



Institutionen för ekonomi

Kandidatuppsats i handelsrätt
VT 2004



Gåva

Civilrättsligt och skatterättsligt

Handledare:
Professor Carl-Martin Roos

Författare:
Jonas Bengtsson
Thomas Carlsson
Peter Johansson

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR.....	4
1 INLEDNING	5
1.1 Ämnesbakgrund	5
1.2 Syfte och avgränsningar	5
1.3 Metod och material.....	6
1.4 Disposition	6
2 CIVILRÄTTSLIGT GÅVOBEGREPP.....	7
2.1 Inledning.....	7
2.2 Lagar om gåva.....	8
2.3 Gåvolöftet.....	9
2.4 Gåvorekvisiten	11
2.4.1 Förmögenhetsöverföring	13
2.4.2 Frivillighet.....	13
2.4.3 Gåvoavsikt.....	13
2.4.4 Gåvobegreppet i olika situationer.....	14
2.5 Gåvans fullbordande	18
3 SKATTERÄTTSLIGT GÅVOBEGREPP	19
3.1 Anknytning till civilrätten	19
3.2 Gåvorekvisiten	22
3.3 Värdering.....	26
3.3.1 Aktier.....	26
3.3.2 Fastigheter	27
3.3.3 Övrigt	28
3.4 Gåvobeskattning.....	28
3.4.1 Förutsättningar.....	28
3.4.2 Gåvobeskattning i Sverige.....	29
3.4.3 Utformning av gåvoskatten	29
3.4.4 Skatteklasserna	32
3.5 Kontinuitetsprincipen	34
3.6 Undantag från skatteplikt	35
4 GÅVA TILL ANSTÄLLD.....	44
4.1 Remuneratorisk gåva.....	44
4.2 Stipendier, priser och belöningar.....	50
5 SLUTSATS	55
LITTERATURLISTA	59
RÄTTSFALLSREGISTER.....	61

SAMMANFATTNING

Vi valde att i vår uppsats behandla ämnet gåva och vårt syfte var att definiera vad som är en gåva, både civilrättsligt och skatterättsligt. För att lyckas med detta har vi använt oss av den traditionella juridiska metoden och utgått från den rättsdogmatiska ansatsen.

På senare tid har man konstaterat att det inte finns något enhetligt sätt att definiera gåva i alla civilrättsliga sammanhang, med detta menas att en transaktion som i en situation betraktas som gåva, inte nödvändigtvis blir betraktad som gåva i en annan situation. Man har dock konstaterat tre olika rekvisit som återkommer hos transaktioner som kan anses vara gåva. Dessa är förmögensöverföring, frivillighet och gåvoavsikt.

Begreppet gåva är hämtat från civilrätten och därför får den civilrättsliga definitionen betydelse även för skatterätten. Man brukar säga att det civilrättsliga begreppet bildar en yttre ram för det skatterättsliga. Alltså måste en gåva, för att komma till stånd skatterättsligt, föreligga civilrättsligt. Skatterättsligt brukar man dock komplettera med ytterligare ett rekvisit, detta är skatteförmågeprincipen.

Ett specialfall som inte betraktas som en benefik transaktion är remuneratoriska gåvor. En remuneratorisk gåva är en gåva som ges som ersättning för ett utfört arbete eller en utförd arbetsprestation. Speciellt utmärkande är detta när en arbetsgivare ger en anställd en gåva, i regel betraktas detta alltid som remuneratorisk gåva.

Det vi har kommit fram till är att det beror på i vilken situation en transaktion sker om den ska betraktas som en gåva eller ej, dock måste de tre rekvisiten vara uppfyllda för att det skall bli tal om en gåva. Skatterättsligt tillkommer ytterligare ett rekvisit, detta rekvisit är skatteförmågeprincipen. Vi har även kommit fram till att remuneratoriska gåvor inte betraktas som benefika handlingar och därför skall inkomstbeskattas.

FÖRKORTNINGAR

ABL	Lagen (1944:705) om aktiebolag
AGL	Lag (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt
AB	Aktiebolag
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
DN	Dagens Nyheter
GåvoL.	Lag (1936:83) angående vissa utfästelser om gåva
HD	Högsta domstolen
HovR.	Hovrätt
IL	Lag (1999:1230) om ikraftträdandet av inkomstskattelagen
JustR.	Justitieråd
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KonkL.	Konkurslag (1987:672)
Lst	Länsstyrelsen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
O-lista	Onoterade aktier
OTC-aktie	Over the counter
RevSekr.	Revisionssekreterare
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SkbrL	Lag (1936:81) om skuldebrev
TaxL	Taxeringslag (1990:324)
TR	Tingsrätten
ÄB	Ärvdabalken (1958:67)
ÄktB	Äktenskapsbalken (1987:230)

1 INLEDNING

1.1 Ämnesbakgrund

Den första tanken vi fick när vi skulle skriva vår uppsats om ämnet gåva var att det handlar om en gåva mellan anhöriga, t.ex. mellan föräldrar och barn. Men vid närmare eftertanke behandlar detta ämne så mycket mer än bara gåva mellan föräldrar och barn, det kan röra sig om t.ex. gåva från företag till anställda eller om en gåva för ett utfört arbete som inte är avlönat, så kallad remuneratorisk gåva.

I en avhandling från 1897 har Eschelsson behandlat begreppet gåva. I sin avhandling skriver hon att hur man ska definiera begreppet gåva är mycket omtvistat. Eschelsson menar att för att en gåva ska existera måste vissa rekvisit vara uppfyllda såsom att gåvan ska vara frivillig och ha en viss avsikt. Mottagaren ska även samtycka till att ta emot gåvan.¹

I och med de olika formerna av ekonomiska transaktioner har man konstaterat att det är invecklat att definiera begreppet gåva på ett enhetligt sätt i civilrätten, i en situation kan man betrakta en transaktion som en gåva medan man i en annan situation inte behandlar samma transaktion som en gåva.²

Den nuvarande lagstiftningen i Sverige som behandlar beskattning av gåva är AGL (1941:416). Huvudsyftet med att denna lag kom till var att man inte skulle kunna kringgå arvsbeskattning genom att ge en gåva, man kan alltså säga att gåvobeskattningsreglerna bygger på reglerna om arvsbeskattning.³

1.2 Syfte och avgränsningar

Vårt syfte med uppsatsen är att vi vill försöka klargöra var gränsen går för vad som är en gåva och vad som inte är en gåva. Vi kommer att se på ämnet ur två olika synvinklar, skatterättsligt och civilrättsligt, och från dessa

¹ Eschelsson, 1897, sid. 1

² Silfverberg, 1992, sid. 14

försöka urskilja när en gåva är förverkligad. För att en gåva ska förekomma krävs det att tre rekvisit är uppfyllda, dessa kommer vi att redogöra för både skatterättsligt och civilrättsligt.

I vår uppsats kommer vi endast att se på hur det svenska rättssystemet fungerar och bortse från den utländska lagstiftningen.

1.3 Metod och material

För att komma fram till ett tillfredsställande resultat på vår uppsats har vi använt oss av den traditionella juridiska metoden och utgått från den rättsdogmatiska ansatsen. Anledningen till detta är att vi vill klargöra de rättsregler som styr det område vi vill undersöka. Vi har i största möjliga mån använt oss av de traditionella rättskällorna i syfte att undersöka och lösa de juridiska problemen. Det rättskällsmaterial som använts i denna uppsats har hittats med hjälp utav CD-lag och CD-skatt där vi gjort sökningar på främst ordet ”gåva”. Vi har också utgått från doktrinen och tolkat lagtexten med hjälp av förarbeten och rättspraxis för att försöka definiera gåva skatterättsligt och civilrättsligt. Vi har försökt förklara vissa väsentliga begrepp vi stött på under arbetets gång med hjälp utav relevant litteratur inom ämnet.⁴

1.4 Disposition

Vi har genom att dela upp vår uppsats i fem kapitel försökt göra det lätt för läsaren att bilda sig en översikt över de områden vi berör. I nästa kapitel, kapitel två, beskriver vi gåva genom de civilrättsliga begreppen och det som följer med detta. I det tredje kapitlet skriver vi om gåva ur ett skatterättsligt perspektiv. Kapitel fyra handlar om vad en gåva till en anställd är, t.ex. remuneratoriska gåvor. I det avslutande kapitlet, slutsats, reflekterar vi över det vi har skrivit om i uppsatsen och försöker ge Er våra synpunkter.

³ Silfverberg, a.a., sid. 5

⁴ Peczenik, 1995, sid. 33ff

2 CIVILRÄTTSLIGT GÅVOBEGREPP

2.1 Inledning

Under lång tid har man i den juridiska doktrinen försökt precisera ramar för hur man ska kunna definiera en gåva. Det finns många anledningar till att gåva behandlats i doktrinen, främst för att gåva betraktas som den viktigaste benefika avtalsformen.⁵

Något som behandlats mycket är skyddet för givaren mot oöverlagda gåvor så att inte dennes förmögenhet tar alltför allvarlig skada. Eftersom gåvor oftast ges i ett osjälviskt syfte bör inte detta medföra lika tunga förpliktelser som rättshandlingar överlag.⁶ Givaren bör alltså ha större möjligheter att frisäga sig från sina utfästelser och endast i undantagsfall stå till svars för sådan skada gåvotagaren kan lida på grund av transaktionen. Eftersom gåvotagaren i normala fall inte gjort någon motprestation för gåvan, kan han inte på liknande sätt som vid onerösa transaktioner skydda sin rätt vid löfte om gåva.

Detta har betydelse för hur man ser på gåvobegreppet ur ett avtals- och obligationsrättsligt synsätt eftersom förhållandet mellan givaren och gåvotagaren behandlas. Det har även betydelse för givarens borgenärer, de behöver ha viss säkerhet för sina fordringar på givaren. Därför bör borgenären ha möjlighet till att kontrollera gäldenärens transaktioner och i sådana fall där en gåva kommit till skada för honom ha möjlighet att kräva gåvotagaren på betalning.

Arvsrättsliga problem med gåvor grundar sig på de inskränkningar som gjorts i testamentsfriheten. En givare har inte möjlighet att kunna ge all sin förmögenhet till någon och därigenom åsidosätta bröstarvingarnas rätt till "sin" del, den s.k. laglotten.⁷

⁵ Bengtsson, SvJT 1962, sid. 689

⁶ Bengtsson, 1976, sid. 20ff

⁷ Bengtsson, SvJT 1962, sid. 691ff.

2.2 Lagar om gåva

Reglerna som behandlar gåvobegreppet avtalsrättsligt handlar om gåvoavtalets slutande. Detta behandlas i GåvoL. I § 1 fastställs att en utfästelse saknar verkan om den inte gjorts genom t.ex. ett skuldebrev eller om gåvan fullbordats.⁸

De obligationsrättsliga reglerna angående gåvotagarens och givarens förhållande till varandra behandlas också i GåvoL. Dessa regler behandlar givarens rätt att efter det att utfästelsen blivit känd frigöra sig från den. Man har möjlighet till detta om ens egen ekonomi avsevärt försämrats efter utfästelsen gjorts eller om gåvotagaren handlat orätt mot en själv.

Den sakrättsliga sidan av gåva, förhållandet gentemot tredje man, regleras också annorlunda än i onerösa avtal. Här gäller att om gåvan ej har fullbordats så kan inte gåvotagaren bevaka utfästelsen i en eventuell konkurs. För att få skydd mot borgenärerna krävs att gåvan har traderats och är i gåvotagarens besittning. Dock är det så att reglerna för återvinning av gåva enligt KonkL 4 kap är mer gynnande för konkursboet än andra transaktioner.

Inom successionsrätten finns regler som reglerar gåvotagarens rätt gentemot sådana som har laglig rätt till arvlåtarens egendom t.ex. bröstarvingar. I ÄB 3:3 regleras att en efterlevande make inte kan missgynna den avlidne makens arvingar. Om gåvan inkräktar på en bröstarvinges laglott kan man jämka detta enligt ÄB 7:4. Men om en arvinge har fått en gåva kan denna räknas av på dennes arv i förskott enligt ÄB 6 kap. Gåvobegreppet har också en stor betydelse inom skatterätten men detta kommer vi att beröra längre fram.⁹

⁸ Bengtsson, SvJT 1962. s 689.

⁹ Bengtsson, a.st.

2.3 Gåvolöftet

Även om någon gett ett löfte om en gåva eller utfästelse, ska han ha ett visst skydd. Alltså bör man inte lika lätt bli bunden av ett sådant löfte som vid ett vanligt avtal. Som skydd för givaren vill man förhindra förhastade gåvor och därför ställs ofta ett formkrav t.ex. ett gåvobrev. Det är dock så att om gåva utlovats i ett vanligt privat brev så gäller inte detta som ett gåvobrev. Ett undantag gäller om brevet skrivits endast för att meddela om gåvan då kan detta anses lika allvarligt menat som ett gåvobrev och bör därför ses som ett sådant. I äldre svensk rätt betraktades gåva som ett s.k. realavtal, vilket innebar att ett löfte inte var tillräckligt för att gåvan skulle få rättsverkningar utan detta skedde inte förrän traditionen ägt rum.¹⁰

Fallet NJA 1977 s. 717 handlar om Tage L som 1974 överlät ett skuldebrev till Ylva B med äganderätten till en fabriksny Porsche Carrera. Ylva har i TR menat att Tage inte hållit sitt skriftliga avtal och ska därför betala 92 279 kr jämte 6 procent ränta. TR menade i sin dom att Ylva flyttade in i Tages villa dagen efter de hade träffats och bodde där en vecka. Under denna tid blev Ylva erbjuden en diamantring men gav som svar att hon hellre ville ha en Porsche. På Ylvas 21 års dag fick hon ett expressbrev ifrån Tage med gåvobrevet på Porschen samt en leksaksbil. Efter detta träffades de ett antal gånger i Stockholm tills den dagen Tage inte ville träffas mer. De två har numera ingen kontakt. Under tiden de båda träffades var Tage väldigt generös. Tage menar att han hade träffat Ylva en natt på Malmskillnadsgatan och att hon då erbjudit sig att ha samlag med honom för 1400 kronor. Tage tackade ja. Anledningen till att han fortsatte att träffa Ylva var att han ville hjälpa henne ur den situation hon då befann sig i. Porschen han hade beställt var aldrig menad som gåva till Ylva, utan den skulle vara för personligt bruk. Gåvobrevet menar Tage var på den leksaksbil han gett henne på födelsedagen. TR dömde att Tage slipper betala till Ylva eftersom de känt varandra såpass kort tid att det vore orimligt att Ylva skulle tro att det var möjligt att få en gåva av såpass högt värde.

Ylva förde sin talan till Svea HovR. Båda två berättar samma historia här som i TR men Ylva tillägger att hon vid ett tillfälle kommit hem till Tage när denna var på hotell med en annan flickvän. Ylva var nu gravid och Tage försökte

¹⁰ Bengtsson, 1976, sid. 23ff

undvika att träffa Ylva. I domen fastställer HovR. TR:s beslut och lämnar fallet utan bifall.

Ylva gick vidare med fallet till HD. HD:s dom lyder att Tage inte förmått visa, att omständigheterna kring gåvoutfästelsen varit sådana, att det vore otillbörligt av Ylva att begära av Tage att han infriar löftet. Tage har ej påstått att han saknar möjligheter härtill. Ylvas talan skall därför bifallas. Tage skall enligt eget medgivande erlægga fem procent ränta från dagen för delgivning av stämning i målet. Tage blir skyldig att betala 92 279 kronor jämte fem procent ränta från den 10 april 1975 tills betalning sker. Vid domen var många JustR. oeniga över beslutet.

