vilka förutsättningar en arbetsgivare har att vederlagsfritt överlåta aktier till anställd utan att riskera beskattningskonsekvenser, en fråga som behandlats av Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, ett antal gånger under senare år. Av rättspraxis följer att inkomstbeskattning ofta ska ske när gåvotagaren är anställd av givaren eller när det annars kan antas att gåvan har sitt ursprung i en arbetsprestation. Det finns emellertid även exempel i praxis då mottagaren, den anställde, har undantagits från beskattning.<sup>8</sup> Det är mot bakgrund av denna problematik som uppsatsen tar sin utgångspunkt i.

---

<sup>5</sup> 11 kap. 1 § och 8 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

<sup>6</sup> Viss begreppsförvirring tycks här föreligga, vissa verkar använda "renumeratorisk", se exempelvis Bergström (1978) s. 78 istället för "remuneratorisk", se exempelvis Silfverberg (1992) s. 231. Båda termerna betecknar enligt min uppfattning samma sak, i det följande används dock termen "remuneratorisk".

<sup>7</sup> Se 23 kap. 3 och 11 §§ IL.

<sup>8</sup> Jfr Nilsson m.fl. (2016) s. 188 ff.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet är att utreda den inkomstskatterättsliga behandlingen av överlåtelser av aktier till anställda. I uppsatsen görs en ansats till att undersöka gränsdragningen mellan gåva och ersättning för arbete i de fall då aktier till anställda överläts vederlagsfritt eller till en ersättning som understiger marknadsvärdet.

Att diskutera neutralitet i beskattningen blir relevant inte minst då en gåva kan överlåtas med olika givare och mottagare, mellan fysiska personer och mellan två bolag. Att ledning kan hämtas från rättsfall gällande underprisöverlåtelser vid diskussionen kring direkta förvärv framgår av HFD 2017 ref. 38 I. Mellan de båda typerna av överlåtelser finns således ett nära rättsligt samband varför det är relevant att undersöka båda överlåtelseformerna för att dra eventuella slutsatser kring anställdas förvärv av aktiegåvor. I fråga om bedömningen kring aktiegåvor till anställda kan också andra frågor kring neutralitet i beskattningen aktualiseras. Även dessa aspekter avses diskuteras.

Följaktligen avses följande frågor besvaras:

- Vilka överväganden i praxis styr gränsdragningen mellan gåvor och ersättning för arbete vid anställdas, direkta såväl som indirekta, förvärv av aktier?
- Föreligger det, i fråga om överlåtelse av aktier till anställda, någon skillnad i bedömningen beroende på huruvida det rör sig om direkta eller indirekta förvärv?
- Är den skattemässiga behandlingen av överlåtelser av aktier till anställda förenlig med neutralitetsprincipen?

## 1.3 Avgränsningar

För att uppnå ett djup i uppsatsen i förhållande till syftet och frågeställningarna har vissa avgränsningar varit nödvändiga att göra. Inledningsvis kan upplysas att familjerättsliga aspekter av en giltig gåva

lämnas utanför denna framställning. Framställningen tar alltså enbart utgångspunkt i den skatterättsliga bedömningen. Av detta följer att inte heller aktiebolagsrättsliga aspekter av överlåtelser av aktier till anställda, exempelvis genom på bolagsstämma beslutad sakutdelning av aktier kommer att beröras, även om liknande frågeställningar kan uppkomma i dessa situationer.<sup>9</sup>

Vidare ämnas frågeställningarna besvaras inom ramen för en nationell kontext. EU-rättsliga frågeställningar eller jämförelser kommer följaktligen inte att belysas. Inte heller kommer frågan om anställdas förvärv av aktier som sker i form av personaloptioner kommer inte att diskuteras, detta eftersom andra regler och överväganden aktualiseras. Frågeställningen koncentreras följaktligen till de fall då aktieöverlåtelse sker vederlagsfritt eller till underpris, och alltså inte inom ramen vad som kan sägas utgöra personaloptioner. I inkomstskattelagen finns utöver underprisreglerna också ett antal andra sätt att omstrukturera i bolagssektorn som exempelvis genom fusion, fission, verksamhetsavyttring eller partiell fission. Dessa omstruktureringsformer kommer inte att diskuteras i det följande. De omstruktureringsformer som är föremål för den fortsatta framställningen är omstrukturering genom direkta eller indirekta förvärv av aktier. Det finns vidare en rikhaltig praxis vad gäller skattekonsekvenserna av förvärv som sker på förmånliga villkor med koppling till ett anställningsförhållande. En sådan uttömmande redogörelse kommer inte att redogöras för. Framställningen fokuserar därför enbart på den situation då aktier överlåts till anställda och beskattningskonsekvenserna av denna överlåtelse.<sup>10</sup> Av detta följer också att frågor kring sociala avgifter kommer att lämnas utanför denna framställning.

---

<sup>9</sup> Ett nyligen publicerat förhandsbesked från SRN illustrerar problematiken, se SRN dnr. 92–17/D (har överklagats).

<sup>10</sup> För en omfattande redogörelse kring förtäckta förmåner, se exempelvis Tjernberg (2019).

## 1.4 Metod och material

Uppsatsen är en rättsvetenskaplig studie vars syfte är att undersöka och problematisera gällande rätt. I enlighet med syftet och de valda frågeställningarna kommer en rättdogmatisk metod att tillämpas. Vid ett användande av en rättdogmatisk metod uppkommer inte sällan frågetecken kring den valda metodens faktiska innebörd. Utan att göra anspråk på att definiera vad metoden innebär beskrivs i detta avsnitt hur metoden avses tillämpas i den fortsatta framställningen.

Utgångspunkten för den rättdogmatiska metoden är att systematisera och söka svar inom ramen för rättskällevärdet. I uppsatsen har därför lagtext, rättspraxis, förarbeten och doktrin studerats i syfte att undersöka och fastställa gällande rätt.<sup>11</sup> Skatterättslig tolkning präglas vidare till stor del av bundenhet till lagtextens lydelse. Denna bundenhet till lagtexten tappar emellertid avgörande betydelse i det fall rekvisiten i en viss bestämmelse är vaga.<sup>12</sup> Den rättdogmatiska metoden kan vidare sägas ligga i linje med skatterättslig metod, som i likhet innebär att söka lösningar på problem inom ramen för rättskällevärdet.<sup>13</sup> Utifrån den valda metoden kommer därför de olika elementen i rättskällevärdet att analyseras för att utröna huruvida de undersökta rättsreglerna ska uppfattas i ett konkret sammanhang. Med andra ord avses att med en tillämpning av vald metod att beskriva och problematisera frågan kring hur en lösning ser ut på ett visst, specificerat, problem. På detta sätt ämnas att återspegla gällande rätt.<sup>14</sup> Den första frågeställningen är av deskriptiv natur, de resterande frågeställningarna är möjligen mer av analytisk karaktär och ligger således inte i linje med termen ”dogmatisk”. Sandgren menar dock att dogmatiken i praktiken utmärks av en kritisk diskussion av rättsläget och effekterna av viss lösning.<sup>15</sup> Han menar vidare att det inte går att dra någon tydlig gräns mellan

---

<sup>11</sup> Kleineman (2018) s. 26.

<sup>12</sup> Jfr Tjernberg (2018) s. 100.

<sup>13</sup> Tjernberg (2016) s. 175.

<sup>14</sup> Kleineman (2018) s. 26.

<sup>15</sup> Sandgren (2005) s. 655.

rättsdogmatisk och rättsanalytisk.<sup>16</sup> Att den rättsdogmatiska metoden tillåter kritik av rättsläget och en diskussion av eventuella förändringar tas följaktligen som utgångspunkt.<sup>17</sup> I linje med detta anläggs därför i denna framställning ett kritiskt synsätt kring det rådande rättsläget.

Syfte, frågeställningar och vald metod har utgjort en utgångspunkt för urvalet av material. Vad gäller nu aktuella frågeställningar har emellertid bedömningen till stor del varit överlämnad till rättstillämparen. Följaktligen består en stor del av uppsatsen också av rättspraxis från HFD. I uppsatsen behandlas därför sådana avgöranden från HFD som är aktuella för frågan kring huruvida anställdas förvärv av aktier ska bedömas som en skattepliktig inkomst av tjänst eller som en gåva. Urvalet har gjorts med utgångspunkt domar som kommit på senare år och med beaktande av vilka avgöranden som HFD refererat till i sina domskäl i dessa domar, vissa äldre rättsfall har därför lämnats utanför denna framställning. Detta har gjorts för att på bästa sätt belysa gällande rätt. Med anledning av att de bakomliggande omständigheterna i varje enskilt fall skiljer sig har jag ansett det nödvändigt att kort återge dessa domar. Anledningen till detta är att det annars vore komplicerat att ta sig till problematiken. Att enbart nämna målen i förbifarten hade varit att ignorera dessa särpräglade omständigheter som inverkat på utgången i varje enskilt mål. I den mån avgöranden från SRN har hänvisats till har dessa enbart använts för att illustrera viss problematik, inte för att spegla rättsläget.

Vidare har även förarbeten beaktats eftersom dessa är av stor betydelse för tolkning av lagtext inom skatterätten.<sup>18</sup> Även doktrin har beaktats, främst som tolkningsmedel i förhållande till övriga rättskällor. Anledningen till detta är att det är sällan förekommande att HFD tar avgörande stöd i doktrin.<sup>19</sup> Doktrin innehar inte heller formell legitimitet, dess rättskällevärde

---

<sup>16</sup> Sandgren (2018) s. 61.

<sup>17</sup> Kleineman (2018) s. 24.

<sup>18</sup> Tjernberg (2018) s. 83.

<sup>19</sup> Tjernberg (2018) s. 110.

kan dock utläsas ur dess styrka i argumentationen.<sup>20</sup> Följaktligen har doktrin använts i syfte att tillföra kvalificerade synpunkter och underbygga argumentation. Urvalet har skett utifrån aktuellt material i förhållande till uppsatsens syfte och frågeställningar. Vidare har författarnas auktoritet beaktats tillsammans med tyngden i argumentationen. I den mån rättslig vägledning från Skatteverket använts som källmaterial har fokus varit att använda sig av sådant material som kan sägas vara förtydliganden av vad som redan framgår av rättskällorna.<sup>21</sup> Där egna synpunkter förekommit är min avsikt att detta ska framgå att detta är egna värderingar. Dessa värderingar ska dock vara underbyggda av materialet i övrigt.<sup>22</sup>

## 1.5 Forskningsläge

Aktiegåvor till anställda och implicita ersättningar har inte behandlats i någon omfattande utsträckning i doktrin. Området, såväl som närliggande områden, har emellertid berörts i litteraturen flertalet gånger där skattekonsekvenser av gåvor i olika former diskuterats. Bland annat har Melz i två artiklar i Skattenytt diskuterat och problematiserat frågan om anställdas direkta förvärv av aktier. I dessa tar han också upp frågan om viss bristande stringens i HFD:s domskäl.<sup>23</sup> Christensson har vidare diskuterat frågan om anställdas indirekta förvärv av aktier i en artikel i Skattenytt. I denna artikel diskuterar han aktuella rättsfall och diskuterar vilka eventuella slutsatser som kan dras av dessa.<sup>24</sup> Frågan har även till viss del berörts i en artikel från Attorps och Svanfeldt publicerad i Svensk Skattetidning där de diskuterar utvidgning av ägarkretsen genom överlåtelse av aktier till anställda i förhållande till underprisreglerna.<sup>25</sup> Även Silfverberg diskuterar gåvor i samband med arbetsprestation i sin avhandling från 1992.<sup>26</sup> Avhandlingen beaktar dock, av naturliga skäl, enbart äldre praxis. I avhandlingen diskuteras inte heller indirekta förvärv och

---

<sup>20</sup> Kleineman (2018) s. 28.

<sup>21</sup> Jfr Tjernberg (2018) s. 112.

<sup>22</sup> Kaldal & Sjöberg (2018) s. 18.

<sup>23</sup> Melz (2018); Melz (2017).

<sup>24</sup> Christensson (2017).

<sup>25</sup> Attorps & Svanfeldt (2013).

<sup>26</sup> Silfverberg (1992).



underprisöverlåtelser eftersom bestämmelserna om underprisöverlåtelser vid tiden ännu inte var införda. Sammantaget kan emellertid sägas att rättsläget, i förhållande till nu aktuella frågeställningar, fortfarande verkar vara något oklart. I denna uppsats avses följaktligen att på ett djupare plan diskutera och problematisera frågan kring direkta och indirekta överlåtelser av aktier till anställda.

Frågan om neutralitet i beskattningen har diskuterats i flertalet verk. Bland annat har Gunnarsson diskuterat ämnet i sin avhandling. I denna avhandling diskuterar hon den skatterättsliga neutralitetsprincipen och dess funktion i rättsordningen.<sup>27</sup> Även Persson Österman berör detta i sin avhandling där han ägnar en del åt att diskutera frågan kring neutralitet i beskattningen och dess teoretiska bakgrund.<sup>28</sup>

## 1.6 Terminologi

I den fortsatta framställningen kommer flertalet ämnesspecifika termer att användas. I detta kapitel avses inte att redogöra för en uttömmande förklaring till samtliga begrepp. Avsikten är istället att förklara innebörderna av dessa begrepp löpande i texten. Några terminologiska förtydliganden ska dock göras redan här eftersom vissa termer är av särskild vikt och frekvent förekommande i den fortsatta framställningen. Med *indirekt förvärv* avses i det följande sådana förvärv där ersättning utgått indirekt genom överlåtelse från arbetsgivaren till ett bolag som den anställde äger helt eller delvis, dessa förvärv aktualiserar en prövning mot 23 kap. 3 och 11 §§ IL. Med *direkta förvärv* avses sådana förvärv där ersättning utgått genom överlåtelse från arbetsgivaren direkt till den anställde, dessa förvärv aktualiserar istället en prövning mot 11 kap. 1 § IL och 8 kap. 2 § IL. Begreppet *remuneratorisk gåva* är i denna kontext en form av ett direkt förvärv, men som betraktas som ersättning för arbete och därmed också som en skattepliktig löneförmån.

---

<sup>27</sup> Gunnarsson (1995).

<sup>28</sup> Persson Österman (1997).

## 1.7 Disposition

I kapitel två kommer skatterättsliga principer som är av relevans för förståelsen för den fortsatta framställningen att redogöras för. I kapitel tre kommer fångesklassificering vid blandade fång att diskuteras. I kapitel fyra kommer en redogörelse ske kring det civilrättsliga gåvobegreppet i skatterätten och dess betydelse och inverkan i skatterättsliga sammanhang. I kapitel fem redogörs för bestämmelserna kring underprisöverlåtelser i de avseenden dessa har betydelse för uppsatsens syfte och frågeställningar. Även en djupare diskussion kommer här att redogöras för i form av de lagrum som aktualiseras vid anställdas indirekta förvärv av aktier. I det sjätte kapitlet diskuteras frågan kring anställdas förvärv av aktier i ljuset av HFD:s praxis på området. Även en diskussion kring de eventuella slutsatser som kan urskiljas av diskuterad praxis kommer i detta kapitel att redogöras för. I det sista och avslutande sjunde kapitlet kommer en sammanfattande analys och en redogörelse av de slutsatser som framställningen resulterat i att redogöras för. I detta kapitel diskuteras och besvaras också de två sista frågeställningarna.

## 2 Skatterättsliga principer

### 2.1 Inledning

I detta kapitel diskuteras två principer som är av betydelse för den fortsatta framställningen. Inledningsvis diskuteras neutralitetsprincipen innebörd och teoretiska bakgrund, vidare ämnas förhållandet mellan neutralitet och likformighet att diskuteras. Avslutningsvis diskuteras kontinuitetsprincipen, som har betydelse vid benefika förvärv såväl som vid underprisöverlåtelser.

### 2.2 Neutralitetsprincipen

#### 2.2.1 Innebörd och betydelse

Neutralitetsprincipens huvudsakliga innebörd är att skattereglerna i största möjliga utsträckning ska vara neutrala inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ. Vad som kan betraktas som likvärdiga ekonomiska handlingar före skatt ska även vara likvärdiga efter skatt. Av detta följer alltså att beskattningskonsekvenserna inte ska styra den skattskyldiges beslutsfattande.<sup>29</sup> Vad som är att betrakta som ekonomisk likvärdiga alternativ är emellertid inte alltid enkelt att avgöra. Pålsson menar att neutralitetsprincipen kommer till uttryck genom en sammanläsning av flera lagrum och förarbeten. Principen kan således utläsas genom systematiken i olika delar av skattesystemet. Neutralitetsprincipen har använts i förarbeten för att motivera utformningen av olika regler såväl som att principen tillmätts särskild betydelse av HFD vid tolkning av skatteregler.<sup>30</sup>

I den skattepolitiska diskussionen används ofta neutralitetsargumentet normativt som ett stöd för åberopandet av den ena eller andra lösningen på

---

<sup>29</sup> SOU 2016:75 s. 47.

<sup>30</sup> Pålsson (2007) s. 32; Neutralitetsövertaganden har exempelvis varit av stor betydelse vid utformningen av fåmansföretagarreglerna i form av att förhindra inkomstmvandling, se exempelvis SOU 2016:75 s. 18. Det finns även lagändringar som motiverats med att neutralitet ska uppnås för delägare som står inför valet att sälja till en utomstående eller närstående, se prop. 2018/19:54 s. 17.

ett problem.<sup>31</sup> Enligt Dahlberg är emellertid neutralitetsprincipen mycket vag och knappast att betrakta som en rättsgrundsats i dess rätta bemärkelse, istället bör principen betraktas som ett mål för lagstiftningen.<sup>32</sup> Persson Österman påpekar också att innebörden av principen är oklar och att i princip vilka åtgärder som helst kan erhålla stöd av neutralitetsargumentet samt att det knappast är någon som förespråkar att systemet i sig inte ska vara neutralt.<sup>33</sup> Persson Östermans slutsats är emellertid att neutralitet främst innebär att den skattskyldiges valmöjligheter ska reduceras. I detta ligger också enligt honom att likformighet bör betonas.<sup>34</sup> Mattsson menar vidare att: *"Det är inte uteslutet att begreppet neutralitet i den skattepolitiska debatten används på en så hög abstraktionsnivå att ingen annan fattar meningen med det använda begreppet än talaren själv"*.<sup>35</sup> Gunnarsson verkar inta en mer förlåtande inställning till begreppets mångtydighet och menar att neutralitetsbegreppet kan förstås på många olika sätt beroende på vilken nivå det anläggs och till vad det relateras. Vidare menar hon att en rent abstrakt definition av skatteneutralitet inte ger någon vidare vägledning med hänsyn till att neutralitet kan relateras till så många typer av ekonomiskt handlande.<sup>36</sup> Något förslag på hur skatteneutralitet konkret ska uppfattas lämnas dock inte av Gunnarsson.

Även om principen kan åberopas som stöd för lösningar på problem påpekar emellertid Tjernberg att avsteg från principen i vissa fall kan göras i syfte att förändra människors beteende i samhället och hos de skattskyldiga eller om andra mål bedöms vägra tyngre i det enskilda fallet.<sup>37</sup> I andra fall måste neutralitetssträvanden också ges upp för att åstadkomma praktiskt tillämpbara regler. Det är exempelvis inte praktiskt genomförbart att ålägga en person som reparerar sin egen bil att beskatta detta i inkomstslaget

---

<sup>31</sup> Persson Österman (1997) s. 31.

<sup>32</sup> Dahlberg (2004) s. 664 f.

<sup>33</sup> Persson Österman (1997) s. 33 ff.

<sup>34</sup> Persson Österman (1997) s. 50; Förhållandet mellan neutralitet och likformighet diskuteras nedan, se avsnitt 2.2.3.

<sup>35</sup> Mattsson (1988) s. 88.

<sup>36</sup> Gunnarsson (1995) s. 135.

<sup>37</sup> Tjernberg (2004) s. 33.

tjänst.<sup>38</sup> Oavsett vad neutralitet kan betyda i det enskilda fallet går det sammanfattningsvis att konstatera att ett etablerat mål med det svenska skattesystemet är att utforma systemet så att skattekonsekvenserna inte påverkas genom möjligheter till olika handlingsalternativ.<sup>39</sup> I den fortsatta framställningen är det således i ljuset av denna problematik som neutralitet i beskattningen kommer att diskuteras.

## 2.2.2 Teoretisk bakgrund

Neutralitetsprincipen kan motiveras av både samhällsekonomiska aspekter såväl som av rättviseskäl. Exempelvis har det ansetts att enskilda näringsidkare ska kunna arbeta på samma skattemässiga villkor som mindre aktiebolag. På så sätt skapas förutsättningar för nyföretagande och expansion även i mindre företag. En bristande neutralitet kan också leda till olikformighet i beskattningen, vilket sin tur riskera förtroendet för skattessystemet.<sup>40</sup> Även vissa förarbeten ger uttryck för skäl baserade på effektivitet och rättvisa. Exempelvis anges som skäl för att tillmäta principen betydelse att avsteg från densamma riskerar påverka bilden av skattesystemet som rättvist och legitimt och därför enbart bör komma i fråga om de samhällsekonomiska vinsterna kan förväntas bli betydande.<sup>41</sup>

Gunnarsson menar att neutralitet på ett makroekonomiskt plan innebär en strävan efter att minimera effektivitetsförluster i den totala samhällsekonomin, detta eftersom neutralitet verkar som ett medel för att upprätthålla konkurrens och ekonomisk tillväxt i den marknadsekonomiska ordningen.<sup>42</sup> Persson Österman menar, likt Gunnarsson, att skatterättslig neutralitet medför att individernas utrymme för fria val ökar, vilket i sin tur höjer effektiviteten i samhällsekonomin.<sup>43</sup> Persson Österman menar emellertid att begreppet neutralitet är ett någorlunda vagt begrepp, men som i sin tur kan delas in i två huvudsakliga innebörder: neutralitet som i icke-

---

<sup>38</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 43.

<sup>39</sup> Tjernberg (2004) s. 33.

<sup>40</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 42 f.

<sup>41</sup> SOU 2016:75 s. 48.

<sup>42</sup> Gunnarsson (1995) s. 135.

