

<b>Målnummer:</b>	5688-97	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2001-02-06		
<b>Rubrik:</b>	En gåva i form av aktier i ett bolag till en anställd i bolaget har med hänsyn till omständigheterna inte ansetts ha haft till syfte att belöna den anställde för hans arbetsprestationer. Inkomstbeskattning har därför inte skett av gåvans värde. Inkomsttaxering 1994.		
<b>Lagrum:</b>	19 § kommunalskattelagen (1928:370)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1974 A 1277</li><li>• RÅ 1980 1:44</li><li>• RÅ 1983 1:73</li><li>• RÅ 1989 ref. 21</li><li>• RÅ 1997 ref. 1</li><li>• RÅ 1998 not. 91</li></ul>		

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade att ta upp 3 900 000 kr, avseende 1 300 aktier i AB Montoil som C.W. erhållit i gåva, till beskattning under inkomst av tjänst. Vidare beslutades att C.W. skulle påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på den utelämnade inkomsten.

C.W. överklagade och yrkade att någon sådan beskattning inte skulle ske samt att skattetillägget skulle undanröjas. Gåvogivaren hade villkorslöst avhänt sig samtliga aktier i AB Montoil genom den nu ifrågavarande gåvan och gåvor samma dag till andra personer. Ett bortgivande av en hel förvärvskälla utvisade klart det särskilda drag av frikostighet som utmärkte typiska gåvor. Det var snarast att jämställa med ett testamentariskt förordnande.

Skattemyndigheten ändrade inte sitt beslut utan anförde bl.a.: "Ni har erhållit aktierna i egenskap av anställd i bolaget, VD. Samtliga aktier har enligt gåvobrev överlåtits. Ni har som VD erhållit 1 300 aktier. Detta antal överstiger antalet som de övriga erhållit. De övriga, som enligt uppgift också är anställda, synes ha erhållit 128 aktier resp. 255 aktier. Någon släktskap mellan givaren och Er föreligger inte. Vidare uppgår gåvans värde till betydande belopp. - Skattemyndigheten vidhåller, med hänsyn till ovanstående, tidigare beslut om att överlåtelsen av 1 300 aktier i bolaget har sådant samband med Er anställning att överlåtelsen skall anses utgöra en skattepliktig intäkt av tjänst."

Länsrätten i Stockholms län (1995-12-20, ordförande Nordwall) yttrade: Av 19 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, framgår att gåva inte utgör skattepliktig intäkt. För gåva skall i stället betalas gåvoskatt enligt bestämmelserna i lagen om arvsskatt och gåvoskatt. En gåva som inte är benefik utan utgör ersättning för arbete eller tjänst som utförts av gåvotagaren, s.k. remuneratorisk gåva, utgör emellertid skattepliktig intäkt enligt 32 § KL. Enligt praxis anses penninggåva från en arbetsgivare till en anställd som skattepliktig intäkt av tjänst hos mottagaren när gåvan bottnar i anställningsförhållandet (jfr RÅ80 1:61, RÅ83 1:73). I princip är det inte någon skillnad om gåva utgår i annan form, förutom vissa gåvor för vilka skattefrihet uttryckligen har föreskrivits (jfr 32 § 3 d mom. KL). Har gåvan annan grund än anställningsförhållandet skall inkomstbeskattning inte ske (jfr RÅ 1989 ref. 21). - C.W. har erhållit aktier ur det bolag i vilket han är anställd såsom verkställande direktör. Gåvogivaren har genom gåvor till C.W. och andra

anställda i bolaget avhänt sig hela sitt innehav av aktier i bolaget. Såvitt framkommit föreligger inte någon annan grund till gåvan till C.W. än anställningsförhållandet. Gåvan skall därför beskattas såsom intäkt av tjänst. - Enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) skall skattskyldig som i deklARATIONEN lämnat uppgift som befinns oriktig påföras skattetillägg. Enligt 5 kap. 6 § samma lag skall skattetillägg efterges helt, om felaktigheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. - Länsrätten har i dom den 25 mars 1993, mål nr S 4897-92, med anledning av tidigare till C.W. överlämnad gåva av aktier i bolaget funnit att den gåvan skulle anses utgöra en skattepliktig intäkt av tjänst. Domen är meddelad före inlämnandet av deklARATION till 1994 års taxering. Med hänsyn härtill får C.W., genom att inte redovisa i målet aktuell aktieöverlåtelse i sin inkomstdeklARATION, anses ha lämnat oriktig uppgift. Den omständigheten att han redovisat gåvan i gåvodeklARATION föranleder inte annan bedömning och tillräckliga skäl för eftergift av skattetillägg saknas. - Överklagandet avslås.

