

HFD 2020 ref. 58

Fråga om en person som lämnar en gåva i form av aktier till en stiftelse ska utdelningsbeskattas på grund av att aktiegåvan är ett led i ett förutbestämt förfarande som innefattar att aktierna ska lösas in eller att det bolag som har gett ut dem ska likvideras sedan gåvan fullbordats. Förhandsbesked om inkomstskatt.

2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 10 november 2020 följande dom (mål nr 6472-19).

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 en enskilda 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. D.H. 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. D.H. 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. D.H. 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 D.H. 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.

6. Enligt det andra alternativet ska D.H. 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 D.H. ge bort sina kvarvarande 200 aktier till stiftelsen varefter bolaget ska likvideras.

7. Enligt det tredje alternativet ska D.H. 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 D.H. 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 D.H. och att lagen därför inte är tillämplig. Nämnden konstaterade att ett alternativ till de beskrivna förfarandena är att D.H. 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 D.H. 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. *D.H.* 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 enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar (se HFD 2016 ref. 35 och där gjorda hänvisningar till tidigare rättsfall).

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 D.H. 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, 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 D.H:s 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 D.H. 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 D.H. 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. D.H. 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.

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

Sammanfattande slutsats

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

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl, Saldén Enéerus, Svahn Starrsjö, Rosén Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

Skatterättsnämnden (2019-11-12, *Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Pålsson, Sundin* och *Werkell*):

Förhandsbesked

Frågorna 1–3: Förfarandena enligt alternativen 1–3 medför inte att D.H. ska utdelningsbeskattas.

Fråga 4: Skatteflyktslagen är inte tillämplig på förfarandena.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågorna 1–3

En aktieägare kan i regel utan skattekonsekvenser skänka sina andelar i ett bolag, eller en viss del av innehavet, till en stiftelse (se HFD 2013 ref. 43). I aktuellt fall är det emellertid förutbestämt att gåvorna av aktier ska följas av inlösen av aktier som ägs av stiftelsen och likvidation av bolaget (alternativen 1 och 2) respektive likvidation av bolaget (alternativ 3). Frågan är om det medför att D.H. ska beskattas som för utdelning.

Enligt lämnade uppgifter kommer de aktuella rättshandlingarna att vara civilrättsligt giltiga. Rättshandlingarna kan inte heller sedda var för sig sägas vara säregna.

I HFD 2013 ref. 43 lade Högsta förvaltningsdomstolen vikt vid att rättshandlingarna omgående skulle motverkas av andra rättshandlingar och att det som kvarstod när förfarandet genomförts var överföringen av tillgångar i bolaget till stiftelsen.

Vid förfarandet enligt alternativ 1 kommer respektive gåva av aktier att delvis motverkas av en efterföljande inlösen av aktier. Vidare kan gåvorna

sågas motverkas av den avslutande likvidationen av bolaget, såvitt avser aktier som finns kvar vid den tidpunkten.

I alternativ 2 kommer den inledande gåvan av aktier att motverkas av efterföljande inlösenförfaranden. Gåvan kommer dock inte att omgående motverkas, annat än delvis genom det första inlösenförfarandet givet att det genomförs direkt efter gåvan. Den avslutande gåvan av aktier kan sågas motverkas av likvidationen av bolaget.

Även i alternativ 3 kan gåvan av aktier sågas motverkas av likvidationen.

Det som kvarstår när respektive inlösenförfarande har genomförts är dock inte endast en överföring av tillgångar i bolaget till stiftelsen. Till skillnad mot i HFD 2013 ref. 43 sker det en förändring av aktieägandet i bolaget. Slutresultatet av förfarandena är inte heller endast en överföring av tillgångar i bolaget. När förfarandena har genomförts har hela ägandet av bolaget övergått till stiftelsen och bolaget har likviderats.

Gåvorna av aktier kommer inte att vara förenade med några villkor. Däremot är det förutbestämt att stiftelsen kommer att äga aktierna under en begränsad tid. Enbart den omständigheten medför dock enligt Skatterättsnämndens mening inte att stiftelsen inte kan anses äga de aktier som erhålls genom gåva.

Mot den bakgrunden kan den verkliga innebörden av rättshandlingarna inte anses vara en annan än vad de ger uttryck för. De omfrågade förfarandena medför därför inte att D.H. ska utdelningsbeskattas.

Fråga 4

Det ska då prövas om skatteflyktslagen är tillämplig på något av förfarandena.

Ett alternativ till de omfrågade förfarandena är att D.H. ger bort sin rätt till utdelning till stiftelsen före den tidpunkt då utdelningen kan disponeras. I sådana fall skulle han inte beskattas (se RÅ 2006 ref. 45 och RÅ 2009 ref. 68). 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.

Enligt Skatterättsnämnden kan de aktuella förfarandena därför inte anses medföra en väsentlig skatteförmån för D.H. Rekvisitet i 2 § 1 skatteflyktslagen är alltså inte uppfyllt och skatteflyktslagen är därmed inte tillämplig.