<sup>43</sup> Persson Österman (1997) s. 33.

intervention och neutralitet som i en på förhand vald norm att beskatta likartade företeelser på samma sätt. Den senare delen menar Persson Österman brukar benämnas som likformighetsnormen. En avvikelse från denna kan medföra att den skattskyldige medvetet väljer det alternativ som medför lägst skattebelastning. Ett sådant skattesystem är inte önskvärt ur ett fiskalt perspektiv och riskerar även att påverka skattesystemets legitimitet. Emellertid menar Persson Österman att föreställningen vilar på flera teoretiska svagheter främst i form av att en helt fri och oreglerad marknad inte existerar vare sig i teorin eller i praktiken.<sup>44</sup> Kärnan i hela resonemanget är dock enligt Persson Österman att samhällseffektiviteten ökar med neutralitet och möjlighet till fria val.<sup>45</sup>

Persson Österman menar vidare att interventioner i samhällsekonomin dock inte alltid behöver vara av ondo för effektiviteten i samhället. Istället menar han att vissa skatter kan användas som instrument för att skapa en bättre fungerande samhällsekonomi genom att vidta interventionistiska åtgärder för att neutralisera marknadsimperfectioner.<sup>46</sup> Han menar vidare att strävan efter neutralitet i beskattningen är en konsekvens av tilltron till renodlade ekonomiska överväganden på oreglerade marknader och att interventioner i samhällsekonomin är av ondo. Persson Österman pekar emellertid på en nackdel med en allt för intervenerande lagstiftning i form av komplexitet i lagstiftningen och svårigheter att förutse lagstiftningens konsekvenser, vilket talar för en marknad utan generella interventionistiska åtgärder och regler.<sup>47</sup>

På ett mikroekonomiskt plan eftersträvas neutralitet i beskattningen i förhållande till individuella handlingsalternativ och verksamheter, exempelvis val av företagsform. På ett mer övergripande plan beskriver Gunnarsson neutralitet som en utgångspunkt för strävan efter att skattefördelningen ska vara neutral i förhållande till ekonomiskt handlande.

---

<sup>44</sup> Persson Österman (1997) s. 50 f.

<sup>45</sup> Persson Österman (1997) s. 39.

<sup>46</sup> Persson Österman (1997) s. 36.

<sup>47</sup> Persson Österman (1997) s. 33, 36.

Vidare menar Gunnarsson att utgångspunkten för individernas ekonomiska handlande baseras på en föreställning om individuell rationalitet, det vill säga ett handlande utifrån den ”oinskränkta egennyttan”, som emellertid inte alltid är förenligt med kollektivt rationellt handlande.<sup>48</sup> Även Persson Österman ger uttryck för ett sådant synsätt, han menar att valmöjligheter alltid påverkar individens beteende och att den skattskyldige i allmänhet väljer det mest förmånliga handlingsalternativet. En konsekvens av detta är att det finns anledning att reducera den skattskyldiges valmöjligheter för att undvika oönskade effekter. Detta i form av exempelvis skatteplanering, som onekligen påverkar samhällseffektiviteten och synen på skattesystemet på ett strikt negativt sätt.<sup>49</sup>

### **2.2.3 Förhållandet mellan neutralitet och likformighet**

Som ovan nämnts kan en bristande neutralitet leda till olikformighet av beskattningen, vilket i sin tur riskera påverka synen på rättvisa i skatterätten. Eftersom begreppen är nära besläktade finns anledning att utveckla skillnaden mellan de båda begreppen.

Likformighetsprincipen är en allmän rättvis princip som i korthet kan anses innebära att lika fall ska bedömas på lika sätt. Syftet är alltså att undvika en diskriminerande behandling av vissa skattskyldiga, enligt principen ska personer med samma inkomst betala samma skatt.<sup>50</sup> Exempel på begreppsförvirring finns i vissa förarbeten där de båda termerna använts på ett diffust sätt. Detta illustreras genom att begreppen neutralitet och likformighet använts om varannan utan att någon förklaring kring begreppens innebörd faktiskt sker. I senare förarbeten har emellertid en distinktion upprätthållits på ett bättre sätt.<sup>51</sup>

---

<sup>48</sup> Gunnarsson (1995) s. 135 f.

<sup>49</sup> Persson Österman (1997) s. 49.

<sup>50</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 42.

<sup>51</sup> Persson Österman s. 30 f. med hänvisning till SOU 1991:100 s. 92 f.; Se exempelvis SOU 2016:75 s. 47 f. där en distinktion görs mellan de båda principerna.

Att någon skillnad föreligger mellan begreppen torde inte vara kontroversiellt, frågan är emellertid vad denna skillnad består i. Mutén har gjort en ansats till att beskriva skillnaden mellan de båda termerna. Han menar att likformighetsprincipens innebörd är att diskriminerande behandling av skattskyldiga bör undvikas av rättviseskäl. Neutralitet å andra sidan riktar sig mot diskriminering i en innebörd som gör ekonomiskt likvärdiga handlingar innan skatt olikvärdiga efter skatt, och därför påverkar individernas ekonomiska planering och möjligheten att bedöma beskattningskonsekvenserna av visst handlande.<sup>52</sup> Problematik uppkommer emellertid i fråga om att definiera ekonomiskt likvärdiga alternativ. Gunnarsson menar att det med hänvisning till uttalandet inte ligger föreligger en tydlig gräns mellan de båda begreppen men att det snarast framstår som att likformighet används som tolkningsnorm för neutralitetsändamål i beskattningen.<sup>53</sup>

En intressant fråga är vidare huruvida neutralitet leder till olikformighet eller om olikformighet leder till försämrade neutralitet. Pålsson menar att likformighet i litteraturen betraktas som ett verktyg för att uppnå neutralitet. Lodin menar att bristande neutralitet leder till olikformighet i beskattningen.<sup>54</sup> Det är sannolikt på sådant sätt att de båda principerna, på grund av sin nära koppling, påverkar varandra. Persson Österman menar att en del av innebörden av neutralitet är en likformighetsnorm i den del neutralitet innebär att beskatta liknande företeelser på samma. Följaktligen menar Persson Österman att likformighet, som en del av neutralitet i beskattningen, bör betonas.<sup>55</sup> Pålsson menar att det vid ett betraktande av neutralitet som härlett ur ett krav på likformighet ger kravet på neutralitet en tydlig rättviseprägel. Han menar emellertid att det inte finns någon tvekan om att det som framhålls i modern skatteteori i första hand är neutralitetsprincipens nationalekonomiska grund, snarare än argument

---

<sup>52</sup> Mutén (1966) s. 3.

<sup>53</sup> Gunnarsson (1998) s. 554.

<sup>54</sup> Pålsson (2007) s. 35; Lodin m.fl. (2019) s. 42.

<sup>55</sup> Persson Österman (1997) s. 50 f.



baserade på rättvisa.<sup>56</sup> Neutralitetsprincipen är vidare, till skillnad från likformighetsprincipen, inte reglerad i lag. I Sverige framgår likformighetsprincipen av 1 kap. 9 § regeringsformen. Rättstillämparen har följaktligen en skyldighet att tillämpa likformighetsprincipen. En svårighet är emellertid att vid rättstillämpningen avgöra vilka fall som är att betrakta som lika och vilka fall som inte är det.<sup>57</sup>

## 2.2.4 Sammanfattning

Neutralitet och likformighet innehar följaktligen ett nära samband. De båda principerna har betydelse i fråga om samhällseffektivitet och synen på skattesystemets legitimitet. Huruvida likformighet ska betraktas som självständigt i skattehänseende eller som ett krav härlett ur neutralitetsprincipen saknar betydelse. Utgångspunkten för den fortsatta framställningen är att använda neutralitetsprincipen i betydelsen att skattereglerna och skattekonsekvenserna ska vara neutrala inför den skattskyldiges handlingsalternativ. I detta ligger att handlingsalternativ som före skatt framstår som ekonomiskt likvärdiga också ska vara det efter skatt. Den teoretiska grunden är att lagstiftning som behandlar ekonomiskt likvärdiga alternativ på samma sätt leder till en ökad samhällseffektivitet.

Att de båda principerna har ett nära samband innebär vidare inte att det går att avgränsa principerna mot varandra. Likformighetsprincipen tycks vila på en föreställning om rättvisa, medan neutralitetsprincipen i första hand vilar på en teoretisk föreställning kring samhällsekonomiska vinster och effektivitet. Detta torde även gå att utläsa negativt ur senare förarbeten där avsteg från neutralitetsprincipen enbart kan tillåtas göras om de samhällsekonomiska vinsterna kan väntas bli betydande.<sup>58</sup> Neutralitetsprincipen vilar således på en föreställning om att bäst effektivitet uppnås om skattereglerna påverkar marknaden så lite som möjligt. Denna ståndpunkt är även i linje med doktrin. Att uppnå ett fullt neutralt

---

<sup>56</sup> Pålsson (2007) s. 32 f.

<sup>57</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 42.

<sup>58</sup> SOU 2016:75 s. 48.

skattesystem är emellertid svårt och kanske inte heller i alla avseenden önskvärt. Neutralitetsändamål kan därför få stå tillbaka för att eliminera marknadsimperfectioner eller om övriga samhällsekonomiska vinster kan uppnås genom att göra avkall på neutraliteten. Ibland får också neutralitetsöverväganden stå tillbaka för att det ska vara möjligt att åstadkomma praktiskt tillämpbara regler eller om andra mål väger tyngre än rent samhällsekonomiska.

Sammanfattningsvis kan sägas att neutralitetsprincipen till sin innebörd och definition är något vag. Detta bör emellertid inte leda till ett avfärdande av principen. Av resonemangen ovan kan utrönas att principen fyller en viktig funktion för samhällseffektiviteten, för att undvika oönskade effekter som skatteplanering samt för att ge en ökad legitimitet till skattesystemet. Enligt det ovan sagda finns följaktligen flera skäl att behandla ekonomiskt likvärdiga alternativ på samma sätt.

## 2.3 Kontinuitetsprincipen

Inkomstskattereglerna innebär att inkomster inte alltid ska beskattas direkt då de uppkommer. Så är exempelvis fallet vid kapitalvinster som beskattas först då de realiserats.<sup>59</sup> Grunden för kontinuitetsfrågans uppkomst förklaras följaktligen av skatterättens realisationsprincip.<sup>60</sup> Benefika överlåtelse i form av gåvor innebär emellertid inte en sådan realisation av vinsten, som grund gäller därför kontinuitetsprincipen vid sådana benefika överlåtelse. I enlighet med denna princip träder förvärvaren av gåvan in i givarens skattemässiga situation vad gäller frågor som exempelvis anskaffningsutgift, se 44 kap. 21 § IL som gäller för inkomstslaget kapital.<sup>61</sup> Ur gåvoaspekt innebär detta att beskattning sker först vid gåvotagarens framtida avyttring

---

<sup>59</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 46.

<sup>60</sup> Persson Österman (1997) s. 67; Principen innebär i korthet att beskattningstidpunkten infaller vid avyttring, se exempelvis Krzymowska (2018) s. 70 ff.

<sup>61</sup> Bestämmelsen reglerar emellertid enbart värdekontinuitet, se Nilsson m.fl. (2016) s. 61.

av tillgången. Den värdestegring som uppstått under såväl givarens som gåvotagarens innehavstid är därmed skattepliktig hos gåvotagaren.<sup>62</sup>

Kontinuitetsprincipen tillämpas även i inkomstslaget näringsverksamhet. I inkomstslaget näringsverksamhet tycks dock en särskild reglering i IL förutsättas, jämfört med den mer generella bestämmelsen i 44 kap. 21 § IL som gäller för inkomstslaget kapital. En tillämpning av principen kan även aktualiseras vid onerösa överlåtelser.<sup>63</sup> Exempel på sådan reglering är exempelvis 23 kap. 10 § IL som berör underprisöverlåtelser i inkomstslaget näringsverksamhet och 53 kap. IL som berör överlåtelser till underpris från fysisk person till aktieföretag i inkomstslaget kapital.<sup>64</sup> Det är emellertid värt att notera att bestämmelserna i 23 kap. 10 § IL inte tar sikte på skattemässig kontinuitet enligt dess rätta bemärkelse eftersom förvärvaren i detta fall får ett nytt anskaffningsvärde. Förvärvaren *träder* således inte in i överlåtarens skattemässiga situation.<sup>65</sup> Principen ger dock, om än i annan form, uttryck för kontinuitet i beskattningen.<sup>66</sup>

Persson Österman definierar begreppet som att beskattning skjuts upp och att mottagande subjekt övertar det obeskattade värdet. Han delar emellertid in kontinuitetsprincipen i tre olika kategorier: karaktärskontinuitet, värdekontinuitet och verksamhetskontinuitet. Karaktärskontinuitet innebär att den skatterättsliga karaktären hos en tillgång inte förändras trots att ägaren förändrar sin verksamhet eller att den överförda tillgången får ny ägare. Anledningen till detta är att växling mellan inkomstslag som kan leda till mindre- eller merbeskattning ska undvikas. De syften som ligger till grund för det dualistiska skattesystemet och motiverar skatteskillnader

---

<sup>62</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 179.

<sup>63</sup> Persson Österman (1997) s. 71.

<sup>64</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 61.

<sup>65</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning: Beskattningen vid en underprisöverlåtelse (2019).

<sup>66</sup> Även denna form av kontinuitet kan närmast beskrivas som värdekontinuitet eftersom ett obeskattat värde övertas av förvärvaren.

mellan olika tillgångars karaktär hade inte kunnat uppfyllas om karaktärsbyten kunnat ske utan att beskattning utlösts.<sup>67</sup>

Värdekontinuitet innebär att omkostnadsbeloppet som en skattskyldig kan tillgodogöra sig vid en avyttring övertas av det skattesubjekt som mottager tillgången. En sådan kontinuitet tillämpas i allmänhet när ett skattesubjekt överför tillgång till annat skattesubjekt utan att någon beskattning utlöses. Värdekontinuitet sker normalt vid underprisöverlåtelser mellan företagsgrupper där beskattningen under vissa förutsättningar kan skjuts upp. Verksamhetskontinuitet i sin tur anger att en specifik typ av verksamhet fortsätter att bedrivas i samma form efter det att en förmögenhetsöverföring har skett. Denna form av kontinuitet kan ibland verka som en förutsättning för att värde- och karaktärskontinuitet ska vara möjlig.<sup>68</sup>

Att kontinuitetsprincipen har fått genomslag vid omstruktureringar genom underprisöverlåtelse kan motiveras med att det finns samhällsekonomiska vinster med att inte beskatta en sådan underprisöverlåtelse i och med att en omedelbar beskattning hade kunnat hämma vissa omstruktureringar. I förarbetena menade lagstiftaren att en uppskjuten beskattning innebär en likviditetsförmån för parterna.<sup>69</sup> Syftet är alltså inte att beskattning ska undvikas utan enbart skjutas upp. Systemet i 23 kap. IL bygger i detta avseende på en grundläggande tanke om kontinuitet i beskattningen.

---

<sup>67</sup> Person Österman (1997) s. 68 ff.

<sup>68</sup> Persson Österman (1997) s. 71 f.

<sup>69</sup> Prop. 1998/99:15 s. 117 f.

# 3 Fångesklassificering vid blandade fång

## 3.1 Inledning

Om det kan konstateras att en överlåtelse innehåller en gåvodel och en onerös del finns det två olika metoder för att avgöra hur överlåtelsen ska behandlas vid beskattningen: delningsprincipen och huvudsaklighetsprincipen. Vad gäller överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet har diskuterats huruvida huvudsaklighetsprincipen inte vore en lämpligare metod för att klassificera fångnet, trots att delningsprincipen enligt praxis rimligen borde vara den mest naturliga metoden vid överlåtelse av lös egendom. I följande kapitel diskuteras de båda principerna såväl som frågan kring vilken metod som bör tillämpas vid överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet.

## 3.2 Delningsprincipen

Vid blandade fång av aktier tillämpas delningsprincipen.<sup>70</sup> Med blandat fång avses de fall då aktier förvärvas genom ett oneröst fång som uppenbart understiger det verkliga värdet.<sup>71</sup> Principen innebär i korthet att överlåtelsen delas upp i två transaktioner, en benefik och en onerös del. Storleken av respektive del beräknas genom att storleken på den erlagda ersättningen sätts i relation till marknadsvärdet. Kvoten av detta utgör överlåtelsens onerösa del, resterande utgör den benefika delen. För gåvodelen sker ingen beskattning, där föreligger istället kontinuitet för anskaffningsvärdet. För den onerösa delen motsvarar det erlagda vederlaget förvärvarens anskaffningsvärde. Delningsprincipen speglar således, vid en korrekt tillämpning, det verkliga förhållandet vad gäller transaktionen. Principen är dock praktiskt svårhanterbar och kräver ofta en precis värdering av den

---

<sup>70</sup> RÅ 1943 ref. 9 & RÅ 1983 Ba 14, delningsprincipen tillämpas även vid överlåtelse av bostadsrätter, se RÅ 1988 ref. 22.

<sup>71</sup> Jacobsson & Tivéus (2013) s. 69.

överlåtna egendomen.<sup>72</sup> Det krävs alltså att både det erlagda vederlaget såväl som marknadsvärdet för den överlåtna egendomen kan fastställas. För att principen ska tillämpas krävs naturligtvis också att gåvokriterierna är uppfyllda. Följande exempel belyser principens innebörd:

*A har förvärvat tre aktier för 90 kr/st. Dessa stiger sedermera till 100 kr/st. A överlåter sedan samtliga aktier till B för ett vederlag om sammanlagt 100 kr. Enligt delningsprincipen anses transaktionen innebära att en aktie sålts för 100kr, B:s anskaffningsvärde för denna aktie blir därför 100 kr. Kapitalvinsten av försäljningen för A blir i detta fall  $100\text{ kr} - 90\text{ kr} = 10\text{ kr}$ . De andra två aktierna anses vara gåva, B övertar vad gäller dessa två aktier A:s anskaffningsvärde om 90 kr/st. Om B sedan bestämmer sig för att sälja aktierna för 300 kr blir dennes kapitalvinst därför  $300 - 100 - 90 - 90 = 20\text{ kr}$ .*

Vad gäller de i uppsatsen refererade rättsfallen kring direkta förvärv har principen dock inte tillämpats då domstolen i samtliga fall bedömt överlåtelsen i sin helhet som antingen onerös eller benefik. I praktiken går det att argumentera för att det tillämpas en huvudsaklighetsprincip, trots att delningsprincipen är den metod som enligt praxis borde tillämpas.<sup>73</sup> I HFD 2016 ref. 69, som rörde ett direkt förvärv av aktier till en anställd, bedömde HFD exempelvis att överlåtelsen i sin helhet var att betrakta som benefik. HFD menade att överlåtelsen ”i allt väsentligt” ansågs ha ett annat syfte än att belöna mottagaren för hans arbetsprestationer. Melz har ifrågasatt detta uttalande, han menar att de framstår som förbryllande att HFD väljer att skriva på ett sätt som indikerar att en viss del av överlåtelsen kan ha varit att betrakta som ersättning för utfört arbete. Melz menar emellertid att det sannolikt rör sig om en gardering vad gäller säkerheten i bedömningen.<sup>74</sup> Krzymowska menar att en uppdelning mellan onerös och benefik del är

---

<sup>72</sup> Nilsson (2016) s. 22.

<sup>73</sup> Domstolen har emellertid inte hänvisat till något särskilt jämförelsevärde vid sina bedömningar. En annan möjlighet är givetvis att HFD inte funnit att det förelegat ett blandat fång och därför inte varit nödgade att bedöma hur fångets ska delas upp.

<sup>74</sup> Melz (2017) s. 291.

teoretiskt tilltalande i sammanhanget men att det i praktiken torde vara omöjligt att dela upp fånet. Detta eftersom det kan vara svårt att bedöma värdet av framtida arbetsprestationer vid beräkningen av den onerösa delen.<sup>75</sup>

### 3.3 Huvudsaklighetsprincipen

Innebörden av huvudsaklighetsprincipen är att hela överlåtelsen i sin helhet klassificeras antingen som gåva eller som köp. Detta görs genom att den erlagda ersättningen jämförs med ett specifikt belopp vilket varierar beroende på vilket sammanhang det rör sig om, ett så kallat jämförelsebelopp. Huvudsaklighetsprincipen tillämpas främst vad gäller fastigheter, jämförelsebeloppet är i dessa fall taxeringsvärdet för överlåtelseåret. Om ersättningen då understiger taxeringsvärdet räknas hela överlåtelsen som en gåva under förutsättning att gåvokriterierna är uppfyllda. Om ersättningen motsvarar eller överstiger värdet klassificeras överlåtelsen som ett köp i sin helhet.<sup>76</sup> En fördel med principen är att den är schablonmässig till sin natur, vilket innebär att den är relativt lätt att tillämpa. En konsekvens av principens innebörd att klassificera fånet som gåva eller köp i sin helhet beroende på hur ersättningen står i förhållande till ett jämförelsebelopp är att det möjliggör för skatteoptimering.<sup>77</sup> Det är tillräckligt att understiga eller överstiga jämförelsebeloppet med minsta marginal för att klassificera fånet. En annan fråga som diskuterats är hur ett övertagande av en latent skatteskuld bör bedömas. Ett skuldövertagande är principiellt betalning och därmed att betrakta som vederlag.<sup>78</sup> HFD har dock genom HFD 2015 ref. 48 II bekräftat att tidigare praxis inte ger skäl för ett sådant synsätt och därför återigen fastställt att sådan latent skatteskuld inte ska räknas in i ersättningen vid tillämpning av huvudsaklighetsprincipen.

---

<sup>75</sup> Krzymowska (2018) s. 165; Silfverberg diskuterar också frågan och finner att sådan uppdelning inte heller gjorts i äldre praxis, också enligt Silfverberg skulle en sådan uppdelning vålla praktiska problem vid beskattningen, se härom Silfverberg (1992) s. 238.

<sup>76</sup> Se RÅ 81 1:29 & RÅ 85 1:69.

<sup>77</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 22.

<sup>78</sup> Persson Österman (1997) s. 193.

