

Förutsättningarna i fråga om giltigheten av en stiftelsebildning har ansetts så oklara att ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked har undanröjts.

Lagrum:

1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked från R.A. och Stiftelsen Mellby Gård (Stiftelsen) framgick bl.a. följande. R.A. äger samtliga aktier i Mellby Gård Holding AB (Bolaget). Stiftelsen, som bildats av R.A. med honom som ordförande, ska fullgöra välgörande ändamål. Den omfattas inte av undantagen från skattskyldighet i 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Bolaget avser att till kvotvärdet emittera en preferensaktie, som tecknas av R.A. som ende aktieägare. Kvotvärdet understiger marknadsvärdet. För preferensaktien gäller följande villkor:

- förtursrätt till utdelning (preferensutdelning) med belopp motsvarande fem procent av årets resultat efter det att det minskats med eventuella tidigare års negativa årets resultat,
- om bolagsstämman ej beslutar om utdelning trots att så kan ske ska utebliven preferensutdelning ”aktiveras” och omfattas av förtursrätt vid senare utdelning,
- Bolaget kan när som helst besluta att till kvotvärdet lösa in preferensaktien, varvid ägaren även har rätt till ett belopp motsvarande tidigare utebliven utdelning på aktien.

Efter det att R.A. tecknat preferensaktien avser han att vederlagsfritt överlåta den till Stiftelsen som gåva. R.A. och Stiftelsen avser att låta den angivna situationen bestå under ett flertal år framöver. R.A. och Stiftelsen ställde följande frågor till nämnden.

1. Uppkommer några skattekonsekvenser för R.A. i samband med hans förvärv av preferensaktien genom nyemissionen?
2. Uppkommer någon skattekonsekvens för någon av de sökande i samband med att R.A. lämnar preferensaktien som gåva till Stiftelsen?
3. Ska R.A. beskattas för den utdelning som lämnas till ägaren av preferensaktien (Stiftelsen) enligt i ansökan angivna förutsättningar?
4. Är preferensaktien en näringsbetingad andel för Stiftelsen och utdelningen som Stiftelsen mottar därmed skattefri?
5. Är den eventuella vinst som uppkommer i samband med en inlösen skattefri för Stiftelsen?
6. Ska R.A:s andel av det lönebaserade utrymmet enligt 57 kap. 16 § andra stycket IL beräknas med utgångspunkt i hans innehav i relation till det totala antalet av bolaget utgivna aktierna utan hänsyn till preferensaktiens företrädesrätt till viss del av lämnad utdelning?
I en komplettering av ansökan önskade sökandena även svar på följande fråga.
7. Föranleder en tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) ändrade svar på frågorna 1–6?