JustR. Bengtsson och JustR. Nyman menade att man bör betrakta denna gåva som en lyxgåva där värdet är för högt för att bli betraktat som en normal gåva, även för en förmögen person. Det kan därför vara uteslutet att Ylva kan kräva hela beloppet efter deras uppbrott. Beloppet bör därför jämkas. Ett skäligt belopp är 20 000 kronor jämte fem procent ränta från den 10 april 1975 tills betalning sker.

JustR. Vängby anförde att en gåva av detta slag är extravagant och att det inte kan vara aktuellt med att jämka beloppet. Han menar därför att gåvoutfästelsen ska lämnas utan avseende enligt SkbrL § 8, numera AvtL § 36.

JustR. Holmberg och JustR. Conradi yttrade. Gåvan har från början varit allvarligt menad. Den har uppkommit även då Tage menar att deras kärleksförhållande aldrig var allvarligt menad. Det bör inte bli tal om någon jämkning i fallet, trots att gåvans värde överstiger vad som är normalt. Holmberg och Conradi vill därför ändra HovR:ns dom och förplikta Tage att till Ylva utge 92 279 kr jämte fem procent ränta från den 10 april 1975 tills betalning sker.

Tidigare har vi berört att det finns två huvudregler då en gåva kan återkallas. Den första är att givarens förmögenhetsvillkor försämras och den andra när gåvotagaren gjort givaren "märklig orätt". Men det finns även vissa andra fall då man kan återkalla en gåva t.ex. när förhållandet mellan givaren och mottagaren förändras, precis som i det föregångna rättsfallet. Vad särskilt angår gåvor mellan parter i en förbindelse av det aktuella slaget, är det naturligtvis inte så vanligt att som i detta fall en utlovad gåva inte hunnit fullbordas innan förbindelsen brutits. I det aktuella fallet har dock gåvan inte

hunnit bli levererad ännu. När det är tal om gåvor av belopp som är normala kan man inte komma och kräva att få den åter utan man får stå sitt kast. Men i detta fall är det tal om en gåva som går utanför det normala och därför anser JustR. Bengtsson att gåvan bör jämkas eller t.o.m. hävas. Om en gåva ska hävas eller jämkas måste man ta hänsyn till förhållanden runt gåvohandlingen. Man måste ta hänsyn till både givarens och gåvotagarens villkor. Om gåvotagaren har svag ekonomi och gåvan har ett viktigt ändamål att tillgodose p.g.a. detta, måste givarens förmögenhetsställning minska kraftigare än om gåvotagarens ekonomi är stark.¹¹ Det föregångna rättsfallet är ett exempel på där gåvohandlingen är tydlig och därför lades stor vikt vid denna. Rättshandlingen var av sådan art att gåvotagaren kunde räkna med att gåvan skulle infrias och därför var den bindande för givaren. Givarens skydd sträcker sig till att ett gåvolöfte i de flesta fall bara är bindande om det är i skriftlig form.¹²

Felskrivningar i gåvobrev bör inte tolkas på samma sätt som om det gäller ett oneröst avtal. När det gäller ett oneröst avtal blir man bunden vid felskrivningar i avtalet om den andre parten är i god tro. Det är inte rätt att givaren står skulden för en sådan felskrivning även om gåvotagaren varit i god tro. Detta beroende på att vid benefika avtal fäster man inte lika stor vikt vid tillitsteorin som vid onerösa, eftersom bara givaren står för prestationen.¹³

2.4 Gåvorekvisiten

På senare tid har man konstaterat att det inte finns ett enhetligt sätt som man kan definiera en gåva på för alla civilrättsliga sammanhang. Ett mer dynamiskt synsätt har vuxit fram där man tar hänsyn till den rättsliga miljön vid tolkningen om det är en gåva eller ej. Alltså behöver inte samma transaktion betraktas som gåva i alla sammanhang.¹⁴ Eschelsson försökte

¹¹ Walin, 1997, sid. 248.

¹² Bengtsson, 1976, sid. 25.

¹³ Bengtsson, a.a., sid. 24ff.

¹⁴ Silfverberg, 1992, sid. 14.

definiera en yttergräns för vad som är en gåva, men hon konstaterade att gåvor ter sig olika i olika situationer.¹⁵

Uttrycket “det civilrättsliga gåvobegreppet” är ett vitt begrepp och därför ökar sannolikheten för att man drar förhastade slutsatser om uttalanden i detta ämne. Därför kan uttalandena få betydelse för begreppets avgränsning även utanför de situationer som menats. Uttalanden har oftast påträffats i läroböcker inom obligationsrätten och därför har man först av pedagogiska skäl gett läsaren en ungefärlig uppfattning om avtalstypen som sedan ska behandlas. Följden har blivit att uttalanden försökt avgränsa gåva inom avtals- och obligationsrättsliga sammanhang. Därför har de sak- och arvsrättsliga sidorna inte behandlats så mycket.¹⁶

Man har dock konstaterat att olika drag återkommer hos transaktioner som kan anses vara gåva. Det mest karakteristiska rekvisitet borde vara förmögenhetsöverföring, där givaren berikar gåvotagaren. Ett nära samband bör finnas mellan detta rekvisit och nästa som är att gåvan skall ha varit frivillig. Alltså om man betalar t.ex. ett skadestånd skall inte detta betecknas som gåva. Ett tredje rekvisit som nämns är att det måste ha funnits en gåvoavsikt bakom transaktionen.¹⁷

Eftersom man ser gåvan på olika sätt beroende på vilka som berörs, så bör inte gåvobegreppet vara lika i alla situationer. Såvida inte gåvan endast har ett affektionsvärde så ska en förmögenhetsöverföring ha ägt rum. Gåvan ska också ha varit frivillig. Den ska vara medveten och inget vederlag ska utgå.¹⁸

¹⁵ Eschelsson, 1897, sid. 119.

¹⁶ Bengtsson, SvJT 1962, sid. 693.

¹⁷ Bengtsson a.a., sid. 694. Se även Silfverberg, 1992. sid. 15.

¹⁸ Bengtsson, 1976, sid. 21.

2.4.1 Förmögenhetsöverföring

Enligt detta rekvisit ska gåvotagaren berikas på givarens bekostnad. Så har den allmänna uppfattningen varit under lång tid, men på senare tid har ett modernare synsätt fått fäste där man även tar hänsyn till förhållanden som indirekt påverkar förmögenheten. Detta betyder alltså att transaktionen i sig inte behöver minska givarens och öka gåvotagarens förmögenhet, utan man tar även hänsyn till framtida förvärvsmöjligheter och insparade utgifter.¹⁹

2.4.2 Frivillighet

Med detta rekvisit menar man att gåvan ska ske utan tvång. Alltså föreligger ingen gåva vid rättsliga förpliktelser, om man t.ex. ska betala underhållsbidrag eller skadestånd till någon.

Ibland används begreppet "naturlig fordran". Med detta menas förpliktelser som man inte kan kräva fullgörelse för på rättslig väg men som inte kan återkrävas om man betalat. Exempel på sådana är spelskulder som uppkommit efter pokerspel. Om man betalar underhåll utan att underhållsskyldighet föreligger sker detta mer av "moralisk" art eftersom man inte måste göra detta rättsligt sett. Dessa moraliska förpliktelser har ansetts vara gåvor medan det inte är så i fallet med "naturliga fordringar".²⁰

2.4.3 Gåvoavsikt

I den klassiska litteraturen har man ansett att det är en gåva om givarens huvudsakliga motiv var att berika gåvotagaren. Kritik har framlagts mot detta synsätt eftersom man anser att det inte går att konstatera vilket som är det huvudsakliga motivet för gåvan. Man ansåg istället att det skulle vara en gåva om gåvotagaren uppfattade det som en sådan. En modifiering av denna teori var att gåva förelåg om allmänheten ansåg att handlingen var av gåvokaraktär. På så sätt avskiljer man handlingar av rent förvärvsmässig och ekonomisk karaktär. Kritik framkom dock även mot denna uppfattning

¹⁹ Silfverberg, 1992, sid. 16ff.

eftersom man ansåg att det inte togs tillräcklig hänsyn till gåvobegreppets flexibla karaktär.²¹ Redan i den klassiska teorin var dock uppfattningen att för att klassas som gåva skulle dispositionen vara vederlagsfri.²²

Debatten om denna gåvoavsikt har, som vi konstaterat, varit flitig. Minimikravet återfinns i tysk rätt där man anser att det är tillräckligt att parterna är ense om att man inte ska betala något vederlag för prestationen. Liknande uppfattning kan man möta i Sverige, men inom nordisk doktrin har man framfört att utomstående ska uppfatta handlingen som givmild. Det är inte meningen att detta ska vara ett subjektivt rekvisit. Därför bör man inte ta hänsyn till att dolda motiv skulle kunna vara upphov till en gåvohandling. Kravet på att gåvan ska verka givmild utåt behöver inte innebära att handlingen ska verka altruistisk. Alltså att man gagnar någon annan utan egenintresse. Med detta krav vill man alltså inte förhindra gåvor som ges för att bli ihågkommen i någon annans testamente, meningen är istället att förhindra transaktioner som skiljer sig från typiska gåvor. Gåvor som görs av rent affärsmässigt intresse t.ex. en affärsinnehavare som delar ut varor i reklamsyfte vid öppnandet av butiken ska inte betraktas som gåva.²³

Sammanfattningsvis kan man säga att numera vill man klargöra överlåtarens avsikter med hjälp av objektiva hållpunkter, som det inte finns någon enhetlig uppfattning om.

2.4.4 Gåvobegreppet i olika situationer

Man kan dela in de rättsområden där gåvobegreppet har effekt på olika sätt. Här sker det på basis av vilka som berörs av transaktionen. Först kan man behandla transaktioner där bara de två parterna, givare och gåvotagare, berörs. Sedan transaktioner där även tredjemansintresse är inblandat. Denna kategori kan delas in i två mindre. En där tredje man är arvinge och en där han är borgenär.

²⁰ Silfverberg, a.a., sid. 19 ff.

²¹ Silfverberg, 1992., sid. 21ff.

²² Eschelsson, 1897, sid 9.

När det gäller avtal där bara parterna berörs så är det partsviljan som har företräde. Alltså kan de välja om transaktionen ska betecknas som köp eller gåva beroende på vilka rättsverkningar de vill ska bli tillämpliga. Om tvist skulle uppstå vid ett avtal av ren gåvokaraktär har givaren en stark position gentemot gåvotagaren eftersom det bara är han som måste prestera. Därför bör givaren skyddas mot oöverlagda gåvor och därför får dennes subjektiva förhållanden större betydelse än om det varit ett köp. Dessutom är givarens intressen skyddade om avtalet är otydligt.²⁴

Om en gåvohandling skrivits så lägger man stor vikt vid denna. Om ingen handling är skriven måste man ta hänsyn till omständigheterna runt omkring.

Fallet NJA 1986 s. 513 handlar om en person som på sin sambos fastighet satt dit egendom som räknas som tillhör till fastighet. Man vill veta vem som har äganderätten till egendomen. Roland F stämde Britt R vid Handens TR. De två var sambos mellan 1968 och 1982 och bodde gemensamt i Britts fastighet. Roland utförde ofta arbeten på fastigheten. Roland vill nu att Britt ska ge honom sin ägda egendom eller ersätta hans egendom. Egendomen är taktegel, yttertrappa, en altan, ett insynsplank, en friggebod och ett staket av trä. Egendomen är enligt Roland värd 25 070 kronor. Roland menar att den egendom han tillfört har gjort att värdet på fastigheten stigit. TR dömde, med hjälp utav vittnesuttalande, att friggeboden ska tillfalla Roland för att Britt inte kan styrka att hon givit Roland ersättning med ett värde av hyran. Vidare ska altanen bli kvar i Britts ägo, ty man har delat på kostnaderna vid inköpet av materialet och att altanen inte utan problem kan plockas bort ifrån huset. Trappträcket har man kommit fram till att Britt har betalt och det ska hon således ha kvar. Vad gäller de andra sakerna hävdar Britt att hon fått dessa som en slags remuneratoriska gåvor. TR:n finner inte, att Roland F kan antas ha haft någon avsikt att skänka Britt R den egendom, som det nu råder tvist om. P.g.a. av det nämnda dömer TR Britt att ersätta Roland med staket av trä, 85 längdmeter, yttertrappa, insynsplank av trä, 6 meter x 1,7 meter, betongtaktegel med en yta av 11,7 meter x 7,5 meter och en friggebod. Vidare ska Roland ersätta Britt med kostnaderna för att bortföra denna egendom.

²³ Bengtsson, SvJT 1962, sid. 694ff.

²⁴ Silfverberg, 1992, sid. 24ff.

Britt R fullföljde talan i Svea HovR. Parterna har i HovR:n åberopat samma grunder och invändningar som vid TR:n med följande ändringar och tillägg. De har förklarat sig vara ense om att den egendom som hovrättsförhandlingen rör kan lösgöras utan väsentlig fysisk skada på byggnaden eller fastigheten. Mot bakgrund av det anförda gör HovR:n inte någon annan bedömning i de överklagade delarna av målet än den som TR:n har gjort.

Britt gick vidare till HD och menade att Rolands talan skulle ogillas. I målet är det ostridigt att Roland F vid olika tillfällen under åren 1969–1981 på den fastighet som tillhörde hans sambo Britt R anbragt ett trästaket, en yttertrappa, ett insynsplank och betongtaktegel samt att han inte fordrat betalning härför och först efter det att parterna i december 1982 flyttat isär gjort anspråk på att återfå egendomen. Med ändring av HovR:ns dom lämnar HD Roland F:s talan utan bifall såvitt den avser Rolands besvär.

Utgången av fallet har sin grund i att mannen inte kunde bevisa att han gjort dessa handlingar utan gåvoavsikt, varför han inte fick rätt av HD. Silfverberg hänvisar till ett rättsfall i Finland, HD 1973 II 28, där utgången blev den omvända. Han anser att anledningen till detta bör vara att det är gåvotagarens skyldighet att bevisa att det är gåva och inte givarens skyldighet att bevisa att det inte är gåva.²⁵

Inom svensk rätt finns ett visst skydd för bröstarvingar. Med detta menas att en givare inte obegränsat kan gynna någon annan arvinge t.ex. genom testamente. Detta skydd behandlas i ÄB 7:4 och innebär att bröstarvingar har rätt till en laglott. Detta medför att bröstarvingarna intar en stark ställning i förhållande till gåvotagaren såvida inte inslag av remuneratorisk gåva finns. I detta fall stärks gåvotagarens ställning och han kan då mycket väl få rätt. Dessa gåvor kommer vi att beröra djupare längre fram.

Det finns även fall där gåvotagarens make blir berörd. Detta gäller vid sådana tillfällen som givaren skriver att gåvan ska bli gåvotagarens enskilda egendom. Vid en vanlig onerös rättshandling skulle ett sådant avtal sakna

²⁵ Silfverberg, 1992, sid. 26.

verkan. Men givaren kan ibland ha speciella anledningar till ett sådant förfarande varför han fått en sådan befogenhet.²⁶

När det gäller gåvotransaktioner som berör givarens borgenärer ställs deras intressen framför gåvotagarens. Detta för att kreditlivet annars skulle bli lidande. För borgenärer är en gåva en farlig transaktion eftersom givaren inte får något vederlag för en sådan. Alltså måste borgenärernas intressen försvaras gentemot gåvotagaren.²⁷ Att gåvor som görs med kommersiell baktanke, t.ex. sådana som görs med reklamavsikt som benämns i avsnittet Gåvoavsikt 2.4.3, bör stå i viss särklass när det gäller förhållandet mellan parterna, avtals- och obligationsrättsligt, kan det finnas anledning till. Men när det handlar om förhållandet till givarens borgenärer borde inte orsakerna till dessa transaktioner ha så stor betydelse. Även i sådana fall där det är uppenbart att givaren gör transaktionen för att gynna sin affärsrörelse, bör inte detta alltid missgynna borgenärerna i en tvist med gåvotagaren. Åtminstone inte om gåvan är av betydande värde. Det finns även sådana transaktioner vars egentliga syfte är att inte låta borgenärerna få egendomen. Dessa utgör formellt sett en gåva men man kan inte anse att givmildhetsrekvisitet är uppfyllt.²⁸

Silfverberg anser att man i rättspraxis när man bedömt rättshandlingars karaktär har tagit hänsyn till den rättsliga miljön. Alltså försöker man väga samman de viktigaste omständigheterna, vilka man lägger olika vikt vid beroende på vilka som är inblandade och hur transaktionen ser ut. När man bedömer karaktären använder man sig av ett mer objektivt synsätt när tredje man är inblandad. Inom de subjektiva rekvisiten kan det dock framträda skillnader i gåvobegreppet.²⁹

Bengtsson anser att man kan konstatera "att en frivillig förmögenhetsöverföring, som är medveten från båda parter sida, i regel är en gåva i lagens mening, sedan kan den närmare gränsdragningen diskuteras

²⁶ Silfverberg, 1992, sid. 30.