C.W. fullföljde i överklagande sin talan och anförde bl.a. följande. De aktier han mottagit som gåva var inte avsedda att utgöra ersättning för utfört arbete. Givaren avhände sig alla aktier i AB Montoil endast för att säkerställa att bolaget drevs vidare i samma anda som tidigare. I SOU 1935:14 uttalade lagberedningen att som gåva borde komma i betraktande endast sådana utfästelser om vederlag för utfört arbete vilka i beaktansvärd grad överskrider vad som efter omständigheterna kan anses utgöra skälig ersättning. Givarens handlingssätt i förevarande fall avvek markant från det normala i fråga om skälig ersättning för utfört arbete. För det fall kammarrätten skulle finna att inkomstbeskattning skall ske yrkade C.W. att påfört skattetillägg undanröjs enär skatterettsfrågan var mycket svårbedömd. C.W. åberopade skrivelse från L.R. den 11 april 1996 angående gåvoavsikten samt förhandsbesked från Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden den 24 oktober 1985, Dnr 140/84-200, där nämnden ansett att gåva av aktier till anställda med lika stora andelar ej utgjort skattepliktig intäkt av tjänst.

Skattemyndigheten bestred bifall.

Kammarrätten i Stockholm (1997-06-19, Laurén, Rydholm, Pernold, referent) yttrade: Av 19 § KL framgår att till skattepliktig inkomst enligt KL räknas inte vad som förvärvats genom bl.a. gåva. - Enligt 32 § 1 mom. a) KL hänförs till intäkt av tjänst avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. - Av handlingarna framgår bl.a. följande. C.W. har i ett tjugotal år arbetat vid AB Montoil (nedan bolaget). Under 1993 erhöll C.W. tillsammans med några andra anställda vederlagsfritt aktier i bolaget. Givare var huvudaktieägaren, tillika grundaren av bolaget, som genom dessa transaktioner avhände sig hela sitt kvarvarande aktieinnehav i bolaget, 2 550 aktier. C.W. var vid tiden för överlåtelsen verkställande direktör i bolaget. C.W. erhöll flest aktier, 1 300 stycken. Något släktskap förelåg inte mellan givaren och mottagarna av aktierna. C.W. redogjorde inte för aktieöverlåtelsen i sin förenklade självdeklARATION. I stället ingav han gåvodeklARATION avseende de mottagna aktierna. - Kammarrätten gör följande bedömning. - I förevarande fall har klaganden erhållit en förmån från annan än arbetsgivaren. För att en förmån i ett sådant fall skall anses härröra från anställningen har i praxis krävts att en ekonomisk intressegemenskap mellan lämnaren av förmånen och arbetsgivaren föreligger (jfr bl.a. RÅ 1976 ref. 131 I och RÅ83 1:73) eller att det föreligger något annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren (jfr RÅ 1988 ref. 30 och RÅ 1997 ref. 1). - C.W. har erhållit aktierna från bolagets grundare, vilken tillika varit huvudaktieägare. Vid sådant förhållande får enligt kammarrättens mening kravet på samband anses uppfyllt. - Av utredningen i målet framgår vidare att endast en begränsad krets av de anställda i bolaget erhållit aktier. Inget