Skatterättsnämnden (2012-02-03, André, ordförande, Svanberg, Gäverth, Pahlsson, Sjökvist) yttrade: Förhandsbesked (frågorna 1–5) – Stiftelsen ska inkomstbeskattas för belopp motsvarande utdelning på preferensaktien oavsett om den utbetalas separat eller framkommer som vinst vid inlösen av aktien. R.A. ska inte inkomstbeskattas. – *Motivering* – Skatterättsnämndens bedömning – Frågorna 1–5 – Skatterättsnämnden delar parternas uppfattning att det sett till var och en av transaktionerna följer av praxis och direkt tillämpliga lagrum att inget av stegen ska föranleda inkomstbeskattning av någon av sökandena. – Allmänt gäller emellertid 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. – R.A., som äger samtliga aktier i Bolaget, ska överlåta den av Bolaget emitterade preferensaktien till Stiftelsen genom gåva. Därefter ska Stiftelsen, i vilken R.A. har det bestämmande inflytandet, lyfta utdelning på aktien under viss tid och i viss omfattning. När R.A. anser att Stiftelsen mottagit ett tillräckligt stort kapital kommer Bolaget i enlighet med bolagsordningen att inlösa aktien till ett pris motsvarande aktiens kvotvärde, i förekommande fall med tillägg av för tidigare år beräknad men av bolagsstämman inte beslutad utdelning hänförlig till aktien. – Det saknas formella villkor om gåvans verkningar i tiden. Förhållandet att preferensaktien ska lösas in till ett i sammanhanget obetydligt värde innebär att gåvan i realiteten endast avser en rätt att uppbära utdelning på aktien enligt vad som föreskrivs i bolagsordningen. Vid en samlad bedömning kan därför R.A:s gåvoavsikt inte anses sträcka sig längre än att till Stiftelsen överlåta sin rätt till utdelning på preferensaktien under ett antal år jämte ett belopp motsvarande aktiens kvotvärde. – Av praxis framgår att aktieägare, som är fysiska personer och som före aktuella utdelningstidpunkter för begränsad tid överlåtit sin rätt till kommande utdelning, inte ska inkomstbeskattas för det belopp som aktiebolaget betalar ut till annan person som har rätt till utdelningen (RÅ 2006 ref. 45 och RÅ 2009 ref. 68). Enligt 42 kap. 12 § IL ska utdelningen tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras, i det här fallet Stiftelsen. – En tillkommande fråga är då huruvida Stiftelsen kan undvika beskattning med tillämpning av 24 kap. 17 § IL, enligt vilken bestämmelse utdelning på näringsbetingade andelar inte ska tas upp som intäkt med vissa undantag som inte aktualiseras här. Enligt ansökan kommer preferensaktien att uppfylla förutsättningarna för att vara en näringsbetingad andel. – I definitionen av näringsbetingade andelar i kapitlets 13 § sägs att "[m]ed *näringsbetingad andel* avses en andel i ett aktiebolag ..., om den uppfyller villkoren i 14 § och ägs av en sådan juridisk person (*ägarföretaget*) som är 1. Ett svenskt aktiebolag ...". – Enligt Skatterättsnämndens uppfattning bör bestämmelsen i 24 kap. 17 § IL jämförd med kapitlets 13 § tolkas så att det för skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar krävs att mottagaren äger de andelar varpå utdelning utgår. Av Skatterättsnämndens bedömning av gåvans omfattning framgår att Stiftelsen inte kan anses komma att äga preferensaktien som utdelningsrätterna är hänförliga till. Det finns därför inte någon grund för att undanta Stiftelsen från beskattning av framtida

utdelning. Det gäller också för eventuell kapitalvinst på aktien. –
Frågorna 6 och 7 – Av det anförda följer att frågorna 6 och 7 får anses
förfalla.

Ledamöterna *Dahlberg* och *Werkell* var skiljaktiga och fann med
instämmande av sekreteraren, tillika föredraganden, *Roupe*,
sammanfattningsvis att varken R.A. eller Stiftelsen skulle
inkomstbeskattas på grund av transaktionerna samt att, vid
beräkning av R.A:s gränobelopp enligt 57 kap. 11 § första stycket
andra punkten IL, det lönebaserade utrymmet skulle fördelas med
lika belopp på alla aktier i Bolaget.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen
skulle överpröva förhandsbeskedet i dess helhet. Skatteverket anförde
bl.a. följande. Rådigheten över preferensaktien för Stiftelsen inskränks i
praktiken till en rätt att uppbära framtida utdelning som Bolaget genom
R.A. kan komma att besluta om. Någon villkorslös rätt att realisera
andelens kvotvärde av Bolagets marknadsvärde finns inte. På samma sätt
gäller att det inte går att realisera det värde som kan ligga i den rätt till
utdelning som knyts till preferensaktien. Dessa begränsningar förklaras
av att R.A. vill ha fortsatt full kontroll över Bolagets aktier. Det finns
ingen partsavsikt att åstadkomma en reell förändring i ägandet (jfr
RÅ 2004 ref. 4 samt RÅ 1987 ref. 166, RÅ 1989 ref. 127 och RÅ 1998
ref. 58 III).