²⁷ Bengtsson, 1976, sid. 21.

²⁸ Bengtsson, SvJT 1962, sid. 695.

med hänsyn till transaktionens beskaffenhet och vilken typ av gåvoregler det är fråga om att tillämpa”.³⁰

2.5 Gåvans fullbordande

För att gåvan ska anses fullbordad gäller olika regler beroende på vad gåvan avser. Vad gäller lös egendom sker fullbordandet vid tradition, alltså när gåvotagaren får besittning över saken. Att någon tar emot gåvan för gåvotagarens räkning anses också som att gåvan fullbordats genom tradition.³¹ Man kan dock inte anse gåvan som fullbordad om givaren traderat saken till sitt ombud som sedan ska vidarebefordra gåvan till gåvotagaren.³² Denna typ av transaktioner är extra farlig för givarens borgenärer så eventuellt borde man sätta upp hårdare regler än vid köp. Det finns dock inget stöd för detta i gällande rätt. Även för löpande skuldebrev, aktiebrev och andra presentationspapper gäller denna traditionsprincip. För enkla skuldebrev gäller däremot denuntiationsprincipen. Alltså måste givaren underrätta gäldenären om denna gåva för att den ska anses fullbordad. En sådan underrättelse kan också göras av gåvotagaren om man har upprättat ett giltigt gåvobrev.³³ Denuntiationsprincipen gäller t.ex. vid gåva av bostadsrätt, där man måste underrätta bostadsrättsföreningen för att gåvan ska anses fullbordad.³⁴

²⁹ Silfverberg, a.a., sid. 33ff.

³⁰ Bengtsson, SvJT 1962, sid. 695

³¹ Walin, 1977, sid. 235.

³² Walin, a.a., sid. 241.

³³ Bengtsson, 1976, sid. 28ff.

³⁴ Jfr NJA 1993 s. 560.

3 SKATTERÄTTSLIGT GÅVOBEGREPP

3.1 Anknytning till civilrätten

Eftersom begreppet gåva är hämtat från civilrätten så brukar man säga att det civilrättsliga begreppet bildar en yttre ram för det skatterättsliga. Det innebär att för en gåva skall föreligga skatterättsligt måste de civilrättsliga rekvisiten vara uppfyllda.³⁵

Obligationsrätten står i flera avseenden i fokus vid gåvobeskattnings. Den är avgörande för när skattskyldighetens inträde skall avgöras. Ett exempel är att om givaren har överlämnat en giltig utfästelse om gåva av lös egendom inträder skattskyldighet, enligt AGL § 36, även om utfästelsen inte är gällande mot givarens borgenärer. Obligationsrättens betydelse visas också genom att HD accepterat dold äganderätt vid gåvobeskattnings. Dold äganderätt har civilrättsligt erkänt obligationsrättsliga verkningar mellan parterna, men för att sakrättsliga verkningar skall bli gällande mot tredje man måste det förvandlas till en öppen äganderätt.³⁶

Rättsfallet NJA 1986 s. 83 handlar om makarna Paul och Elsa A som överlät, i ett gemensamt gåvobrev, en fastighet till sin dotter Anita. Paul hade vid gåvotillfället ensam lagfart på fastigheten och taxeringsvärdet 1982 var 285 000 kronor. Det gjordes gällande att Elsa hade s.k. dold äganderätt till en andel i fastigheten. Frågan är om gåvan är från båda makarna eller endast från mannen.

LSt:n anförde i beslut att Paul A var ensam lagfaren ägare till fastigheten. Elsa A hade inte någon rättstitel till någon andel därav. Hennes eventuella dolda rätt kan inte omfattas av gåva. Värdet av gåvan från Paul A fastställs därför till 262 850 (285 000 - 22 150) kr. Gåvoskatten fastställdes till 48 240 kr.

Anita S anförde besvär i Göta HovR och yrkade att gåvoskatten skulle fastställas till 28 592 kr. Anita anförde som grund för besvären, att båda hennes föräldrar ägde fastigheten med samäganderätt och att hon därför hade

³⁵ Englund, Silfverberg, 2004, sid. 103.

fått hälften av fastigheten av fadern och hälften av modern. HovR:ns beslut blev att eftersom Paul ensam hade lagfart på fastigheten vid gåvotillfället och då det inte visats att Elsa A förvärvat äganderätt till fastigheten skall Anita vid fastställandet av gåvoskatt anses ha fått fastigheten av Paul A ensam och beskattning följaktligen ske såsom för en gåva. Följaktligen lämnar HovR besvären utan bifall.

HD avgjorde målet efter föredragning. För att gåvan skall vara från båda makarna är en förutsättning att det av utredningen i gåvoskattärendet framgår att det finns en dold äganderätt. Bevisbördan för det vilar i princip på den skattskyldige. I det aktuella fallet har givarna upprättat gåvobrevet med utgångspunkt i att makarna ägde fastigheten gemensamt. Paul A har i särskilt upprättad handling intygat att makarna innehaft fastigheten med samäganderätt. Av utredningen framgår vidare att fastigheten inköptes år 1967 i samband med att Paul A sålde en fastighet, som hade bebyggt när makarna ingick äktenskap år 1938. Inköpet av fastigheten finansierades delvis av Elsa A. De anmärkta omständigheterna får anses utgöra tillräckligt belägg för att Paul A och Elsa A gemensamt förvärvade fastigheten. De får antas ha haft lika andelar i fastigheten. Därför anses Anita ha fått hälften av Paul och hälften av Elsa och vardera gåvan fastställdes till 131 425kr. Således ändrade HD HovR:ns beslut och fastställde gåvoskatten till 28 584 vilket visar att dold äganderätt accepteras vid gåvobeskattnings.

Rättsfallet ger uttryck för att man som grund i dold samäganderätt kan hävda att gåvan är från både modern och fadern.

Obligationsrätten har alltså under ovan nämnda omständigheter företräde vid beskattning. Så är dock inte fallet när det gäller att bedöma en rättshandlings karaktär. Har t.ex. parterna rubricerat ett avtal med benefika inslag som köp så framgår det av AGL § 37 moment 1 att för den benefika delen av avtalet kan gåvoskatt tas ut. Alltså är de obligationsrättsliga förhållandena inte avgörande.³⁷ Föreskriften i AGL § 37 ger uttryck för den generella principen att ett avtals rättsliga karaktär bedöms utifrån objektivt iakttagbara förhållanden. För att kunna upprätthålla en konsekvens i beskattningen är en sådan bedömning nödvändig. Till följd av denna

³⁶ Silfverberg, 1992, sid. 38.

³⁷ Silfverberg, 1992, sid. 38.

objektiviserade bedömning, antas gåvoavsikt föreligga när en närstående berikas genom en frivillig och medveten handling.³⁸

Om en skattskyldig anser att rättshandlingen är av en annan karaktär än vad omständigheterna ger intryck av, ligger bevisbördan hos den skattskyldige. Beviskraven är dock inte alls lika höga som i förhållandet mot borgenärerna. Gör däremot Skatteverket gällande att en rättshandling är felaktigt rubricerad, har det i praxis ställts upp höga beviskrav. Följaktligen borde Skatteverket ha bevisbördan när de påstår att en rättshandling är en gåva, trots att de yttre förhållandena tyder på något annat.³⁹

NJA 1991 s. 352 handlar om makarna Nils och Astrid som överlät fast egendom till sin son Björn genom två gåvobrev, varvid denne övertog betalningsansvaret för viss gäld. Sonen sålde samma dag, i enlighet med vad som förutsatts vid gåvorna, egendomen till en bror Claes, som erlade köpeskillingen dels kontant, dels genom att överta nämnda gäldsansvar. Frågan är hur gåvoskatten skall bestämmas, med bortseende från gåvobreven, med utgångspunkt från kontantlikviden.

Länsskattemyndigheten meddelade i sitt beslut att efter en genomgång av transaktionerna som vid den aktuella tiden skett mellan medlemmarna i familjen, bör följande rimliga antaganden kunna göras om vad parterna egentligen avtalat. Rättshandlingarnas enda syfte var att nedbringa gåvoskatten och av tidigare rättsfall kan man utläsa att HD inte godtar vissa fall av kringgåendehandlingar. Ifrågavarande gåva till Björn bör ses som en ej godtagbar kringgåendehandling. Därför skall gåvoskatten beräknas på köpeskillingen istället för fastighetens taxeringsvärde.

Björn C anförde besvär i Göta HovR. Till stöd för sin talan anförde han i huvudsak att gåvoskatten borde beräknas på grundval av gåvan av fastighetsandelarna och att dessa borde värderas till motsvarande andel av taxeringsvärdet. Kammarkollegiet bestred bifall till besvären och anförde bl.a. följande. Avsikten med gåvorna av fastighetsandelarna verkar inte ha varit att Björn skulle bli ägare till dessa utan till den köpeskillning Claes var villig att betala. Eftersom parternas avsikt var en annan än vad som kan läsas ut av gåvohandlingen skall skatten inte beräknas på värdet av den i

³⁸ Silfverberg, 1992, sid. 46.

³⁹ Silfverberg, a.st.

gåvohandlingarna angivna egendomen utan på det värde som gåvotagaren faktiskt erhållit och som givarna önskade att han skulle erhålla. Skälet till detta var att stadgad praxis inom skatterätten är att skenrättshandlingar och andra rättshandlingar vars formella innehåll helt eller delvis inte överensstämmer med verkliga förhållanden skall bedömas efter deras reella innebörd. HovR:n lämnar besvären utan bifall. HD:s avgörande blev att köpeskillingen skall ligga som grund för beräkningen av gåvoskatt. Skälet till detta är att det anses framgå av handlingarna att Nils och Astrids avsikt med förmögenhetsöverföringen inte stannade vid det genom gåvohandlingarna skapade mellanledet utan omfattade även följande led.

Rättsfallet visar att om avsikten med gåvan är något annat än vad som framkommer av gåvohandlingen, så kan gåvoskatten beräknas på det högre beloppet. Detta innebär att handlingar vars enda syfte är att minska gåvoskatten inte accepteras.

3.2 Gåvorekvisiten

När det gäller rekvisiten anser man normalt att frivillighetsrekvisitet inte är uppfyllt om någon kan rikta ett rättsligt anspråk mot en annan person eller att denna person har en rättslig förpliktelse att prestera.⁴⁰ Som ett exempel kan nämnas när ett bolag ger utdelning till sina ägare, eller att ett dotterbolag lämnar koncernbidrag till ett moderbolag. P.g.a. av att ägarna har bestämmande inflytande saknas således frivillighetsrekvisitet. Inte heller när moderbolaget lämnar koncernbidrag till dotterbolaget i helägda koncerner är det fråga om gåva, detta p.g.a. att moderbolaget inte minskar sin förmögenhet eftersom värdet av dess aktier i dotterbolaget samtidigt ökas.⁴¹ I undantagsfall kan dock gåvobeskattning bli aktuell vid överföring från aktiebolag till dess ägare. Ett exempel på detta hittar man i RÅ 1995 not. 370. Gåvobeskattning aktualiserades eftersom det huvudsakliga syftet ansågs vara att föra över en större andel av bolaget till barnen.

⁴⁰ Englund, Silfverberg, 2004, sid. 106.

⁴¹ Englund, Silfverberg, a.a, sid. 107.

RÅ Notis 1995:370. Frågan är om aktier som barnen erhållit, i enlighet med bolagsordningen, genom två fondemissioner är att betrakta som gåva eller ej från modern Monica R som är en av två majoritetsägare. Skattemyndigheten yrkade i sin ansökan att vite skulle utdömas till följd av att gåvodeklaration inte lämnats in.

Det första Regeringsrätten hade att ta ställning till var om skattepliktig gåva förelåg, vilket är en förutsättning för skyldigheten att avge gåvodeklaration enligt AGL § 45. För att gåva skall anses föreligga krävs det dels en förmögenhetsöverföring som berikar mottagaren och minskar överlåtarens förmögenhet, dels att överlåtaren vidtar förmögenhetsöverföringen frivilligt och med benefik avsikt. Fondemissionerna har resulterat i att barnen i egenskap av B-aktieägare erhållit större andelar i bolaget än tidigare och att värdet av Monicas och Erik B:s andelar minskat. Monica R har tillsammans med sina barn ägt hälften av aktierna i bolaget såväl före som efter emissionerna. Ökningen av värdet på barnens andelar i bolaget motsvarar minskningen av värdet av Monicas andel. Härigenom har således en förmögenhetsöverföring ägt rum som berikat barnen och minskat Monicas förmögenhet. Eftersom Monica och Erik hade bestämmande inflytande i bolaget genom sina sammanlagda aktieinnehav, såväl vid de bolagsstämmor då beslut fattades om uppdelning av aktierna i A- och B-aktier och om B-aktieägares företrädesrätt att teckna eller tilldelas nya aktier, som vid de bolagsstämmor då beslut fattades om fondemissionerna till barnens fördel. De har genom sitt deltagande i stämmobesluten verkat för att göra det möjligt för barnen att erhålla företrädesrätter till nya aktier. Det får antas att det huvudsakliga syftet med arrangemanget har varit att till barnen vederlagsfritt överföra en större andel i bolaget än som tidigare tillkom dem. P.g.a. det anförda ansåg Regeringsrätten att skattepliktiga gåvor får anses ha förelegat varvid gåvodeklarationer skulle ha lämnats in. Vite utdömdes därför.

När det gäller förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt så behandlas de på ett intressant sätt i rättsfallen NJA 1980 s 642 I och II.⁴²

NJA 1980 s. 642 I handlar om Larissa K som överförde sin grossiströrelse till ett aktiebolag genom att tillsammans med sin make och dotter förvärva ett aktiebolag. Bolagets firma ändrades till Larissa Köhler Aktiebolag där Larissa K förvärvade 30 %, hennes make 30 % och dottern 40 %. Larissa K överlät till bolaget den 1 jan 1972 tillgångarna och skulderna till bokfört

⁴² Englund, Silfverberg, 2004, sid. 105.

värde i den av henne tidigare bedrivna grosshandelsrörelsen. Bland tillgångarna ingick ett lager av lädervaror, detta lager var kraftigt nedskrivet. På grund därav överfördes genom överlåtelsen en dold reserv i varulagret till bolaget. Sedan överlåtelsen kommit till LSt:ns i Stockholms län kännedom anmanades bolaget avge deklaration för mottagen gåva. Larissa hävdar å sin sida att överlåtelsen endast kom till stånd för att få en lämpligare form för fortsatt drift av rörelsen.

I gåvodeklaration bekräftade bolaget överlåtelsen men bestred, under anförande att det inte fanns någon gåvoavsikt riktad mot bolaget, att gåva förelåg. LSt:n fann att gåva till bolaget förelegat, vilken med beaktande av den latent inkomstskatteskulden beräknades till 50 % av värdet.

