

Fråga om en företagsägare som bildar en stiftelse ska beskattas med anledning av den överföring av kapital som sker vid stiftelsebildningen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

42 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. A äger samtliga aktier i Holdingbolaget X. Han avser att bilda en stiftelse med visst ändamål och ge den medel i storleksordningen 40 milj. kr. Stiftelsen kommer inte att vara undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. inkomstskattelagen. – Gåvan till stiftelsen avses ske i följande steg. A förvärvar ett svenskt aktiebolag, Nyab (ett s.k. lagerbolag). Han överlåter minst fem procent av aktierna i X till Nyab för 1 kr. Värdet på överlåtna aktier är c:a 40 milj. kr. Nyabs aktier i X löses därefter in till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Avslutningsvis överlåter A aktierna i Nyab till stiftelsen som gåva varefter Nyab likvideras. Om inte alla aktier i Nyab ges bort överlåter han resterande aktier för 1 kr till ett dotterbolag till X. A ställde följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. Kan sökanden komma att beskattas såsom för mottagen utdelning, med hänvisning till praxis avseende s.k. genomsyn/beskattning på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd?
2. Är skatteflyktslagen tillämplig?

Skatterättsnämnden (2012-02-03, André, ordförande, Svanberg) yttrade:

Förhandsbesked – Fråga 1 – En tillämpning av reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, medför inte att A ska beskattas. – Fråga 2 – En tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) medför att A ska ta upp ett belopp motsvarande inlösenbeloppet på aktierna i X som utdelning. – Motivering – Skatterättsnämndens bedömning – Fråga 1 – Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (se RÅ 2010 ref. 51 och där anmärkta rättsfall). En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. – Överföringen av medel till stiftelsen kommer att ske genom ett antal civilrättsligt giltiga rättshandlingar. Skatterättsnämnden finner att omständigheterna i ärendet inte ger stöd för slutsatsen att rättshandlingarnas verkliga innebörd är en annan än det handlingarna ger uttryck för. Någon beskattning av A ska därför inte ske med hänvisning till att rättshandlingarna ska ges en annan innebörd än den som parterna åsyftat. – Fråga 2 – Enligt 2 § skatteflyktslagen gäller emellertid att vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt hänsyn inte ska tas till en rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Till stöd för sin uppfattning att rekvisiten i 2 § punkterna 1 och 3 i skatteflyktslagen inte är uppfyllda anför A dels att gåvan till stiftelsen kan ske utan att han beskattas om han i stället skulle skänka andelarna i X direkt till stiftelsen, dels att skälet till att inlösen av aktierna ingår i förfarandet är att han önskar bibehålla ett fullständigt ägande och en fullständig kontroll över X. – Mot denna bakgrund framstår som alternativ till det omfrågade förfarandet att A skulle skänka sina andelar direkt till stiftelsen och att X därefter skulle lösa in andelarna. Det förhållandet att, enligt detta alternativ, andelarna omgående skulle lösas in innebär, även om några formella villkor för gåvan inte uppställs, att gåvan i realiteten endast skulle avse en rätt att uppbära ett visst belopp. Det leder till bedömningen att gåvoavsikten inte skulle anses sträcka sig längre än att till stiftelsen överlåta det belopp som andelarna, fortfarande i A:s ägo, skulle lösas in för. – Enligt detta alternativa förfarande skulle en inlösen av andelarna medföra att A skulle beskattas som om medel överförs direkt från X till stiftelsen (se vidare nedan). Härav får anses följa att det uppkommer en skatteförmån på grund av det omfrågade förfarandet, att A direkt och indirekt medverkar i rättshandlingarna samt att skatteförmånen kan antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet. Rekvisiten i 2 § 1–3 skatteflyktslagen får därmed anses uppfyllda. – I fråga om rekvisitet i paragrafens fjärde punkt gör Skatterättsnämnden följande bedömning. – En överlåtelse av aktierna i X till Nyab med efterföljande inlösen av andelarna framstår som meningslös om man inte beaktar de skattemässiga konsekvenserna. Beskattningen av överlåtelser av tillgångar till underpris från, som i det här fallet, en fysisk person till ett företag som överlåtaren eller någon närstående är delägare i regleras i 53 kap. IL. Överlåtelser till svenska företag utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens omkostnadsbelopp och ett eventuellt lägre marknadsvärde godtas vid beskattningen under förutsättning att beskattningen ska ske när andelarna i det förvärvande företaget eller den tillgång som förvärvats säljs (jfr 53 kap. 2–5 och 10 §§ IL). – Genom att inlösen av andelarna i X kan ske utan beskattning av Nyab och eftersom inte vare sig gåvan av aktierna i Nyab till stiftelsen eller den senare likvidationen av Nyab föranleder någon beskattning får förfarandet anses strida mot bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 53 kap. IL (jfr RÅ 2009 not. 86 och 88 med RÅ 2009 ref. 31 och RÅ 2010 ref. 86). – Även rekvisitet i 2 § 4 skatteflyktslagen får därmed anses vara uppfyllt. Det innebär att samtliga rekvisit i lagrummet är uppfyllda. – I en sådan situation ska enligt 3 § skatteflyktslagen, om förfarandet framstår med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, beslut om fastställande av underlag i stället fattas som om den skattskyldige hade

