

Målnummer:	1429-94	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1997-01-03		
Rubrik:	Gåva från den förutvarande majoritetsägaren av en koncern till en ledande befattningshavare inom koncernen har med hänsyn till omständigheterna ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst för mottagaren. Underlåtenhet att i inkomstdeklarationen lämna uppgift om gåvan har ansetts utgöra grund för påförande av skattetillägg. Tillräckliga skäl för eftergift av skattetillägget har inte ansetts föreligga. Inkomsttaxering 1990.		
Lagrum:	19 § och 32 § 1 mom. a) kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1910 ref. 17• RÅ 1923 not. Fi 79• RÅ 1976 ref. 131 I• RÅ 1983 1:73• RÅ 1988 ref. 30• RÅ 1989 ref. 21		

REFERAT

Taxeringsnämnden åsatte H.R. taxeringar år 1990 i enlighet med hans självdeklaration.

Skattemyndigheten yrkade i överklagande att en gåva om 250 000 kr, som H.R. hade erhållit från den förutvarande majoritetsägaren av den koncern inom vilken H.R. var anställd och som inte redovisats i deklarationen, skulle tas upp till beskattning under inkomst av tjänst. Vidare yrkade myndigheten att skattetillägg skulle påföras med 40 procent av den skatt som belöpte på den yrkade höjningen.

H.R. bestred bifall till skattemyndighetens talan och uppgav att det saknades samband mellan gåvan och hans anställning.

Länsrätten i Stockholms län (1992-06-18, ordförande Lindén) yttrade: Till skattepliktig inkomst räknas enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, inte vad som förvärvats genom gåva. Enligt stadgad praxis anses emellertid penninggåva från en arbetsgivare till en anställd som skattepliktig inkomst av tjänst hos mottagaren när gåvan bottenar i anställningsförhållandet. - Av handlingarna framgår bland annat följande. Den 1 februari 1988 började H.R. sin anställning inom Bröderna E-Koncernen. Två månader senare tillträdde han befattningen som verkställande direktör i Bröderna E:s Stockholms AB. I oktober 1988 såldes företaget till Trelleborg AB. A-C.H. var huvudaktieägare i Bröderna E AB (moderbolag i Bröderna E-Koncernen) när aktierna i detta bolag såldes till Trelleborg AB. Genom gåvobrev erhöll H.R. den 10 februari 1989 från A-C.H. 250 000 kr som gåva. Gåvobrevet har följande lydelse:

"GÅVOBREV

I oktober 1988 såldes Bröderna E AB till Trelleborgkoncernen. Bolaget hade då varit i min familjs ägo sedan år 1885, dvs. i 103 år. Det var naturligtvis med starkt blandade känslor, som jag fattade beslutet att skiljas från företaget och därmed klippa av familjebanden mellan bröderna E AB och familjen E. Det har därför varit ett starkt stöd för mig att i efterhand kunna notera den vänlighet och de sympatityttringar, som jag fått motta från anställda inom koncernen och inte minst den lojalitet mot företaget, som ledningspersonalen visat. Detta har stärkt mig i uppfattningen att försäljningsbeslutet var ett för företaget korrekt

beslut. - Som tack för den vänlighet, som efter försäljningen visats mig, vill jag nu till H.R. genom detta gåvobrev överlämna kronor 250 000 såsom gåva."