Bolaget anförde besvär i Svea HovR. Svea HovR. ändrar LSt:ns beslut på så sätt att eftersom Larissa själv äger 30 % ska bara 70 % av värdet efter avräkning för latent inkomstskatt tas upp som gåva.

HD meddelade följande beslut: I likhet med LSt:n och HovR:n finner HD att det är uppenbart att överlåtelsen delvis hade egenskap av gåva, i likhet med AGL § 37. Genom avtalet har förmögenhetsöverföringen skett till bolaget. Det saknas i förevarande fall skäl att med bortseende från bolaget anse Emil K och Margareta M som de verkliga gåvotagarna. Larissa K:s aktieinnehav i bolaget föranleder inte att gåvan skall värderas till 70 %. Beräkning av gåvoskatt skall ske så som LSt:n gjort.

NJA 1980 s. 642 II

NJA 1980 s. 642 II behandlar Frank B och Eije W som överlät sina aktier i ett dotterbolag till moderbolaget i vilket Frank och Eije var ägare. Frank och Eije anhöll om undantag från bestämmelserna i KL § 35 moment 3 stycke 9 om skattepliktig realisationsvinst för aktieöverlåtelse. Som grund för sin ansökan anfördes att överlåtelseerna skedde i syfte att låta moderbolaget med stöd av ABL § 174 moment 2 tvångsinlösa O:s aktier i dotterbolaget. LSt:n dom blev att skattepliktig gåva ej förelåg.

Kammarkollegiet anförde besvär i HovR:n för Västra Sverige och yrkade att gåvoskatt skulle beräknas på gåvorna. Som grund anförde de att enligt AGL § 35 a är svensk juridisk person skyldig att erlägga gåvoskatt för gåva av egendom inom eller utom riket. Frank B:s och Eije W:s transaktioner har inneburit frivilliga och medvetna förmögenhetsöverföringar till moderbolaget. Att avsikten varit att möjliggöra tvångsinlösen av O:s två

aktier i dotterbolaget förtar inte uppgörelsernas benefika syfte. HovR:n fastställde att överlåtelseerna inte skett med gåvoavsikt och därför inte skall föranleda gåvobeskattning.

HD beslutade enligt följande, det finns ingen anledning att betvivla att överlåtelseerna hade det angivna syftet. Däremot så utesluter detta inte att de även hade en gåvoavsikt. Först och främst bör det beaktas att det måste ha stått klart för överlåtarna att deras barn indirekt tillfördes ett betydande förmögenhetsvärde genom transaktionen. Med hänsyn till detta måste det antas att gåvoavsikt förelåg, om inte speciella omständigheter talar emot det. Med anledning av detta ändrar HD HovR:ns beslut och fastställer att gåvoskatt skall betalas.

Avgörandena visar att förmögenhetsöverföringen inte kräver att förmögenhetsminskningen hos givaren är lika stor som förmögenhetsökningen hos mottagaren. Fallen från 1980 bekräftar att en objektiv bedömning görs av gåvoavsikten skatterättsligt, det verkar räcka att beräkningen av mottagaren sker medvetet och är en önskad effekt av rättshandlingen för att gåva skall föreligga.⁴³

Utöver rekvisiten frivillighet, förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt brukar man komplettera med ytterligare ett rekvisit för att gåva skall föreligga i skatterättslig mening. Detta rekvisit är skatteförmågeprincipen som innebär att beskattning inte skall ske då någon tillförs något som inte ger förmåga att betala skatt. Exempel på detta kan vara att man efterskänker en egen fordran på gäldenären eller att någon benefikt infriar en insolvent gäldenärs skuld till någon annan.⁴⁴ Även när det gäller förmåner där det personliga inslaget är i fokus har skatteförmågeprincipen använts som skäl mot beskattning. Det kan gälla när en person bjuder någon annan på en semesterresa för att få resesällskap eller om man låter ett barn bo kvar kostnadsfritt efter att underhållsskyldigheten upphört. Erbjuds förmåner av liknande karaktär till en anställd gäller dock i regel skatteplikt. Även inbesparade kostnader kan vara gåvoskattepliktiga, således måste det personliga inslaget klart dominera när förmånen är av ekonomiskt värde för

⁴³ Englund, Silfverberg, 2004, sid. 106.

⁴⁴ Silfverberg, 1992, sid. 46-47.

att skattefrihet skall bli aktuellt.⁴⁵ Skatteanspråken bör inte inkräkta på vad som är normalt socialt umgänge mellan människor, därför är skattefrihet vid personliga förmåner en naturlig följd.⁴⁶

3.3 Värdering

I AGL § 43 kan man utläsa att de regler som gäller för arvsbeskattning, i tillämpliga delar även gäller vid gåvobeskattning. Dock gäller särskilda förutsättningar för att lättnadsreglerna ska bli tillämpliga vid gåva av företagsförmögenhet.

3.3.1 Aktier

Aktier som är registrerade på inhemsk eller utländsk börs värderas till 75 % av det noterade värdet. Aktier som däremot är noterade på O-listan och aktier som inte är av det slag som avses i första meningen, men som är föremål för marknadsmässig omsättning med regelbundna noteringar om avslut tas upp till 30 % av det noterade värdet. Värdepapper som inte omfattas av AGL § 23 skall värderas till det pris som kan påräknas vid en försäljning under normala förhållanden, så blir fallet med andelar i handelsbolag och i ekonomiska föreningar.⁴⁷

Vid överföring av företagsförmögenhet kan lättnadsreglerna bli tillämpliga. Lättnadsreglerna innebär att förmögenheten värderas till 30 % av substansvärdet. Substansvärdet innebär att inventarierna skall tas upp till anskaffningsvärdet efter avdrag för skälig avskrivning eller utranering, lagret skall tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen med skäliga avdrag för prisfallsrisk (inkurans), fastighet för stadigvarande bruk skall tas upp till näst föregående års taxeringsvärde, för lagerfastighet utgör detta ett minimivärde, goodwillvärde som är hänförliga till verksamheten

⁴⁵ Silfverberg, 1992, sid. 47.

⁴⁶ Silfverberg, a.a., sid. 48.

⁴⁷ Englund, Silfverberg, 2004, sid.38.

skall inte beaktas. Skulder och andra avgående poster som är hänförliga till verksamheten skall därefter dras av.

Reglerna är tillämpliga både när verksamheten bedrivs enskilt och när den bedrivs indirekt genom en juridisk person. Detta innebär att lättnadsreglerna kan bli tillämpliga när det gäller små och medelstora aktiebolag som driver rörelse eller jordbruk. Från och med den 1 januari 2004 har kraven för att lättnadsreglerna ska bli tillämpliga även vid gåva minskat, tidigare gällde att gåvan lämnades utan förbehåll, att gåvan avsåg hela givarens rätt samt att gåvotagaren inte fick överlåta egendomen inom fem år från gåvotillfället. Tidskravet har numera minskat från fem till tre år, anledningen till detta är att behovet av strukturella förändringar av företag är så mycket mer uttalat numera och utvecklingen sker också i allt snabbare takt. Det innebär att den överföring av företaget till barnen som framstod som den lämpligaste lösningen vid gåvotillfället ganska kort tid senare kan visa sig vara mindre lyckad när det gäller att säkerställa verksamhetens fortlevnad. Gåvan behöver inte längre gälla hela gåvogivarens rätt. En annan förutsättning för att få använda lättnadsreglerna är att det inte finns några förbehåll som berör gåvans framtida öden, t.ex. att egendomen inte får överlåtas utan givarens medtycke. Däremot går det bra att föreskriva att gåvan skall tillhöra gåvotagaren enskilt, eller att en gåva till någon omyndig skall stå under särskild förvaltning.⁴⁸ Förr kunde man ge en helt skattefri gåva eftersom reverser tidigare avräknades till hela beloppet enligt rättsfall NJA 1992 s. 808. Alltså kunde man ge bort aktier från olistan skattefritt genom att skriva en revers på 30 % av aktiernas värde på gåvodagen. Eftersom aktierna värderas till 30 % blev gåvovärdet lika stort som reversen varvid ingen gåvoskatt utföll. Detta hindrades dock genom lagförslaget som trädde ikraft 1 juli 2003. Numera värderas reversen till samma kvotdel som aktierna, alltså reduceras värdet på reversen till 30%.⁴⁹

3.3.2 Fastigheter

⁴⁸ Prop. 2003/04:17

Fastigheter värderas som huvudregel till taxeringsvärdet som gällde året före gåvoåret. Under vissa förutsättningar kan den här regeln dock frångås se AGL § 22 moment 2 och 3. En orsak kan vara att fastighetens substansvärde ändras genom t.ex. skada eller bebyggelse. En annan orsak kan vara värdeändringar genom nedläggning eller väsentlig förändring av verksamhet, i vilken egendomen ingår eller att fastigheten saknar taxeringsvärde p.g.a. avstyckning eller sammanslagning. Andel i bostadsfastighet värderas till ett värde som motsvarar medlemmens andel i föreningsförmögenheten.⁵⁰ Även denna beräknas med utgångspunkt i taxeringsvärdet på föreningens fastighet året före gåvoåret.⁵¹ Om någon ersättning utbetalas för fastighet eller tomträtt tas gåvoskatt ut på skillnaden mellan ersättningen och taxeringsvärdet, om ersättningen understiger taxeringsvärdet som gällde året före gåvoåret.⁵²

3.3.3 Övrigt

Premieobligationer värderas till det noterade värdet på gåvodagen och obligationer som t.ex. nollkupongare värderas till det noterade värdet inklusive ränta på gåvodagen. Övrig egendom värderas som regel till marknadsvärdet på gåvodagen (försäljningsvärde).

3.4 Gåvobeskattning

3.4.1 Förutsättningar

I AGL § 36 finner man att för att gåvoskattskyldighet skall föreligga måste, utöver gåvoavsikt, gåvan ha fullbordats eller att handling som innefattar giltig utfästelse om gåva av lös egendom överlämnats till mottagaren. Gäller gåvan fast egendom krävs det skriftlig handling, medan det vid lös egendom krävs tradition d.v.s. att gåvan har överlämnats till gåvotagaren. Löfte om

⁴⁹ Ekström, 2002, sid. 22-23

⁵⁰ Englund, Silfverberg, 2004, sid. 32.

⁵¹ Englund, Silfverberg, a.a., sid. 35.

⁵² Prop. 2003/04:17. Se även Seth, 1982.

gåva är i princip inte bindande, ett löfte kan dock få rättslig verkan om det manifesteras enligt bestämmelserna i AGL.⁵³

3.4.2 Gåvobeskattniing i Sverige

Gåvor inkomstbeskattas i princip inte enligt svensk rätt, istället uttas en speciell gåvoskatt enligt AGL. Ett undantag är remuneratoriska gåvor som vi behandlar i avsnitt 4.1.⁵⁴ Däremot kan givaren inkomstbeskattas för en gåva. Så blir fallet om en näringsidkare skänker bort omsättningstillgångar, eftersom näringsidkaren då anses ha gjort ett uttag ur verksamheten för privat bruk. Således ses gåvan först som ett uttag och sedan som en gåva, uttagsbeskattniing sker dock endast om en försäljning av tillgången hade föranlett beskattniing i inkomstslaget näringsverksamhet.⁵⁵

Gåvor utlöser i normalfallet inte heller kapitalvinstbeskattniing, här använder man sig istället av kontinuitetsprincipen.⁵⁶ Kontinuitetsprincipen gäller t.ex. när gåvan gäller hel näringsverksamhet eller ideell andel av näringsverksamhet och därför uttagsbeskattas detta ej. Kontinuitetsprincipen beskriver vi i avsnitt 3.5.⁵⁷ För andelar i handelsbolag gäller dock en särregel. Om handelsbolaget har ett negativt omkostnadsbelopp blir det kapitalvinst med ett belopp motsvarande det negativa omkostnadsbeloppet (justerad anskaffningsutgift).⁵⁸

3.4.3 Utformning av gåvoskatten

Som vi tidigare nämnt anknyter gåvobeskattniingen starkt till arvsskatten, men det finns dock ett flertal speciallösningar. Det finns en del fall där reglerna för beskattniingen av gåvor är mer begränsade än vad som är fallet vid motsvarande arvssituation. Som ett exempel kan nämnas allmännyttiga organisationer. Är organisationen höggradigt allmännyttig befrias den från

⁵³ Norrdell, Silfverberg, 2001, sid. 94-95.

⁵⁴ Grosskopf, Johansson, Rabe, 1997, sid. 85.

⁵⁵ Grosskopf, Johansson, Rabe, a.st.

⁵⁶ Eriksson, 2004, sid. 161.

⁵⁷ Grosskopf, Johansson, Rabe, a.a., sid. 85.

⁵⁸ Eriksson, 2004, sid. 228.

både arvs- och gåvoskatt enligt AGL § 3. Om allmännyttan däremot inte är lika starkt framträdande blir organisationen endast befriad från gåvoskatt men inte från arvsskatt.⁵⁹ Detta beror på att en beskattning av gåvor anses kunna minska benägenheten att stödja dessa organisationer, däremot anses risken inte lika överhängande vid arvsbeskattning.⁶⁰

Det förekommer även några fall där skattereglerna för gåva är hårdare än motsvarande arvsskatte regler, t.ex. gäller det reglerna om skattskyldighetens inträde när givaren förbehållit sig själv förmån av gåvoegendomen. I sådana fall är det svårare att erhålla omedelbar beskattning jämfört med framskjutna förvärv i allmänhet; AGL § 36 jämför § 6. Anledningen till detta är att förhindra missbruket av gåvor av detta slag, det anses nämligen att rätten till omedelbar beskattning är en fördel eftersom kapitalvärdet av den förbehållna förmånen får avräknas vid beräkningen av gåvoskatt.⁶¹

Vi har tidigare nämnt att gåvor inte inkomstbeskattas, i några fall har dock gåvoskatte reglerna anpassats till inkomstbeskattningen. Ett exempel som framhåller detta tydligt är beskattningen av periodiska understöd. Det periodiska understödet blir skattefritt om understödet skall räknas med i gåvotagarens skattepliktiga inkomst, AGL § 39. I och med att rätten att göra avdrag för gåvobetingade understöd avskaffades för fysiska personer 1983 förlorade undantagsregeln i AGL § 39 i princip sin betydelse. Således är understöd av gåvokaraktär i princip alltid gåvoskattepliktiga, däremot blir det ingen gåvobeskattning när understödet inte är gåvobetingat.⁶² Även om undantagsregeln i princip mist sin betydelse så visar den dock hur en konfliktsituation lösts i lagstiftningen. Periodiska gåvor är ju principiellt både skattepliktiga vid gåvobeskattning och vid inkomstbeskattning, men gåvobeskattningen har i detta fall fått underordna sig inkomstskatten för att undvika dubbelbeskattning.⁶³

⁵⁹ Silfverberg, 1992, sid. 88-89.

⁶⁰ Englund, Silfverberg, 2004, sid. 136.

⁶¹ Prop. 1941:192

⁶² Englund, Silfverberg, a.a., sid. 111.

⁶³ Silfverberg, a.a, sid. 91-92.