Även R.A. och Stiftelsen överklagade förhandsbeskedet och yrkade att
Skatterättsnämndens svar på frågorna 1 och 2 skulle fastställas, att fråga
3 skulle besvaras med utgångspunkt i att Stiftelsen skulle anses vara
ägare till preferensaktien, att fråga 4 skulle besvaras med att
preferensaktien var en näringsbetingad andel hos Stiftelsen och att
utdelning som Stiftelsen mottar därmed är skattefri, att fråga 5 skulle
besvaras med att den eventuella vinst som uppkommer i samband med
inlösen är skattefri för Stiftelsen samt att frågorna 6 och 7 – om dessa
frågor prövas – skulle besvaras jakande respektive nekande. R.A. och
Stiftelsen anförde bl.a. följande. Stiftelsen kommer att ha full rådighet
över preferensaktien och samtliga de rättigheter och skyldigheter som
följer av aktieinnehavet. Till skillnad mot vad som var fallet i RÅ 2004
ref. 4 är det inte på förhand bestämt när, eller ens om, ett
inlösenförfarande ska inledas. Det saknas skäl att vid beskattningen inte
acceptera den civilrättsligt giltiga gåvan till Stiftelsen.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-02-14, Melin, Sandström, Hamberg,
Stenman, Rynning) yttrade:*

Skälen för avgörandet

Bakgrund

R.A. avser att genom gåva överlåta en av Bolaget emitterad
preferensaktie till Stiftelsen.

Enligt den stiftelseurkund som bifogats ansökningen om förhandsbesked har R.A. 2010 överlämnat ett belopp om 100 000 kr att varaktigt förvaltas av Stiftelsens styrelse som en självständig förmögenhet. Av stadgarna för Stiftelsen framgår att dess ändamål är att bedriva välgörande ändamål genom att bl.a. främja vetenskaplig forskning, kultur och idrott, lämna bidrag för undervisning eller utbildning samt utöva hjälpverksamhet bland behövande.

Det aktuella förfarandet grundas på att Stiftelsen inte ska omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL, att Stiftelsen blir innehavare av preferensaktien, att denna aktie anses som en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 13 § 2 och 25 a kap. 3 § 2 IL och att utdelning och vinst avseende aktien blir skattefri för Stiftelsen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Den fråga som först måste ställas är om Stiftelsen uppfyller de krav på en stiftelse som följer av 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220). Där anges att en stiftelse bildas ”genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål.”

En av förutsättningarna för en giltig stiftelsebildning är således att ändamålet anges med viss grad av bestämdhet (jfr Hessler, Om stiftelser, s. 284 ff.). Det ändamål som anges i stadgarna för Stiftelsen är ”att bedriva välgörande ändamål”. Någon egentlig begränsning sker inte genom tillägget ”genom att bl.a. främja vetenskaplig forskning, kultur och idrott, lämna bidrag för undervisning eller utbildning samt utöva hjälpverksamhet bland behövande”. Inte heller på destinatärssidan görs någon begränsning. Stiftelsen ska verka för sitt ändamål genom att ge anslag till ”organisationer, företag, enskilda personer, forskningsgrupper, institutioner eller liknande”.

Som framgått ställs det i stiftelselagen också krav på att det tillskjutna kapitalet förvaltas varaktigt. I detta ligger att det ska vara möjligt att med den avskilda egendomen fullfölja ändamålet under flera års tid. Bedömningen av om varaktighetsrekvisitet är uppfyllt förutsätts ske med utgångspunkt i den egendom som avskilts för stiftelsen vid bildandet och utan att hänsyn tas till eventuella utfästelser om ytterligare tillskott (prop. 1993/94:9 s. 52 och 108). Det aktuella stiftelsekapitalet om 100 000 kr framstår i detta perspektiv som lågt, inte minst mot bakgrund av den vida ändamålsbestämningen och de kostnader för förvaltningen av Stiftelsen som inte lär kunna undvikas.

Om stiftelselagens krav för en giltig stiftelsebildning är uppfyllda får en stiftelse rättskapacitet som sådan när den bildas. En registrering i stiftelseregistret har inte någon konstitutiv betydelse (a. prop. s. 59 f.).

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det avsedda förfarandet förutsätter att Stiftelsen har bildats enligt stiftelselagen. Förutsättningarna

i detta hänseende är så oklara att något förhandsbesked inte hade bort lämnas. Mot denna bakgrund bör Skatterättsnämndens förhandsbesked undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

Mål nr 941-12, föredragande Björnsson

Litteratur: prop. 1993/94:9 s. 52 och 108; Hessler, Om stiftelser, s. 284 ff.