Länsrätten gör följande bedömning. - En gåva kännetecknas av en överföring av förmögenhet, varigenom mottagaren berikas och den andre partens förmögenhet minskas. Den senare parten företar transaktionen frivilligt och med en välvillig (benefik) avsikt. I rekvisitet välvillig avsikt kan inläsas ett moment av frikostighet eller givmildhet. Denna välvilja framträder knappast med samma styrka, där givaren utan någon juridiskt bindande förpliktelse därtill finnes med sin gåva avser att gottgöra mottagaren för arbete eller tjänst, som denne utfört. Lagberedningen har i förslaget till lag om skuldebrev m.m. (SOU 1935:14 s. 134 f) härom anfört, att gåvoegenskapen får 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". Det måste anses ligga i själva begreppet gåva, att såsom sådan endast bör komma i betraktande "sådana utfästelser om vederlag för utfört arbete, vilka i beaktansvärd grad överskrida vad som efter omständigheterna kunde anses utgöra en skälig ersättning". - Vad som skall menas med skäligt vederlag kan stundom vara svårt att avgöra, varför gränsen mellan s.k.remuneratorisk gåva och verklig gåva är flytande. Är det inte fråga om blott en tillfällig tjänst utan om ett bestående tjänsteförhållande måste det presumeras att vad arbetstagaren mottagit från arbetsgivaren är att betrakta såsom vederlag för verkställd arbetsprestation och därför har karaktären av och skall beskattas såsom inkomst av arbete. I praxis har i överensstämmelse härmed i stor utsträckning till beskattningsbar inkomst - inte gåva - hänförts sådan ersättning som lämnats tjänsteman vid hans avgång ur tjänst. - I ett av skattemyndigheten åberopat kammarrättsavgörande (RK 81 1:20) har skatteplikt ansetts föreligga för gåva från förutvarande huvudaktieägare i bolag där den skattskyldige varit verksam. I målet var upplyst att aktierna i bolaget avyttrades i juni 1974 och att gåvan erhöles i november samma år samt att gåvotagaren varit anställd i bolaget sedan början av 1960-talet. - En enskild rörelseidkare förfogar dels över kapital som ingår i rörelsen (och särskilt bokförs där) dels det kapital han äger därutöver, så att säga hans personliga kapital. Om han såsom arbetsgivare lämnar en gåva ur rörelsekapitalet till en i rörelsen anställd kan det presumeras att det rör sig om en remuneratorisk gåva. Men om gåvan ges av arbetsgivarens personliga kapital kan det ifrågasättas om remuneratorisk gåva är för handen. - Vidare kan i fråga om remuneratoriska gåvor nämnas att, mot gåvotagarens beskattning svarar i regel arbetsgivarens avdragsrätt. - I förevarande mål har enligt gåvobrevets lydelse gåvan inte kommit till stånd på grund av någon arbetsprestation i vanlig bemärkelse från H.R:s sida. I gåvobrevet betonas att A-C.H. vill tacka H.R. för hans så att säga personliga vänlighet mot henne genom gåvan. Gåvan kan inte anses gottgöra H.R. för "lång och trogen tjänst", vilket kan förmodas ha varit fallet i det ovan nämnda kammarrättsavgörandet. H.R. hade ju varit anställd i Bröderna E-Koncernen endast under tiden den 1 februari - oktober 1988. Det förelåg inte heller något arbetstagarförhållande mellan parterna vid gåvotillfället. Gåvan härrör från givarens personliga kapital och synes inte ha kunnat kostnadsföras i någon av A-C.H. direkt eller indirekt bedriven rörelse. - Genom vad sålunda framkommit finner länsrätten inte visat att ifrågavarande belopp skulle utgöra ersättning för något arbete, som H.R. utfört för givaren. Skäl att betrakta beloppet såsom annat än gåva föreligger därför inte. Besvären skall därför lämnas utan bifall. - I överklagande hos kammarrätten vidhöll skattemyndigheten att H.R. skulle beskattas för inkomst av tjänst med ytterligare 250 000 kr samt påföras skattetillägg. Till stöd för sin talan anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Utöver gåvobrevet till H.R. hade A-C.H. utfärdat ytterligare sex gåvobrev med likalydande text till personer med höga tjänster inom E-Koncernen. Såvitt framgick hade vederbörandes befattning inom koncernen varit avgörande för storleken av respektive gåva. Vid tidpunkten för försäljningen av Bröderna E AB var A-C.H. ensam ägare av AB Befem som i sin tur ägde samtliga aktier i Bröderna E AB. Som framgick av gåvobrevet ägde försäljningen av aktierna rum i oktober 1988. Det förelåg således tidsmässigt ett nära samband mellan

försäljningen och gåvorna i februari 1989. Enligt vad som framkommit fanns ingen annan anknytning mellan H.R. och A-C.H. än dennes anställning inom koncernen. Det fick därför anses uppenbart att gåvan kommit till stånd på grund av anställningen.

H.R. bestred bifall till besvären.