Om två gåvor erhålls samtidigt från två olika personer beskattas de var för sig. Gåvoskatten påverkas i hög grad av möjligheten att dela upp gåvan på flera olika givare. Det beror dels på att mottagaren får göra ett grundavdrag på 10 000 kronor per givare enligt AGL § 39 punkt d. Grundavdraget är det samma för alla slags givare, till skillnad från arvsbeskattning. Möjligheten att dela upp gåvan på flera olika givare påverkar även skattens progressivitet som behandlas lite senare. Som exempel kan nämnas när båda föräldrarna ger sitt barn en gåva. För att det skall anses som två gåvor måste båda föräldrarna äga egendomen, det räcker inte att den ena föräldern har gifterätt i den andres egendom.⁶⁴

NJA 1975 s. 171 handlar om Marianne K som överlämnade, enligt gåvobrev, såsom gåva på 40 000 kr till dottern Agneta och Lennart K som överlämnade, enligt gåvobrev, 120 aktier i Volvo och 30 aktier i Industrivärden till dottern Agneta. I två gåvodeklarationer, ingivna till LSt:n i Västmanlands län anmälde makarna K gåvorna till beskattning. Vid deklarationen avseende gåvan från Marianne K bifogades en utfärdad revers enligt vilken Marianne K förband sig att till Lennart K sex månader efter uppsägning betala ett såsom lån erhållet belopp på 40 000 kr. LSt:n meddelade att Marianne K skulle styrka att hon vid gåvotillfället var ägare till de pengar hon gett bort. Marianne ägde vid gåvotillfället hälften av en obelånad fastighet som mer än väl täckte gåvan. Anledningen till lånet av Lennart var att Marianne saknade kontanter. LSt:n fann i sitt beslut att båda gåvorna var givna av Lennart K.

Makarna K anförde besvär i Svea HovR och yrkade, att beskattning måste ske såsom för två gåvor. Kammarkollegiet bestred ändring och anförde därvid, under hänvisning till rättsfallet NJA 1967 s. 353. Kollegiet vitsordar att Marianne K har full täckning för en skuld på 40 000 kr och att reversskulden redovisats i makarna K:s självdeklarationer. Reversen har emellertid ej utgivits med annat syfte än att gåvoskatten skulle bli lägre, eller med andra ord för skens skull. Makarna K anförde att påståendet att reversen utgivits för skens skull är oriktigt mot bakgrund av den offentlighet som låneförhållandet givits genom redovisningen i makarnas deklarationer. Det är ett orimligt ställningstagande att skulden måste infrias för att rättshandlingen skall anses giltig. HovR:ns beslut var att eftersom reversen inte inneburit någon uppoffring för Marianne K eller några praktiska konsekvenser för makarna, fastställer HovR:n LSt:n dom.

⁶⁴ Englund, Silfverberg, 2004, sid. 136-137.

Makarna K anförde besvär och yrkade, att HD måste med ändring av HovR:ns beslut fastställa, att beskattning skall ske såsom för två gåvor. Föredraganden, RevSkr Naumann, anförde i betänkande: I målet är utrett att Marianne K vid gåvotillfället ägde egendom till ett värde som avsevärt översteg vad hon bortgivit. Vidare framgår att Marianne K i sin självdeklaration upptagit en skuld på 40 000 kr till Lennart K samt att denne i sin självdeklaration redovisat en häremot svarande fordran. Vid dessa förhållanden saknas anledning att icke tillmäta hennes gåva rättsverkan även i gåvoskattehänseende. Vad Agneta K erhållit bör sålunda beskattas i enlighet med avgivna deklARATIONER såsom två gåvor. HD slutliga beslut var i enlighet med betänkandet, d.v.s. LSt:ns och HovR:ns beslut ändrades till att två gåvor förelåg.

Rättsfallet visar att om den ena maken lånar pengar av den andre för att ge bort i gåva, måste den låntagande maken vara god för lånet.

3.4.4 Skatteklasserna

I AGL § 40 står det att förhållandet mellan givare och mottagare läggs som grund till beräkningen av skatten. Det finns tre olika skatteklasser, dessa är:

Klass I

Hit hänförs efterlevande make, sambo, barn, avkomling till barn, make och sambo till barn och efterlevande make eller sambo till avlidet barn. Detta gäller även om barnet eller avkomlingen förlorat sin arvsrätt till arvlåtaren till följd av adoption.⁶⁵

Skattesatserna för klass I är:

⁶⁵ Norrdell, Silfverberg, 2001, sid. 81.

– 300 000	10 %	Inom skiktet
300 000-600 000	30 000+20 %	Inom skiktet
600 000-	90 000+30 %	Inom skiktet

Klass II

Till klass två hänförs de som inte avses i klass I eller III

Skattesatserna för klass II är:

– 70 000	10 %	Inom skiktet
70 000- 140 000	7 000+20 %	Inom skiktet
140 000-	21 000+30 %	Inom skiktet

Klass III

Till klass tre hänförs juridiska personer med allmännyttig verksamhet, samma objekt som är befriade från gåvoskatt enligt AGL § 38. Ett krav är att det är svenska juridiska personer, utländska juridiska personer hänförs till klass II. Det är dock inget hinder att verksamheten är avsedd för att tillgodose allmännyttiga ändamål utomlands. För stiftelser och sammanslutningar finns kravet att deras huvudsakliga syfte är av allmännyttig karaktär.⁶⁶

Skattesatserna för klass III är:

– 90 000	10 %	Inom skiktet
90 000-170 000	9 000+20 %	Inom skiktet
170 000-	25 000+30 %	Inom skiktet

⁶⁶ Norrdell, Silfverberg, 2001, sid. 82.

3.5 Kontinuitetsprincipen

Med kontinuitetsprincipen menas att den nye ägaren till en egendom vid en försäljning av egendomen använder sig av den förre ägarens anskaffningsvärde för att göra kapitalvinstberäkningen.⁶⁷ I IL kapitel 44 § 21 står skrivet att ”Om en tillgång förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation”.

När kontinuitetsprincipen används vid gåva blir det ingen inkomstskatt för eventuella värdeökningar hos givaren utan hela givarens skattesituation övergår till den som är mottagare av gåvan. Kontinuitetsprincipen är den helt dominerande principen då det gäller benefika överlåtelser som ska inkomstbeskattas. I Sverige använder man sig av kontinuitetsprincipen som en slags huvudregel både då man överlåter näringsverksamhet och då man överför kapitaltillgångar.⁶⁸

Man kan dela in kontinuitetsprincipen i tre olika delar, värdekontinuitet, karaktärskontinuitet och verksamhetskontinuitet. Man kan säga att karaktärskontinuiteten styr beskattningen av löpande intäkter och hur inkomster ska räknas fram vid försäljning av tillgångar. Man använder sig av denna kontinuitet då det är en fysisk person som är ägare av tillgången. Den skatterättsliga läggningen hos en tillgång förändras inte vid karaktärskontinuiteten även om ägaren till tillgången ändrar sin verksamhet. Värdekontinuiteten säger att det skatterättsliga restvärdet som en avyttrare får vid försäljning av tillgången tas över av en annan skattskyldig. Värdekontinuiteten används då en skattskyldig överför en tillgång till en annan skattskyldig utan att man blir skattskyldig för överföringen. Denna kontinuitet används vid överföringar inom företagsgrupper då detta kan ske utan att beskattas.⁶⁹ Melz, 1990 skriver på sidan 81 att ”Kontinuitet i

⁶⁷ Eriksson, 2004, sid. 161.

⁶⁸ Silfverberg, 1992, sid. 83.

⁶⁹ Persson Österman, 1997, sid 65ff

beskattning innebär vid inkomstbeskattningen att alla inkomster bör beskattas vid någon tidpunkt, men å andra sidan endast en gång”.

Verksamhetskontinuitet visar att en speciell gren inom verksamheten fortsätter att drivas. RR har menat att verksamheten måste drivas vidare som den gjort tidigare för att man inte ska behöva bli beskattad. Man måste alltså använda verksamhetskontinuitet för att möjliggöra värde- och kontinuitetsprincipen.⁷⁰

3.6 Undantag från skatteplikt

I AGL § 39 tar man upp gåvor som inte ska beskattas. Nedan följer en redogörelse för dessa.

- a) *För lösören för personligt bruk så som möbler, husgeråd ges skattefrihet vid gåva om gåvans värde är högst 10 000 kronor per år. Det gäller att gåvan är avsedd för mottagaren själv eller dennes familj.*

Denna bestämmelse har ofta varit föremål för synpunkter. Man har menat att gåvor från släktingar borde fritas från beskattning. Från och med 1974 innefattar denna punkt gåvor av lös egendom, såväl inre som yttre. Gåvan ska avse mottagaren själv eller dennes familj och får vara högst 10 000 kronor per år. Man kan ge denna punkt tre kriterier, lösöre - personligt bruk – högst 10 000 kronor. Överstiger värdet på gåvan 10 000 kronor beskattas man för den summa som överstiger de 10 000 kronorna. Man har inte rätt till grundavdrag om gåvans värde överstiger 10000 kronor enligt ett beslut i Svea HovR. 1996 (ärende Ö 3859/95).⁷¹

⁷⁰ Persson Österman, 1997, sid. 67ff.

⁷¹ Norrdell, Silfverberg, 2001, sid. 105.

b) *Det ges också skattefrihet för periodiskt understöd i den mån understödet skall inräknas i gåvotagarens skattepliktiga inkomst.*

Denna punkt är numera något tvivelaktig om den bör vara med här eftersom man 1982 ändrade KL så att avdragsrätten till frivilliga periodiska understöd upphörde, se avsnitt 3.4.3. Den finns dock kvar eftersom den kan bli tillämplig vid utbetalning från familjestiftelser.⁷²

I NJA 1991 s. 748 tas upp en fråga huruvida utdelande av medel från en familjestiftelse i samband med dess upplösning skall anses utgöra gåva och därmed föranleda uttagande av gåvoskatt. Målet handlar om Gustaf K som i december 1939 lämnade egendom värd 5975 kronor som skulle utgöra grunden för en stiftelse kallad "Gustaf K:s familjestiftelse". Stiftelsens ändamål angavs vara att förvärva och förvalta aktiemajoriteten i AB Gustaf K i Nybro i syfte att bevara och trygga detta bolags ledning inom Gustaf K:s familj, särskilt hos hans bröstarvingar, samt att i övrigt för familjens räkning bevara och sammanhålla egendom som stiftelsen kunde komma att förvärva. 1970 ändrade Gustaf K stiftelsens ändamål till att stiftelsen skulle stödja familjeägda företag i enlighet med vad stiftelsens styrelse fann lämpligt.

I gåvodeklarationen som inkom till Länskattemyndigheten i Stockholm uppgav Gustavs tre barnbarn, Ulf, Olof och Madeleine, att de fått kontanta gåvor ur Gustaf K:s familjestiftelse till ett värde av 311 779 kr 90 öre, 511 042 kr 10 öre respektive 549 816 kr 40 öre. Ur detta bestämde Länskattemyndigheten att de tre barnbarnen skulle gåvobeskattas med 146 905 kr jämte ränta 52 457 kronor, 276 450 kr jämte ränta 98 715 kronor respektive 301 670 kr jämte ränta 107 721 kr.

Ulf K, Olof K och Madeleine R (klagandena) anförde besvär i Svea HovR och yrkade i första hand att gåvoskatt inte skulle utgå och i andra hand att gåvoskatten skulle beräknas enligt klass I. Kammarkollegiet bestred bifall till besvären. Barnbarnen menade att de utdelade beloppen avser i sin helhet utskiftning av familjestiftelsens ursprungliga kapital i samband med stiftelsens upplösning. På grund härav och då stiftelsen torde ha gåvobeskattats då den bildades skall nu inte någon gåvoskatt utgå för undvikande av en dubbelbeskattning. Som stöd för sitt andrahandsyrkande

⁷² Norrdell, Silfverberg, a.a., sid. 106.

anförde klagandena att utskiftade belopp vid en slutavveckling av en familjestiftelse borde betraktas som en gåva från stiftaren till mottagarna och då dessa är barnbarn till stiftaren skall därför klass I tillämpas vid beräkningen av gåvoskatten. Hovrätten sa i sitt domskäl att "Gustaf K:s familjestiftelse" enligt 1939 års stadganden ska vara en självständig juridisk person. HovR:n finner, i avsaknad av annan närmare utredning och i enlighet med klagandenas påståenden, att det i samband med en slutlig upplösning av familjestiftelsen får anses att den avkastning som styrelsen under åren kan ha valt att fondera har tillförts stiftelsens kapital, och att hela det utskiftade beloppet därför nu bör behandlas som sådant. Av detta följer att de utdelade beloppen, enligt vad som framgår av doktrin och praxis, inte skall inkomstbeskattas som periodiska understöd. Frågan blir då om i stället gåvoskatt skall tas ut. HovR:n gör här följande bedömning. Gustaf K har år 1970 i kompletterande föreskrifter till stadgarna lämnat vissa riktlinjer för hur stiftelsens medel borde fördelas vid en eventuell upplösning. De kompletterande stadgarna har emellertid medgivit styrelsen rätt att dels fatta beslut om upplösning av stiftelsen, dels ändra stadgarna genom beslut vid viss kvalificerad majoritet, dels också, under vissa förutsättningar, enligt eget bestämmande vid en upplösning fördela tillgångarna mellan bröstarvingarna. Styrelsen har också efter eget bestämmande fördelat medlen. Vid sådant förhållande finner HovR:n att vad var och en av de klagande erhållit från "Gustaf K:s Familjestiftelse" vid dess upplösning är att anse som en från stiftelsen härfluten gåva. På grund härav och oberoende av om gåvoskatt erlades av stiftelsen år 1939 eller ej, skall gåvoskatt, i enlighet med Länsskattemyndighetens beslut beräknad enligt klass II, utgå med de belopp som fastställts genom de överklagade besluten.

Barnbarnen överklagade till HD och anförde besvär och yrkade i första hand att besluten om gåvoskatt skulle upphävas och i andra hand att gåvoskatt skulle fastställas enligt skatteklass I. HD menade att den ifrågavarande stiftelsen är att hänföra till en typ av stiftelser som omfattas av punkt 2 sista meningen i anvisningarna till KL § 31. Vad som uppbärs från sådana stiftelser skall betraktas som periodiskt understöd och beskattas hos mottagaren som inkomst av tjänst KL § 31. Enligt AGL § 39 punkt b uttas inte någon gåvoskatt för periodiskt understöd i den mån understödet skall räknas in i gåvotagarens skattepliktiga inkomst. Frågan är då om en annan ordning än den nu angivna skall gälla i fall då en familjestiftelse upplöses. Kammarkollegiet har gjort gällande att, under de omständigheter som föreligger i det aktuella målet, de belopp som har

delats ut skall anses utgöra skattepliktiga gåvor. För att en gåva skall anses föreligga gäller som en grundläggande förutsättning att den förmögenhetsöverföring som det är fråga om har skett frivilligt från den överlåtande partens sida och med syfte att gynna den mottagande parten (gåvoavsikt). I litteraturen anses allmänt att utbetalningar från en stiftelse till fullgörande av stiftelsens ändamål inte innefattar någon sådan frivillighet och gåvoavsikt som utmärker gåva. Starka skäl talar för att detta synsätt skall anses giltigt inte bara när det är fråga om en eller flera utbetalningar under tiden för stiftelsens bestånd utan också när det är fråga om utdelning i samband med stiftelsens upplösning. I litteraturen har förts fram den uppfattningen att, när en stiftelse upplöses, man ska göra skillnad mellan å ena sidan överföring av stiftelsens kapital och å andra sidan utdelning av stiftelsens avkastning, inberäknat sådan avkastning som har fonderats från tidigare år. Överföring av kapital skulle betraktas som gåva, medan utdelning av avkastning skulle anses utgöra periodiskt understöd. Till stöd för denna uppfattning har återopats ett förhandsbesked från Riksskattenämnden den 22 februari 1966, enligt vilket vad som utdelas av stiftelsekapital i samband med en total upplösning inte bör inkomstbeskattas hos mottagaren. Det förhållandet att ett belopp som utdelas från en stiftelse inte blir föremål för inkomstbeskattning medför emellertid inte utan vidare att en gåva skall anses föreligga. Saknas de tidigare angivna kriterierna för gåva, bör gåvoskatt inte tas ut, även om det inte sker någon. Det får antas att, som klagandena har gjort gällande, styrelsen har iakttagit principerna i stiftelsens stadgar vid fördelningen av de aktuella medlen. Detta innebär att det inte har förelegat någon gåvoavsikt i samband med utdelandet. Vad som nu har sagts rubbas inte av att styrelsen har haft vissa valmöjligheter när det gällt att bestämma tidpunkten för stiftelsens upplösning. P.g.a. det anförda skall klagandena inte anses ha fått beloppen i gåva. Någon gåvoskatt skall alltså inte tas ut. Med ändring av HovR:ns och Länskattemyndighetens beslut förordnar HD att gåvoskatt inte skall utgå p.g.a. vad som tillskiftats klagandena i samband med upplösning av den ifrågavarande stiftelsen.