släktskap har förelegat mellan mottagarna av aktierna och givaren. Inte heller i övrigt har framkommit något som tyder på att relationen mellan C.W. och givaren berott på annat än C. W:s anställning. Fördelningen av aktierna mellan mottagarna synes kunna sättas i direkt relation till storleken av deras kontanta löner från bolaget, varvid C.W., tillika verkställande direktör och den högst betalde av mottagarna, erhållit flest aktier. C.W. har också under en mycket lång tid verkat i bolaget. Med hänsyn härtill och vad som i övrigt framkommit i målet finner kammarrätten, oaktat att aktieöverlåtelsen uppgår till betydande belopp, att den förmån som C.W. tidigare erhållit huvudsakligen har sin grund i anställningen. Vid sådant förhållande skall överklagandet avslås i denna del. - Vad avser frågan om skattetillägg finner kammarrätten att C.W., genom att i självdeklaration inte redovisa att han erhållit aktuella aktier, lämnat en oriktig uppgift på sätt som avses i 5 kap. 1 § taxeringslagen. Grund för nedsättning av skattetillägget jämlikt nämnda lagrum föreligger ej. Vad beträffar frågan om förutsättningar för eftergift av skattetillägget föreligger har C.W. anfört att skattefrågan är mycket svårbedömd. Mot bakgrund av bl.a. att C.W. tidigare erhållit aktier från huvudaktieägaren för vilka han enligt lagkraftvunnen dom meddelad i mars 1993 skall inkomstbeskattas, finner kammarrätten att C. W:s underlåtenhet inte kan anses ursäktlig. Inte heller i övrigt föreligger grund för eftergift. Överklagandet skall således avslås även i denna del. - Kammarrätten avslår överklagandet.

C.W. överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten och yrkade att någon inkomstbeskattning inte skulle ske av den gåva i form av aktier i AB Montoil som han hade erhållit från L.R. och att det påförda skattetillägget skulle undanröjas. Han yrkade vidare ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 40 500 kr avseende ombudsarvode för 18 timmars arbete à 2 250 kr per timme.

Prövningstillstånd meddelades.

RSV bestred bifall till överklagandet. Verket tillstyrkte att ersättning lämnades för ombudskostnader men ansåg att ersättningen skulle begränsas till vad som följer av gällande rättshjälptaxa.

Till stöd för sin talan anförde C.W. bl.a. följande. Vid tiden för den aktuella gåvan var L.R. närmare 80 år gammal, delvis förslamad och sängbunden till följd av en hjärnblödning som drabbat honom några år tidigare. L.R. avled mindre än fem år efter gåvotillfället. Han hade känt L.R. sedan 1960-talet och var närvarande vid dennes begravning. Det hade under hans och L.R:s långvariga bekantskap utvecklats en nära personlig relation dem emellan. - I 19 § KL föreskrivs att det som förvärvats som gåva, liksom genom testamente, inte räknas till skattepliktig inkomst. Beträffande testamentariska förvärv föreligger knappast några svårigheter att dra gränsen mot förvärv som utgör skattepliktig inkomst. Om aktierna i förevarande fall hade erhållits genom testamente hade således inkomstbeskattning inte aktualiserats. Som framhållits i kammarrätten hade han varken vid mottagandet av gåvan eller därefter haft någon annan tanke än att givaren velat göra en disposition för dödsfallets skull. Genom gåvans form uppnåddes visserligen den effekten att de som - i stället för givarens son - skulle "ärva" företaget omedelbart fick tillträde till aktierna och kunde utöva de ägarfunktioner som givaren på grund av hög ålder och sjukdom svårligen kunde utöva. Sistnämnda förhållande borde emellertid inte utesluta att gåvodispositionen kunde jämföras med ett sådant testamentariskt förordnande som inte skulle föranleda inkomstbeskattning. - I målet var ostridigt att gåvan i förevarande fall haft sin grund i L.R:s starka önskan att företaget skulle få leva vidare. Denna önskan synes nu ha föranlett RSV att ifrågasätta förekomsten av en benefik avsikt i förhållande till gåvotagarna. Såsom tidigare hade framhållits ville L.R. med gåvan undvika att företaget skulle ärvas av hans son eftersom detta skulle kunna äventyra företagets fortsatta existens. Givaren var således fullt införstådd med att gåvotagarna genom det valda förfarandet skulle komma att berikas på sonens bekostnad. Givarens syfte med gåvan var naturligtvis inte bara att ge företaget en chans