Kammarrätten i Stockholm (1993-06-17, Montgomery, Gammer, referent) yttrade: Enligt 32 § 1 mom. a) KL hänförs till intäkt av tjänst bl.a. avlöning, arvode, traktamente, sportler och annan förmån i pengar som utgått för tjänsten. - Som länsrätten angivit, anses penninggåva från en arbetsgivare till en anställd som skattepliktig inkomst av tjänst hos mottagaren om gåvan bottnar i anställningsförhållandet. H.R. var verkställande direktör i ett helägt dotterbolag till Bröderna E AB, som i sin tur intill försäljningen i oktober 1988 ägdes helt av AB Befem. A-C.H. var ensam ägare av AB Befem. Med hänsyn till A-C.H:s angivna ägarställning får gåvan från henne till H.R. för denne betraktas som en sådan förmån som utgått för tjänsten som avses i 32 § 1 mom. a) KL, dock under förutsättning att gåvan bottnar i H.R:s anställning. Med hänsyn till den korta tidrymd som förflöt mellan försäljningen och gåvotillfället rubbas inte denna bedömning av den omständigheten att vid gåvotillfället A-C.H:s ägarförhållande upphört med avseende på E-Koncernen. - Vad häfter angår frågan om gåvan skall anses bottna i H.R:s anställningsförhållande talar visserligen ordalagen i gåvobrevet mot en sådan bedömning. I samma riktning talar gåvobeloppets storlek och den förhållandevis korta tid som H.R. varit anställd i bolaget när gåvan fullbordades. Å andra sidan får det anses ostridigt att någon annan relation mellan A-C.H. och H.R. inte varit för handen än dennes anställning inom E-Koncernen. Vidare måste beaktas, att A-C.H. vid tillfället utfärdade sex likartade gåvobrev till andra ledande befattningshavare inom koncernen. Vid en samlad bedömning finner kammarrätten att övervägande skäl talar för att det till H.R. överlämnade beloppet huvudsakligen har sin grund i dennes anställning inom koncernen. Beloppet utgör därför skattepliktig intäkt av tjänst för H.R. - Genom att underlåta att redovisa det av A-C.H. erhållna beloppet i sin deklaration har H.R. lämnat sådan oriktig uppgift att grund föreligger för att påföra honom skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen (1956:623), TL, med fyrtio procent av den inkomstskatt som belöper på ett underlag av 250 000 kr. Rättsfrågan får anses svårbedömd. Detta borde dock ha stått klart för H.R. Det är vid sådant förhållande inte ursäktligt att han i sin deklaration inte ens omnämnde att han erhållit en gåva av ifrågavarande slag. Tillräckliga skäl att efterge skattetillägget föreligger därför inte. - Kammarrätten bifaller överklagandet och bestämmer, med ändring av länsrättens dom, taxeringarna till följande belopp (här uteslutna). - Kammarrätten påför H.R. skattetillägg med fyrtio procent av den inkomstskatt som belöper på ett underlag av 250 000 kr.

Lagmannen Hallberg var skiljaktig och anförde: Vid gåvotillfället hade ca 4 månader förflutit sedan givaren A-C.H. sålt samtliga aktier i E-Koncernen till det utomstående Trelleborg AB. Det förelåg därför inte något arbetsgivare-arbetstagarförhållande mellan A-C.H. och H.R. vid gåvotillfället. - Det har i målet inte visats att det mellan A-C.H. och bolaget vid gåvotillfället förelegat sådana ekonomiska eller organisatoriska relationer eller annan intressegemenskap att gåvan av denna anledning skall anses utgöra intäkt av H.R:s tjänst, varför gåvan ej heller på sådan grund kan anses ha utgått i anledning av H.R:s tjänst hos bolaget. - På grund härav och på de skäl i övrigt som anförts i länsrättens dom lämnar jag besvären utan bifall. Överröstad härutinnan har jag att, vid bedömning av yrkandet om skattetillägg, utgå från att gåvobeloppet utgör skattepliktig intäkt för H.R. - Vid sådant förhållande anser jag lika med majoriteten att grund föreligger att påföra H.R. skattetillägg. Frågan om gåvan skall bedömas som skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen är mycket svårbedömd, vilket framgår bl.a. av domstolarnas olika bedömning. H.R:s underlåtenhet att uppta gåvan som inkomst av tjänst får därför anses som ursäktlig. Vid angivna förhållanden skall skattetillägget efterges. Jag lämnar därför yrkandet om skattetillägg utan bifall.

