

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6472-19

meddelad i Stockholm den 10 november 2020

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: BB
Grant Thornton Sweden AB
Box 7623
103 94 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 november 2019 i ärende dnr 87-18/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. En sådan bedömning kan avse inte bara

Dok.Id 226642

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
6472-19

en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. Även om den verkliga innebörden av en rättshandling inte kan anses vara en annan än den som den ger uttryck för ska man vidare under vissa förutsättningar bortse från rättshandlingen med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt. För detta krävs bl.a. att rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

2. Enligt praxis kan en aktieägare i regel ge bort sina aktier till en stiftelse utan skattekonsekvenser. Däremot behandlas vid inkomstbeskattningen en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse som utdelning till ägarna i aktiebolaget.
3. AA äger 95 procent av aktierna i Verg AB (950 aktier). Resterande 5 procent (50 aktier) ägs av Vergstiftelsen som är inskränkt skattskyldig. Bolagets marknadsvärde uppgår till cirka 750 miljoner kr. AA avser att inom en femårsperiod ge bort samtliga sina aktier i bolaget till stiftelsen. Han är stiftare samt ordförande i stiftelsens styrelse som består av två ledamöter.
4. AA ansökte om förhandsbesked och beskrev tre alternativa förfaranden för att genomföra gåvan. Han ville veta om den verkliga innebörden av något av förfarandena är sådan att det ska leda till att han utdelningsbeskattas. Han frågade också om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandena.
5. Enligt det första alternativet ska AA inledningsvis ge bort cirka 210 aktier till stiftelsen. Bolaget ska sedan genomföra en minskning av aktiekapitalet genom indragning (inlösen) av 200 av de aktier som ägs av stiftelsen. Bolaget ska betala ett inlösenbelopp som motsvarar de inlösta aktiernas marknadsvärde. Förfarandet ska därefter upprepas årligen till dess att stiftelsen äger samtliga aktier i bolaget. Vid den tidpunkten ska bolaget likvideras och resterande medel betalas ut till stiftelsen.

DOM

Mål nr
6472-19

6. Enligt det andra alternativet ska AA ge bort 750 aktier till stiftelsen. Bolaget ska därefter årligen lösa in cirka 200 av de aktier som ägs av stiftelsen och betala inlösenbelopp som motsvarar de inlösta aktiernas marknadsvärde. När samtliga aktier som ägs av stiftelsen har blivit inlösta ska AA ge bort sina kvarvarande 200 aktier till stiftelsen varefter bolaget ska likvideras.
7. Enligt det tredje alternativet ska AA ge bort samtliga sina aktier till stiftelsen som sedan ska likvidera bolaget.
8. I ansökan angavs att anledningen till att dessa tillvägagångssätt har valts är att de medel som tillfaller stiftelsen ska klassificeras som kapitalvinster. Om medlen skulle klassificeras som utdelning blir stiftelsen tvungen att dela ut cirka 80 procent av medlen för att uppfylla det s.k. fullföljdskravet, vilket är en förutsättning för att stiftelsen även fortsättningsvis ska vara inskränkt skattskyldig. Detta skulle begränsa stiftelsens möjligheter att framöver främja sitt ändamål med avkastningen från stiftelsens kapital.
9. Skatterättsnämnden ansåg att AA inte ska utdelningsbeskattas i något av de beskrivna alternativen. Som motivering angavs följande. En aktieägare kan i regel utan skattekonsekvenser skänka sina andelar i ett bolag, eller en viss del av innehavet, till en stiftelse. I det aktuella fallet är det visserligen förutbestämt att gåvorna av aktier ska följas av inlösen av aktier som ägs av stiftelsen och likvidation av bolaget (i de två första alternativen) respektive likvidation av bolaget (i det tredje alternativet). Slutresultatet av förfarandena är dock inte endast en överföring av tillgångar i bolaget. När förfarandena har genomförts har hela ägandet av bolaget gått över till stiftelsen och bolaget har likviderats. Mot den bakgrunden kan den verkliga innebörden av rättshandlingarna inte anses vara en annan än vad de ger uttryck för.
10. När det gäller skatteflyktslagen gjorde nämnden bedömningen att förfarandena inte kan anses medföra en väsentlig skatteförmån för AA och att lagen därför inte är tillämplig. Nämnden konstaterade att ett alternativ till de beskrivna

DOM

Mål nr
6472-19

förfarandena är att AA ger bort sin rätt till utdelning till stiftelsen och att han i sådana fall inte skulle beskattas. Ett annat alternativ är att han skänker sina aktier i bolaget till stiftelsen och att bolaget sedan beslutar om utdelning. Inte heller detta alternativ skulle föranleda beskattning av honom.

YRKANDEN M.M.

11. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och att frågorna ska besvaras med att AA ska utdelningsbeskattas i samtliga de beskrivna alternativen. Skatteverket anför att eftersom överlåtelsen i de olika alternativa förfarandena är villkorad av vissa motverkande rättshandlingar synes avsikten vara att föra över tillgångar i bolaget snarare än aktier.
12. AA anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

13. Frågan i målet är om en aktieägare som ger bort sina aktier till en stiftelse ska utdelningsbeskattas på grund av vissa förutbestämda efterföljande rättshandlingar i form av inlösen av aktier som ägs av stiftelsen och likvidation av bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Verklig innebörd

14. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar (se HFD 2016 ref. 35 och där gjorda hänvisningar till tidigare rättsfall).

DOM

Mål nr
6472-19

15. Av praxis framgår att en aktieägare i regel utan skattekonsekvenser kan ge bort sina andelar i ett bolag, eller en viss del av innehavet, till en stiftelse (HFD 2013 ref. 43). Däremot anses en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (RÅ 2007 not. 161).
16. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska bedöma är därmed om aktieöverlåtelseerna enligt de nu aktuella förfarandena ska behandlas enligt huvudregeln och således inte föranleda någon beskattning av aktieägaren eller om förfarandena ska anses innefatta en sådan förmögenhetsöverföring från bolaget till stiftelsen som ska leda till att ägaren utdelningsbeskattas.
17. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett tidigare avgörande funnit att ett förutbestämt förfarande där en aktiegåva omgående skulle följas av inlösen- och likvidationsåtgärder så att, när hela förfarandet hade genomförts, någon förändring av aktieägandet i bolaget inte kvarstod, skulle föranleda utdelningsbeskattning av aktieägaren (HFD 2013 ref. 43).
18. I rättsfallet önskade aktieägaren bibehålla ett fullständigt ägande i sitt bolag (holdingbolaget). Den planerade gåvan till stiftelsen skulle ske via ett av aktieägaren för ändamålet förvärvat s.k. lagerbolag (Nyab). Aktieägaren skulle inledningsvis överlåta minst fem procent av aktierna i holdingbolaget till Nyab för en krona. Nyabs aktier i holdingbolaget skulle därefter lösas in till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Avslutningsvis skulle aktieägaren överlåta aktierna i Nyab till stiftelsen som gåva, varefter Nyab skulle likvideras. Förfarandet innefattade således inte någon överlåtelse av andelar i holdingbolaget till stiftelsen.
19. I det nu aktuella fallet har AA redovisat tre alternativa förfaranden för överlåtelse av sina aktier i bolaget till stiftelsen. I samtliga alternativ kommer aktiegåvorna att ske direkt till stiftelsen, som alltså blir ägare till aktierna. Det är visserligen förutbestämt att stiftelsen kommer att äga aktierna endast under en begränsad tid,

DOM

Mål nr
6472-19

eftersom gåvorna efterföljs av förutbestämda inlösenförfaranden och/eller likvidation av bolaget. De förfaranden som beskrivs i de olika alternativen kan dock inte sägas utgöra tillfälliga dispositioner i den bemärkelsen att det är fråga om rättshandlingar som neutraliserar varandra och i slutänden leder till ett oförändrat ägande av bolaget. Tvärtom så har i varje alternativ AAs ägande i bolaget upphört när respektive förfarande har genomförts. Omständigheterna här skiljer sig därför i avgörande hänseenden från de som var föremål för prövning i HFD 2013 ref. 43.

20. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är omständigheterna inte sådana att det finns grund för att utdelningsbeskatta AA med hänvisning till att den verkliga innebörden av rättshandlingarna i något av de aktuella förfarandena kan anses vara en annan än vad de ger uttryck för.

Skatteflyktslagen

21. För att man med stöd av skatteflyktslagen ska kunna bortse från en rättshandling krävs enligt dess 2 § bl.a. att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med en annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.
22. Skatteverket anser att skatteförmånen ligger i att AA genom de valda förfarandena undgår utdelningsbeskattning enligt de principer som framgår av rättsfallet RÅ 2007 not. 161.
23. Som Skatterättsnämnden har framhållit finns det emellertid flera alternativ till de i ansökan beskrivna förfarandena som inte heller de föranleder beskattning. AA skulle exempelvis utan skattekonsekvenser kunna ge bort sin rätt till utdelning till stiftelsen före den tidpunkt då utdelningen kan disponeras (se RÅ 2006 ref. 45 och RÅ 2009 ref. 68). Vidare kan han skänka sina aktier i bolaget till stiftelsen och kommer då inte att beskattas om bolaget beslutar om utdelning som tillfaller stiftelsen.

DOM

Mål nr
6472-19

24. Med hänsyn till det anförda kan de aktuella förfarandena inte anses medföra en väsentlig skatteförmån för AA, varför skatteflyktslagen inte är tillämplig.

Sammanfattande slutsats

25. De i ansökan om förhandsbesked beskrivna förfarandena medför inte att AA ska utdelningsbeskattas. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Anita Saldén Enéus, Kristina Svahn Starrsjö, Helena Rosén Andersson och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Elin Sedin.