valt det förfarandet. Det innebär i detta fall att beskattning ska ske som om medel överförs direkt från X till stiftelsen. I enlighet med praxis ska då A anses få utdelning från X med motsvarande belopp (jfr RÅ 2007 not. 161).

Ledamöterna *Gäverth* och *Sjökvist* var skiljaktiga såvitt avsåg fråga 1 och anförde. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning som avtalen åsatts. En sådan bedömning är inte begränsad till analysen av en enstaka rättshandling utan kan avse den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar som har samband med varandra (se t.ex. RÅ 2010 ref. 51). – Den prövning som bör göras i förevarande fall är hur den transaktionskedja innefattande överföring av utdelningsinkomst från X till stiftelsen ska behandlas skattemässigt oavsett hur den ska betraktas i obligationsrättsligt eller annat hänseende (jfr bl.a. RÅ 1989 ref. 32, RÅ 1994 ref. 56, RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2001 ref. 50 och RÅ 2008 ref. 66). – Syftet med den omfrågade transaktionskedjan är att stiftelsen ska tillföras ett belopp i storleksordningen 40 milj. kr från X. Det ska ske genom att A överför andelar i X till Nyab, andelar som därefter löses in varvid A kan överlåta aktierna i Nyab som gåva till stiftelsen vilken vid en likvidation av Nyab tillskiftas beloppet ifråga. Det avsedda beloppet har därmed förts till stiftelsen utan att A har avstått något ägande i X och utan att någon beskattning sker enligt vanliga regler. – Transaktionskedjan utgör således en sammanhängande plan för att överföra ett större kontantbelopp från X till stiftelsen. Fråga är om rättshandlingar som är helt beroende av varandra för att uppnå de rättsverkningar som parterna avsett. De framstår som rimliga endast om de betraktas gemensamt. – Den verkliga innebörden av rättshandlingarna får därför anses vara att X överför beloppet ifråga direkt till stiftelsen för A:s räkning. Det innebär att A ska beskattas för beloppet ifråga som för utdelning (jfr RÅ 2007 not. 161). – Överröstade i fråga 1 ansluter vi oss beträffande fråga 2 till den av André och Svanberg redovisade bedömningen att skatteflyktslagen är tillämplig på det omfrågade förfarandet.