H.R. överklagade och yrkade att kammarrättens dom skulle undanröjas. Han åberopade i huvudsak samma omständigheter som i underinstanserna samt dessutom vad som anförts i länsrättens dom och i den skiljaktiga meningen i kammarrätten. Därutöver tillade han bl.a. följande. Han hade inte utfört någon prestation som varit till nytta för givaren. Gåvan hade lämnats efter det att givaren sålt aktierna och något arbete i samband med denna försäljning hade han ej utfört. Inte heller hade han för arbetsgivarens räkning utfört något arbete i samband med försäljningen som ej varit att hänföra till hans löpande arbetsuppgifter. Gåvan kunde därför inte - vare sig direkt från givaren eller indirekt från arbetsgivaren - anses vara ersättning för någon utförd arbetsinsats och den hade inte heller som omkostnad belastat någon verksamhet som givaren bedrivit. Han hade erhållit marknadsmässig lön från företaget. Någon ersättning därutöver hade inte varit erforderlig. Även om gåvan skulle anses vara en remuneratorisk gåva skulle den inte beskattas som inkomst då den i sin helhet utgjorde ersättning utöver vad som skulle vara skälig ersättning mellan parterna. Givarens försäljning av aktierna hade avsett betydande belopp och hennes privata förmögenhet och tillgång till likvida medel hade genom försäljningen blivit avsevärda. Hennes tillgångar hade lämnat utrymme för en betydande generositet. Som också framgick av gåvobrevet var gåvan avsedd att vara ett tack för vänlighet som visats efter försäljningen av företaget. Att ledande befattningshavare efter försäljningen visat henne sitt stöd och att hon i tacksamhet för detta givit dem en gåva måste utslutande anses beröra förhållanden mellan gåvotagaren personligen och givaren. Gåvan kunde av dessa skäl ej anses ha den grund i anställningen som utgjorde förutsättning för inkomstbeskattning. - Vad gällde skattetillägget hävdade H.R., för det fall att Regeringsrätten skulle finna att gåvan var inkomstskattepliktig, att målet gällde en så svårbedömd skatterättslig fråga att eftergift enligt 116 h § TL borde medges. Han hade erhållit besked från en sakkunnig på bank om att någon gåvoskatt ej skulle utgå eftersom givaren ej hade hemvist i Sverige. Att därutöver kräva att han skulle göra en bedömning av inkomstskatteplikten ansåg han vara att ställa alltför långtgående krav.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. I februari 1989 upprättade givaren sju handlingar, betecknade som gåvobrev, enligt vilka sammanlagt 1 650 000 kr överläts till anställda inom Bröderna E-Koncernen. Enligt de likalydande gåvobreven överlämnades gåvorna som tack för den vänlighet som visats henne efter försäljningen. Mottagarnas ställning i koncernen vid tidpunkten för aktieförsäljningen samt erhållna belopp framgick av följande sammanställning:

Vice VD i moderbolaget 550 000 kr

Ekonomidirektör i moderbolaget 250 000 kr

Förs. direktör i moderbolaget 50 000 kr

VD i dotterbolag 250 000 kr

VD i dotterbolag 250 000 kr

VD i dotterbolag 250 000 kr

Platschef i dotterbolag 50 000 kr

Som framgick syntes gåvornas storlek vara relaterade till vederbörandes befattning inom koncernen. Samtliga gåvotagare, utom vice VD:n i moderbolaget, saknade anknytning till givaren utöver anställningen i koncernen. Med hänsyn dels till givarens tidigare ägarställning i koncernen, dels till att sju ledande tjänstemän erhöll gåvor samtidigt, dels till gåvobeloppets fördelning efter tjänsteställning, dels till att gåvan utgätt i pengar och dels till

