

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
940-12

meddelad i Stockholm den 14 juni 2013

## **KLAGANDE OCH MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART OCH KLAGANDE**

[REDACTED]

Ombud: Jari Burmeister  
Skeppsbron Skatt  
Skeppsbron 20  
111 30 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 3 februari 2012 i ärende dnr 150-10/D, se bilaga

## **SAKEN**

Förhandsbesked angående inkomstskatt

---

## **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.

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

Mål nr  
940-12

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

#### YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att [REDACTED] ska beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, som för utdelning och i andra hand som för kapitalvinst (fråga 1). Om det skulle anses att någon sådan beskattning inte ska ske yrkar Skatteverket att Skatterättsnämndens beslut att tillämpa lagen (1995:575) mot skatteflykt fastställs (fråga 2). Skatteverket anför bl.a. följande. Utgångspunkten är att [REDACTED] ska genomföra en stiftelsebildning och personligen donera 40 milj. kr till stiftelsen. De aktuella rättshandlingarna syftar inte till att åstadkomma en ägarförändring i [REDACTED] (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 [REDACTED] 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 anfört läggas att förfarandet strider mot de allmänna principer som anges i RÅ 2007 not. 161.

[REDACTED] motsätter sig att svaret på fråga 1 ändras och yrkar för egen del att fråga 2 besvaras med att skatteflyktslagen inte är tillämplig. Han anför 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

Mål nr  
940-12

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.

### SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

██████████ 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 ██████████ 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 ██████████ ██████████ aktierna i Nyab till stiftelsen varefter Nyab likvideras.

Målet gäller om överföringen kan ske utan att ██████████ 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 ██████████ 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

# DOM

4

Mål nr  
940-12

inlösen- och likvidationsåtgärderna. Som ägare av samtliga andelar i berörda bolag bestämmer [REDACTED] 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 [REDACTED] åsyftade överföringen av tillgångar i Holdingbolaget till stiftelsen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening bör denna överföring för [REDACTED] 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 [REDACTED] 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.

Mats Melin                      Gustaf Sandström  
Lennart Hamberg              Olle Stenman  
Elisabeth Rynning

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Gustaf Sandström (skiljaktig mening), Lennart Hamberg, Olle Stenman och Elisabeth Rynning (skiljaktig mening).

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Ingrid Björnsson.

## SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Gustaf Sandström och Elisabeth Rynning är av skiljaktig mening och anför 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 kringgåts genom förfarandet. Att [REDACTED] 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.