- c) *Vid bodelning ges skattefrihet för vad make eller sambo erhållit utöver honom enligt lag tillkommande andel, i den mån värdet av vad maken eller sambon bekommit inte överstiger värdet av hans i bodelningen ingående egendom.*

I denna punkt behandlar man bodelning enligt ÄktB. Förvärv genom bodelning är skattefritt under förutsättning att man håller sig inom de ramar som äktenskapslagstiftningen tar upp för bodelning. Sambos har samma ställning som make/maka. Vid prövning om det är gåva vid bodelning ska man inte nöja sig med att bara se på den egendom som delats utan man ska också titta på den egendom som inte ingått i bodelningen.⁷³

Rättsfallet NJA 1985 s. 414 handlar om en man som avled 1979 och efterlämnade som dödsbodelägare sin hustru och en utom äktenskap född dotter. Under en kort period i slutet av 1969 hade makarna företagit en serie rättshandlingar, äktenskapsförord och bodelningar, vilka sammantagna fått till resultat att den övervägande delen av makarnas giftorättsgoods blivit hustruns enskilda egendom. Frågan är huruvida och i vad mån rättshandlingarna enligt ÄB kapitel 7 § 4 kan jämkas för tillgodoseende av dotterns laglottanspråk. Tingsrättens dom fastställer att Ruth W är berättigad att av Svea E utfå laglott efter sin fader Per Olof E, beräknad som en fjärdedel av skiftesvärdet av all den egendom som makarna E ägde vid tidpunkten för Per Olof E:s bortgång såsom den framgår av bouppteckning efter Per Olof E med bortseende från ett belopp om 53 000 kr avseende gåva genom äktenskapsförord den 18 december 1969, beträffande vilken gåva Svea E redan medgivit nedsättning enligt ÄB kapitel 7 § 4. Till skiftesvärdet skall läggas avkastning av egendomen från tidpunkten för Per Olof E:s bortgång till dess skifte sker. Fallet gick vidare till HovR:n för Nedre Norrland där Svea E yrkade att HovR:n måste ogilla Ruth W:s talan. HovR:n kom fram till att man skulle ogilla Ruth W:s talan.

Ruth W (ombud advokaten Bengt Selander) sökte revision och yrkade, såsom hon slutligt bestämde sin talan, att Svea E måste förpliktas att till henne utge 225 000 kr eller, i andra hand, att HD måste fastställa att hon är berättigad att av Svea E utfå detta belopp, utgörande hennes laglott efter Per Olof E med bortseende från hennes andel i det belopp om 53 000 kr, som parterna enats om att vid laglottens bestämmande lägga till kvarlåtenskapen efter Per Olof E. HD:s domskäl lyder att enligt ÄB kapitel 7 § 4 kan bröstarvinge, om arvlåtaren i livstiden givit bort egendom under sådana omständigheter eller på sådana villkor att gåvan till syftet är att likställa med testamente, för att utfå sin laglott erhålla jämkning av gåvan, om inte särskilda skäl är däremot. Vid beräkning av laglotten skall värdet av den bortgivna egendomen läggas till kvarlåtenskapen. I den mån det krävs för att

⁷³ Norrdell, Silfverberg, 2001, sid. 106.

skydda laglotten, beräknad på nu angivet sätt, skall gåvan nedsättas och motsvarande del av den bortgivna egendomen återbäras eller, om det inte kan ske, ersättning utges för dess värde. Utifrån detta ändrar HD HovR:ns dom och förpliktar Svea E att till Ruth W utge 112 500 kr jämte tio procent ränta per år från den 1 juli 1985 tills betalning sker.

d) Skattefrihet ges även för gåva från en och samma person om den inte överstiger 10 000 kronor per år.

Dessa 10 000 kronor är det som i vanliga fall kallas grundavdrag. Man har rätt att varje år ta emot gåvor från en eller flera personer till ett värde på högst 10 000 kronor per person och ändå slippa att bli beskattad för den gåvan. Är gåvans värde högre än 10 000 kronor blir man beskattad för den del som överstiger detta belopp. Eftersom gåvan måste vara fullbordad har man uteslutit benefika reverser från skattefriheten. Vissa gåvor värderas olika och kan ha ett marknadsvärde som är högre än 10 000 kronor men ändå vara skattebefriade. Aktier på O-listan värderas t.ex. till 30 % av värdet och aktier på A-listan till 75 % av värdet. Makar behöver inte vid givande av gåva till en och samma person räkna samman gåvornas värde utan de kan ge gåvor var för sig. Det ska dock vara så att, som vi tidigare berört i avsnitt 3.4.3, var och en av makarna har tillgångar så att de kan ge gåvan.⁷⁴

I NJA 1992 s. 808 beskrivs ett fall då det genom ett gåvobrev överläts aktier noterade på OTC-listan samtidigt som gåvotagaren övertog betalningsansvaret för ett reverslån (s.k. blandad gåva). Frågan är om vederlaget skulle avräknas från aktiernas noterade värde eller från det reducerade värde som följer av värderingsreglerna i AGL. I första instansen hos Länsskattemyndigheten i Göteborgs och Bohuslän kom man fram till att Hans-Olof O i gåva fått 6680 aktier av Rolf J. Med gåvan följde en skuld på 180 000 kronor i Skånska banken. Aktierna ligger som säkerhet i banken. Aktierna var noterade på Stockholmsbörsen och hade ett värde på sammanlagt 601 200 kronor. Länsskattemyndigheten i Göteborgs och Bohuslän fastställde i beslut den 31 oktober 1990 gåvans värde till 126 360 kr och skatten till 38 435 kr. Skatten betalades den 6 december 1990.

⁷⁴ Norrdell, Silfverberg, 2001, sid.107.

Hans-Olof O anförde besvär i HovR:n för västra Sverige och yrkade att HovR:n skulle fastställa gåvans värde till 360 kr och följaktligen befria honom från att betala gåvoskatt. I HovR. anförde Hans-Olof att gåvan skall behandlas som en enda överlåtelse vid tillämpning av den s.k. delningsprincipen. Sedan det konstaterats att gåva föreligger skall vederlaget i form av övertagande av betalningsansvar för reverslånet om 180 000 kronor frånräknas gåvans schablonvärde, vilket är 30 % av dess verkliga värde, 180 360 kronor. Kammarkollegiet anförde att det avgörande vid bedömning om egenskaper för en gåva inte är värderingsreglerna i AGL utan det verkliga värdet. Differensen mellan värdet av den överlåtna egendomen och det betingade vederlaget är en gåva som skall beskattas. Gåvans skattepliktiga värde beräknas enligt de värderingsregler som finns i AGL. Det finns enligt kollegiets mening inget som talar för att ifrågavarande förmögenhetsöverföring skulle vara fri från gåvoskatt. Enligt HovR:n talar övervägande skäl för att vid beräkningen av gåvans värde i fall som detta reducera aktiernas verkliga värde till 30 % innan vederlagsreversen frånräknas. Härav följer att den nu aktuella gåvan från gåvoskattesynpunkt har ett värde av 360 kr. Någon gåvoskatt skall följaktligen inte utgå. HovR:n ändrar det överklagade beslutet och beslutar att gåvoskatt inte ska utgå.

Kammarkollegiet överklagade HovR:ns beslut till HD och ville att dessa skulle fastställa Länskattemyndighetens beslut. Kollegiet anser att det inte finns något skäl att inte beskatta ifrågavarande gåva, att inte beskatta den faktiska kapitalöverföringen skulle strida mot lagens intentioner. HD har kommit fram till att vid beräkningen av gåvoskatten i målet skall de överlåtna aktierna endast tas upp till 30 % av det noterade värdet eller till 180 360 kronor. Från detta belopp skall sedan dras ifrån värdet av det övertagna reverslånet. Då lånet är räntebärande skall avräkning ske med hela kapitalbeloppet eller med 180 000 kronor. Efter avräkning återstår endast 360 kronor. Detta belopp understiger grundavdraget enligt 39 § punkt d i AGL:s då gällande lydelse. Såsom HovR:n funnit skall således inte utgå någon gåvoskatt för förvärvet.

I ovanstående rättsfall värderas reversen till 100 % fast att aktierna värderas till 30 %, enligt de nya reglerna värderas en revers i sådana här fall numera till samma procentsats som gåvan, vilket vi behandlar i avsnitt 3.4.1

Englund och Silfverberg tar i sin bok ”Beskattning av arv och gåva” upp ytterligare några fall av gåva som blir skattebefriade som inte nämns i lagtext. De nämner bland annat:

a) Gåvor av gåvoskatt.

Detta inträder i de fall då givaren av en gåva som är skattepliktig för mottagaren åtar sig att betala den uppkomna gåvoskatten. Detta kommer att ses som en gåva eller som en del av gåvan. HD hade före AGL kom till fattat beslut om att sådana här gåvor skulle vara befriade från beskattning, man ska alltså bara behöva betala skatt på den egentliga gåvan. Vid gåvor av större värde kan man få betydande skattelindringar då givaren delar upp gåvan på direkt gåva till mottagaren och tar på sig att betala skatten.⁷⁵

b) Arvsavståenden och snedskiften.

Oftast är arvsavståenden att betraktas som gåva. Sker arvsavståendet utan förbehåll är detta accepterat vid arvsbeskattning. Den som mottar avståendet har då trätt in i den avståendes rätt och blir då arvsskatteskyldig. Detta medför att det inte kan bli tal om gåvobeskattning. Om arvsavståendet uppkommer i samband med arvskiftet, blir det tal om en snedvridning. Vid snedvridning uppstår det oftast ingen skattepliktig gåva, detta på grund av de så kallade värderingsprinciperna.⁷⁶

I fallet NJA 1985 s. 264 beskrivs målet där två makar i testamente skrivit att den som överlever den andre ska överta all den avlidnes egendom med full äganderätt, undantag ska göras för bröstarvinges rätt till sin laglott. Mannen dog, hustrun och tre barn blev dödsbodelägare. All egendom var giftorättsgods. Arvsskatten bestämdes genom ett schematiskt arvsskifte. Bobehållningen uppgick till 2 700 000 kronor, varav 2 250 000 kronor bestod av aktier. Den levande maken var villig att avstå från sin del av testamentet under förutsättning att den utlades i aktier, som gavs till övriga arvingar, och att hon fick livslång avkastning från aktierna. Efter ett antal år

⁷⁵ Englund, Silfverberg, 2004, sid.112.

⁷⁶ Englund, Silfverberg, a.a., sid. 112.

avstod maken från den livslånga rätten till avkastning, frågan var då om makans tidigare avstående från sin del av testamentet ska betraktas som skattepliktig gåva. De första instanserna menade att maken hade förfogat över sin del av testamentet så att det bör betraktas som en gåva. De menade också att skattskyldigheten uppstod då hon avstod från avkastningsrätten.

HD menade att dödsbodelägarna vid arvsskiftet delade arvet på annat sätt än som låg till grund för arvsskattens bestämmande. Detta medför normalt ingen skyldighet för mottagaren att betala gåvoskatt. HD beslöt därför att gåvoskatt endast ska uttas för värdet som avser avståendet av avkastningsrätten.

c) Skatteförmågeprincipen

Är den som mottar gåvan i ett insolvent tillstånd kan man få slippa betala gåvoskatten. Ett annat exempel är då någon betalar en studie- eller rekreationsresa för någon annan. Mottagaren har då inte ökat sin skattepliktiga förmåga, utan detta är att betrakta som en personlig förmån.⁷⁷

⁷⁷ Englund, Silfverberg, 2004, sid. 113.

4 GÅVA TILL ANSTÄLLD

4.1 Remuneratorisk gåva

En gåva som ges för ett utfört arbete eller en utförd arbetsprestation, en remuneratorisk gåva, antas inte vara av benefik karaktär enligt Silfverberg, 1992. Detta blir speciellt utmärkande när det är talan om en anställning, därför ska i regel gåvor som ges till anställda beskattas som inkomst. Detta stärks också genom KL § 32 moment 1 som säger att alla ersättningar som man får för en utförd tjänst ska inkomstbeskattas.

En remuneratorisk gåva är en sådan gåva som helt eller delvis utgör ersättning för arbete eller annan prestation utan att givaren är rättsligt förpliktad att utföra motprestation. En förutsättning för att en remuneratorisk gåva ska anses föreligga är att givaren av gåvan inte har någon laglig förpliktelse för gåvan.⁷⁸ Om gåvan inte överstiger skäligt vederlag bör den beskattas som inkomst, gåvobeskattning blir aktuellt först om ersättningen i påtaglig grad överstiger vad som anses vara skälig ersättning. Remuneratoriska gåvor har ofta beaktats vid lagstiftningen, då främst i förarbeten till GåvoL. Lagberedningen till denna lag sa ”att om den frivilligt överlämnade ersättningen icke till sitt värde översteg vad som enligt parternas mening och även enligt gängse uppfattning utgjorde ett skäligt vederlag för den utförda prestationen, övervägande skäl talade för att någon gåva överhuvudtaget inte borde anses föreligga”.⁷⁹

I Kammarrätten i Göteborg den 25 november 1986 i mål 148 lades en dom angående A som fått gåvor från sin arbetsgivare, B, och arbetsgivarens fru, C, om totalt 20 420 kronor. Taxeringsintendenten har från början hävdad att man ska eftertaxera A med hela gåvobeloppet plus skattetillägg. Domen i Kammarrätten blev att A blev tvungen att betala inkomstskatt för det belopp A mottagit från B och att A ska betala gåvoskatt på det A mottog från C.

⁷⁸ Bengtsson, SvJT 1962, sid. 700.

⁷⁹ Silfverberg, 1992, sid. 232ff.

Man kan därmed dra slutsatsen av kammarrättens dom att när en arbetsgivare lämnar en gåva till en anställd föreligger en *presumptio juris et de jure* att gåvan är remuneratorisk.⁸⁰

Man kan tolka lagberedningens uttalande som att remuneratoriska gåvor enligt sakrättsliga regler inte ska ses som en gåva. Detta tycker Bengtsson verkar underligt. Han menar att det ska vara lagligt förpliktat för givaren att ge ut gåvan för att en remuneratorisk gåva ska förekomma.⁸¹ För givarens borgenärer spelar det ingen roll vilka motiv givaren haft för det utgivna, om det varit för att vara frikostig eller om givaren velat glädja en missnöjd anställd. Det kan enligt Bengtsson verka orättvist mot mottagaren om givarens borgenärer lägger beslag på den mottagna gåvan som mottagaren fått för lång och trogen tjänst. För borgenärers del tycks remuneratoriska gåvor vara att likställa med vilken annan gåva som helst. En remuneratorisk gåva medför enligt Bengtsson inte att det sker någon förmögenhetsöverföring, detta eftersom givaren tidigare har fått en prestation för det han nu ger ut.⁸²

En sak som talar för att det är talan om en gåva i remuneratoriska fall är att de olika parterna ofta är närstående, antingen anhöriga eller anställda i ett företag. Utifrån detta kan man dra slutsatsen att ett enmansaktiebolag inte kan ge gåvor eftersom man som ägare inte kan ha gåvoavsikt mot sig själv. I GåvoL. skrevs att en ersättning som ges frivilligt för ett utfört arbete endast ska ses som en gåva i de fall då ersättningen i hög grad överstiger vad som skulle utgöra skälig ersättning för det utförda arbetet. I de fall det inte blir tal om gåvobeskattning ska inkomsten tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.⁸³

I rättsfallet RÅ 1951 Fi 1202 beskrivs ett fall där gåvobeskattning förelåg. Fallet handlar om en man som utfört vissa tjänster i hemmet åt en kvinna därför att denna kvinnas döde man ville detta. Prövningsnämnden menade

⁸⁰ Penser, 1988, sid. 633-637.