att leva vidare utan att i ett vidare perspektiv säkra att det kunde utvecklas och drivas vidare i hans anda. För att åstadkomma detta var det nödvändigt att de personer som under givarens livstid varit verksamma i företaget fick fortsatt inflytande över verksamheten. Det var mot denna bakgrund uppenbart att gåvodispositionen innefattat ett stort mått av välvilja också mot C.W. Genom gåvan blev han inte bara huvudaktieägare och mer förmögen utan han fick också sin ställning i företaget tryggad. Under angivna förhållanden kunde det inte rimligen ifrågasättas att ett syfte med gåvan var att gynna honom. Även om givarens välvilliga avsikt, som RSV antyder, ytterst skulle vara riktad mot företaget i någon abstrakt mening, hade den ändå primärt och konkret gällt i förhållande till gåvomottagaren (jfr NJA 1980 s. 642). Med hänsyn härtill och då gåvoavsikten borde bedömas utifrån objektivt iakttagbara förhållanden borde överlåtelsen i sin helhet betraktas som en gåva.

RSV anförde bl.a. följande till stöd för sin inställning. En såsom gåva betecknad förmån som en anställd får från sin arbetsgivare utgjorde vanligen skattepliktig intäkt av tjänst. Inkomstbeskattning skulle dock inte ske om omständigheterna var sådana att förmånen kunde anses ha sin grund i annat än anställningen. I förevarande fall hade det inte gjorts gällande att det var relationen mellan givaren och gåvomottagaren som var anledning till gåvan. Det var i stället givarens önskan att företaget skulle leva vidare som var grunden för gåvan. En fråga som infann sig var om det i sådana fall verkligen var fråga om en gåva med syfte att gynna gåvomottagaren, dvs. om det fanns en benefik avsikt med gåvan. Det låg inte långt ifrån vad som kunde kallas tjänst och gentjänst. - Att givaren avhändert sig samtliga sina aktier i bolaget till personer som han bedömt skulle ha störst förutsättningar att leva upp till hans önskan att säkra företagets fortbestånd talade i och för sig mot inkomstbeskattning av gåvan. Vanligen hade dock en gåva från en arbetsgivare till en anställd sin grund i anställningen och övervägande skäl talade för att beskattning av gåvan skulle ske som inkomst av tjänst.

Regeringsrätten (2001-02-06, Ragnemalm, Nordborg, Hulgaard, Schäder, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om C.W. skall inkomstbeskattas för den gåva i form av aktier i Montoil AB som han erhållit från L.R.

Av 19 § KL framgår att vad som förvärvats genom gåva inte räknas till skattepliktig inkomst.

Av praxis följer emellertid att inkomstbeskattning ofta skall ske när gåvomottagaren är anställd av givaren (RÅ 1974 A 1277) eller det annars kan antas att gåvan har sitt ursprung i en arbetsprestation (RÅ83 1:73 och RÅ 1997 ref. 1). Även i fall då en gåva givits till en anställd har inkomstbeskattning emellertid underlåtit om det funnits grund för att anta att syftet varit ett annat än att belöna den anställde för en arbetsprestation (jfr RÅ80 1:44, RÅ 1989 ref. 21 och RÅ 1998 not. 91).

I målet är ostridigt att det huvudsakliga syftet med L.R:s gåva till C.W. och vissa andra anställda i Montoil AB varit att företaget skulle kunna fortleva även efter L.R:s bortgång. Omständigheterna gör att gåvan företer stora likheter med ett testamentariskt förordnande. Vidare har gåvan avsett samtliga L.R:s kvarvarande aktier i företaget. Med hänsyn härtill saknas anledning att anta att syftet med gåvan varit att belöna C.W. för hans arbetsprestationer. Någon inkomstbeskattning av gåvans värde skall då inte ske och något skattetillägg skall inte påföras.

C.W. har vunnit bifall till sitt yrkande i Regeringsrätten och är därför berättigad till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Den begärda ersättningen framstår som skälig.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och förklarar med ändring av kammarrättens dom att C.W. inte skall inkomstbeskattas i anledning av gåvan från L.R. och inte heller påföras

skattetillägg.

Regeringsrätten beviljar C.W. ersättning av allmänna medel för hans kostnader i Regeringsrätten med 40 500 kr.

Föredraget 2000-12-13, föredragande Bengtsson, målnummer 5688-1997.

---

**Sökord:** Inkomst av tjänst; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

**Litteratur:**

---