Ledamöterna *Dahlberg*, *Påhlsson* och *Werkell* var skiljaktiga såvitt avsåg fråga 2 och anförde, med instämmande av sekreteraren *Roupe*, följande. Ett alternativ till det omfrågade förfarandet är att A tar emot utdelning från X eller löser in aktier i det bolaget och därefter ger erhållna medel till stiftelsen. Ett annat alternativ är att han låter X ge medel direkt till stiftelsen. I sådana fall skulle han inkomstbeskattas. En skattskyldig är dock inte skyldig att välja det från skattesynpunkt mindre förmånliga alternativet (jfr RÅ 2008 not. 148, fråga 4). – Anledningen till att en tillämpning av IL inte föranleder någon inkomstbeskattning av vare sig A eller stiftelsen är endast en följd av att han inte beskattas för orealiserad värdeökning på bortgivna kapitaltillgångar, av reglerna för underprisöverlåtelse av sådana tillgångar i 53 kap. IL och de särskilda reglerna för bl.a. obegränsat skattskyldiga stiftelsers

innehav av näringsbetingade aktier (jfr t.ex. RÅ 2001 ref. 79 och RÅ 2007 ref. 84 avseende de särskilda regler som gäller för kommuner resp. investmentföretag). En tillämpning av angivna regler kan inte anses strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga. Vi finner därför att inte heller en tillämpning av skatteflyktslagen bör föranleda att A ska inkomstbeskattas på grund av förfarandet.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att A skulle beskattas enligt IL som för utdelning och i andra hand som för kapitalvinst (fråga 1). Om det skulle anses att någon sådan beskattning inte skulle ske yrkade verket att Skatterättsnämndens beslut att tillämpa skatteflyktslagen fastställdes (fråga 2). Skatteverket anförde bl.a. följande. Utgångspunkten är att A ska genomföra en stiftelsebildning och personligen donera 40 milj. kr till stiftelsen. De aktuella rättshandlingarna syftar inte till att åstadkomma en ägarförändring i Holdingbolaget utan till att 40 milj. kr av Holdingbolagets medel ska på visst sätt förmedlas till stiftelsen. Även om rättshandlingarna är förenliga med den civil- och bolagsrättsliga lagstiftningen framstår de, sedda var för sig, som säregna. Överföringen av Nyab till stiftelsen synes ha villkorats av att bolaget omgående därefter likvideras. En slutsats är att parternas avsikt varit att stiftelsen inte ska äga några aktier i Nyab utan endast ha rätt att motta ett belopp i gåva av A i enlighet med vad som framgår av stiftelseurkunden (jfr RÅ 1993 ref. 86, RÅ 1998 ref. 58 I och RÅ 2004 ref. 4). Vad gäller frågan om skatteflykt kan till vad Skatterättsnämnden anförts läggas att förfarandet strider mot de allmänna principer som anges i RÅ 2007 not. 161.

A motsatte sig att svaret på fråga 1 ändrades och yrkade i eget överklagande att fråga 2 skulle besvaras med att skatteflyktslagen inte var tillämplig. Han anförde bl.a. följande. Det finns inte stöd för att underkänna rättsverkningar av skatterättsligt reglerade rättsfigurer. Det går inte heller att fränkänna rättshandlingar verkan bara för att det finns ett alternativt tillvägagångssätt som också är möjligt att genomföra. Det är han själv och inte Holdingbolaget som genomför gåvan. Det finns inga säregna eller atypiska inslag i avtalen. De av Skatteverket åberopade rättsfallen kan inte tas till intäkt för att avsikten är att stiftelsen inte ska äga några aktier i Nyab. Någon skatteförmån uppkommer inte. Det är inte oförenligt med reglerna i 53 kap. IL att efter en överlåtelse till underpris skänka bort aktierna i Nyab. Det alternativ som det aktuella förfarandet bör ställas mot vid en prövning enligt skatteflyktslagen är att han skänker andelar i Holdingbolaget till stiftelsen. En sådan gåva skulle ha kunnat genomföras utan skattekonsekvenser.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-06-14, Melin, Hamberg, Stenman)
yttrade:

Skälen för avgörandet

A är ensam ägare av Holdingbolaget. Han avser att bilda en stiftelse för kulturella ändamål. Enligt vad som förutsatts kommer stiftelsen inte att vara undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. IL.

För att genomföra stiftelsebildningen ska A överlämna en gåva till stiftelsen, väsentligen i enlighet med följande ”gåvostruktur”. Fem procent av andelarna i Holdingbolaget överläts till ett av honom förvärvat s.k. lagerbolag (Nyab) för 1 kr. De överlätna andelarna löses därefter in till ett belopp motsvarande marknadsvärdet, som är ca 40 milj. kr. Slutligen överför A aktierna i Nyab till stiftelsen varefter Nyab likvideras.