⁸¹ Bengtsson, SvJT 1962, sid. 699ff.

⁸² Bengtsson, a.a., sid. 703.

⁸³ Silfverberg, 1992, sid. 232ff.

att de belopp som hade blivit utbetalda till mannen klart översteg de belopp som skulle utgöra en skälig ersättning för den utförda tjänsten. Därför blev det tal om gåvobeskattnings.

Inkomst som ligger till grund för inkomstbeskattnings skall i regel beskattas av den som har gjort sig förtjänt av inkomsten och som rätteligen har rätten att bruka inkomsten. I de fall denne person låter någon annan bruka inkomsten, påverkas inte skattskyldigheten. Då en arbetsgivare ger en gåva till någon anställds anhörig, till exempel en änka som får bidrag till semesterresa från ett företag där hennes avlidna man arbetat, skall i detta fall änkan beskattas för bidraget. Om båda av makarna lever ska den beskattas som har anställning på företaget. Här har rätten använt sig av en metod som kallas genomsyn. Genomsynsprincipen används då den ena av maken får förmåner från den andre makens arbetsgivare.⁸⁴

Ett exempel på genomsynsprincipen är i RÅ 1988 ref. 30 II. Detta fall tar upp Sten N som tillsammans med sin hustru för företagets räkning åkte till Paris. Sten N redovisade inte under inkomst av tjänst någon förmån för den betalda resan. Taxeringsintendenten anförde att Sten N genom sitt uppdrag hos AB Dogman kommit i åtnjutande av en löneförmån bestående av resa till Paris för sig och sin hustru. Sten N:s hustru var under 1981 inte anställd i bolaget, varför Sten N borde beskattas för förmånsvärdet av hustruns resa. Löneförmånens värde borde bestämmas till 5 740 kr motsvarande makarnas andel av resekostnaderna. Vidare menades att skattetillägg bör betalas eftersom det inte kan vara ursäktligt att inte lämna deklaration för resan. Länsrätten i Malmöhus län framlade att av reseprogrammet har framgått att mässbesök skedde på söndag förmiddag. Resterande tid d.v.s. fredag eftermiddag och lördag har stått till deltagarnas egen disposition. Sten N:s inkomst av tjänst skall höjas med totalt 5 740 kr. Man ska även påföra honom skattetillägg med 40 % enligt TaxL § 116 punkt a. Länsrätten bestämmer Sten N:s taxering och påför även ett skattetillägg på 40 %. Sten N hävdade att de p.g.a. artighetsskäl ansåg sig vara skyldiga att delta i resan till Paris.

Kammarrätten i Göteborg menar att resan får anses ha ett sådant samband med Sten N:s uppdrag som styrelseledamot i AB Dogman att förmånen av resan är att jämföras med lön. Sten N har i deklarationen inte upplyst om att han och hans hustru har erhållit en Parisresa fastän han har bort förstå att uppgift härom behövdes för att åsätta en riktig taxering. Härigenom får han anses ha

utelämnat en uppgift och förutsättningar för påförande av skattetillägg enligt TaxL. § 116 punkt a föreligger.

Sten N gick vidare till Regeringsrätten med frågan. De menade att resan får anses ha ett sådant samband med Sten N:s styrelseuppdrag att värdet av resan, i den mån den innefattat en ekonomisk förmån för honom, utgör skattepliktig inkomst av detta uppdrag. Sten N:s deltagande i resan får antagas ha varit till nytta för bolaget. Det finns inte skäl till antagande att resan för Sten N:s del innefattat nöjes- och rekreationsinslag utöver vad som kan anses normalt vid en tjänsteresa i utlandet. Vid angivna förhållanden skall Sten N inte beskattas för förmån på grund av sitt eget deltagande i resan. Av fast praxis följer emellertid att han skall beskattas för den del av resans värde som avsett hans hustrus deltagande. Kostnaden härför uppgick enligt handlingarna till 2 870 kr. Detta belopp utgör således skattepliktig inkomst av tjänst för Sten N. Regeringsrätten dömer Sten N till att taxeras med 2 870 kronor för hustruns kostnad av resan och tar helt avstånd från skattetillägget.

Vad händer då när den anställda får en gåva från någon annan än sin arbetsgivare, till exempel ett företag som arbetsgivaren har affärer med. Det finns i princip tre olika sätt att lösa denna fråga. Den kan beskattas som vanlig inkomst hos arbetsgivaren, den kan anses som verksamhet av tillfällig natur och den kan anses vara skattefri.⁸⁵

Gränsen mellan vad som är att betrakta som en remuneratorisk gåva och vad som ska ses som en muta kan vara svår att avgöra. Bara nu på de senaste åren har det varit en stor debatt om detta. Bl.a. har Systembolaget varit utsatta för hård kritik. Det kan vara svårt för en anställd på ett företag som från en leverantör mottar t.ex. en flaska whisky att uppfatta det som en muta, utan mottar den som ett bevis på ett bra utfört arbete. Men när det blir tal om t.ex. solresor till Spanien och andra mer värdefulla gåvor borde man bli misstänksam. I Sverige är vi mycket godtrogna och tror därför inte att mutor förekommer i så hög grad som det uppenbarligen gör, det är ju bara att titta på Systembolaget och byggbranschen som ofta ger ut gåvor.

⁸⁴ Silfverberg, 1992, sid. 232ff.

⁸⁵ Silfverberg, 1992, sid. 232ff.

Man kan undra varför folk är så lättlurade? Ofta är det nog p.g.a. ren girighet, man tror inte att någon ska komma på att man tagit emot en flaska whisky eller en fin middag. Lika ofta kan det vara så att folk som tar emot gåvan eller mutan inte vet hur reglerna kring detta fungerar och därför tror att man inte gör något fel. De branscher där mutor förekommer är ofta sådana branscher, som t.ex. Systembolaget, som är halvreglerade, d.v.s. att Sverige har ett statligt försäljningsmonopol medan leverantörerna slåss på en fri marknad. De som ger mutor sitter ofta på sådana positioner där de hanterar mycket större summor än vad de gör privat och anser därför inte att det gör något med några tusenlappar i muta.⁸⁶

I de fall det finns ett samband mellan gåvan och arbetsgivarens nytta av den utförda prestationen av mottagaren, ska denna gåva behandlas under inkomstskattereglerna. Om det inte finns ett sådant direkt samband ska gåvan härröras till gåvoskattereglerna, om det föreligger skattskyldighet bestäms genom de civilrättsliga gåvorekvistiten.⁸⁷

Enligt IL kapitel 11 § 14 ska gåvor till anställda inte tas upp som inkomst av tjänst om det är:

- Julgåvor av mindre värde till anställda, gäller inte om gåvan är kontanter
- Sedvanliga jubileumsgåvor till anställda
- Minnesgåvor till varaktig anställd, om gåvans värde inte överstiger 10000 kronor och den ges i samband med att den anställde uppnår en viss ålder eller efter viss anställningstid eller när en anställning upphör, dock vid högst ett tillfälle förutom när anställning upphör.

Dessa regler gäller från och med 1 januari 2002, före dessa reglers tillkomst gick man efter praxis.

⁸⁶ Lerner, 2003

⁸⁷ Silfverberg, 1992, sid. 232ff.

Julgåvor och jubileumsgåvor till anställda är alltid skattebefriade så länge det rör sig om mindre värden. För att man ska kunna ge en jubileumsgåva bör det vara så att företaget firar något speciellt till exempel 25, 50 eller 100 års jubileum. Värdet på en julgåva eller jubileumsgåva har fallit på Skatteverkets lott att ge hänvisning om hur högt beloppet får vara. Skatteverket menar att en julgåva får anses ha ett mindre värde om den inte överstiger ett värde om 350 kronor inklusive moms. Med detta menar Skatteverket att 350 kronor är ett gränsvärde och att man ska beskattas för varje krona om beloppet på julgåvan överstiger 350 kronor.

För jubileumsgåvor menar Skatteverket att beloppet inte får överstiga ett värde om 1050 kronor för att anses som en skattefri gåva, detta är också ett gränsvärde där det precis som för julgåvan gäller att om gåvan har ett högre värde än 1050 kronor så blir man beskattad för hela beloppet.

Gränsen för minnesgåvor har fr.o.m. 2002 höjts till att nu vara 10000 kronor, detta belopp har räknats fram av Skatteverket och utgör 0,2 % av prisbasbeloppet ökat med momsen som rör anskaffningen. Bestämmelserna gäller dock inte om gåvan är av pengar. Med pengar menar man här också presentkort, värdepapper och andra liknande värdehandlingar.⁸⁸

Enligt rättsfallet RÅ Ref. 1980 1:44 har en anställd fått en byrå i födelsegåva på sin 60 års dag. Byrån var värd 5800 kronor, vid detta tillfälle översteg detta gränsen för vad minnesgåva fick vara värd utan att bli beskattad. Taxeringsintendenten hävdar i fallet att Harry ska eftertaxeras med 5800 kronor för gåvan som inkomst av tjänst, detta eftersom han menar att gåvan har ett såpass högt värde och lätt kan omsättas till pengar. Harry menar däremot att eftersom han inte framfört några önskemål om gåvan och att han var ovetande om den så ska han inte eftertaxeras. Länsrätten i Malmöhus län höll däremot med Taxeringsintendenten om att Harry ska eftertaxeras eftersom byrån var av antik karaktär och därför snabbt kan omsättas till kontanter. Efter detta gick fallet vidare till Kammarrätten i Göteborg.

Kammarrätten menar att eftersom Harry varit anställd på företaget en lång tid och gjort stora tekniska framsteg för företagets verksamhet plus att Harry inte

⁸⁸ Andersson, Enerus, Tiveus, 2004, sid. 186ff.

fick välja mellan kontanter eller gåva så ska Harry inte eftertaxeras för gåva. Taxeringsintendenten bestred Kammarrättens beslut och överklagade till Regeringsrätten. I Regeringsrätten var man inne på linjen att Harry har för företaget gjort stora tekniska framsteg under sin långvariga anställning och att en gåva av denna art inte är att betrakta som oriktig, utan är en hedersbevisning. Regeringsrätten fastställer Länsrättens beslut om att Harry inte ska eftertaxeras för födelsegåvan.

4.2 Stipendier, priser och belöningar

Priser och belöningar är oftast något man får för en redan utförd prestation medan ett stipendium ofta delas ut för framtida studier eller bidrag till forskare och idrottsmän. I propositionen 1990/91:51 sida 180 finns en definition av stipendium som lyder, ”Med stipendium avses ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta. Det kan vara fråga om en litterär, konstnärlig, eller därmed jämförlig verksamhet, en idrottslig verksamhet eller en verksamhet som forskare eller uppfinnare.”⁸⁹ Skattereglerna för dessa förmåner påverkas av politiska synpunkter, de regleras alltså inte helt utifrån skatterättsliga regler.⁹⁰

Det finns tre olika fall, i IL kapitel 8 § 5, då ett stipendium är skattefritt, dessa är:

- Om det utgår för mottagarens utbildning
- Om det utgår för andra ändamål men inte utbetalas periodiskt
- Om det är bidrag från stiftelse eller ideell förening med ett kvalificerat allmännyttigt ändamål.

En undersökning som DN har gjort visar att flera av landets ledande forskningsinstitut och högskolor har satt i system att omvandla forskningspengar till skattefria stipendier för att klara nyrekryteringen av forskare. Men pengarna används inte alltid till forskningsstudier utan det blir ersättning för ett utfört arbete på institutionen. På detta sätt lurar man skatteverket på skattepengar. Skolorna behöver inte betala sociala avgifter

⁸⁹ Kellgren, 1999, sid. 429ff. Se även Andersson, Enerus, Tiveus, 2004, sid. 189.

och forskarna kan utöka sin lön skattefritt. De institutioner och ibland privatpersoner som ger ut forskningsanslagen får inget veta om att pengarna blir utdelade som stipendier. När en mottagare av ett forskningsanslag får detta skrivs ofta ett kontrakt med givaren om syftet med anslaget och beloppet, mottagaren ska då följa kontraktet. I DN:s undersökning kommer det dock fram att det finns många som inte följer dessa kontrakt. Undersökningen visar t.ex. att personer fått bidrag från fonder men att dessa sedan omvandlats till skattefria stipendier för andra personer, t.ex. medicinstuderande. Undersökningen har speciellt granskat stipendieärenden på institutionen för neurovetenskap på Karolinska institutet. Man har funnit att dessa avviker mycket från de regler som antogs i oktober 1993 av rektorn och Nobelpristagaren Bengt Samuelsson. Bl.a. saknar merparten av ärendena i undersökningen en utbildningsplan. I stället finns i flera fall en "forskningsplan", en beskrivning över det arbete som stipendiaten förväntas utföra. I Samuelssons skrivna regler görs det klart att stipendierna endast får ges ut för utbildning. Det framgår inte att stipendierna egentligen är förtäckta löner och att detta kan leda till skattetillägg och så småningom skattebrott. Förklaringen till att det har blivit så här är att regeringen har tagit bort utbildningsbidragen och ersatt dem med betydligt dyrare doktorandtjänster enligt Rune Fransson, biträdande förvaltningschef på Karolinska institutet.⁹¹

Ett stipendium betraktas som en benefik handling men betraktas ändå inte som en gåva ur skatterättslig synpunkt. Ett stipendium följer inte det civilrättsliga rekvisitet om frivillighet. Detta eftersom man med ett stipendium ska fullfölja ett ändamål. Det finns dock vissa fall då ett stipendium kan bli betraktat som en gåva och kan komma att gåvobeskattas. Så är bl.a. fallet då stipendiet utbetalas från ett aktiebolag och det inte berör deras normala verksamhet, aktiebolaget har då ingen nytta av vad stipendiaten gör med pengarna och det kan då betraktas som en gåva. Det kan även ses som en gåva då stipendiet utbetalas från en fysisk person, om denne själv väljer ut vem som ska få stipendiet blir det betraktat som gåva eftersom rekvisitet frivillighet föreligger och att det betraktas som en

⁹⁰ Silfverberg, 1992, sid. 264ff.

benefik handling. Ett stipendium kommer i de flesta fall varken att gåvo- eller inkomstbeskattas. Det blir inte aktuellt med inkomstbeskattning då stipendiet utgår till mottagare som går på någon sorts utbildning. Från och med 1983 är ett stipendium också skattebefriat i de fall det utgår till en mottagare med ett förtroendeuppdrag.⁹² Detta medför att utgången i rättsfallet RÅ 81 1:31 I inte längre skulle ha blivit som det blev.

Rättsfallet RÅ 1981 1:31 I handlar om A som skulle söka stipendium hos Svenska Metallindustriarbetareförbundet och förbundets avdelning X för deltagande i "LO:s ideologikurs, steg 1". Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden sa att stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller annat fall avsedda för mottagarens utbildning räknas enligt KL § 19 inte till skattepliktig inkomst. Nu ifrågavarande belopp får anses vara avsedda för sökandens utbildning. För att utgivna belopp skall kunna betecknas såsom sådant stipendium som avses i KL måste det emellertid bl.a. också stå klart, att utgivandet inte har samband med någon prestation som mottagaren utför och som kan antas komma utgivaren till godo. I det nu aktuella fallet betalas beloppen ut av två enheter inom en organisation för vilken sökanden är förtroendeman. Mot denna bakgrund kan egentlig gåvoavsikt inte anses föreligga. På grund av det anförda förklarar nämnden att, om sökanden erhåller sådana stipendier som anges i ansökningsen, mottagna belopp för henne utgör skattepliktig inkomst av tjänst. A gick vidare med frågan till regeringsrätten som menade att eftersom kursen är direkt inriktad på den facklig-politiska verksamheten får Metallindustriarbetareförbundet och avd X anses ha ett eget intresse av att A såsom förtroendeman inom förbundet och avdelningen deltar i kursen. Stipendierna får därför anses som gottgörelse för arbete för förbundets och avdelningens räkning och är således skattepliktig intäkt av tjänst för A. Vad sålunda anförts leder till att det inte kan anses vara en gåva i egentlig mening, när en arbetstagarorganisation ger en medlem ett bidrag till en utbildning som ingår i utbildningsverksamheten. Med hänsyn härtill kan bidraget inte heller anses som ett sådant stipendium till mottagarens, medlemmens, utbildning, för vilket skattefrihet föreligger enligt KL § 19.