### 3.4 Fångesklassificering vid överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet

Vad gäller fångesklassificeringen för lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet är frågan emellertid mer oklar. Trots att delningsprincipen enligt rättspraxis som finns borde vara den metod som är tillämplig vid överlåtelse av lös egendom, har det ansetts att huvudsaklighetsprincipen möjligen utgör en lämpligare metod vid överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>79</sup> frågan var uppe till prövning i RÅ 2007 ref. 50. Något uttryckligt klagörande kring vilken princip som ska tillämpas är dock inte möjligt att utläsa av målet.<sup>80</sup>

Skäl till att delningsprincipen inte borde användas vid överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet är bland annat att utgångspunkten för uppdelningen är marknadsvärdet, vilket är svåruppskattat vad gäller enskilda företag. Företaget är vidare en ekonomisk enhet i vilken goodwillvärde kan ingå, vilket kan vara svårt att sätta ett värde på. Dessutom måste en åtskillnad göras mellan fast och lös egendom.<sup>81</sup> Det har också ansetts komplicerat för säljaren och köparen att laborera med en onerös och en benefik del vid fördelningen av vederlaget på de olika tillgångarna som överläts.<sup>82</sup>

Mot bakgrund av att det inte finns ett jämförelsevärde vad gäller lös egendom, på samma sätt som för exempelvis fastigheter uppkommer emellertid frågan hur denna bedömningen i praktiken i sådant fall skulle gå till. Tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen måste, för sin tillämpning, knytas till ett visst värde. Vid fångesklassificering vid överlåtelser av lös

<sup>79</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 75; Pelin (1993) s. 192; Silfverberg (1992) s. 328.

<sup>80</sup> Nilsson m.fl. menar emellertid att det står klart att delningsprincipen inte tillämpades i målet, varför det ligger nära till hands att tillämpa huvudsaklighetsprincipen vid överlåtelse av lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet. Även utformningen av 23 kap. 10 § IL talar enligt Nilsson m.fl. för ett sådant synsätt, se härom Nilsson m.fl. (2016) s. 75 ff.

<sup>81</sup> Pelin (1993) s. 192.

<sup>82</sup> SOU 2002:52 del II s. 181.



egendom i näringsverksamhet finns två huvudsakliga alternativ, skattemässigt värde eller marknadsvärde. Ett användande av skattemässigt värde som jämförelsebelopp innebär att en överlåtelse som görs mot ersättning motsvarar skattemässigt värde i sin helhet klassas som avyttring. Nilsson m.fl. påpekar att det i sådant fall inte tas hänsyn till att värdeskillnaden mellan marknadsvärdet och det skattemässiga värdet kan vara mycket stor och att det benefika inslaget kan vara stort, vilket inte kan betraktas som önskvärt. En annan omständighet är att det skattemässiga värdet på en tillgång kan variera på grund av redovisningstekniska åtgärder. Följaktligen hade två likadana tillgångar kunnat klassificeras på olika sätt. Vidare hade en tillämpning av marknadsvärdet som jämförelsebelopp potentiellt kunnat innebära att hänsyn inte tas till det onerösa inslaget i överlåtelsen, vilket kan innebära att en stor inkomst blir skattefri.<sup>83</sup> Sammanfattningsvis förespråkar Nilsson m.fl. att ingen av principerna bör tillämpas i sin helhet. Istället bör en bedömning göras kring storleken på de onerösa respektive benefika inslagen. Är skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen stor, bör överlåtelsen klassificeras som en gåva i sin helhet. Är skillnaden å andra sidan liten, bör överlåtelsen i sin helhet klassificeras som en avyttring.<sup>84</sup> Pelin menar emellertid att det i fråga om vilken princip som bör tillämpas är ”[...] omöjligt att inta någon bestämd ståndpunkt i frågan.”<sup>85</sup>

Rättsläget får sammanfattningsvis beskrivas som fortsatt oklart. Något tydligt svar i praxis finns ännu inte. I de fall som i denna uppsats redogjorts för som rör indirekta förvärv av aktier, som utgör lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet, har HFD inte heller delat upp fångtet.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 77 f.

<sup>84</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 78; Även Persson Österman förespråkar en ”modifierad huvudsaklighetsprincip”, se härom Persson Österman (1997) s. 200. I doktrin finns emellertid skilda uppfattningar om vilket jämförelsevärde som bör tillämpas, se härom exempelvis Silfverberg (1992) s. 329; Pelin (1993) s. 192 ff.

<sup>85</sup> Pelin (1993) s. 194.

<sup>86</sup> Se avsnitt. 6.3; Se dock ledamoten Gäverths skiljaktiga mening i SRN:s förhandsbesked i HFD 2011 ref. 19 där han resonerar kring frågan huruvida en del av ersättningen skulle kunna vara att betrakta som ersättning för arbete.

# 4 Det civilrättsliga gåvobegreppet och särskilt om remuneratoriska gåvor

## 4.1 Inledning

I detta kapitel diskuteras gåvobegreppet så som det används i skatterätten. Eftersom gåvobegreppet i skatterätten är hämtat från civilrätten kommer dock inledningsvis att redogöras för civilrättsliga begrepp i skatterätten och det civilrättsliga gåvobegreppet. Avslutningsvis diskuteras begreppet remuneratoriska gåvor.

## 4.2 Civilrättsliga begrepp i skatterätten

Termer som är lånade från civilrätten förekommer i stor utsträckning i skatterättslig lagstiftning. Det beror huvudsakligen på att civilrätten reglerar det ekonomiska livet i form av ekonomisk verksamhet och innehav av olika tillgångar, vilka i sin tur är föremål för beskattning.<sup>87</sup> Det har därför ansetts ändamålsenligt att knyta skattskyldigheten till dessa civilrättsliga omständigheter.<sup>88</sup>

Hultqvist menar att när det i skattereglerna förekommer civilrättsliga termer i de flesta fall kan utgå ifrån att termerna inom ramen för skatterätten anknyter till civilrättsliga förhållanden. Vid en sådan situation måste följaktligen det civilrättsliga förhållanden som avses betraktas som prejudiciella i förhållande till skatterätten. Således måste också den civilrättsliga termen tolkas innan den kan läggas till grund för den skatterättsliga bedömningen. Hultqvist menar vidare att det med anledning av rättssystemets inre sammanhang är en högst rimlig slutsats att tolka ett begrepp såsom definierat i en viss del av rättssystemet på samma sätt inom en annan del av rättssystemet, om inte särskilda skäl talar mot detta.

---

<sup>87</sup> Bergström (1978) s. 13.

<sup>88</sup> Hultqvist (2007) s. 697.

Hultqvist menar slutligen att ett sådant synsätt är nödvändigt för att en rationell argumentation ska vara möjlig och för att öka förutsebarheten och rättssäkerheten. Till detta ska emellertid tilläggas att inte heller de civilrättsliga termerna är entydiga. Det är således nödvändigt att först utröna i vilken civilrättslig bemärkelse som termen används inom skatterätten. Vidare kan det finnas modifieringar i skatterätten som gör att termen används i en för skatterätten unik bemärkelse.<sup>89</sup>

Även Burmeister menar att en förutsebar och enhetlig rättstillämpning förutsätter en enhetlig tolkning av civilrättsliga begrepp när de används i skatterätten. För att uppfylla de skatterättsliga bestämmelserna och dess ekonomiska syften kan det emellertid ibland finnas ett behov av särskilda skatterättsliga definitioner. Denna skatterättsliga begreppsbestämning kan ske antingen genom lagstiftning eller genom rättstillämpning.<sup>90</sup> Bergström menar att frågan huruvida civilrättsliga termer ska eller inte ska användas inte kan lösas med hjälp av allmänna principer om att skatterätten är bunden eller fristående från civilrätten. Vidare påpekar Bergström att civilrättsliga termer kan variera i olika sammanhang, varför det är rimligt att civilrättsliga termer kan ha en varierande funktion i skatterättsliga sammanhang. Slutsatsen enligt Bergström är emellertid att det i skatterättsliga sammanhang måste anses rimligt att tillämpa civilrättsliga begrepp enligt sin allmänna civilrättsliga innebörd. Anledningen till detta är enligt Bergström att det vore opraktiskt och förvirrande om civilrättsliga termer betecknade helt andra saker än i den skatterättsliga. För ett sådant synsätt talar också rättssäkerhetsaspekter enligt Bergström.<sup>91</sup>

Sammanfattningsvis vore det bästa för skattesystemets inre sammanhang att termer hade en så entydig innebörd som möjligt. Svårigheter att upprätthålla en sådan entydighet är bevisligen inte enkelt, om ens i samtliga fall möjligt eller juridiskt tilltalande. Det finns emellertid skäl av logisk och rättssäker

---

<sup>89</sup> Hultqvist (2007) s. 697.

<sup>90</sup> Burmeister (2012) s. 20.

<sup>91</sup> Bergström (1978) s. 94.

natur att inte tillämpa en från den civilrättsliga innebörden alltför avvikande benämning inom ramen för det skatterättsliga området. Att det civilrättsliga gåvobegreppet fått betydelse vid begreppets användning i skatterättsliga sammanhang måste därför betraktas som logiskt. Detta synes också vara den dominerande uppfattningen i doktrin.

## **4.3 Det civilrättsliga gåvobegreppets betydelse i skatterättsliga sammanhang**

### **4.3.1 Allmänna utgångspunkter**

Gåvobegreppet såsom benämnt inom skatterätten är hämtat från civilrätten. I avsaknad av en särskild skatterättslig definition får innebörden av det civilrättsliga gåvobegreppet betydelse vid beskattningen. Av detta följer att en skatterättslig gåva enbart kan anses föreligga under förutsättning att de civilrättsliga gåvokriterierna är uppfyllda. Härtill kommer att det inte heller finns någon definition av begreppet gåva i den civilrättsliga lagstiftningen. Gåvobegreppet varierar, såväl inom civilrätten som skatterätten, beroende på i vilket rättsligt sammanhang som det används i.<sup>92</sup> Bergström menar att det gåvobegrepp som används i en konkret situation kan tänkas vara utvidgat eller inskränkt i förhållande det allmänna gåvobegreppet.<sup>93</sup> Kring gåvobegreppets innebörd torde i sin tur enighet föreligga kring att tre huvudsakliga kriterier kan urskiljas. En gåva kännetecknas sammanfattningsvis av en förmögenhetsöverföring som sker frivilligt och med gåvoavsikt.<sup>94</sup> Samtliga omständigheter vid transaktionen ska beaktas. Enbart en av de ovan nämnda omständigheterna kan således inte verka avgörande för klassificeringen.<sup>95</sup>

---

<sup>92</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 21.

<sup>93</sup> Bergström (1978) s. 79.

<sup>94</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 21 f; Silfverberg (1992) s. 14; Bergström (1978) s. 79; Bengtsson (1962) s. 694. Detta framgår även av praxis, se exempelvis HFD 2013 not. 40 & NJA 2013 s. 886.

<sup>95</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 34.

### 4.3.2 Förmögenhetsöverföring

En förmögenhetsöverföring föreligger i vid mening när gåvotagaren berikas på givarens bekostnad. Detta innebär att givaren ska minska sin förmögenhet vid transaktionen och att givaren samtidigt ska tillföras ett värde. Att definiera ett officiellt marknadsvärde vid överlåtelse av lös egendom är emellertid i princip enbart möjligt när det gäller noterade finansiella tillgångar, i en sådan situation blir dokumentation kring egendomens värde därför av betydelse.<sup>96</sup> Om gåvotagaren lämnar fullgott vederlag för gåvan neutraliseras således förmögenhetsöverföringen. Frågan huruvida prestationerna kan betraktas som likvärdiga är svårbedömd och har en objektiv såväl som en subjektiv sida. Om det med hjälp av marknadsmässiga värderingsprinciper framstår som att prestationerna är objektivt likvärdiga är gåvomomentet alltid uteslutet. Även en mindre prestation från mottagaren kan dock betraktas som fullgott vederlag om det från ena partens subjektiva synvinkel finns anledning att betrakta motpartens prestation som fullgod.<sup>97</sup>

Ett annat tillämpningsproblem vad gäller rekvisitet kring förmögenhetsöverföring uppkommer inte sällan då de civilrättsliga och skatterättsliga värderingsreglerna sällan överensstämmer. I en sådan situation måste först en civilrättslig värdering av parternas prestationer göras. Enbart om det framgår att rättshandlingen innebär en civilrättslig förmögenhetsöverföring ska de skatterättsliga värderingsreglerna tillämpas.<sup>98</sup>

### 4.3.3 Gåvoavsikt

Med gåvoavsikt avses att givaren ska ha en subjektiv avsikt att berika mottagaren ekonomiskt. En förmögenhetsöverföring mellan närstående presumeras ha en gåvoavsikt. Detsamma gäller emellertid inte för icke närstående där presumptionen istället är att affärsmässiga överväganden

---

<sup>96</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 34 f.

<sup>97</sup> Silfverberg (1992) s. 18.

<sup>98</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 22.

betingat rättshandlingen. Detta anknyter till den för i uppsatsen relevanta frågeställningen kring vilka möjligheter det finns att vederlagsfritt överlåta aktier till en anställd, oavsett om den anställde är inom eller utom närståendekretsen. Avtalsbeteckningen kring transaktionen är av vikt och kan tala för att det rör sig om en gåva om avtalet är betecknat på det sättet, det är emellertid inte av avgörande betydelse utan är en omständighet bland flera som ska beaktas.<sup>99</sup>

Rekvisitet gåvoavsikt tolkas normalt sett mot bakgrund av en konstaterad förekomst av de objektiva rekvisiten förmögenhetsöverföring och frivillighet. Det är emellertid svårt att uppställa kriterier kring i vilket syfte en överlåtelse företagits utan att det skapar en för formaliserad syn på gåvorekvisitet.<sup>100</sup> Även Pålsson ger uttryck för ett liknande resonemang. Enligt honom finns ett antal exempel på gåvoskattepraxis som uppvisar ett synsätt där gåvoavsikten konstrueras med presumtioner och baseras på objektiva omständigheter. Dessa objektiva grunder baseras, enligt Pålsson, i bästa fall på en subjektiv föreställning om vad som motsvarar ett normalbeteende i en motsvarande situation. Vid en sådan bedömning blir det enligt Pålsson irrelevant att diskutera vad personen i fråga haft för faktiskt subjektiv avsikt.<sup>101</sup> Med hänsyn till rekvisitets subjektiva moment blir rekvisitet därför särskilt svårtolkat. Normalt kan emellertid sägas att om förmögenhetsöverföringen äger rum i vad som kan beskrivas som gåvomiljö talar det för att gåvan är avsedd mellan parterna, och därmed även skattefri.<sup>102</sup> Frågan som uppstår är givetvis vad som i det närmaste kan betraktas som en ”gåvomiljö”. Även denna beskrivning verkar emellertid innebära att bedömningen ska ske mot ett konstaterande av objektiva omständigheter.

En väsentlig fråga är vidare mot vem som gåvoavsikten ska rikta sig, det förvärvande bolaget eller dess ägare. Vad gäller stämpelskatt har Högsta

---

<sup>99</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 36.

<sup>100</sup> Krzymowska (2018) s. 66.

<sup>101</sup> Pålsson (2017b) s. 7 f.

<sup>102</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 36.

domstolen, HD, i NJA 2013 s. 886 uttalat att den benefika avsikten ska rikta sig mot det förvärvande bolaget för att det, i skattestämpelhänseende, ska betraktas som en gåva. I målet var fråga om ett generationsskifte. HD ansåg därför att överlåtaren avsåg berika *ägaren* av det förvärvande bolaget. Eftersom gåvoavsikten inte riktade sig mot bolaget ansåg HD att det i målet inte var fråga om en gåva. Synsättet kan motiveras med att det är det förvärvande bolaget som är skattskyldigt för den utlösta stämpelskatten.<sup>103</sup>

Gåvoavsikt ansågs alltså inte föreligga när överlåtelse skedde till ett bolag i syfte att underlätta generationsskifte. Att mottagande bolag delvis ägdes av en närstående till överlåtaren saknade betydelse. Som ett resultat av avgörandet skedde ett antal ansökningar om förhandsbesked i fråga om vilket genomslag ovan nämnt avgörande hade i fråga om den inkomstskatterättsliga gåvoavsikten.<sup>104</sup> HFD uttalade att en överlåtelse till ett aktiebolag som helt eller delvis ägs av närstående innebär att dessa blir berikade. HFD ansåg därmed att gåvoavsikt kan föreligga trots att en överlåtelse sker till ett aktiebolag. Sammanfattningsvis kan därför konstateras att det ur inkomstskatterättslig synvinkel inte behöver finnas en gåvoavsikt riktad mot förvärvande bolag. Det är istället tillräckligt att gåvoavsikten avser ägarna av det förvärvande bolaget.<sup>105</sup> HFD påpekade vidare uttryckligen att utgången i målen inte skulle påverka utgången i NJA 2013 s. 886.<sup>106</sup> Följaktligen illustreras också att gåvobegreppet varierar vad gäller stämpelskatt och inkomstskatt.

#### **4.3.4 Frivillighet**

Gränsen mellan gåvoavsikt och frivillighet är inte helt klar. Normalt kan emellertid sägas att frivillighetsrekvisitet inte är uppfyllt om någon kan rikta ett rättsligt anspråk mot givaren eller om givaren har en rättslig förpliktelse att presteras, exempelvis genom skyldighet att betala underhållsbidrag.<sup>107</sup>

---

<sup>103</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 74.

<sup>104</sup> HFD 2015 ref. 48 I-II, HFD 2015 not. 45 & HFD 2015 not. 46.

<sup>105</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 74.

<sup>106</sup> Se HFD 2015 ref. 48 I-II.

<sup>107</sup> Englund & Silfverberg (2001) s. 106.

Med andra ord upphävs gåvokaraktern genom att förpliktelsens fullgörande kan underkastas rättsligt tvång.<sup>108</sup> Gåvokaraktern kan i dessa fall, per definition, inte anses frivillig.

## 4.4 Särskilt om remuneratoriska gåvor

De civilrättsliga gåvokriterierna om frivillighet och gåvoavsikt har också betydelse vid remuneratoriska gåvor. Det som kännetecknar en sådan gåva ett överlåtelsen, utan juridiskt bindande förpliktelse, avser gottgöra mottagaren för utfört arbete eller tjänst som denne har utfört för givarens räkning.<sup>109</sup> Rekviritet som innefattar förmögenhetsöverföring är emellertid svårtillämpat i sammanhanget. En gåva som givare ger till en mottagare i obligationsrättsliga och avtalsrättsliga sammanhang betraktas som en onerös handling. Någon förmögenhetsöverföring har således i egentligen mening inte skett eftersom vederlaget utgått som ersättning för utfört arbete.<sup>110</sup>

Silfverberg uppmärksammar att bedömningen av huruvida det föreligger en gåva i dessa fall är beroende av huruvida prestationerna ska behandlas i *ett* sammanhang eller som fristående från varandra. Om prestationerna är likvärdiga utesluts gåvomomentet om prestationerna betraktas i ett sammanhang, men inte om de betraktas som fristående från varandra. I sådant fall kan nämligen inte påstås att gåvan har sin grund i en arbetsinsats.<sup>111</sup> Lagberedningen uttalade även i förslaget till lag om skuldebrev att gåvoegenskapen måste anses falla bort om ” [...] *den frivilligt lämnade ersättningen icke till sitt värde överstiger vad som enligt parternas mening och även enligt gängse uppfattning utgör ett skäligt vederlag för den utförda prestationen*” samt att det måste anses ligga i begreppet gåva att en sådan enbart kan komma i fråga vid ”[...] *sådana utfästelser om vederlag för utfört arbete, vilka i beaktansvärd grad överskrida vad som efter omständigheterna kunde anses utgöra en skälig*

---

<sup>108</sup> Silfverberg (1992) s. 19.

<sup>109</sup> Englund & Silfverberg (2001) s. 107 f.

<sup>110</sup> Jfr Bergström (1978) s. 78.

<sup>111</sup> Silfverberg (1992) s. 20.



*ersättning.*”<sup>112</sup> Silfverberg menar att lagberedningen förespråkade att prestationerna bör bedömas som i ett sammanhang, vilket följaktligen innebär att gåvomomentet utesluts om skälig ersättning erlaggs för det utförda arbetet. Han menar vidare att trots det faktum att lagberednings synpunkter tog sikte på avtals- och obligationsrättsliga förhållanden har dessa haft inflytande även på andra rättsområden, men att räckvidden av uttalandena är något oklar.<sup>113</sup> Englund och Silfverberg menar senare att det måste betraktas som tveksamt om det civilrättsligt kan anses föreligga en gåva i dessa fall. De menar också att denna uppfattning även skatterättsligt måste anses vara accepterad. I 8 kap. 2 § IL föreskrivs uttryckligen att en gåva inte ska inkomstbeskattas. Detta har emellertid inte hindrat att en beskattning av remuneratoriska gåvor sker i de fall gåvan har samband med anställnings- eller uppdragsförhållanden i enlighet med 11 kap. 1 § IL.<sup>114</sup>

Det är följaktligen inte fråga om en gåva i egentlig mening utan snarare fråga om ersättning för arbete, även om ersättningen betecknats som gåva. I vissa fall är det emellertid inte lätt att urskönja om ersättningen har koppling till en arbetsprestation. Detta är särskilt fallet när gåva sker till en anställd som också är en familjemedlem. I dessa fall kan det därför finnas visst utrymme att betrakta ersättningen som en verklig gåva.<sup>115</sup> Det är därför något missvisande att överhuvudtaget tala om gåvor i sammanhanget eftersom det ligger i begreppet remuneratorisk gåva att en sådan inte utgör gåva i egentlig mening.<sup>116</sup> Istället är remuneratoriska gåvor ofta att jämföra med ersättning för arbete och därmed skattepliktigt såsom inkomst av tjänst hos den skattskyldige.<sup>117</sup>

Jacobsson och Tivéus framhåller att det för att en gåva från ett arbetsgivarbolag till dess anställd inte ska anses som ersättning för utfört arbete torde krävas familjegemenskap mellan överlåtare och förvärvare eller

---

<sup>112</sup> SOU 1935:14 s. 134 f.

<sup>113</sup> Silfverberg (1992) s. 21.

<sup>114</sup> Englund & Silfverberg (2001) s. 108; Se också avsnitt 6.2.

<sup>115</sup> Englund & Silfverberg (2001) s. 108.

<sup>116</sup> Pelin (1993) s. 169 f.