Målet gäller om överföringen kan ske utan att A inkomstbeskattas.

I rättsfallet RÅ 2007 not. 161, som avsåg ett förhandsbesked angående inkomstskatt, var omständigheterna följande. Sökanden ägde ett bolag som bedrev värdepappersrörelse. Avsikten var att av bolagets tillgångar skänka kontanter och värdepapper till ett värde av ca 200 milj. kr till en nybildad stiftelse. Enligt Skatterättsnämndens beslut, som fastställdes av Högsta förvaltningsdomstolen, skulle en sådan förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse, och som inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL, leda till att ägarna i bolaget utdelningsbeskattas.

Det är ostridigt att A utan skattekonsekvenser kan skänka sina andelar i Holdingbolaget, eller en viss del av innehavet, till stiftelsen. Den gåvostruktur han beskrivit innefattar emellertid inte någon sådan överlåtelse, utan i stället att en viss del av bolagets tillgångar överläts till stiftelsen genom de tänkta inlösen- och likvidationsåtgärderna. Som ägare av samtliga andelar i berörda bolag bestämmer A ensam över transaktionskedjan och de rättssubjekt och rättshandlingar som tillskapats för ändamålet.

Det förfarande som valts bygger på rättshandlingar som sedda var för sig inte kan sägas vara säregna. Det är emellertid förutbestämt att dessa omgående ska motverkas av andra rättshandlingar så att när förfarandet genomförts ägarförhållandena i Holdingbolaget är oförändrade och övriga tillfälliga dispositioner upplösta. Vad som kvarstår är den av A åsyftade överföringen av tillgångar i Holdingbolaget till stiftelsen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bör denna överföring för A:s del skattemässigt behandlas på samma sätt som den överföring som domstolen hade att pröva i RÅ 2007 not. 161.

Det tänkta förfarandet ska därför medföra att A beskattas som för utdelning med anledning av överföringen till stiftelsen. Skatterättsnämndens beslut avseende fråga 1 ska ändras i enlighet med detta. Fråga 2 förfaller därmed.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1 och fastställer att sökanden av beskedet ska beskattas som för utdelning med anledning av överföringen till stiftelsen.

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet avseende fråga 2.

Justitieråden *Sandström* och *Rynning* var av skiljaktig mening och anförde följande. – Fråga 1. – Stiftelsen tillförs medlen efter ett antal civilrättsligt giltiga rättshandlingar. I likhet med Skatterättsnämnden anser vi att det inte finns stöd för slutsatsen att den verkliga innebörden av rättshandlingarna är en annan än vad de ger uttryck för. Nämndens svar på fråga 1 ska därför fastställas. – Fråga 2. – Enligt 2 § 1 skatteflyktslagen ställs som krav för en tillämpning av lagen att förfarandet medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Eftersom en gåva av andelar i Holdingbolaget till stiftelsen inte skulle ha föranlett någon inkomstbeskattning är det inte säkert att en skatteförmån ska anses föreligga. Skälen till att det alternativet inte har valts är emellertid oklara och en bedömning bör därför först göras mot 2 § 4. – Kravet enligt 2 § 4 skatteflyktslagen är att ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet. Att A och stiftelsen inte beskattas enligt IL är en konsekvens av att det inte sker någon beskattning av orealiserad värdeökning på kapitaltillgångar som getts bort, av reglerna i 53 kap. IL om överlåtelse av sådana tillgångar *samt av* reglerna för obegränsat skattskyldiga stiftelsers innehav av näringsbetingade andelar. Mot denna bakgrund kan det i målet aktuella förfarandet inte anses komma i konflikt med 2 § 4 skatteflyktslagen. Fråga 2 ska därför besvaras nekande.

Mål nr 940-12, föredragande Björnsson

Rättsfall: RÅ 1998 ref. 19; RÅ 2004 ref. 27; RÅ 2007 not. 161; RÅ 2010 ref. 51.