att H.R. saknade annan anknytning till givaren än anställningen, får gåvan anses ha utgått för tjänsten. Den omständigheten att gåvan kom till stånd först efter försäljningen av aktierna kunde, med hänsyn till den korta tid som gått mellan dessa händelser, inte föranleda annan bedömning. Ej heller den omständigheten att H.R. varit anställd endast en kortare tid i koncernen kunde föranleda annan bedömning. Gåvan fick anses utgöra en sådan förmån i tjänsten som avsågs i 32 § 1 mom. första stycket a) KL. Genom att inte redogöra för erhållen gåva hade H.R. lämnat sådan oriktig uppgift att skattetillägg skulle påföras. Frågan huruvida gåva av ifrågavarande slag utgjorde skattepliktig inkomst eller inte kunde i och för sig vara svår att besvara. Detta innebar emellertid inte att ett utelämnande av uppgift härom skulle vara ursäktlig. Det måste, eller borde i vart fall, ha stått klart för H.R. att inkomstskatteplikt kunnat komma ifråga. Det kunde vid sådant förhållande inte anses ursäktligt att inte nämna gåvan i deklarationen. Skäl för eftergift på annan grund hade inte framkommit.

I ett bemötande av Riksskatteverkets skrivelse anförde H.R. bl.a. följande. Uppgiften att han skulle sakna annan anknytning till givaren än anställningen var helt felaktig. Han var personligen god vän med familjen E sedan barndomen.

Regeringsrätten (1997-01-03, Tottie, Swartling, Holstad, Nordborg, Sandström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Det har inte gjorts gällande att den som gåva betecknade förmånen skulle ha utgjort vederlag för tjänster som H.R. utfört för givarens räkning. Frågan i målet är i stället om gåvan utgör skattepliktig förmån i hans anställning hos Bröderna E:s Stockholms AB.

En förutsättning för att en förmån, som en anställd har erhållit från någon annan än arbetsgivaren, skall anses härröra från anställningen är att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som har lämnat förmånen (jfr bl.a. RÅ 1976 ref. 131 I och RÅ 1983 1:73) eller att det föreligger något annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren (jfr RÅ 1988 ref. 30). I förevarande fall har förmångivaren kort tid innan gåvan fullbordades ägt huvuddelen av aktierna i moderbolaget inom den koncern som arbetsgivaren tillhört. Ett sådant ägarförhållande får anses medföra att kravet på samband är uppfyllt (se beträffande praxis före kommunalskattelagens tillkomst bl.a. RÅ 1910 ref. 17 och RÅ 1923 not. Fi 79).

Även när ett samband av nu berört slag föreligger mellan arbetsgivare och förmångivare - liksom när en förmån härrör direkt från arbetsgivaren - skall inkomstbeskattning av förmånen i vissa fall underlåtas om omständigheterna är sådana att förmånen kan anses ha sin grund i annat än anställningen (jfr beträffande förmån direkt från arbetsgivaren RÅ 1989 ref. 21). Av handlingarna i målet framgår att givaren i februari 1989 lämnat penninggåvor till H.R. och sex andra ledande befattningshavare inom koncernen samt att gåvobeloppen varierat på ett sätt som tyder på att de bestämts med hänsyn till den befattning som mottagaren haft inom koncernen. I underinstanserna har inte påståtts att det skulle ha förelegat någon annan relation mellan givaren och H.R. än den anställning som han hade inom koncernen. Nu angivna omständigheter ger stöd för kammarrättens bedömning att den förmån som H.R. erhållit har haft sin huvudsakliga grund i hans anställning. Vad han först i Regeringsrätten anför om sitt vänskapsförhållande till familjen E ger inte anledning att frångå denna bedömning.

På grund av det anförda skall det till H.R. överlämnade beloppet, 250 000 kr, beskattas hos honom som intäkt av tjänst. Grund för att påföra skattetillägg föreligger. Av skäl som kammarrätten anför saknas anledning att efterge skattetillägget.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut.

Föredraget 1996-10-30, föredragande Johansson, målnummer 1429-1994

Sökord: Inkomst av tjänst; Skatteplikt; Skattetillägg

Litteratur: K.G.A. Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst, samt av tillfällig förvärvsverksamhet, 1945, s. 147-148; Englund, Beskattning av arv och gåva, 8 uppl., s. 184-186; Edvardsson-Grosskopf, Inkomst och förmögenhetsbeskattning, del I, 5 uppl., s. 103-104, 116, 153; Lodin m.fl., Inkomstskatt, 5 uppl., s. 57-59; Ekman m.fl., GRS Skattehandbok 1990 års skattereform, s. 19:16-17, 32:24.