<sup>117</sup> Nilsson (2016) s. 188.

annars jämförbart förhållande. Vidare framhåller de att gåvans storlek kan ha betydelse men att det vidare också sannolikt krävs andra omständigheter som talar för att det finns en benefik karaktär för att förmånsbeskattning ska kunna undvikas.<sup>118</sup> Detta uttalande ligger i linje med den senare praxis som behandlar den aktuella gränsdragningen.<sup>119</sup> Att närståendeförhållandet är en viktig faktor att beakta har enligt Silfverberg sin grund i att gåvodispositioner i dessa fall i fler fall kan anses förekomma oberoende av anställningsförhållandet. Vad gäller gåvans karaktär menar Silfverberg vidare att det ligger närmre till hands att jämställa en gåva i värdepapper som ersättning för arbete än en saggåva, detta eftersom en sådan gåva till sin natur måste anses ligga närmre löneersättning.<sup>120</sup> Gränsdragningen mellan gåva och ersättning för arbete är av särskilt viktig innebörd då de innebär påtagligt olika skattekonsekvenser. Denna gränsdragning har på senare tid fått ökad betydelse som ett resultat av att ”rena” gåvor undgår all beskattning till följd av att gåvo- och arvsskatten är borttagen.<sup>121</sup>

---

<sup>118</sup> Jacobsson & Tivéus (2013) s. 302 med hänvisning till RÅ 1998 not. 91, RÅ 1989 ref. 21.

<sup>119</sup> HFD 2017 ref. 38 I-III.

<sup>120</sup> Silfverberg (1992) s. 234 ff.

<sup>121</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 67.

# 5 Underprisreglerna

## 5.1 Inledning

I detta kapitel diskuteras regleringen i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse. Eftersom 23 kap. IL är ett tekniskt komplicerat och omfattande regelverk belyses främst de aspekter som är relevanta i förhållandet till uppsatsens syfte och frågeställningar, främst i form av regleringen i 23 kap. 3 § IL och dess förhållande till bestämmelsen i 23 kap. 11 § IL.

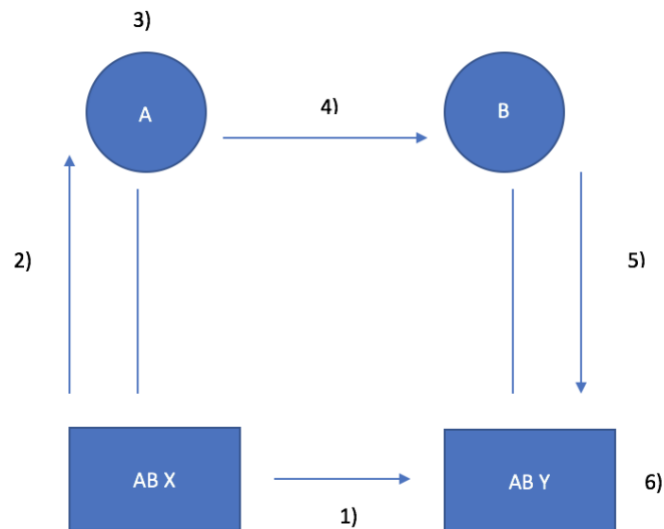
## 5.2 Den ekonomiska innebörden av en underprisöverlåtelse

Den ekonomiska innebörden av överlåtelse till underpris är av relevans för den fortsatta framställningen. Den ekonomiska innebörden illustrerar vad för effekter som föreligger för skattesubjekten i det fall då bestämmelserna i 23 kap. IL inte äger tillämplighet. En terminologisk utgångspunkt är vidare att en sådan underprisöverlåtelse som uppfyller de uppställda kraven i 23 kap. IL i fortsättningen betecknas som en kvalificerad underprisöverlåtelse. Anledningen härtill är att en underprisöverlåtelse i egentlig mening kan anses ta sikte på samtliga överlåtelse som sker mot en ersättning under marknadsvärdet. I de fall underprisöverlåtelsen inte anses vara kvalificerad medför underprisöverlåtelsen både uttags- och eventuellt utdelningsbeskattning, något som inte sker för det fall då det föreligger en kvalificerad underprisöverlåtelse, se 23 kap. 9 & 11 §§ IL.<sup>122</sup>

I förarbetena gjordes även ett försök till att definiera den ekonomiska innebörden av en underprisöverlåtelse och hur en sådan beskattning enligt allmänna principer skulle gå till under förutsättning att några explicita regler om underprisöverlåtelse inte existerade. Den ekonomiska innebörden illustreras enklast genom ett exempel:

---

<sup>122</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 500 f.



AB X överlåter tillgång till AB Y med marknadsvärde på 100 för en ersättning om 40. Den ekonomiska innebörden medför då att inkomsten om 40 tas upp av förvärvaren i AB Y samtidigt som en uttagsbeskattning på 60 sker i AB X (1). Beloppet (60) anses vara en utdelning till ägaren A eftersom A anses disponera över medlen (2). A beskattas för utdelningen om 60 (3). Tillgångarna som A innehar överlåts genom gåva till B (4). Dessa medel tillskjuts sedan från B till AB Y, varefter B:s anskaffningsutgift på aktierna i AB Y ökar med kapitaltillskottet på 60 (5). AB Y får sedan tillgodoräkna sig beloppet som uttagsbeskattats i AB X vid beräkningen av anskaffningsutgiften för tillgångarna (6). Anskaffningsutgiften blir därför  $40 + 60 = 100$ .

Illustrationen visar alltså vad som händer om 23 kap. IL inte äger tillämplighet.<sup>123</sup> En tillämpning av 23 kap. IL innebär att ingendera av de omedelbara effekterna ovan inträffar. Istället skjuts beskattningen upp till ett senare tillfälle. För att 23 kap. IL ska vara tillämpligt krävs dock att vissa förutsättningar är uppfyllda, vilka diskuteras nedan.

<sup>123</sup> Illustrationen är inspirerad av Nilsson (2016) m.fl. s. 183 f.

## 5.3 Innebörden av en kvalificerad underprisöverlåtelse

### 5.3.1 Allmänna utgångspunkter

En kvalificerad underprisöverlåtelse innebär att ett obeskattat värde överförs till förvärvaren av den aktuella tillgången. Om tillgången senare avyttras ska det obeskattade värdet beskattas hos förvärvaren. Anskaffningsvärdet för förvärvaren är då lika med det erlagda priset, vilket är ett uttryck för den ovan diskuterade principen om kontinuitet. Principen gäller på bolagsnivå såväl som på aktieägarnivå.<sup>124</sup> I 23 kap. 10 § IL finns emellertid en bestämmelse som reglerar den situation där ersättningen understiger tillgångarnas skattemässiga värde. I sådant fall anges att tillgången ska anses avyttrad mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet och att tillgången i sådana fall ska anses förvärvad för samma belopp.<sup>125</sup> Syftet bakom bestämmelsen är att ingen fiktiv förlust ska kunna uppstå.<sup>126</sup> Utgångspunkten för bestämmelserna i sin helhet är att uttagsbeskattning enbart får underlåtas om detta inte skulle leda till en otillbörlig skatteförmån. Kravet finns inte uttryckt i lagtext, istället är bestämmelserna utformade på sådant sätt att uttagsbeskattning alltid kan ske i de fall då en otillbörlig skatteförmån skulle kunna uppkomma.<sup>127</sup>

Regelsystemet är till sin natur att betrakta som komplext. Vid införandet av bestämmelserna uttalade regeringen att området är ett av de lagstiftningsmässigt mest svårbemästrade områdena inom skatterätten och att regelsystemet inte kunde förenklas i önskvärd omfattning.<sup>128</sup> I korta drag kan emellertid sägas att bestämmelserna går ut på att undvika ett antal omedelbara beskattningskonsekvenser som, utan reglernas tillämplighet, hade inträffat.<sup>129</sup> Systemet bygger således på en tanke om kontinuitet i

---

<sup>124</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 501.

<sup>125</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 101.

<sup>126</sup> Wiman (2002) s. 139.

<sup>127</sup> Prop. 2001/02:46 s. 52 f.

<sup>128</sup> Prop. 1998/99:15 s. 102.

<sup>129</sup> Se figuren ovan, avsnitt 5.2.

beskattningen där överföringar som enligt huvudregeln ska uttagsbeskattas istället undviks och skjuts upp till ett senare tillfälle. Reglerna syftar därmed inte till att uppnå skattefördelar utan enbart till att skatten ska skjutas upp till ett senare tillfälle.<sup>130</sup> Möjlighet att undgå beskattning vid underprisöverlåtelse fanns redan innan införandet av 23 kap IL och den tidigare lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL. Innan UPL var det möjligt att överlåta tillgångar till underpris under vissa förutsättningar, som hade utvecklats i praxis, utan att någon uttagsbeskattning skedde. I förarbetena som ligger till grund för den lagreglering som idag, om än i viss reviderad form, återfinns i 23 kap. IL, kodifierades den praxis som då existerade.<sup>131</sup>

En underprisöverlåtelse består enligt den ekonomiska innebörden av en serie rättshandlingar bestående av utdelningar och tillskott. Bestämmelserna i 23 kap. IL innebär att beskattningskonsekvenserna enligt den ekonomiska innebörden inte inträffar. Skillnaden mellan en underprisöverlåtelse enligt den ekonomiska innebörden och en kvalificerad underprisöverlåtelse består alltså, som diskuteras nedan, i väsentligt skilda beskattningskonsekvenser. Att falla utanför 23 kap. IL kan således verka som en avhållande faktor vid omstruktureringar i form av en omedelbar skattebörd, exempelvis genom utdelningsbeskattning av aktieägare och tjänstebeskattnings.<sup>132</sup>

### 5.3.2 Ingen uttagsbeskattning

Den mest centrala effekten av en kvalificerad underprisöverlåtelse är att ingen uttagsbeskattning av överlåtaren sker, se 23 kap. 9 § IL.<sup>133</sup> Detta innebär alltså att tillgången *inte* ska anses avyttrad till sitt marknadsvärde trots att tillgången överlåtits till ett pris under marknadsvärdet.

---

<sup>130</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning: Beskattningen vid en underprisöverlåtelse (2019).

<sup>131</sup> Prop. 1998/99:15 s. 1; IL infördes senare genom prop. 1999/2000:2.

<sup>132</sup> Prop. 1998/99:15 s. 101 f., 117 f.; Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus, kommentaren till 23 kap. 11 § IL, Zeteo (2019)

<sup>133</sup> Rättsföljderna av uttagsbeskattning framgår av 22 kap. 7 § IL. Av bestämmelsens första mening framgår att: ”Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.”

Utgångspunkten är istället att betrakta överlåtelsen i enlighet med den avtalade ersättningen.<sup>134</sup> Att betrakta överlåtelsen i enlighet med den avtalade ersättningen begränsar emellertid inte möjligheten att utöver avtalad ersättning beakta implicita ersättningar i form av sidovederlag.<sup>135</sup>

### **5.3.3 Ingen utdelningsbeskattning eller tjänstebeskattnig**

Mellanskillnaden mellan marknadsvärdet och underpriset för den överlåtna tillgången utgör i sig en förmögenhetsöverföring eftersom överlåtarens förmögenhet minskar i takt med att förvärvarens ökar genom underprisöverlåtelsen. Denna förmögenhetsöverföring kan föranleda vissa skattekonsekvenser. Om en aktieägare förvärvar en tillgång från ett aktiebolag till underpris anses detta nämligen vara en utdelning för överlåtaren. Även värdeöverföringar som sker till bolag istället för direkt till aktieägare kan anses vara en utdelning till aktieägare i det överlåtande företaget, se RÅ 2004 ref. 1. HFD:s synsätt innebär i princip att alla värdeöverföringar som sker från ett aktiebolag presumeras vara förfoganden av aktieägarna i det överlåtande bolaget även om dessa inte direkt tillförs värdet. Detta gäller emellertid enbart om 23 kap. IL inte är tillämpligt. Vid bestämmelsernas tillämplighet anges nämligen i 23 kap. 11 § 1 st. 1 men. IL att utdelning från ett bolag till ett annat inte ska tas upp som skattepliktig intäkt av de som äger del i det överlåtande bolaget.<sup>136</sup>

Vid underprisöverlåtelse mellan bolag till skattemässigt värde uppkommer inga skattekonsekvenser för det överlåtande företaget netto, inte heller utdelningsbeskattning aktualiseras i dessa fall för ägarna i det överlåtande bolaget.<sup>137</sup> Av 23 kap. 11 § 1 st. 2 men. IL följer vidare att skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen inte ska tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst av förvärvaren, den som äger en kvalificerad andel i det förvärvande

---

<sup>134</sup> Se dock 23 kap. 10 § IL.

<sup>135</sup> Med sidovederlag kan sägas menas sådan implicit ersättning i form av en motprestation som lämnas utöver den öppet redovisade ersättningen.

<sup>136</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 501; Notera även att mottagaren kan vara undantagen från skatteplikt av utdelningen enligt reglerna för näringsbetingade andelar i 24 kap. IL.

<sup>137</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 101.

företaget eller den som indirekt genom innehav av en kvalificerad andel äger en andel i det förvärvande företaget.<sup>138</sup>

Om tillgången istället överlåts till en fysisk person och ersättning inte sker upp till skattemässigt värde anses utdelning ha skett motsvarande skillnaden mellan ersättningen och det skattemässiga värdet av tillgången, se 23 kap. 11 § 2 st. IL.<sup>139</sup> Anledningen till att undantaget från utdelningsbeskattning i första stycket inte upprätthålls enligt bestämmelsens andra stycke är att mottagarens anskaffningsvärde utgörs av överlåtarens skattemässiga värde av tillgången enligt 23 kap. 10 § IL. I förarbetena konstaterades att en avsaknad av denna bestämmelse skulle kunna leda till en möjlighet för den fysiska personen att ta ut den överlåtna tillgången från den enskilda näringsverksamheten utan utdelningsbeskattning upp till det skattemässiga värdet, varpå det andra ledet i dubbelbeskattningen inte skulle kunna upprätthållas.<sup>140</sup> Om förvärvaren är en anställd ska denne på motsvarande sätt inte beskattas för överlåtelsen i inkomstslaget tjänst i annat fall än då ersättningen understiger det skattemässiga värdet. Skulle ersättningen understiga skattemässigt värde är i sådant fall tjänstebeskattning möjlig för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och ersättningen.<sup>141</sup> Innebörden av bestämmelsen i 23 kap. 11 § 2 st. IL är följaktligen att det är möjligt att beskatta en förvärvare som är fysisk person som en utdelning och som en inkomst i inkomstslaget tjänst i de fall ersättningen understiger det skattemässiga värdet.<sup>142</sup>

### **5.3.4 Ingen förbättringsutgift**

Eftersom ingen utdelningsbeskattning sker enligt 23 kap. 11 § 1 st. IL ska följaktligen det skattemässiga anskaffningsvärdet på aktierna i det förvärvande bolaget inte heller inte ökas med tillskottet, se 23 kap. 12 1 st. §

---

<sup>138</sup> Se 57 kap. 4 § IL för definitionen av kvalificerade andelar.

<sup>139</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 185; Lodin m.fl. (2019) s. 500.

<sup>140</sup> Prop. 1998/99:15 s. 272.

<sup>141</sup> Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus, kommentaren till 23 kap. 11 § IL, Zeteo (2019).

<sup>142</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning: Beskattningen vid en underprisöverlåtelse (2019).



IL. Om tillgången förvärvas från en andelsägare räknas dock skillnaden mellan tillgångens skattemässiga värde och ersättningen som ett tillskott och ökar den skattemässiga anskaffningsutgiften för förvärvaren. Lämnas ingen ersättning alls innebär detta att det skattemässiga värdet utgör ett tillskott och ökar den skattemässiga anskaffningsutgiften för andelarna i det förvärvande bolaget, se 23 kap. 12 § 2 st. IL. Huvudregeln i 23 kap. 12 § 1 st. tillämpas alltså inte i dessa fall.<sup>143</sup> Resultatet som uppnås kan liknas vid att andelsägaren först tillskjuter ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet till bolaget och därefter avyttrar tillgången för en ersättning om det skattemässiga värdet. Andelarna i företaget höjs således med ett belopp motsvarande det skattemässiga värdet.<sup>144</sup> Motsvarande gäller enligt bestämmelsen när ersättning som understiger skattemässigt värde utgått.

## 5.4 Något om rekvisiten för en kvalificerad underprisöverlåtelse

Utöver att ersättningen måste ske till underpris och således definitionsmässigt utgöra en underprisöverlåtelse måste ett antal ytterligare kriterier vara uppfyllda, se 23 kap. 3 § IL som hänvisar vidare till 23 kap. 14–29 §§ IL. Av dessa paragrafer följer i korthet krav på att överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett företag, se 23 kap. 14 § IL. Förvärvaren ska vidare vara skattskyldig för inkomstslaget näringsverksamhet i vilken tillgången kommer att ingå. Av detta följer att en överlåtelse för arbetstagarens privata bruk under alla förhållanden inte omfattas av bestämmelserna eftersom förvärvet inte ingår i en näringsverksamhet. För att en bedömning ska ske mot 23 kap. IL måste därför ersättningen utgått indirekt genom överlåtelse från arbetsgivaren till ett bolag som den anställde äger helt eller delvis, se 23 kap. 16 § IL.<sup>145</sup>

Om koncernbidragsrätt saknas finns krav på att en hel näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en

---

<sup>143</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 101 f.; Lodin m.fl. (2019) s. 501.

<sup>144</sup> Prop. 1998/99:15 s. 273.

<sup>145</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 502.

verksamhetsgren överlåts, se 23 kap. 17 § IL. Vidare får det inte hos förvärvaren uppkommit ett underskott som är möjligt att utnyttja, se 23 kap. 24–29 §§ IL. Slutligen finns också krav på att andelen kvalificerade andelar i det förvärvande företaget måste upprätthållas, se 23 kap. 18–23 a §§ IL. Av dessa regler följer att om överlåtaren är en fysisk person så måste förvärvaren vara en fysisk person. Ett aktiebolag kan också förvärva egendomen under förutsättning att samtliga andelar är kvalificerade. Om överlåtaren är ett aktiebolag och aktierna är kvalificerade måste förvärvaren vara en fysisk person. Om ett aktiebolag förvärvar tillgången måste andelen kvalificerade andelar i dessa fall upprätthållas i det mottagande bolaget. Reglerna är utformade i syfte att fåmansföretagarreglerna inte ska kunna kringgås.<sup>146</sup>

Vad gäller för uppsatsen aktuell frågeställning kommer uppehåll att göras vid frågan kring vad som mer precist kan betraktas vara ersättning enligt 23 kap. 3 § IL. För att bestämmelserna i 23 kap. IL över huvud taget ska äga tillämplighet krävs nämligen att det de facto rör sig om en underprisöverlåtelse, det vill säga en överlåtelse som sker till ett pris under marknadsvärdet, se 23 kap. 3 § IL.

## **5.5 Situationer som faller utanför reglerna om underprisöverlåtelser**

Utöver de krav som hänvisas till i 23 kap. 3 § IL anges i 23 kap. 2 § IL vissa specifika överföringar som faller utanför kapitlets tillämpningsområde. Regler om undantag från uttagsbeskattning förekommer även i andra kapitel, bestämmelsen avser därför reglera regelkonkurrensen mellan dessa bestämmelser. Regleringen är uttömmande, varför enbart sådana transaktioner som anges i paragrafen faller utanför bestämmelserna i kapitlet. Av bestämmelsen framgår att bestämmelserna i 23 kap. IL inte ska tillämpas om bestämmelser kring kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. IL ska tillämpas på överlåtelsen, bestämmelserna tillämpas inte heller

---

<sup>146</sup> Nilsson m.fl. (2016) s. 99 ff., se också härom för en närmre beskrivning av dessa rekvisit.

när andelar delas ut med stöd av lex Asea, se 24 kap. 5 § andra strecksatsen IL. Vidare anges också att bestämmelserna inte är tillämplbara om marknadsvärdet på den överlåtna tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde, vilket innebär att förlustfall inte omfattas av reglerna om underprisöverlåtelser, istället tillämpas vid sådana överlåtelser allmänna regler. Förlusten är i dessa fall avdragsgill om avdragsbegränsning inte finns föreskriven genom särskilt reglering.<sup>147</sup> Slutligen framgår att bestämmelserna inte tillämpas om överlåtelsen förs över till en kvalificerad rederiverksamhet enligt kap. 39b IL.

I 23 kap. 2 § 2 st. IL anges vidare att bestämmelserna inte tillämpas vid underprisöverlåtelser av näringsbetingade andelar eftersom en kapitalvinst vid avyttring av näringsbetingade andelar är skattefri enligt bestämmelser i 25 a kap. IL. Av andra meningen framgår emellertid att de gynnande reglerna i 23 kap. 11–12 §§ IL tillämpas när en näringsbetingad andel överläts mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. För att dessa bestämmelser ska tillämpas måste dock vissa villkor vara uppfyllda. Enligt bestämmelsen måste förvärvaren vara ett svenskt företag, en svensk ekonomisk förening, ett svenskt handelsbolag eller ett utländskt bolag som motsvarar ett sådant företag och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i EES. Förvärvaren får inte heller direkt eller indirekt äga andel i det överlåtande företaget, överlåtelsen måste alltså ske i sidled. Slutligen måste villkoren i 23 kap. 19 § IL vara uppfyllda vilket innebär att minst samma andel av andelarna i det förvärvande företaget måste vara kvalificerade som andelen i det överlåtande företaget. Syftet med sistnämnda villkor är att förhindra att tillgångar från ett företag med fåmansföretagsdelägare förs över till ett företag som saknar sådana delägare och på sådant sätt förhindra ett kringgående av reglerna i 57 kap. IL.<sup>148</sup>

---

<sup>147</sup> Baran, kommentaren till 23 kap. 2 § IL, Karnov Lexino (2017).

<sup>148</sup> Andersson, Dahlberg, Saldén Enéus & Tivéus, kommentaren till 23 kap. 2 § IL, Zeteo (2019).