Från och med 1983 skulle detta fall ha blivit dömt på ett annorlunda sätt. Det skulle vara att betrakta som ett skattefritt stipendium eftersom det handlar om ett förtroendeuppdrag, vilket blir skattebefriat.

⁹¹ Andersson, 1994

⁹² Silfverberg, 1992, sid. 264ff.

Däremot i fallet RÅ 1981 1:31 II är det fortfarande samma regler. Det vill säga att skattefrihet råder.

RÅ 1981 1:31 II handlar om B som hade för avsikt att söka stipendium hos Svenska Fabriksarbetareförbundet för deltagande i en 30-veckors folkhögskolekurs på LO:s folkhögskola Runö. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden sa att stipendier till studerande vid undervisningsanstalter eller annat fall avsedda för mottagarens utbildning räknas enligt KL § 19 inte till skattepliktig inkomst. Nu berörda belopp får anses vara avsedda för sökandens utbildning. För att utgivna belopp skall kunna betecknas såsom sådant stipendium som avses i KL måste det emellertid bl.a. också stå klart, att utgivandet inte har samband med någon prestation som mottagaren utför och som kan antas komma utgivaren till godo. I det nu aktuella fallet betalas beloppen ut av en organisation för vilken sökanden är förtroendeman. Han utför i denna egenskap vissa uppgifter för organisationen. Mot denna bakgrund kan egentlig gåvoavsikt inte anses förekomma. Mot detta dömdes att detta skulle utgöra skattepliktig inkomst för B.

B bestred ärendet till Regeringsrätten som menade att stipendiet är ett s.k. utfyllnadsstipendium som skall utgöra skillnaden mellan den statliga studiehjälpen och folkhögskolans faktiska inackorderingskostnader. Stipendiet utgår inte till elever som får bidrag från Arbetsmarknadsverket. Kursen får anses syfta till att höja den allmänna utbildningsnivån hos deltagarna. Även om Fabriksarbetareförbundet har intresse av att B såsom förtroendeman inom förbundet deltar i kursen, kan detta intresse inte anses vara så påtagligt att stipendiet är att hänföra till gottgörelse för arbete för förbundets räkning. Inte heller föreligger annan grund för att beskatta beloppet. Detta utgör således sådant utbildningsstipendium som avses i KL § 19. Regeringsrätten ändrade därför Riksskatteverkets förhandsbesked och sa att detta inte ska utgöra skattepliktig inkomst utan ska behandlas som ett skattefritt stipendium.

Belöningar och priser är en förmån man får för ett arbete som man utfört. För dessa två, belöningar och priser, råder det enligt praxis skattefrihet så länge som man inte utfört det gjorda arbetet bara för att inkassera antingen belöningen eller priset. Som ett exempel kan man nämna RÅ 1912 ref. 145 som bestämde att Nobelpriset skulle vara skattefritt, detta för att

Nobelstiftelsen betalar ut priset för ett ändamål som stämmer överens med stiftelsens krav.

Liksom vid stipendier kan det bli tal om gåvobeskattning vid de tillfällen priset eller belöningen betalas ut från ett företag som inte har något intresse av den utförda prestationen eller om stipendiet eller priset betalas ut av en privatperson.⁹³

⁹³ Silfverberg, 1992, sid. 264ff.

5 SLUTSATS

I vår uppsats har vi försökt definiera vad en gåva är. Likt våra företrädare inom detta ämne har vi funnit detta komplicerat. En gåva kan ju vara så mycket mer än det man direkt kommer att tänka på när man kommer i kontakt med ordet gåva. En gåva kan förekomma i många olika situationer i vardagen och det vore omöjligt att ta upp alla dessa i en uppsats som denna. I vår uppsats har vi koncentrerat oss på att skatterättsligt och civilrättsligt försöka definiera vad en gåva är. Vi har även ett kapitel som behandlar remuneratoriska gåvor eftersom vi tycker det är intressant och dessutom har det behandlats en hel del i media på sista tiden. I vårt arbete med att hitta relevant litteratur till uppsatsen har vi i vissa fall fått gå tillbaka till Eschelssons avhandling från 1897 där hon, likt oss, konstaterar att det är svårt att på rak arm definiera vad en gåva är.

Det civilrättsliga gåvobegreppet säger att tre rekvisit ska vara uppfyllda för att en gåva ska förekomma, förmögenhetsöverföring, gåvoavsikt och gåvan ska vara frivillig. Med förmögenhetsöverföring menas att mottagaren ska berikas på givarens bekostnad tack vare gåvan. På senare tid har man fått ett bättre och mer logiskt synsätt på detta. En gåva behöver ju inte automatiskt innebära att givarens förmögenhet minskar vid gåvotillfället, se exempel om räntefria lån i avsnitt 2.4.1. Med frivillighetsrekvisitet menas att givaren inte ska vara skyldig enligt lag att utge en gåva. Man betraktar alltså inte t.ex. ett periodiskt understöd som blivit bestämt enligt lag som en gåva. Det tredje och sista rekvisitet är gåvoavsikt, vilket innebär att givaren vill berika mottagaren. För att bedöma givarens avsikt använder man sig av objektiva hållpunkter. Detta rekvisitet ger ett bra och nödvändigt skydd för borgenärerna. Om inte detta rekvisitet hade funnits hade man på ett enkelt sätt kunnat undanhålla sina tillgångar från borgenärerna genom att upprätta en gåva för syns skull.

Dessa tre rekvisit tycker vi på ett bra sätt beskriver en gåva. Men det kan vara svårt, och ibland dåligt, att strikt följa dessa rekvisit när man ska bedöma om en gåva föreligger. Vi har funderat på varför det är viktigt att kunna definiera en gåva inom civilrätten? Spelar det någon roll ifall man kan säga att en gåva

föreligger? Det vi funnit är att det spelar en stor roll i svensk rätt. I avsnitt 2.3 skrev vi om NJA 1977 s. 717 som handlar om ifall en gåva föreligger. I detta fallet dömde HD att det var en gåva, så givaren blev dömd att stå för sitt löfte. Om man inte kunnat definiera en gåva inom civilrätten med hjälp utav de olika rekvisiten hade troligtvis utgången blivit annorlunda i fallet. Summan utav det hela blir att en gåva inte skulle kunna göra sig gällande om man inte kunnat definiera gåva civilrättsligt. Som vi ser det behöver man bara de olika rekvisiten då det är frågan om en tvist. Detta bygger vi på att om båda parterna är överens i ett gåvoavtal har man inte behovet utav att kunna definiera gåvan eftersom de båda parterna är nöjda. Det blir däremot viktigare att kunna definiera gåvan om en utav parterna inte fullföljer sin del i avtalet.

För att på ett lätt sätt vid en eventuell tvist kunna avgöra om det är en gåva är det att rekommendera att man skriver ett gåvobrev. Om man inte gjort det tar man hänsyn till omständigheterna kring fallet. I rättsfallet NJA 1986 s. 513 fastställer HD att det är givarens ansvar att bevisa att ingen gåvoavsikt föreligger. Däremot fastställer finsk rätt i ett liknande fall att det är gåvotagarens ansvar att bevisa att det är en gåva. Vilket synsätt är bäst, svenskt eller finskt? Vi anser att det finska synsättet är att föredra. Detta eftersom man tidigare haft som utgångspunkt att givaren skall skyddas och därför tycker vi att det är ologiskt att han/hon i detta fallet ska bära bevisbördan. Vår åsikt är att givarens rätt skyddas på ett bättre sätt om det är gåvotagaren som har bevisbördan.

Inom skatterätten har de civilrättsliga gåvorekvisiten också stor betydelse men man har dessutom lagt till ytterligare ett, nämligen skatteförmågeprincipen. Denna princip innebär att beskattning inte skall ske då någon tillförs något som inte ger förmåga att betala skatt. Exempel på detta kan vara att man efterskänker en egen fordran på gäldenären eller att någon benefikt infriar en insolvent gäldenärs skuld till någon annan. Skatteförmågeprincipen har även använts som skäl mot beskattning när det gäller förmåner där det personliga inslaget är i fokus. Som exempel på detta kan nämnas om man låter ett barn bo kvar kostnadsfritt efter att underhållsskyldigheten upphört. Vi anser att rekvisiten har en större

betydelse skatterättsligt än civilrättsligt. Anledningen till att det är viktigt att avgöra om en transaktion är en gåva eller ej är att gåvoskatt skall tas ut vid gåva. Inom civilrätten har det däremot bara av betydelse att kunna bestämma att en gåva föreligger när tvister uppstår.

Gåvoreglerna bygger i stort sett på de arvsregler vi har i Sverige. Meningen med detta är att man inte ska kunna undvika arvsbeskattning genom att ge bort sina tillgångar. Detta tycker vi är logiskt då det annars hade blivit mycket planerande av gåvor, för att undvika arvsbeskattning.

Det finns vissa gåvor som inte ska beskattas. Den mest kända och omtalade är det att man under ett år får ta emot 10 000 kronor från en och samma person utan att behöva betala skatt för dessa pengar. Detta tycker vi är en bra regel eftersom det troligtvis skulle vara praktiskt omöjligt att bli skatteskyldig för alla gåvor under 10 000 kronor. Om alla mindre gåvor hade varit skattepliktiga skulle administrationskostnaderna antagligen ha överstigit skatteintäkterna. Dessutom anser vi att detta skulle skapa stor irritation hos allmänheten.

En del som vi tycker är viktig är det som kallas remuneratoriska gåvor. Detta är då man får belöning för någonting man gjort fastän givaren inte lagligen behöver utge någon ersättning. Ger man ersättning för ett utfört arbete blir det inte betraktat som en gåva om det inte märkbart överskrider vad som egentligen skulle utgöra skälig ersättning. Är gåvans värde högre än vad som skulle utgöra skälig ersättning blir det betraktat som gåva och ska då gåvobeskattas. Enligt rättsfallet från Kammarrätten i Göteborg, se avsnitt 4.1, skall en gåva från en arbetsgivare till en anställd alltid betraktas som en remuneratorisk gåva. Detta är härför ”stadgad praxis” enligt Kammarrätten. Föreligger denna praxis skulle den i så fall strida mot gällande rätt. Detta tycker vi är konstigt, framför allt att fallet inte togs upp av Länsrätten då det stred mot gällande rätt. Borde inte domarna alltid bli dömda enligt gällande lag?

Något vi finner intressant är var gränsen mellan remuneratorisk gåva och muta går. På senare tid har det i media blivit en stor debatt om detta. T.ex. har det framkommit att Systembolaget har använt sig av mutor som t.ex. resor. Det kan vara väldigt svårt att dra en klar gräns för vad som är muta och vad som är remuneratorisk gåva. Som vi ser det kan samma handling betraktas både som remuneratorisk gåva och som muta, det beror mycket på i vilken situation handlingen utförs.

Som arbetstagare har man rätt till att ta emot julgåvor, minnesgåvor och jubileumsgåvor från arbetsgivaren utan att bli gåvoskattskyldig för detta. Julgåvor och jubileumsgåvor är relativt låga belopp medan man för minnesgåvor kan få ta emot gåvor på högst 10 000 kronor. Vi finner att detta är en bra regel då det är ett bra sätt att visa sin uppskattning mot sin personal för lång och trogen tjänst, utan att mottagaren ska behöva betala skatt.

LITTERATURLISTA

- # Andersson, Bo G, 1994, "Högskolor fuskar med anslag. Forskarpengar omvandlas till skattefria stipendier", Dagens Nyheter 940915, Stockholm
- # Andersson, Enerus, Tiveus, 2004, Inkomstskattelagen – en kommentar del 1 kap 1-28, Nordstedts juridik AB, Stockholm
- # Bengtsson, Bertil, 1976, Särskilda avtalstyper I, P. A. Nordstedts & Söners förlag, Stockholm
- # Bengtsson, Bertil, 1962, "Om gåvobegreppet i civilrätten", Svensk juristtidning 1962 sid 689-708, Stockholm
- # Ekeberg, Birger, Benckert, Karl, 1967, Obligationsrättens speciella del II, Juridiska föreningens förlagsverksamhet, Stockholm
- # Ekström, Mats, 2002, "Sista chansen för helt skattefri gåva", Sunt förnuft nr 6/7 sid 22-23
- # Englund, Göran, Silfverberg, Christer, 2004, Beskattning av arv och gåva, Nordstedts Juridik AB, Stockholm
- # Eriksson, Asbjörn, 2004, Praktisk beskattningsrätt – Lärobok i inkomst- och förmögenhetsbeskattning, studentlitteratur, Lund
- # Eschelsson, Elsa, 1897, Om begreppet gåfva enligt svensk rätt, Upsala
- # Grosskopf, Johansson, Rabe, 1997, Det svenska skattesystemet, Nordstedts Juridik AB, Stockholm
- # Hellner, Jan, 2003, Speciell avtalsrätt II Kontraktsrätt, Nordstedts Juridik AB, Stockholm
- # Kellgren, Jan, 1999, "Om forskningsstipendiars skattefrihet", Skattenytt nr 7 sid 429-437, Skattenytt förlags AB, Uppsala
- # Lerner, Thomas, 2003, "Det börjar med en gåva", Dagens Nyheter 20031124, Stockholm
- # Norrdell, Carl-Axel, Silfverberg, Christer, 2001, Arvs- och gåvoskatt – lagbokskommentaren, Nordstedts juridik AB, Stockholm
- # Melz, Peter, 1990, Mervärdesskatten – Rättsliga grunder och problem, Stockholm
- # Peczenik, Alexander, 1995, Juridikens teori och metod, Fritzes förlag AB, Stockholm

Penser, Wilh, 1988, ”En arbetsgivare lämnar en gåva till en anställd; är den alltid remuneratorisk?”, Skattenytt nr 12 sid 633-637, Skattenytt förlags AB, Uppsala

Persson Österman, Roger, 1997, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Nordstedts Juridik AB, Stockholm

Seth, Staffan, 1982, ”Köp – Gåva?”, Skattenytt nr 6 sid 269-274, Skattenytt förlags AB, Uppsala

Silfverberg, Christer, 1992, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, Juristförlaget, Stockholm

Walin, Gösta, 1977, Lagen om skuldebrev m.m., Nordstedts Juridik AB, Uppsala

RÄTTSFALLSREGISTER

NJA

NJA 1992 s. 808
NJÄ 1991 s. 352
NJÄ 1991 s. 748
NJÄ 1986 s. 83
NJÄ 1986 s. 513
NJÄ 1985 s. 414
NJÄ 1985 s. 264
NJÄ 1980 s. 642 I
NJÄ 1980 s. 642 II
NJÄ 1977 s. 717
NJÄ 1975 s. 171

RÅ

RÅ Not. 1995 s. 370
RÅ 1951 Fi 1202
RÅ 1988 ref. 30 II
RÅ Ref. 1980 1:44
RÅ 1981 1:31 I
RÅ 1981 1:31 II

Propositioner

Prop. 2003/04:17
Prop. 1990/91:51