Samtliga villkor som normalt sett uppställs erfordras alltså inte som ett resultat av att överlåtelser av näringsbetingade andelar är undantagna från bolagsbeskattning. Kravet på att förvärvaren ska vara skattskyldig för en framtida ersättning vid överlåtelse av tillgången, villkoren för koncernbidrag i vissa fall samt krav relaterade till underskottsavdrag är exempel på krav som i sammanhanget inte har någon betydelse på grund av undantaget från bolagsbeskattning.<sup>149</sup> Innebörden av denna bestämmelse är sammanfattningsvis att delägare i det överlåtande eller förvärvande företaget slipper ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen i inkomstslaget tjänst i det fall de villkor som anges i 23 kap. 2 § 2 st. IL är uppfyllda. Anledningen till införandet av bestämmelserna i 23 kap. 2 § 2 st. IL var att HFD i RÅ 2004 ref. 140 ansåg att delägare i det överlåtande företaget inte kunde undgå beskattning vid överlåtelse till underpris av näringsbetingade andelar mellan två företag. Beskattningskonsekvenserna motsvarade följaktligen konsekvenserna vid en uttagsbeskattning.<sup>150</sup> Regeringen uttalade som skäl för lagregleringen att avsikten var att vissa omstruktureringar inom företagssektorn inte skulle försvåras mot bakgrund av några avgöranden i HFD.<sup>151</sup>

Slutligen tillämpas, som ovan beskrivit, inte bestämmelserna i 23 kap. IL i de situationer då ett dolt sidovederlag lämnats och det på grund härav per definition inte föreligger en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 3 § IL eftersom ersättningen överstiger marknadsvärdet.<sup>152</sup> Följaktligen är frågan vad som kan betraktas som ersättning vid en underprisöverlåtelse.

---

<sup>149</sup> Baran, kommentaren till 23 kap. 2 § IL, Karnov Lexino (2017).

<sup>150</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning: Situationer då underprisreglerna inte tillämpas (2019).

<sup>151</sup> Prop. 2004/05:91 s. 1.

<sup>152</sup> Notera även att HFD har ansett att det i vissa fall av samtidiga och korsvisa överlåtelser varit fråga om byten, varför reglerna i 23 kap. IL i dessa fall inte ansetts tillämpliga, se exempelvis HFD 2016 ref. 35 & HFD 2012 not. 74.

## 5.6 Vad utgör ersättning vid underprisöverlåtelser?

För att 23 kap. IL ska kunna tillämpas är en inledande förutsättning att överlåtelserna sker till underpris, vilket framgår av 23 kap. 3 § IL. För att utreda huruvida en underprisöverlåtelse föreligger måste följaktligen undersökas vad som kan betraktas som ersättning vid en underprisöverlåtelse. En överlåtelse kan ske till en ersättning under marknadsvärdet. I en situation då mottagaren är en anställd kan diskuteras huruvida det utgått ytterligare ersättningen genom annan, implicit, förmögenhetsöverföring i form av ersättning för utfört arbete. I ett sådant fall är den totala ersättningen den erlagda ersättningen plus den implicita ersättningen. Detta riskerar följaktligen att innebära att det inte föreligger en underprisöverlåtelse i lagens mening eftersom 23 kap. 3 § IL stadgar att en underprisöverlåtelse är en ”[...] överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet”.<sup>153</sup> Den för frågeställningen aktuella frågan är när implicit ersättning kan anses föreligga i form av en arbetsinsats och därmed under vilka omständigheter en sådan ersättning kan diskvalificera underprisöverlåtelserna i och med att den totala ersättningen i dessa fall överstiger marknadsvärdet. I dessa fall kan följaktligen de omedelbara beskattningskonsekvenserna inte underlåtas.

I förarbeten har bland annat uttalats att en överlåtelse med öppet pris under marknadsvärdet till en person i egenskap av anställd i regel inte borde betraktas som en underprisöverlåtelse varför transaktionen inte heller kan klassificeras som en kvalificerad underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL. Det har dock även påtalats att det kan vara problematiskt att avgöra huruvida överlåtelserna skett till förvärvaren i egenskap av anställd eller aktieägare och således huruvida en implicit ersättning kan anses föreligga. Samtidigt har det uttalats att denna gränsdragning inte heller enkelt låter sig göras i detalj.<sup>154</sup> Det är följaktligen upp till domstolarna att göra bedömningen kring

---

<sup>153</sup> Lodin m.fl. (2019) s. 502.

<sup>154</sup> SOU 2005:99 s. 119.

transaktionens innebörd och den totala ersättningen. Även i tidigare förarbeten uttalades att frågan huruvida en underprisöverlåtelse verkligen skett till underpris skulle avgöras med tillämpning av vanliga bevisprövningsregler i skatterätten. Om det efter denna bevisprövning inte kunde anses som något dolt sidovederlag förekommit ansågs att ingen uttagsbeskattning skulle ske. Det uttalades även att en annan tillämpning än en sådan skulle åsidosätta den avvägning mellan rättssäkerhet och effektivitet som ligger till grund för beskattningsförfarandet.<sup>155</sup>

I sammanhanget bör nämnas att det tidigare förelåg ett sambandskrav mellan överlåtare och förvärvare, något som alltså slopades vid införandet av dåvarande UPL, nuvarande 23 kap. IL. Lagstiftaren menade dock att ett typfall som kan aktualiseras avser överlåtelse mellan bolag med närstående ägare. I sådana fall uttalades att det praktiskt taget undantagslöst kan anses föreligga benefik avsikt varför det då torde röra sig om en kvalificerad underprisöverlåtelse.<sup>156</sup> Om överlåtelsen sker mellan bolag utan sådant ägarförhållande uttalades istället att det torde gå att utgå från att dolt sidovederlag utgått, om det inte kan göras sannolikt att ägarna till det överlåtande bolaget haft rimliga motiv för att berika ägarna till det förvärvande bolaget.<sup>157</sup> Att värdet av utförda motprestationer utöver den öppet erlagda ersättningen ska räknas in i bedömningen går följaktligen att utläsa av förarbetsuttalandena.<sup>158</sup>

## **5.7 Förhållandet mellan underprisöverlåtelser och tjänstebeskattning**

Även om reglerna om underprisöverlåtelser är relativt generösa finns situationer där undantag från uttagsbeskattning inte kan ske, exempelvis om

---

<sup>155</sup> Prop. 1998/99:15 s. 128 f.

<sup>156</sup> Även gåvor omfattas av begreppet överlåtelse, se Nilsson m.fl. (2016) s. 96.

<sup>157</sup> Prop. 1998/99:15 s. 128 f.

<sup>158</sup> Detta kan också utläsas av praxis, se avsnitt 6.3. Jfr dock justitierådet Stenmans skiljaktiga mening i RÅ 2008 ref. 52 II. Han menar att den anställdas arbetsinsatser inte ska beaktas som ersättning vid tillämpning av 23 kap. 3 § IL. Domstolen verkar emellertid inte delat denna uppfattning.

förvärvaren inte bedriver näringsverksamhet, om det inte definitionsmässigt rör sig om en underprisöverlåtelse eller om överlåtelsen inte omfattar en hel verksamhetsgren.<sup>159</sup> I dessa fall är det av betydelse att det finns möjlighet att beskatta förtäckta förmåner vid överföringar från aktiebolag till delägare enligt allmänna regler, eftersom underprisöverlåtelseerna i dessa fall som utgångspunkt ska beskattas.<sup>160</sup>

Om en underprisöverlåtelse inte är att betrakta som en kvalificerad underprisöverlåtelse kan tjänstebeskattning för förvärvaren med stöd av allmänna regler komma i fråga för beloppet mellan marknadsvärdet och ersättningen, se 11 kap. 1 § IL där det uttryckligen framgår att 23 kap. 11 § IL i sin helhet tillämpas i inkomstslaget tjänst. Som ovan framgått kan ett lämnat dolt sidovederlag utesluta bestämmelsernas tillämplighet, varför en tjänstebeskattning enligt allmänna principer kan aktualiseras till följd av att 23 kap. 11 § IL *inte* äger tillämplighet. Grundregeln är alltså 11 kap. 1 § IL, bestämmelsen i 23 kap. 11 § är i detta avseende att betrakta som ett undantag från tjänstebeskattning. Enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § IL gäller nämligen att samtliga former av värdeöverföringar från arbetsgivare till anställda som har sin grund i en arbetsprestation är att betrakta som en förmån.<sup>161</sup> När samtliga villkor är uppfyllda i 23 kap. IL i förhållande till en indirekt berikad person gäller dock att dessa regler tillämpas före den allmänna bestämmelsen i 11 kap. 1 § IL.<sup>162</sup>

För en beskattning ska vara möjlig enligt allmänna regler, det vill säga 11 kap. 1 § IL, krävs följaktligen att förvärvaren i form av den fysiska personen är eller har varit anställd i det överlåtande bolaget eller annat bolag som det överlåtande bolaget är i intressegemenskap med. Om ett bolag förvärvar tillgången kan direkta och indirekta andelsägare i det överlåtande företaget tjänstebeskattas enligt allmänna regler på ett motsvarande sätt, enbart om dessa är eller har varit verksamma i det överlåtande bolaget eller hos någon

---

<sup>159</sup> Se avsnitt 5.4.

<sup>160</sup> Tjernberg (2019) s. 142.

<sup>161</sup> Prop. 2001/02:46 s. 55, 73.

<sup>162</sup> Burmeister (2012) s. 180, 221.

med intressegemenskap med överlåtaren.<sup>163</sup> För att tjänstebeskattning ska kunna aktualiseras krävs vidare att mottagaren inte kan visa att överföringen har sin grund något annat förhållande än anställningsförhållandet.<sup>164</sup>

Förvärvaren kan också i vissa fall vara en närstående till den person som är eller har varit verksam hos överlåtaren och som kan anses ha lämnat ett sidovederlag i form av en arbetsinsats. Förmånsbeskattningen sker då hos den anställda och inte hos den faktiska förvärvaren.<sup>165</sup> I det fall beloppet mellan ersättningen och marknadsvärdet tjänstebeskattas, ska samma belopp räknas som förbättringsutgift för andelarna i det förvärvande företaget eller i ett företag som direkt eller indirekt äger andel i det förvärvande företaget, vilket följer av 48 kap. 17a § IL. Anledningen till införandet av denna bestämmelse var att det inte ansågs rimligt att en person som blivit inkomstbeskattad vid en överprisöverlåtelse inte ska behöva bli beskattad för beloppet ytterligare en gång när andelarna i det förvärvande bolaget avyttras.<sup>166</sup> Det är värt att påpeka att frågan i målen som redogörs för nedan inte direkt rört tillämpningen av 23 kap. 11 § IL. Fråga har istället varit om det indirekta kravet på att det måste föreligga en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 3 § IL.

---

<sup>163</sup> Prop. 2001/02:46 s. 55.

<sup>164</sup> Se exempelvis RÅ 2008 ref. 52 I.

<sup>165</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning: Situationer då underprisreglerna inte tillämpas (2019).

<sup>166</sup> Prop. 2001/02:46 s. 55 f.



# 6 Anställdas direkta och indirekta förvärv av aktier i ljuset av HFD:s praxis

## 6.1 Inledning

HFD har i ett antal avgöranden behandlat frågan om aktiegåvor till anställda och frågan huruvida överlåtelsen är att betrakta som en skattefri gåva eller skattepliktig förmån. I HFD 2017 ref. 38 I, som rörde ett direkt förvärv av aktiegåva, uttalade HFD att viss ledning kan hämtas från den praxis som rör underprisöverlåtelser enligt 23 kap. IL. För att en underprisöverlåtelse definitionsmässigt ska anses föreligga enligt 23 kap. 3 § IL krävs att det är fråga om en överlåtelse av en tillgång utan ersättning, eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. Vid prövning om frågan kring den erlagda ersättningen beaktas, som vid direkta förvärv, ersättning i form av arbetsinsatser. HFD uttalade därför att rättspraxis i anslutning till 23 kap. IL är av intresse även vad gäller direkta förvärv av aktiegåvor. Sammanfattningsvis kan sägas att 23 kap. IL måste beaktas vid en överlåtelse som sker mellan två bolag. När dessa regler inte är tillämpliga är det av relevans att bedöma huruvida en gåva föreligger eller inte i enlighet med allmänna regler. I dessa fall blir en tillämpning av 11 kap. 1 § såväl som 8 kap. 2 § IL relevanta att undersöka.

I det följande kommer direkta och indirekta förvärv att diskuteras under skilda rubriker, främst för att det ger en tydlig överblick kring de båda förvärvstyperna och för att belysa frågan huruvida bedömningen, i något avseende, skiljer sig åt. Rättspraxis kommer vidare att diskuteras i kronologisk ordning. Även fast senare praxis är av främst intresse kommer också äldre avgöranden att diskuteras, detta för att domstolens senare avgöranden till viss del bygger på tidigare avgöranden. Noterbart är också att vissa fall rör penninggåvor, inte aktiegåvor. Att mål som berör penninggåvor är aktuella att hämta ledning från kan motiveras av att

bedömningen sker på ett likartat sätt, samt att HFD i senare rättsfall som rör överlåtelser av aktier har hänvisat till domar som rör penninggåvor.<sup>167</sup> Det kan vidare återigen upplysas om att det i båda situationerna saknar betydelse huruvida förmånen utgått från det företag i vilken den anställda är eller har varit verksam i eller från någon annan med vilken företaget är i intressegemenskap med.<sup>168</sup>

## 6.2 Direkta förvärv

### **RÅ 1989 ref. 21**

En far som var ägare till ett bolag hade gett en penninggåva om 2000 kr till vardera av sina två söner, varav en var anställd i faderns bolag. HFD uttalade att penninggåvor från ägare till anställd som huvudsak skulle beskattas i inkomstslaget tjänst när gåvan bottnar i anställningsförhållandet men att omständigheterna i det enskilda fallet kan vara sådana att gåvan får anses ha annan grund än anställningsförhållandet och att inkomstbeskattning därför kan vara uteslutet. I målet uppgavs att fadern gav penninggåva även till den brodern som inte var anställd i bolaget, således konkluderade HFD, utan närmare motivering, att övervägande skäl talade för att det inte rörde sig om en gåva som bottnade i anställningsförhållandet. Istället menade HFD att det var en av familjegemenskapen betingad gåva, varför HFD ansåg att inkomstbeskattning var uteslutet.

### **RÅ 1993 ref. 56**

L.M var anställd som VD på Borås Invest AB. Vid tiden för aktuell överlåtelse var detta bolag moderbolag till Borås Wäfveri AB, även i detta bolag var L.M anställd som VD. Genom ett avtal som träffades i samband med vissa ägarförändringar mellan bolagen hade L.M fått förvärva aktier i Borås Wäfveri AB till underpris. Enligt HFD var underpriset minst 2,2 miljoner kronor. L.M:s ståndpunkt var att förvärvet inte skett på grundval av hans anställning i något av företagen, utan att detta berodde på avsedda

---

<sup>167</sup> Se exempelvis HFD 2017 ref. 38 I som hänvisar till RÅ 1989 ref. 21 & RÅ 1997 ref. 1.

<sup>168</sup> Se avsnitt 5.7; Nilsson m.fl. (2016) s. 188.

ägarförändringar. HFD fann dock att överlåtelsen av aktierna i Borås Wäfveri AB hade sin grund i hans anställning som företagsledare i detta bolag och den tilltro som där sattes till honom samt önskemålet om att han skulle stanna kvar i den befattningen. På grund av detta fann HFD att överlåtelsen var att betrakta som skattepliktig förmån.

### **RÅ 1997 ref. 1.**

En förutvarande majoritetsägare av en koncern hade gett en penninggåva till en ledande befattningshavare inom koncernen. Givaren hade alltså, strax innan gåvan fullbordades, ägt del i den koncern som befattningshavaren var verksam i. HFD uttalade att en förutsättning för att en förmån, som en anställd har erhållit från annan är arbetsgivaren, ska anses ha sin grund i anställningen är att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som lämnat förmånen, alternativt att det finns annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren. Eftersom givaren kort tid innan gåvans fullbordande ägt huvuddelen av aktierna i moderbolaget inom den koncern som arbetsgivaren tillhört ansåg HFD att kravet på samband var uppfyllt.

Vidare uttalade HFD att även om ett krav på samband är uppfyllt, kan gåvan anses ha sin grund i annat än anställningen om omständigheterna talade för detta. Av de redogjorda omständigheterna framgick att givaren hade gett penninggåvor till nu aktuell mottagare och sex andre ledande befattningshavare. Av omständigheterna framgick även att gåvobeloppet varierade, varför HFD menade att överlåtelsen *”[...] tyder på att de bestämts med hänsyn till den befattning som mottagaren haft inom koncernen”*. Detta menade HFD talade för att gåvan hade grund i anställningen. Att de båda hade en vänskapsrelation ändrade inte bedömningen. Det överlåtna beloppet beskattades därför i inkomstslaget tjänst.

## **RÅ 1998 not. 91**

Y ägde ett samtliga aktier i ett bolag men var enbart ringa verksam i detta, Y avsåg överlåta samtliga aktier till en anställd i bolaget, X. Överlåtelse skulle ske successivt under en period om cirka tio år. Syftet som angavs var att gåvoskatten annars skulle bli för hög. Vidare uppgavs att gåvan hade sin grund i den personliga relation som förelåg mellan Y och X. I HFD framkom att överlåtelsen skulle ske genom att inom två till tre år skulle 10–15 % av aktierna överlåtas. Först om 10 år skulle resterande aktier överlåtas.

HFD uttalade att en gåva från en arbetsgivare i vanliga fall utgör inkomst av tjänst men att inkomstbeskattning av förmånen kan undvikas om förmånen hade sin grund i annat än anställningen. HFD betonade inledningsvis att det av Y var uppgett att han saknade egna barn, och att det mellan honom och X utvecklats ett ”far-son-förhållande”. HFD menade vidare att de initialt överlåtna aktierna (10–15 % av dessa) fick bedömas med utgångspunkt i den plan för överlåtelse av samtliga aktier som redogjorts för. Överlåtelsen betraktades således som ett led i ett generationsskifte. Mot bakgrund av detta och den personliga relationen fann HFD därför att det var fråga om en benefik överlåtelse, varför inkomstbeskattning kunde undvikas.

## **RÅ 2001 ref. 10**

En anställd i ett bolag, C.W, hade förvärvat 1300 aktier i samma bolag genom ett gåvobrev. Aktiernas värde uppgick vid tiden till 3,9 miljoner kronor. Vid tiden för gåvan var överlåtaren, L.R, delvis förlamad och sängbunden till följd av en hjärnblödning. Mindre än fem år efter gåvotillfället avled L.R. C.W uppgav att han hade känt L.R halva sitt liv och de under denna tid hade utvecklat en nära personlig relation. I fallet var ostridigt att gåvan hade sin grund i L.R:s starka önskan att företaget skulle få leva vidare. Skatteverket ifrågasatte således förekomsten av benefik avsikt i förhållande till gåvotagarna eftersom det angivna syftet enbart var att företaget skulle leva vidare i samma anda som tidigare. Det framgick vidare att L.R med gåvan ville undvika att företaget skulle ärvas av hans son eftersom detta skulle kunna äventyra företagets fortsatta existens.

HFD menade inledningsvis att inkomstbeskattning ofta ska ske när gåvotagaren är anställd av givaren eller det annars kan antas att gåvan har sitt ursprung i en arbetsprestation. Vidare menade HFD att sådan beskattning kan underlåtas om det finns grund att anta att syftet varit annat än att belöna den anställda för arbetsprestation. HFD menade att det var ostridigt att det huvudsakliga syftet var att företaget skulle kunna leva vidare. Gåvan avsåg emellertid samtliga av L.R:s kvarvarande aktier i företaget. Således menade HFD att det saknades anledning att anta att syftet med gåvan hade sin grund i arbetsprestationer, någon inkomstbeskattning skulle därför inte ske för C.W. Intressant med fallet är alltså att det var ostridigt att det inte fanns någon gåvoavsikt, syftet var istället företagets fortlevnad. HFD fäste alltså ingen vikt vid avsaknaden av benefik avsikt utan tog istället sikte på bedömningen kring huruvida syftet var att belöna C.W för hans arbetsprestationer eller inte.<sup>169</sup>

### **HFD 2016 ref. 69**

L.H.S och C.S ägde tillsammans 85 % av aktierna i ett bolag. J.S var ett av deras gemensamma barn av totalt tre barn. J.S var VD i bolaget och uppbar en marknadsmässig månadslön på 130 000 kronor. De båda föräldrarna avsåg att överlåta en aktiepost om 10 % av samtliga aktier till J.S till ett värde om 10 miljoner kronor. De avsåg att samtidigt överlåta 15 % av samtliga aktier att fördelas mellan de tre barnen. De andra två barnen var också verksamma i bolaget, men inte i samma grad som J.S. Överlåtelsen innebar att föräldrarna efter överlåtelserna fortsatt skulle äga 60 % av bolaget. Överlåtelsen var en del i ett planerat generationsskifte och syftade till att successivt föra över aktier till den yngre generationen. J.S ville veta om aktieposten om 10 % skulle komma att betraktas som inkomstskattepliktig ersättning för arbete eller som en skattefri gåva.

HFD menade att beskattning kan ske om det kan antas att förvärvet har sitt ursprung i en arbetsprestation men att detta kan underlåtas om syftet varit

---

<sup>169</sup> Jfr Rabe (2002) s. 253 f.; Silfverberg (2001) s. 298.

annat än belöna den anställde för en arbetsprestation.<sup>170</sup> Vidare konstaterade HFD att det var en överlåtelse från föräldrar till barn. Mot bakgrund av detta fann HFD att förmögenhetsöverföringen i allt väsentligt fick anses ha ett annat syfte än att belöna J.S för hans arbetsprestationer, varför inkomstbeskattning kunde undvikas.

### **HFD 2017 ref. 38 I-III**

I. SC ägde 90 % av aktierna i Golv 2000 AB. M.Ö hade varit anställd i samma bolag sedan 1996 och under denna tid uppburit en marknadsmässig lön. De båda var goda vänner och till följd hade M.Ö redan år 2007 fått förvärva 5 % av S.C:s aktier. S.C avsåg sedermera att vederlagsfritt överlåta ytterligare 45 % av aktierna till M.Ö, varpå ett delat ägande om 50 % skulle föreligga. Även efter överlåtelsen angavs att M.Ö skulle erhålla marknadsmässig lön. Syftet som uppgavs var att trygga den fortsatta driften av bolaget, S.C hade tre barn varav ingen av dessa var intresserad av att driva vidare bolaget.

HFD menade att den övergripande frågan som ska avgöras i fall som det aktuella är om förvärvet kan anses ha sin grund i anställningsförhållandet eller om det finns anledning att anta att syftet är annat än att belöna den anställda för dennes prestationer.<sup>171</sup> HFD fann att 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. HFD ansåg vidare att det inte är möjligt att ge en fullständig bild men att av de omständigheter som ska beaktas men att några slutsatser kring de viktigaste faktorerna kan dras med beaktande av tidigare praxis. Dessa faktorer menade HFD var relationen mellan överlåtare och förvärvare, syftet med överlåtelsen och gåvan eller förmånens värde.

---

<sup>170</sup> HFD hänvisade här till RÅ 1989 ref. 21, RÅ 1998 not. 91 & RÅ 2001 ref. 10.

<sup>171</sup> Samma synsätt återfinns också i äldre praxis, se exempelvis RÅ 1974 A 1277, RÅ 80 1:44, RÅ 80 1:61 & RÅ 83 1:73.

HFD menade vidare att för att kunna godta ett påstående om att en överlåtelse mellan två vänner är av benefik karaktär krävs att detta har stöd av omständigheterna i övrigt. HFD uppmärksammade vidare att något som talade för att överlåtelsen inte ska ses som ersättning för arbete är att M.Ö haft och kommer att ha marknadsmässig lön från bolaget men att denna omständighet i sig inte är tillräcklig för att betrakta överlåtelsen som benefik. Det uppgivna syftet talade vidare enligt HFD för att det snarare handlar om att försäkra sig om M.Ö:s fortsatta arbete i företaget vilket talade för att gåvan skulle inkomstbeskattas. HFD menade också att värdet på aktierna inte var så högt, varför det inte gick att utesluta att betrakta överlåtelsen som ersättning för arbete. HFD fann följaktligen att M.Ö skulle inkomstbeskattas för värdet på överlåtelsen.

**II.** B var en av grundarna i X AB som var ett helägt dotterbolag till Y AB. B var VD i båda bolagen och ägde cirka 12 % av aktierna i Y AB, inga närstående ägde aktier i bolaget. A, som var barndomsvän till B, hade varit anställd i bolaget sedan 2012 och var vid tillfället vice VD i X AB. Han uppbar marknadsmässig lön och ägde inga aktier i Y AB. B avsåg att vederlagsfritt överlåta en mindre andel av sina aktier i Y AB till A, värdet uppgick till 80 miljoner kronor. Det uppgavs att gåvan var föranledd av den nära vänskapen mellan dem och att den inte på något sätt var villkorad. HFD refererade till de faktorer som tillmätts betydelse i första referatet, det vill säga relationen mellan överlåtaren och förvärvaren, syftet med överlåtelsen och gåvan eller förmånens värde. Trots att överlåtaren enbart innehade en minoritetspost menade HFD att kravet på samband mellan överlåtaren och bolaget kan vara uppfyllt om övriga omständigheter talade för detta, varför en tjänstebeskattnings i sådant fall kunde ske. I det nu aktuella fallet ansåg HFD dock att det fanns omständigheter som talade emot att överlåtelsen var att betrakta som ersättning för arbete. HFD tillmätte det faktum att A och B hade varit nära vänner sedan barndomen och ansåg följaktligen att överlåtelsen hade sin grund i denna vänskap. Något som också talade i denna riktning var enligt HFD att aktierna hade ett stort värde samt att A

hade uppburit marknadsmässig lön. Följaktligen medförde gåvan inte någon inkomstbeskattning för A.

**III.** A.S och L.A var sambor och hade ett gemensamt barn. Under 2002 startade de ett gemensamt företag, Sylva Skog AB. Båda var verksamma i företaget och satt i styrelsen samt avgjorde viktiga frågor tillsammans, de hade i princip lika stora marknadsmässiga löneuttag. L.A var emellertid ensam ägare då A.S hade skulder hos Kronofogden. 2013 separerade AS och L.A men fortsatte att driva verksamheten på samma sätt som tidigare. Eftersom de formellt inte ägde bolaget tillsammans ville L.A vederlagsfritt överlåta hälften av aktierna till A.S. Anledningen var deras personliga relation och att A.S skulle få sin rättmätiga del av bolaget som de tillsammans hade byggt upp.

HFD refererade till de faktorer som tillmätts betydelse i första referatet, relationen mellan överlåtare och förvärvare, syftet med överlåtelsen och gåvan eller förmånens värde. Eftersom L.A ägde samtliga aktier i bolaget ansåg HFD att kravet på samband mellan överlåtaren och bolaget var uppfyllt. Eftersom A.S och L.A tidigare varit sambor, men inte längre var det ansåg HFD att ett påstående om benefik avsikt inte utan vidare kunde godtas utan stöd av omständigheterna i övrigt. HFD fann emellertid att syftet med överlåtelsen var att formalisera ett samägande som i realiteten förelegat redan sedan tidigare. AS hade vidare haft en marknadsmässig lön från bolaget. Således fann HFD att överlåtelsen hade grund i den personliga relationen mellan A.S och L.A. Överlåtelsen medförde därför ingen inkomstbeskattning för A.S.

## **6.3 Indirekta förvärv**

### **RA 2008 ref. 52 I-II**

**I.** A ägde samtliga aktier i Y AB. X AB var ett helägt dotterbolag till Y AB, A ägde således samtliga aktier i X AB indirekt genom Y AB. Tanken var att A och hans bror B, som båda var verksamma i X AB, skulle bilda ett nytt



bolag, NYAB, i vilket aktierna skulle ägas med hälften vardera. Anledningen till överlåtelsen var att rättvisa skulle uppnås mellan de båda syskonen, eftersom båda var verksamma i X AB. En förutsättning var vidare att andelen kvalificerade andelar skulle upprätthållas i NYAB. Avsikten var därefter att andelarna i AB X skulle förvärfvas av NYAB mot ersättning under marknadsvärdet. En fråga var följaktligen om överlåtelsen av aktierna i AB X till NYAB skulle leda till några beskattningskonsekvenser för brodern B. HFD uttalade, mycket fåordigt, att det inte fanns skäl att ifrågasätta huruvida underprisöverlåtelsen utgjorde en underprisöverlåtelse i den mening som avses i 23 kap. 3 §. II. Beskattningskonsekvenserna för brodern B kunde således undvikas enligt 23 kap. 11 § II.

II. A ägde samtliga aktier i X AB som i sin tur ägde samtliga i Y AB. Tanken var sedermera att X AB skulle avyttra aktierna i Y AB till underpris till ett nytt bolag, NYAB. I NYAB skulle A äga 85 % och B 15 %. B var verksam som VD och styrelseledamot i Y AB. HFD underströk att om underpriset motsvaras av en arbetsinsats eller annat sidovederlag kan en underprisöverlåtelse inte anses föreligga. HFD lämnade emellertid inget förhandsbesked på grund av bristande underlag.

### **HFD 2011 ref. 19**

A ägde 60 % av aktierna i Z AB, resten ägdes av hans två barn med 20 % av aktierna vardera. Z AB ägde i sin tur samtliga aktier i X AB. Ägarna till X AB hade tillsammans med B hade sedan tidigare förvärvat bolaget Y AB som ett led i en kommande ägarspridning. B var VD i X AB och ägde 9 % av aktierna i Y AB. A ville nu erbjuda B att också indirekt förvärva 9 % av aktierna i X AB och därmed komma in som delägare i X AB, som var det rörelsedrivande bolaget. Förfarandet skulle, efter förvärvet av Y AB, gå till på så sätt att samtliga aktier i X AB skulle överlåtas från Z AB till Y AB för en ersättning som understeg marknadsvärde. Det framgick att överlåtelsen av samtliga aktier skulle ske mot en ersättning motsvarande 6 miljoner kronor medan substansvärdet beräknades uppgå till cirka 255 miljoner kronor. Som förutsättning angavs vidare att inget sidovederlag förekom,

samt att andelen kvalificerade andelar skulle upprätthållas i det förvärvande företaget.

Frågan var sedermera om aktieöverlåtelsen av aktierna i X AB mellan Z AB och Y AB till underpris skulle föranleda några beskattningskonsekvenser för B. Anledningen till att B skulle få komma in som delägare i X AB var att det mellan honom och A hade utvecklats en stark vänskapsrelation. Det framgick vidare att B i sin roll som VD hade uppburit marknadsmässig lön. HFD uttalade att lämnat sidovederlag också ska beaktas vid frågan huruvida en överlåtelse utgör en underprisöverlåtelse. HFD menade dock att det i det aktuella fallet inte fanns något sidovederlag som kunde uppgå till skillnaden mellan det totala överlåtelsepriset och det totala marknadsvärdet på den överlåtna egendomen. Därtill verkar som att HFD lade vikt vid att överlåtelsen avsåg samtliga aktier i X AB. HFD menade därför att det mot bakgrund av förutsättningarna inte fanns anledning att ifrågasätta huruvida överlåtelsen av aktierna skedde till underpris. Beskattningskonsekvenserna för B kunde därför undvikas enligt 23 kap. 11 § IL.

#### **HFD 2012 ref. 74**

B med närstående ägde samtliga aktier i Y AB. Y AB ägde i sin tur samtliga aktier i Z AB. A, som inte var närstående till någon av ägarna i Y AB var anställd som VD i Z AB och uppbar för detta arbete en marknadsmässig lön. Y AB övervägde att erbjuda A att förvärva totalt 9 % av aktierna i Z AB under en period av cirka fem år (1–2 % av aktierna skulle överlåtas per år). Det uppgivna syftet med överlåtelsen var att knyta A närmare till Z AB. Vidare angavs att andelen kvalificerade andelar skulle upprätthållas i Z AB. Förvärvet skulle gå till på så sätt att A skulle bilda ett eget helägt bolag, X AB. X AB skulle sedan förvärva aktierna i Z AB från Y AB till underpris. Frågan uppkom huruvida överlåtelsen skulle komma att medföra några skattemässiga konsekvenser i inkomstslaget tjänst för A.

SRN menade att undantagsbestämmelsen i 23 kap. 11 § IL enbart kunde tillämpas under förutsättning underprisöverlåtelsen utgjorde en

underprisöverlåtelse enligt definitionen i 23 kap. 3 § IL. För att fastställa detta menade SRN att en bedömning måste göras kring huruvida underpriset kan anses motsvaras av en arbetsinsats eller annat sidovederlag från A:s sida som ägare av förvärvande bolag. Vidare menade SRN att det uppgivna syftet, att binda A till Z AB, tydde på att den huvudsakliga avsikten med överlåtelsen var att tillförsäkra sig om A:s fortsatta arbete i bolaget. Underpriset kunde därför betraktas som en ersättning för dessa arbetsinsatser. Följaktligen menade SRN att det inte var fråga om en underprisöverlåtelse i den mening som avses i 23 kap. IL. Tjänstebesättning för A kunde därför inte undvikas enligt 23 kap. 11§ IL. HFD gjorde samma bedömning som SRN.

### **HFD 2016 ref. 66**

Ett bolag, HMB Construction AB, ägdes till drygt 90 % av HMB Holding AB. Resterande del av aktierna i HMB Construction AB ägdes direkt av 22 stycken anställda. Aktierna i HMB Holding ägdes i sin tur av 10 anställda nyckelpersoner. När någon av dessa nyckelpersoner uppnådde viss ålder eller slutade gavs annan anställd möjlighet att köpa in sig i HMB Holding AB. Enligt ett aktieägaravtal utgjordes ersättningen vid detta in- och utträde av aktiernas substansvärde. I HMB Construction AB gällde istället att in- och utträde skedde till marknadspris. Företaget övervägde att införa ett nytt system för ägarbyten. Först skulle de direktägda aktierna dras in till HMB Construction AB mot marknadsmässig ersättning. Därefter skulle samtliga sökanden (en del av ägarna i HMB Holding AB och en del av ägarna i HMB Construction AB) tillsammans anskaffa ett nytt bolag, Nya Holding.

HMB Holding AB skulle sedan överlåta sina aktier i HMB Construction AB till Nya Holding för ersättning som motsvarar aktiernas substansvärde, vilket understeg marknadsvärdet med cirka 72 miljoner kronor. Sedan avsåg sökandena att likvidera HMB Holding AB och skifta ut kapitalet till delägarna. I samband med detta skulle sex delägare avsluta sina anställningar och inte inträda som delägare i Nya Holding. Detta föranledde frågan huruvida inkomstbesättning skulle bli aktuell för delägarna i det

förvärvande bolaget, Nya Holding, som skulle fortsätta vara verksamma i HMB Construction AB. Målsättningen var enligt sökanden att HMB Construction AB skulle ägas av personer som också var verksamma i bolaget. Om överlåtelsen inte medförde några beskattningseksekvenser var tanken att samma modell skulle användas i framtiden. En lämnad förutsättning var att samtliga av sökanden uppbar en marknadsmässig lön samt att inget sidovederlag lämnats samt att andelen kvalificerade andelar skulle upprätthållas också i Nya Holding.

HFD konstaterade inledningsvis att en förutsättning för att sökanden inte skulle beskattas till följd av överlåtelsen av aktierna i HMB Construction AB var att det rörde sig om en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 3 § IL. HFD menade också att vid bedömningen kring huruvida det förelåg en underprisöverlåtelse skulle även ersättning i form av arbetsinsatser eller annat sidovederlag beaktas.<sup>172</sup> HFD bedömde sedan om den uppgivna förutsättningen att inget sidovederlag från delägarna i Nya Holding i form av arbetsprestationer kunde godtas. HFD lyfte fram HFD 2012 ref. 74, där sidovederlag i form av ersättning för arbete ansågs föreligga trots att den VD som överlåtelsen berörde hade erhållit marknadsmässig lön. HFD menade att det i nu aktuellt fall också talade för att syftet var att till förmånliga villkor knyta de anställda närmare bolaget, vilket i sin tur talade för att sidovederlag hade utgått. En skillnad var emellertid att det i 2012 års fall var fråga om förmögenhetsöverföring från de tidigare ägarna som utan inskränkningar tillföll VD:n i egenskap av ägare av det förvärvande bolaget. I nu aktuella fallet var överlåtelsen enligt HFD snarare att betrakta som ett led i en modell där syftet var att säkerställa att bolaget skulle ägas av personer som var anställda i detsamma. Detta uppnåddes genom att utträdande delägare i HMB Holding AB skulle avstå det värde på aktierna som översteg substansvärdet till förmån för inträdande och därför överlåta aktierna till substansvärdet. Framtida delägare förväntades göra samma

---

<sup>172</sup> HFD hänvisade här till RÅ 2008 ref. 52 I-II, HFD 2011 ref. 119 & HFD 2012 ref. 74.

avstående den dagen de avgick.<sup>173</sup> Följaktligen ansåg HFD att det inte kunde anses förekomma något sidovederlag. De anställda, som skulle inträda som delägare i Nya Holding, behövde därför inte ta upp skillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet till beskattning i inkomstslaget tjänst enligt 23 kap. 11 § IL.

Domen har kritiserats av Pålsson som menar att det i fallet tveklöst förelåg en överföring som skulle kunna utgöra sidovederlag i form av arbetsinsatser. Pålsson menar vidare att frågan som prövades egentligen inte är en rättsfråga. Rättsläget är enligt honom klart och innebär att sidovederlag i form av utfört eller framtida arbete ska beaktas vid frågan huruvida en underprisöverlåtelse föreligger enligt 23 kap. 3 § IL. Istället prövades frågan kring sökandenas lämnade förutsättningar och trovärdigheten av dessa.<sup>174</sup> Christensson menar vidare att möjliga slutsatser är att ett syfte att skapa en modell för ägarsuccession mellan personer som samtliga är verksamma i ett ägarlett bolag kan medföra att sidovederlag inte anses föreligga. Alternativt att förekomsten av villkor som inskränker möjlighet för ägare i ett förvärvande bolag att tillgodogöra sig en värdeöverföring, genom att de också förväntades överlåta aktierna till substansvärdet, medför ökad acceptans för ett uppgivet syfte att sidovederlag inte förekommer.<sup>175</sup>

## **6.4 Sammanfattande kommentarer**

### **6.4.1 Allmänna utgångspunkter**

Sammanfattningsvis kan sägas att rättsfallen visar hur en gåva av aktier beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan resultera i väsentligt olika skattekonsekvenser. Att omständigheterna i varje enskilt fall varierar är emellertid ingenting ovanligt. Det går dock att ifrågasätta huruvida praxis är konsekvent i sina överväganden och vid tillmätandet av betydelse av olika omständigheter. I HFD 2017 ref. 38 I framgår att det i fråga om direkta förvärv kan hämtas ledning också från fall som gäller indirekta förvärv,

---

<sup>173</sup> Jfr Pålsson (2017a) s. 304 f.

<sup>174</sup> Pålsson (2017a) s. 305.

<sup>175</sup> Christensson (2017) s. 69 f.

eftersom arbetsinsatser också beaktas vid bedömningen av huruvida en underprisöverlåtelse föreligger eller inte. Hur arbetsinsatsen bedöms är i båda fallen avgörande för frågan kring vilka skattekonsekvenser som inträder. Det måste således antas att de slutsatser som går att dra av den ena typen av förvärv, också gäller för den andra typen av förvärv vad gäller frågan hur ersättning i form av arbetsinsatser ska bedömas. Detta styrks vidare av det faktum att HFD i ovan nämnt fall hänvisade till senare års avgöranden som behandlat indirekta förvärv. De allmänna slutsatser som i det följande kommer att redogöras för i form av domstolens överväganden vid bedömningen av överlåtelser av aktier till anställda gäller alltså sannolikt för direkta såväl som indirekta förvärv.

#### **6.4.2 Syftet med överlåtelsen och relationen mellan överlåtaren och förvärvaren**

Av de ovan refererade målen går att utröna att en avgörande faktor är huruvida överlåtelsen sker till en närstående eller inte. En jämförelse kan exempelvis göras mellan HFD 2017 ref. 38 I och HFD 2016 ref. 69. I båda fallen skulle överlåtarna ha ett fortsatt ägande i bolaget, en omständighet som i sig borde indikera att överlåtelsen utgör ersättning för arbete. I båda fallen framstod det dessutom som att rimliga motiv var att försäkra sig om mottagarens fortsatta arbete i företaget. I det förra fallet fann dock HFD att överlåtelsen var att betrakta som ersättning för arbete varpå HFD i det senare fallet utan utförlig förklaring fann att gåvan inte hade sin grund i arbetsprestation eftersom mottagaren var närstående. Det faktum att överlåtaren och förvärvaren i det senare fallet var närstående är sannolikt det som var avgörande för bedömningen.<sup>176</sup> Det går följaktligen att argumentera för att den omständighet att det rör sig om ett närståendeförhållande väger tyngre än syftet med överlåtelsen, vilket i båda fallen verkar varit att försäkra sig om gåvomottagarens fortsatta arbete i företaget. Att den omständighet att överlåtaren och mottagaren är närstående är av stor betydelse styrks vidare av det faktum att det inte finns något senare fall, varken vid

---

<sup>176</sup> Jfr Melz (2018) s. 261.

direkta eller indirekta förvärv, där en anställd som varit närstående blivit beskattad för överlåtelsen i inkomstslaget tjänst.<sup>177</sup>

I RÅ 2001 ref. 10 menade HFD att det var fråga om en gåva trots en ostridig avsaknad av benefik avsikt mot mottagaren som inte var närstående. Härom synes det också som att HFD fäste stor vikt vid att överlåtelsen rörde sig om samtliga kvarvarande aktier i bolaget. Även denna dom står i kontrast till HFD 2016 ref. 69 där ägarna skulle ha kvar stora delar av innehavet, ersättningen bedömdes ändå som en skattefri gåva.<sup>178</sup> En liknande situation förelåg i RÅ 1998 not. 91, där cirka 10–15 % av aktierna inledningsvis skulle överlåtas. Resterande aktier skulle överlåtas först om cirka tio år. I detta fall fann HFD att beskattning kunde undvikas genom att de först överlåtna aktierna var i ett led i processerna att överlåta samtliga aktier. Det är följaktligen frågan huruvida vilken tyngd den omständigheten att överlåtaren har kvar aktier i bolaget har och huruvida detta kan tolkas som ett syfte att enbart försäkra sig om den anställdas fortsatta arbete i bolaget. Något tydligt svar går inte att finna. Den omständighet att samtliga aktier överlåts, eller avses överlåtas, talar dock sannolikt för att det rör sig om en gåva.

En annan intressant aspekt är att överlåtelsen i HFD 2016 ref. 69 skedde med olika värde till respektive barn, där samtliga var verksamma i bolaget. En fråga som HFD borde klargjort är vad denna snedfördelning hade sin grund i om den inte berodde på respektive barns arbetsinsatser.<sup>179</sup> En snedfördelning, där det barnet som var mest verksam i företaget fick förvärva fler aktier än de andra två talar onekligen för att det rörde sig om ersättning för arbete.<sup>180</sup> Melz menar att gåvokaraktern försvagades av

---

<sup>177</sup> Från äldre praxis kan dock RÅ 1974 A 1277 nämnas, där en syster som arbetade i bröders företag inte ansågs kunna undgå tjänstebeskattning till följd av en penninggåva som hon erhölet från sina bröder.

<sup>178</sup> Jfr Melz (2017) s. 292.

<sup>179</sup> Melz (2017) s. 292.

<sup>180</sup> Krzymowska noterar att det ur neutralitetsaspekt inte är önskvärt att olika skatteeffekter bör följa beroende vem av sina närstående som föräldrarna väljer att ge sin gåva till. Hon betonar emellertid också att neutralitetargumentet kan läggas

sneddelningen mellan syskonen.<sup>181</sup> HFD kommenterade dock inte detta särskilt. En jämförelse kan här göras med RÅ 1997 ref. 1 där HFD ansåg att sneddelningen varierade på ett sådant sätt att överlåtelsen kunde hänföras till mottagarens befattning i koncernen. Även i detta fall var sannolikt en avgörande faktor att mottagaren var närstående i det förra fallet, men inte i det senare.

I HFD 2017 ref. 38 I uttalade HFD, med hänvisning till RÅ 1998 not. 91 och RÅ 2001 ref. 10, att överlåtelser som görs i ett led i ett generationsskifte i de flesta fall bör kunna godtas. HFD uttalade dock i samma mål att ett påstående om generationsskifte som uppgivet syfte ska godtas krävs att omständigheterna i övrigt talar för att det är det faktiska syftet. Enbart ett uppgivet syfte har alltså, av förklarliga skäl, ingen betydelse om det inte finns omständigheter som talar för att detta är det faktiska syftet. Att HFD hänvisar till ”omständigheterna i övrigt” är målande för målens komplexitet och den särart som präglar varje fall. Frågan kring vilka objektivt konstaterbara omständigheter som kan läggas till grund för att godta ett uppgivet syfte att det rör sig om ett generationsskifte är därmed oklart. Ett uttalande såsom ”[...] överlåtelser som görs i ett led i ett generationsskifte bör t.ex. i de flesta fall kunna ske utan beskattning [...]”<sup>182</sup> är därför något missvisande. Det går följaktligen att ifrågasätta vilken egentlig ledning sådana generella uttalanden har, när samtliga uttalade syften måste ha stöd av, mer eller mindre opreciserade, omständigheter i övrigt.

En annan fråga är betydelsen av att den anställda uppburit marknadsmässig lön för utfört arbete. I HFD 2012 ref. 74 bedömdes dock att VD:n, som hade uppburit marknadsmässig ersättning, inte kunde undgå tjänstebesättning. HFD ansåg att syftet var att knyta VD:n närmre bolaget vilket talade emot

---

till grund för motsatt slutsats, om ersättning för arbete inte beskattas som löneinkomst föreligger också en neutralitetsbrist, se Krzymowska (2018) s. 165 f.

<sup>181</sup> Melz (2018) s. 261.

<sup>182</sup> HFD 2017 ref. 38 I.



att förutsättningen att inget sidovederlag förekom kunde godtas.<sup>183</sup> Någon motivering till hur denna omständighet kunde förklaras mot bakgrund av den omständighet att VD:n uppburit marknadsmässig lön lämnades dock inte. I HFD 2016 ref. 66 uppbar de berörda anställda marknadsmässig ersättning men undvek beskattning, delvis till följd härav. En avgörande skillnad var sannolikt att aktierna i det förra fallet tillföll den anställda utan inskränkningar.<sup>184</sup> Liknande situation förelåg i HFD 2017 ref. 38 I där mottagaren innan och efter överlåtelsen skulle uppbära marknadsmässig lön men ändå blev beskattad för en tjänsteinkomst.<sup>185</sup> Av det ovan sagda kan urskiljas att den omständighet att mottagaren uppburit marknadsmässig lön är en omständighet som talar för att överlåtelsen är av benefik karaktär. Denna omständighet i sig självt kan dock sannolikt inte påvisa att överlåtelsen är av benefik karaktär. Syftet kan likväl bedömas att vara att tillförsäkra sig om den anställdes fortsatta arbete i bolaget, vilket kan neutralisera omständigheten att marknadsmässig lön uppburits.

Av RÅ 2008 ref. 52 I och HFD 2017 ref. 38 III finns vidare visst stöd för att överlåtelser som sker i syfte att uppnå en rättvis fördelning av det formella ägandeskapet kan tyda på att det rör sig om en gåva.

### **6.4.3 Värdet på överföringen**

Av HFD 2011 ref. 19, som rörde ett indirekt förvärv, framgår att värdet på gåvan kan anses vara så stort att det i princip inte kan vara fråga om ersättning för arbete. I målet var fråga om en gåva av ett värde till mottagaren om cirka 23 miljoner. Substansvärdet på överlåtelsen i sin helhet uppgick dock till 255 miljoner kronor, och överläts till en kostnad om 6 miljoner kronor. Frågan uppkommer följaktligen om hänsyn ska tas till hela beloppet eller enbart till det belopp som kan hänföras till de aktieägare i det

---

<sup>183</sup> Samma synsätt återfinns i RÅ 1993 ref. 56 där det inte framgick annat än att VD:n i fråga hade uppburit marknadsmässig lön, tjänstebeskattning kunde ändå inte undvikas.

<sup>184</sup> Jfr Pålsson (2017a) s. 304.

<sup>185</sup> Motsatt utgång blev det emellertid i HFD 2017 ref. 38 II-III trots att mottagaren uppburit marknadsmässig lön.

förvärvande bolaget som inte äger motsvarande del i överlåtande bolag.<sup>186</sup> HFD verkar emellertid mena att det värde som ska beaktas är värdet på skillnaden mellan marknadsvärdet och åsatt överlåtelsepris på samtliga aktier. Detta värde ska i sin tur jämföras med sidovederlag i form av en eventuell arbetsinsats.<sup>187</sup>

HFD har vidare i HFD 2017 ref. 38 I uttalat att en skattepliktig löneförmån kan uppkomma vid överlåtelser som innebär att ett substantiellt värde överförs till förvärvaren. En fråga som uppstår är i sådana fall ur vems perspektiv som det överförda värdet ska framstå som substantiellt eller i vilket perspektiv detta värde ska utläsas. I målet hänvisar HFD också till RÅ 1993 ref. 56 där en överföring om drygt två miljoner kronor som överläts år 1985 bedömdes som löneförmån. Av intresse är också att en gåva om 80 miljoner kronor från en minoritetsägare i HFD 2017 ref. 38 II inte ansågs som ersättning för utfört arbete. En gåva om 80 miljoner kronor torde konstituera ett substantiellt värde för de allra flesta personer. Melz påpekar emellertid, vilket är enkelt att instämma i, att det framstår som mycket egendomligt att en vänskap resulterar i en gåva om 80 miljoner kronor. Samtidigt framstår det i princip som lika egendomligt att en minoritetsägare ersätter en anställd för en arbetsinsats med 80 miljoner kronor.<sup>188</sup>

Vad som utgör ett tillräckligt övervärde för att konstituera en gåva är inte helt klart. Sannolikt är värdet på gåvan också beroende av omständigheterna i övrigt. Värdet i sig kan sannolikt inte konstituera en objektiv omständighet som talar för att det rör sig om gåva om det inte rör sig om en verkligt stor summa pengar, såsom var fallet i HFD 2011 ref. 19.<sup>189</sup> I HFD 2012 ref. 74

---

<sup>186</sup> Jfr Christensson (2017) s. 66.

<sup>187</sup> Burmeister (2012) s. 180; Kristensen & Sträng (2011) s. 874; Kring detta råder dock viss osäkerhet, se Attorps & Svanfeldt (2013) s. 342; Samma problematik uppkommer inte vid direkta förvärv eftersom mottagaren tillförs värdet direkt genom överlåtelsen. I dessa fall borde det därför stå klart att det är summan av hela värdet som mottagaren erhåller som ska tas som utgångspunkt för bedömningen.

<sup>188</sup> Jfr Melz (2018) s. 262.

<sup>189</sup> Det har dock påtalats att omständigheterna i HFD 2011 ref. 19 var så speciella att det går att ifrågasätta vilka slutsatser som kan dras av målet, se Attorps & Svanfeldt (2013) s. 343.

uppgick det totala värdet på överlåtelsen till cirka 3,5 miljoner kronor. HFD ansåg dock att dolt sidoverdrag hade utgått och att detta uppgick till skillnaden mellan det avtalade överlåtelsepriset och marknadsvärdet. Tjänstebeskattningskunderna kunde därför inte undvikas.<sup>190</sup> Även en summa på 3,5 miljoner kronor borde dock, i mitt tycke, kunna betraktas som ett övervärde beroende på omständigheterna i övrigt. På samma sätt som ett värde på 80 miljoner kronor, i särskilda fall borde kunna betraktas som ersättning för arbete. Melbi menar, med hänvisning till HFD 2012 ref. 74 och HFD 2011 ref. 19 att den slutsatsen som går att dra är att bedömningen kring vad gränsen för vad som kan anses utgöra sidoverdrag måste göras från fall till fall, men att ingen vidare ledning kring vad som kan betraktas som sidoverdrag kan hämtas från de båda målen.<sup>191</sup>

Att gåvans värde har betydelse är det följaktligen inget tvivel om, var denna gräns ska dras är emellertid svårt att bedöma. HFD verkar basera sina resonemang på aktiernas värde utifrån en form av allmänt skälighetsresonemang baserat på schabloner om vad som kan anses utgöra ett övervärde eller inte. Ett högt värde talar dock nödvändigtvis inte i sig självt för att det rör sig om en gåva, sannolikt krävs stöd av andra omständigheter.<sup>192</sup> En överlåtelse av aktier med högt värde till underpris skulle exempelvis kunna betraktas som en löneförmån under förutsättning att bolaget är av stort värde för överlåtaren och mottagaren spelar en avgörande roll för vinstgenereringen i företaget.<sup>193</sup> På samma sätt borde en gåva på några få miljoner kronor kunna betraktas som ett övervärde under förutsättning att, till exempel, mottagaren uppburit en låg men i förhållande till befattningen marknadsmässig lön.<sup>194</sup> Att ta hänsyn till den faktiska

---

<sup>190</sup> Både i HFD 2011 ref. 19 & i HFD 2012 ref. 74 menade alltså HFD att dolt sidoverdrag hade utgått. Skillnaden var dock i det förra fallet att HFD inte ansåg att sidoverdrag kunde svara mot skillnaden mellan överlåtelsepriset och marknadsvärdet.

<sup>191</sup> Melbi (2013) s. 345.

<sup>192</sup> Blank Thörnroos (2018) s. 268; Jacobsson & Tivéus (2013) s. 302.

<sup>193</sup> Jfr Melz (2018) s. 262.

<sup>194</sup> En sådan bedömning hade också upprätthållit kravet på neutralitet på ett bättre sätt. Genom att bedöma den faktiska arbetsinsatsen hade sannolikt fler fall av ersättningar för utfört arbete beskattats som tjänsteinkomst.

arbetsinsatsen vore inte minst viktigt i de situationer där ett substantiellt värde överförs, men övervärdet inte anses vara så stort att det kan utesluta att det rör sig om ersättning för arbete. I HFD 2011 ref. 19 konstaterade domstolen emellertid enbart att ett sidovederlag inte kunde anses uppgå till ett belopp som svarar mot skillnaden mellan den erlagda ersättningen och marknadsvärdet på samtliga aktier.<sup>195</sup> Även om det inte förelåg sådana omständigheter i målet att en diskussion av detta slag var aktuellt just i detta fall, sannolikt på grund av aktiernas mycket höga marknadsvärde, hade ett klagörande varit att önska. Inte minst vore önskvärt att HFD diskuterade mottagarens faktiska arbetsinsats och betydelse för överlåtande företag i förhållande till aktiernas värde. Ett sådant klagörande hade inte minst varit värdefullt i en situation då övervärdet inte är lika stort som i ovan refererat fall. Att inte beakta den faktiska arbetsinsatsen går också att ifrågasätta i förhållande till presumptionen att all ersättning som kommer från arbetsgivaren är att betrakta som ersättning för arbete.<sup>196</sup>

#### **6.4.4 Vilka överväganden ligger till grund för bedömningen?**

Sammanfattningsvis, att relationen med överlåtare och mottagare, syftet med överlåtelsen samt gåvans värde är viktiga faktorer framgår uttryckligen av HFD 2017 ref. 38 I. Vid närståendeförhållanden föreligger i princip en presumption för att överlåtelsen är att betrakta som en gåva. Vad gäller gåvans värde är svårt att dra några tydliga slutsatser om var gränsen går för att värdet ska anses vara så stort att en arbetsinsats inte kan motsvara skillnaden.

Det står alltså klart att det finns vissa faktorer som HFD tillmäter betydelse vid bedömningen kring vad som ska betraktas som ersättning för arbete eller inte. Även om det verkar råda en presumption för att det rör sig om en benefik överlåtelse i närståendefallen, går dock att ifrågasätta vilka som

---

<sup>195</sup> Även om domstolen i HFD 2011 ref. 19 verkar ha tillmätt värdet av överlåtelsen avgörande vikt väjde sannolikt också andra omständigheter in i bedömningen.

<sup>196</sup> 11 kap. 1 § IL.

omfattas av presumtionen och presumptionens styrka i varje enskilt fall.<sup>197</sup> Andra omständigheter som talar för att det föreligger en gåva är att mottagaren uppburit marknadsmässig lön, att överlåtelsen inte grundar sig i en önskan från arbetsgivaren att försäkra sig om mottagarens fortsatta arbete samt det faktum att samtliga aktier överlåts. Den omständighet att aktierna förvärvas med förfogandebegränsningar tycks också kunna tyda på att det inte rör sig om ersättning för arbete. Att uppnå en rättvis fördelning av det formella ägandeskapet kan också tala i denna riktning. Vad beträffar den inbördes ordningen mellan samtliga av dessa omständigheter, som får särskilt stor betydelse i de fall överlåtaren och förvärvaren inte är närstående, är svårt att dra några generella slutsatser kring. Denna bedömningen är sannolikt beroende av omständigheter och syften varje enskilt fall. Att HFD generellt har uttalat vilka faktorer som kan vara av betydelse kan följaktligen beskrivas som av begränsad ledning när det inte ges någon ledning kring hur dessa faktorer ska vägas mot varandra.

HFD har också uttalat att det inte är möjligt att ge en fullständig bild av de omständigheter som ska beaktas, utan en samlad bedömning ska ske av omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>198</sup> Det finns således ingen avgränsning mot andra faktorer som kan ha en inverkan på bedömningen. Frågan kring vilka omständigheter som är av betydelse vid bedömningen vid överlåtelser av aktier till anställda kan därför inte besvaras uttömmande. Ett resultat av detta kan sannolikt vara att aktieägare avstår från att överlåta aktier till anställda. En fortsatt tillströmning av förhandsbesked kan därför också förväntas.<sup>199</sup>

Slutligen kan sägas att svårigheter att fastställa stringensen av den bedömning som skett i praxis följer av att bedömningen i slutändan sker framåtblickande och att bedömningen sker av syften och omständigheter

---

<sup>197</sup> Burmeister (2012) s. 180.

<sup>198</sup> HFD 2017 ref. 38 I.

<sup>199</sup> Att fortsatt osäkerhet föreligger framgår av tre förhandsbesked meddelade 2018, se SRN 64–18/D, SRN 88–17/D & SRN 14–18/D (ej överklagade).

som i princip varierar från till fall.<sup>200</sup> På ett generellt plan går det att utläsa vilka faktorer som är av betydelse för bedömningen. Frågan är emellertid huruvida dessa avgöranden innebär ledning för bedömningen samt huruvida dessa utgör en tydlig avgränsning för vilka omständigheter som kan leda till att överlåtelsen betraktas som ersättning för arbete. Att på förhand utläsa beskattningskonsekvenserna, och vilken tyngd enskilda omständigheter ska tillmätas i det enskilda fallet, förefaller därför inte vara enkelt.

---

<sup>200</sup> Jfr Melz (2018) s. 261; Attorps & Svanfeldt (2013) s. 342.

# 7 Avslutande reflektioner och analys

## 7.1 Inledning

I detta avsnitt diskuteras och analyseras på ett sammanfattande sätt de överväganden som ligger till grund för bedömningen i fråga om överlåtelse av aktier till anställda i enlighet med diskussionen i kapitlet ovan. I de två andra delkapitlen besvaras de två sista frågeställningarna. Kapitlet avslutas med avslutande synpunkter kring rättsläget i sin helhet.

## 7.2 Sammanfattande analys

En inledande frågeställning i denna uppsats var att utröna vilka överväganden i praxis som ligger till grund för gränsdragningen mellan gåva och ersättning vid anställdas direkta och indirekta förvärv av aktier. Efter att ha redogjort för och diskuterat aktuell praxis på området är min uppfattning att det finns vissa återkommande och övergripande hållpunkter som domstolen lutar sig mot vid denna bedömning.<sup>201</sup> Den bedömningsgrund som till synes väger tyngst är huruvida mottagaren är närstående eller inte. Det finns emellertid en viss inkonsekvens i fråga om den tyngd som domstolen tillmätt övriga omständigheter vid sin bedömning. Oklarheter kvarstår därför vad gäller vilken ledning som avgörandena faktiskt innebär i fråga om att fastställa vad som kan betraktas som implicit ersättning och hur den totala ersättningen i dessa fall ska beräknas. Detta gäller inte minst i de fall mottagaren inte är närstående till mottagaren. I dessa fall föreligger ingen presumtion för att det rör sig om en överlåtelse som inte har sin grund i anställningen, betydelsen av övriga omständigheter ökar således för att det ska vara möjligt att fastställa en gåvoavsikt. Att luta sig mot betydelsen av övriga, inte i praxis definierade eller avgränsade, omständigheter minskar sammantaget förutsebarheten för den skattskyldige.

---

<sup>201</sup> Se avsnitt 6.4.4.

Att bedömningen sker mot ett konstaterande av objektiva omständigheter knyter också an till frågan om den formaliserade prövning som präglat bedömningen av gåvoavsikten. Det finns inte något senare fall där en överlåtelse till närstående bedömts som skattepliktig ersättning för arbete, trots att det i vissa fall kunnat diskuteras huruvida syftet med överlåtelsen varit för att knyta den personen närmare företaget eller försäkra sig om dennes fortsatta arbete. Frågan är följaktligen inte om presumptionen i närståendefallen utvecklats till att väga för tungt, vilket föranleder en särbehandling och osäkerhet kring huruvida det är möjligt att överlåta aktier i de situationer förvärvaren inte är närstående till överlåtaren.

### **7.3 Föreligger det någon skillnad i bedömningen mellan direkta och indirekta förvärv?**

I denna frågeställning, likt den tredje, diskuteras neutralitet. Eftersom uppdelningen mellan direkta och indirekta förvärv genomsyrat framställningen och för att neutralitetsaspekter kan komma i fråga kring många aspekter av överlåtelser av aktier till anställda, behandlas denna fråga dock under särskild rubrik.

Inledningsvis kan det konstateras att det såväl vid direkta som indirekta förvärv finns möjlighet att beakta arbetsinsatser vid beräkandet av den erlagda ersättningen. Hur denna bedömning ska gå till på ett mer precist sätt är emellertid inte helt enkelt att utläsa ur avgörandena. HFD har uttalat att samma bedömningsgrunder som utvecklats inom ramen för anställdas indirekta förvärv av aktier också kan användas som ledning inom ramen för bedömningen i fall som rör anställdas direkta förvärv av aktier. Att det finns ett nära rättsligt samband, och således att en likartad bedömning föreligger, är därför en slutsats som inte borde framstå som kontroversiell. I båda fallen finns möjlighet att undgå beskattning i inkomstslaget tjänst i de fall då ersättning i form av en arbetsinsats inte har lämnats, i de fall skattefrihet föreligger vid direkta förvärv är det på grund av regleringen i 8 kap. 2 § IL. Vid indirekta förvärv beror inte skattefriheten enbart på det faktum att det är



en gåva, i dessa fall är det istället regleringen i 23 kap. IL som reglerar skattekonsekvenserna. Bedömningen kring huruvida en gåva föreligger har emellertid vid indirekta förvärv en avgörande betydelse för frågan om det per definition kan anses föreligga en kvalificerad underprisöverlåtelse. Effekterna av att en överlåtelse betraktas som en skattemässig gåva är alltså samma i båda fallen, konsekvensen för den anställda är att tjänstebeskattning kan undvikas. I detta avseende är det följaktligen endast bestämmelserna som reglerar beskattningskonsekvenserna i de båda fallen som skiljer sig åt.

I fråga om det föreligger någon skillnad mellan de båda förvärvstyperna kan konstateras att HFD i en övervägande del av de ovan refererade avgörandena har funnit att skattekonsekvenserna kan undvikas som ett resultat av att överlåtelsen i sin helhet eller till viss del betraktats som gåva, oberoende om det rört sig om ett direkt eller indirekt förvärv. Vad gäller den specifika bedömningen sker den på ett likartat sätt i det att ersättning i form av arbetsinsats i båda situationerna beaktas. I båda fallen är det som verkar avgörande huruvida mottagaren är närstående eller inte. I övrigt lämnar avgörandena en del att önska i fråga om hur den hur den implicita ersättningen ska beräknas i förhållande till den totala ersättningen. Vid ett jämförande av de båda förvärvstyperna och dess bedömning i praxis är det svårt att dra några generella slutsatser kring huruvida ett direkt eller indirekt förvärv medför ökad sannolikhet för att överlåtelsen kan komma att betraktas som gåva eller inte. Svårigheten att dra slutsatser från praxis är problematiskt i sig, inte minst för den skattskyldige. Anledningen är främst att omständigheterna i varje fall präglas av sådan särart att några generella slutsatser inte är möjliga att dra. Huruvida denna osäkerhet påverkar önskade ägarskiftet är svårt att uttala sig på ett mer precist sätt om, men det framstår som logiskt att den osäkerhet som råder kring beskattningskonsekvenserna medför en viss hämmande effekt på dessa.

## **7.4 Hur förhåller sig den skattemässiga behandlingen av överlåtelser av aktier till anställda till neutralitetsprincipen?**

Denna tredje och sista frågeställningen berör frågan huruvida överlåtelse av aktier till anställda är förenlig med neutralitetsprincipen. Avgörande för denna fråga är huruvida det bör betraktas som ekonomiskt likvärdiga alternativ att överlåta aktier till en anställd, oavsett om den anställda är närstående till givaren eller inte.

Min uppfattning är att det i flera fall borde vara möjligt att betrakta en vederlagsfri överlåtelse till anställd som en gåva. Den formaliserade prövningen av gåvorekvisitet och den omständighet att parterna är närstående har i praxis tillmätts en sådan tyngd som kan ifrågasättas utifrån ett neutralitetsperspektiv. Att benefik avsikt kan föreligga i de fall då mottagaren inte är närstående kan motiveras av det faktum att företaget sannolikt har en bättre chans till överlevnad i de fall aktier överlåts till en anställd givet att den anställde har bättre möjlighet att förvalta företaget eftersom denne ofta innehar bättre kännedom kring företaget och dess förvaltning. I det att överlåtarens borde ha större möjlighet att överlåta till icke närstående ligger också en samhällsekonomisk aspekt. Valet av efterträdare till ett företag måste anses göras bäst hos överlåtarens själv. Huruvida överlåtarens väljer att överlåta till en anställd som är närstående eller icke närstående borde därför inte spela en avgörande betydelse förutsatt att det inte finns starka indikationer eller omständigheter som talar för att det inte rör sig om en gåva, exempelvis att den anställda inte uppburit marknadsmässig lön eller lägre lön än övriga anställda som innehar en liknande befattning.

Presumptionens styrka för att det inte rör sig om en gåva borde på samma sätt kunna ifrågasättas i de fall då parterna inte är närstående men förvärvaren kan betraktas som den som är mest lämpad att överta företaget. I dessa fall talar nämligen mer för att syftet inte är att gardera sig om den anställdas

fortsatta arbete eller ersätta denna för utfört eller förväntat arbete, utan snarare för företagets överlevnad och viljan att genomföra ett lyckat ägarskifte. Gränsdragningen mellan de båda syftena är emellertid inte alltid enkel att göra då företagets fortlevnad kan vara beroende av att rätt person får ägande i bolaget, och därmed ökat incitament att fortsätta arbeta i företaget. Personen som är mest lämpad att ta över företaget är också sannolikt i de allra flesta fall en person som utfört ett bra arbete, ofta under en längre tid, för företaget i fråga. Även en sådan god arbetsinsats väcker givetvis aningar kring huruvida överlåtelsen kan vara att betrakta som ersättning för utfört arbete. Gränsdragningen lär således alltså vara svår att bedöma.

Att det finns möjlighet att vederlagsfritt överlåta aktier till en anställd som inte är närstående har bekräftats i praxis. I de fall parterna inte är närstående krävs emellertid stöd av omständigheterna i övrigt för att överlåtelsen ska betraktas som benefik, medan det i det andra fallet regelmässigt verkar kunna godtas att förvärvet inte har sin grund i en arbetsprestation. Min uppfattning är sammanfattningsvis att denna skillnad i bedömningen, beroende på huruvida parterna är närstående eller inte, inte kan anses motiverad ur neutralitetsaspekt. Genom att uppställa som villkor att det i de fall mottagaren inte är närstående måste finnas ytterligare stöd av omständigheterna i övrigt särbehandlas icke närstående på ett sätt som inte kan anses förenligt med neutralitetsprincipen.

Kärnan i problematiken återknyter till en bredare fråga, frågan om den formaliserade prövningen av gåvorekvisitet i skatterättsliga sammanhang.<sup>202</sup> Vad gäller i uppsatsen aktualiserade frågeställningar uppbär de närstående en särställning som beror just på en formaliserad prövning av gåvorekvisitet, en särställning som i sin tur kan ifrågasättas ur neutralitetsaspekt. Härvid är det möjligt att betrakta går bedömningen av gåvoavsikten och ändamålen med neutralitet i beskattningen som två motpoler. Detta eftersom en ökad neutralitet hade bidragit till ökad samhällseffektivitet eftersom fler

---

<sup>202</sup> Se avsnitt 4.3.3.

ägarskiften hade kunnat möjliggöras genom överlåtelser av aktier till anställda oberoende av deras förhållande till överlåtaren. På det sättet hade företagets fortlevnad också kunnat säkras i högre utsträckning. Med den nuvarande tillämpningen riskeras denna utveckling att hållas tillbaka av otydligheterna som finns vid en överlåtelse av aktier till en anställd, framförallt i de fall mottagaren inte är närstående till givaren. Samtidigt finns även fiskala aspekter som måste beaktas, varför det finns skäl att ha en bibehålla en någorlunda återhållsam bedömning vad gäller bedömningen av huruvida en överlåtelse ska betraktas som gåva eller inte. Å andra sidan kan det argumenteras för att den fiskala aspekten tillgodoses genom ökad samhällseffektivitet i form av ökat företagande och i förlängningen ökade skatteintäkter.

Prövningen av ett subjektivt rekvisit som gåvoavsikten måste emellertid sannolikt göra sig beroende av objektiva konstaterbara omständigheter. En sådan prövning hade varit enklare att godta om det var möjligt att utläsa tydliga omständigheter som talade för det ena eller det andra utfallet. I de ovan diskuterade avgörandena är utgången till synes så pass beroende av omständigheterna i de enskilda fallen att några konkreta slutsatser är svåra att dra. Den enda tydliga slutsatsen som kan dras av avgöranden är att en närståenderelation tydligt pekar på att det inte rör sig om ersättning för utfört arbete. Det går emellertid att rikta invändningar och frågetecken också mot styrkan kring denna presumtion i det enskilda fallet.

En annan effekt av nuvarande praxis är att det är möjligt för den anställda att omvandla tjänsteinkomst till kapitalinkomst. Vid direkta förvärv kan detta åstadkommas genom att överlåta aktier skattefritt genom en gåva. Mottagaren kan sedermera sälja de skattefritt erhållna aktierna och därmed också erhålla en lägre beskattad kapitalinkomst. Vid indirekta överlåtelser kan aktier genom en kvalificerad underprisöverlåtelse överföras till mottagande bolaget. Efter försäljning av aktierna kan ägaren, som äger kvalificerade andelar i bolaget, ta ut vinst genom kapitalbeskattad utdelning. I detta avseende är inkomstomvandlingen inte förenlig med

neutralitetsprincipen eftersom tjänsteinkomst beskattas som kapitalinkomst.<sup>203</sup> Detta teoretiska antagande är dock endast korrekt om ersättningen i första ledet *egentligen* är ersättning för utfört arbete. Inkomstomvandlingen möjliggörs vidare enbart genom att en gåva faktiskt anses föreligga, vilket är föremål för en egen bedömning. Mot det nu ovan anförda kan därför invändas att beskattningskonsekvenserna och den praxisutveckling som skett är logisk utifrån nu gällande gåvobegrepp och följaktligen också grunderna för inkomstbeskattningen.<sup>204</sup>

En ytterligare anmärkning kan göras kring den omständighet att delningsprincipen borde aktualiseras vid anställdas direkta förvärv av aktier, frågan har dock inte diskuterats av HFD i något av avgörandena. Vad gäller de fall som ovan diskuterats som berör indirekta förvärv av aktier, som utgör lös egendom i inkomstslaget näringsverksamhet, har HFD inte heller lyft frågan eller delat upp fånet. Huruvida detta är avsiktligt eller på grund av att HFD inte funnit att det förelegat ett blandat fång är svårt att uttala sig närmare om. Visst stöd finns för att HFD synes ha varit obenägen att dela upp fånet.<sup>205</sup> I dessa fall föreligger en neutralitetsbrist om det kan anses att en del av överlåtelsen består i en arbetsinsats, men denna del inte beskattas som inkomst av tjänst på grund av att domstolen avstått från att dela upp fånet på grund av praktiska tillämpningssvårigheter.

En annan intressant iakttagelse är den möjliga tolkning av HFD 2016 ref. 66 att förekomsten av villkor som inskränker möjlighet för ägare i ett förvärvande bolag att tillgodogöra sig en värdeöverföring medför ökad acceptans för ett uppgivet syfte att sidovederlag inte förekommer.<sup>206</sup> I målet var fråga om ett indirekt förvärv. Ur neutralitetssynpunkt är det emellertid möjligt att sådana inskränkningar skulle kunna föreligga även vid direkta förvärv, exempelvis genom ett aktieägaravtal som innehåller

---

<sup>203</sup> Utdelningen kan emellertid begränsas av regleringen i 57 kap. IL.

<sup>204</sup> Se avsnitt 4.3.3 & 4.4; Samma resultat kan uppnås om andelarna är näringsbetingade, se 24-25a kap. IL.

<sup>205</sup> Se avsnitt 3.2 & 3:4.

<sup>206</sup> Se avsnitt 6.3.

överlåtelsebegränsningar eller andra begränsningar i förfoganderätten över aktierna.

Sammanfattningsvis kan sägas att bristen på neutralitet i fråga om överlåtelse av aktier till anställda i huvudsak är ett resultat av en alltför formaliserad prövning av gåvoavsikten och ett förbiseende av andra aspekter som är viktiga i ett ägarskifte. Denna formaliserade prövning har i förlängningen lett till en särbehandling av närstående. En sådan särbehandling kan till viss del vara befogad med beaktande av nu gällande gåvobegrepp. Tyngden som förhållandet att mottagaren och givaren är närstående har tillmätts går emellertid att ifrågasätta ur neutralitetsaspekt.

## 7.5 Avslutande synpunkter

Frågan om hur implicita ersättningar ska bedömas skatterettsligt väcker en rad intressanta skatterättsliga frågeställningar. Det som främst karakteriserar målen är att de bakomliggande omständigheterna varierar väsentligt i varje enskilt fall, vilket leder till att skattekonsekvenserna generellt är svåra att förutse. Någon uttömmande beskrivning av vilka omständigheter som kan ha en möjlig påverkan på hur överlåtelsen ska bedömas är därför svår att ge. Det föreligger också oklarheter i bedömningen kring vilka omständigheter som bör tillmätas särskild betydelse i det enskilda fallet, inte heller detta tycks kunna besvaras entydigt. Hur olika faktorer ska vägas mot varandra är beroende av en mer kontextuellt orienterad bedömning. HFD har i HFD 2017 ref. 38 I bidragit med välkomna klargöranden i frågan kring vilka faktorer som tidigare lyfts fram i praxis. Det faktum att bedömningen är så pass beroende av de bakomliggande omständigheterna i varje enskilt fall gör emellertid att det går att ifrågasätta ledningen av dessa generella uttalanden. Frågan hur gränsdragningen mellan ersättning för arbete och skattefri gåva ska dras är därför till stora delar fortsatt oklart.

I fråga om bedömningen mellan direkta och indirekta förvärv sker på samma sätt är finns det stöd för att i båda fallen möjlighet att beakta ersättning i form av en arbetsprestation. Även fast de bestämmelser som

aktualiseras skiljer sig åt beroende på om det rör sig om ett direkt eller indirekt förvärv är konsekvenserna av reglernas tillämplighet, eller icke-tillämplighet, samma. I detta avseende kan därför sägas att bedömningarna sker på ett likartat sätt. Att omständigheterna i varje enskilt fall är så särpräglade leder emellertid till att domarna får karaktären av *in casu*-avgöranden. Följaktligen är det svårt att hitta någon tydlig röd tråd mellan de båda förvärvstyperna.

Gåvobedömningen är så även i detta fall en komplicerad bedömning att ha att göra med, främst med beaktande av det subjektiva rekvisitet kring gåvoavsikt. Att bedömningen i dessa fall blir beroende av objektivt konstaterbara omständigheter är naturligt eftersom det allt som oftast föreligger svårigheter att fastställa subjektiva rekvisit. Ett resultat av denna objektivt inriktade bedömning leder emellertid till att det går att ifrågasätta huruvida bedömningen verkligen tar sikte på gåvoavsikt i ordets rätta bemärkelse. Det förhållande att den anställda är närstående vid bedömningen huruvida en överlåtelse ska betraktas som en gåva är en omständighet som har stor betydelse. Denna presumtion för att skattekonsekvenser kan undvikas om mottagaren är närstående kan i sin tur ifrågasättas ur neutralitetssynpunkt. Genom att uppställa högre krav för att en gåva ska anses föreligga i de fall mottagaren inte är närstående uppstår en negativ särbehandling av dessa. I detta avseende görs en åtskillnad mellan personer som ytterst har gemensamt att de är anställda av företaget i fråga.

I slutändan kokar frågan ner till huruvida en överlåtelse av aktier till anställda, beroende på om dessa är närstående eller inte, bör betraktas som två ekonomiskt likvärdiga alternativ. Denna bedömning låter sig inte enkelt göras. Det finns emellertid flera skäl att betrakta de båda mottagartyperna som ekonomiskt likvärdiga alternativ, inte minst ur ett neutralitetsperspektiv och i förlängningen också ett samhällsekonomiskt perspektiv. Mot bakgrund av nu gällande gåvobegrepp måste dock utvecklingen i praxis betraktas som logisk. Konsekvensen är emellertid att neutralitetsändamål får stå tillbaka för en formaliserad prövning av gåvorekvisiten. Den nuvarande ordningen

riskerar följaktligen att hämma ägarskiftet som sker utanför närståendekretsen och beaktar inte de komplexa överväganden som en företagare står inför vid ett ägarskifte. Ur neutralitetsaspekt är en sådan utveckling inte önskvärd.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### *Propositioner*

Prop. 1998/99:15 *Omstruktureringar och beskattning*

Prop. 1999/2000:2 *Inkomstskattelagen*

Prop. 2001/02:46 *Ändringar i de särskilda skattereglerna för vissa andelsägare i fåmansföretag m.m.*

Prop. 2004/05:91 *Överlåtelse av näringsbetingade andelar till underpris*

Prop. 2018/19:54 *Nya skatteregler för ägarskiftet mellan närstående i fåmansföretag*

### *Utredningsbetänkanden*

SOU 1935:14 *Lagberedningens förslag till lag om skuldebrev m.m.*

SOU 1991:100 *Affärstiderna*

SOU 2002:52 Del II *Beskattning av småföretag*

SOU 2005:99 *Vissa företagsskattefrågor*

SOU 2016:75 *Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag*

## Litteratur

Bergström, Sture, *Skatter och Civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Diss. Uppsala Universitet 1979, Liber, Stockholm, 1978.

[cit. Bergström (1978)]

Burmeister, Jari, *Verklig innebörd: En studie av inkomstskattepraxis*, Diss. Handelshögskolan i Stockholm 2012, Norstedts Juridik, Stockholm, 2012.

[cit. Burmeister (2012)]

Englund, Göran & Silfverberg, Christer, 12. uppl., *Beskattning av arv och gåva*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2001.

[cit. Englund & Silfverberg (2001)]

Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa: Tax equity*, Iustus, Diss. Umeå Universitet 1995, Iustus, Uppsala, 1995

[cit. Gunnarsson (1995)]

Kaldal, Anna & Sjöberg, Gustaf, *Vetenskapskrav på uppsatser i rättsvetenskap – handfasta tips*, Jure, Stockholm, 2018

[cit. Kaldal & Sjöberg (2018)]

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018, s. 21–46.

[cit. Kleineman (2018)]

Krzymowska, Adriana, *Skattepliktiga överlåtelser i inkomstslaget kapital*, Diss. Stockholms Universitet 2018, Jure, Stockholm, 2018.

[cit. Krzymowska (2018)]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon- Almedal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*, 17 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2019

[cit. Lodin m.fl. (2019)]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon- Almedal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, 17 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2019

[cit. Lodin m.fl. (2019)]

Mattsson, Nils, *Neutral inkomstskatt – vad är det?* i: Agell, Anders, Boman, Robert och Jareborg, Nils (red.), *Mellankommunala skatterätten 1929–1988: Skatterättsliga studier*, Iustus, Uppsala, 1988, s. 87–116.

[cit. Mattsson (1988)]

Mutén, Leif, *Tre skatterättsliga uppsatser*, Juridiska Föreningen, Uppsala, 1966.

[cit. Mutén (1966)]

Nilsson, Peter, Rommerud, Maria, Rydin, Urban, Silfverberg, Christer & Stenman, Olle, *Generationsskiften och blandade fång: En praktisk handledning*, 4 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

[cit. Nilsson m.fl. (2016)]

Pelin, Lars, *Överlåtelse av företag: med särskild inriktning på generationsskifte: En skatterättslig studie*, Juristförlaget i Lund, Lund, 1993.

[cit. Pelin (1993)]

Persson Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Diss. Stockholms Universitet 1997, Norstedts Juridik, Stockholm, 1997.

[cit. Persson Österman (1997)]

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus, Uppsala, 2007.

[cit. Påhlsson (2007)]

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2018.

[cit. Sandgren (2018)]

Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, Diss. Stockholms Universitet 1992, Juristförlaget, Stockholm, 1992.

[cit. Silfverberg (1992)]

Tivéus, Ulf & Jacobsson, Sara, *Skatt på finansiella instrument*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2013

[cit. Tivéus & Jacobsson (2013)]

Tjernberg, Mats, *Fåmansföretag & Beskattning*, Iustus, Stockholm, 2019.

[cit. Tjernberg (2019)]

Tjernberg, Mats, *Periodiseringsfonder och andra obeskattade reserver*, Iustus, Uppsala, 2004

[cit. Tjernberg (2004)]

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Iustus, Uppsala, 2018

[cit. Tjernberg (2018)]

Wiman, Bertil, *Beskattning av företagsgrupper*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2002

[cit. Wiman (2002)]

### **Artiklar**

Attorps, Karin & Svanfeldt, Annika, *Omstruktureringar och fåmansföretag*, Svensk Skattetidning nr. 4, 2013, s. 335–349.

[cit. Attorps & Svanfeldt (2013)]

Bengtsson, Bertil, *Om gåvobegreppet i civilrätten*, Svensk Juristtidning 1962, s. 689–708.

[cit. Bengtsson (1962)]

Blank Thörnroos, Pia, *A2 Inkomst av tjänst*, Skattenytt nr. 6, 2018, s. 265–269.

[cit. Blank Thörnroos (2018)]

Christensson, Filip, *Ett steg i taget – fortsatt utveckling av rättspraxis kring frågan om tjänstebeskattning vid underprisöverlåtelser*, Skattenytt nr. 1–2, 2017 s. 55–70.

[cit. Christensson (2017)]

Dahlberg, Mattias, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, Skattenytt nr. 11, 2004, s. 664–666.

[cit. Dahlberg (2004)]

Gunnarsson, Åsa, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik?* Skattenytt nr. 9, 1998 s. 550–559.

[cit. Gunnarsson (1998)]

Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga -innehörd*, Skattenytt nr. 11, 2007, s. 696–703.

[cit. Hultqvist (2007)]

Kristensen, Michael & Sträng, Tomas, *Underprisöverlåtelse av näringsbetingade andelar och tjänstebeskattning*, Svensk Skattetidning nr. 10, 2011, s. 870–875.

[cit. Kristensen & Sträng (2011)]

Melbi, Ingrid, *A10 Omstrukturering*, Skattenytt nr. 6, 2013, s. 343–348.

[cit. Melbi (2013)]

Melz, Peter, *AI Gemensamma bestämmelser för inkomstbeskattning*, Skattenytt nr. 6, 2017, s. 291–292.

[cit. Melz (2017)]

Melz, Peter, *A1 Gemensamma bestämmelser för inkomstbeskattning*, Skattenytt nr. 6, 2018, s. 261–264.

[cit. Melz (2018)]

Påhlsson, Robert, *A4 Inkomst av näringsverksamhet*, Skattenytt nr. 6, 2017, s. 301–306.

[cit. Påhlsson (2017a)]

Påhlsson, Robert, *Skattebetalarens avsikter – subjektiva rekvisit i skatterätten*, Skattenytt Akademisk årsskrift årg. 7, 2017, s. 3–31.

[cit. Påhlsson (2017b)]

Rabe, Gunnar, *A2 Inkomst av tjänst*, Skattenytt nr. 6, 2002, s. 250–254.

[cit. Rabe (2002)]

Sandgren, Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for Rettsvittenskap vol. 118 nr. 4–5, 2005, s. 648–656.

[cit. Sandgren (2005)]

Silfverberg, Christer, *Rättsfall*, Skattenytt nr. 6, 2001, s. 292–298.

[cit. Silfverberg (2001)]

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*, Skattenytt nr. 4, 2016, s. 167–184.

[cit. Tjernberg (2016)]

### **Elektroniska källor**

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen* (4 mars. 2019, Zeteo), kommentaren till 23 kap. 2 § IL.

[cit. Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus, kommentaren till 23 kap. 2 § IL, Zeteo (2019)]

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen (4 mars. 2019, Zeteo), kommentaren till 23 kap. 11 § IL. [cit. Andersson, Dahlberg, Saldén Enérus & Tivéus, kommentaren till 23 kap. 11 § IL, Zeteo (2019)]

Baran, Inkomstskattelag (1999:1229) 23 kap. 2 §, Karnov Lexino 2017-01-01.

[cit. Baran, kommentaren till 23 kap. 2 § IL, Karnov Lexino (2017)]

Företagarna, *Ägar- och generationsskiften i svenska företag i svenska företag – överlåtelse eller avslut, 22-11-2017*

<<https://www.foretagarna.se/globalassets/media/nya-sajten/rapporter/agar--och-generationsskifte-i-svenska-foretag---overlatelse-eller-avslut.pdf>>,

besökt 2019-04-05.

[cit. Företagarna (2017)]

Skatteverket, *Rättslig vägledning: Beskattningen vid en underprisöverlåtelse*, 2019

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/331625.html>>, besökt 2019-04-15.

[cit. Skatteverket, Rättslig vägledning: Beskattningen vid en underprisöverlåtelse (2019)]

Skatteverket, *Rättslig vägledning: Situationer då underprisreglerna inte tillämpas*, 2019

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/331618.html>>, besökt 2019 04-21.

[cit. Skatteverket, Rättslig vägledning: Situationer då underprisreglerna inte tillämpas (2019)]

# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen (HFD), tidigare Regeringsrätten

RÅ 1943 ref. 9

RÅ 1974 A 1277

RÅ 80 1:44

RÅ 80 1:61

RÅ 81 1:29

RÅ 1983 Ba 14

RÅ 83 1:73

RÅ 85 1:69

RÅ 1988 ref. 22

RÅ 1993 ref. 56

RÅ 1997 ref. 1

RÅ 1998 not. 91

RÅ 2001 ref. 10

RÅ 2004 ref. 1

RÅ 2004 ref. 140

RÅ 2007 ref. 50

RÅ 2008 ref. 52 I-II

HFD 2011 ref. 19

HFD 2012 ref. 74

HFD 2012 not. 74

HFD 2013 not. 40

HFD 2015 not. 45

HFD 2015 not. 46

HFD 2015 ref. 48 I-II

HFD 2016 ref. 35

HFD 2016 ref. 66

HFD 2016 ref. 69

HFD 2017 ref. 38 I-III



## **Högsta domstolen (HD)**

NJA 2013 s. 886

## **Skatterättsnämndens förhandsbesked**

Förhandsbesked meddelat den 1 juni 2018, dnr. SRN 88–17/D.

Förhandsbesked meddelat den 19 juni 2018, dnr. SRN 14–18/D

Förhandsbesked meddelat den 14 december 2018, dnr. SRN 64–18/D

Förhandsbesked meddelat den 4 januari 2019, dnr. SRN 92–17/D