

**Ref 47**

**Fråga om en aktieägare ska beskattas för utdelning som avser annat än pengar när rätten till utdelningen har getts bort till en stiftelse. Även fråga om gåvan av rätten till utdelning respektive den egendom som utdelningen avser omfattas av fullföljdskravet i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

7 kap. 7 § och 42 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 september 2021 följande dom (mål nr 3883-20).

**Bakgrund**

1. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett hur de har betecknats. En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild 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 beskattningsunderlaget ändå under vissa förutsättningar med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt fastställas utan hänsyn till rättshandlingen.

2. I inkomstslaget kapital ska utdelning tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Om det vid detta tillfälle står klart att aktieägaren har gett bort sin rätt till utdelning kan denne inte beskattas. En aktieägare kan således utan beskattningskonsekvenser ge bort sin rätt till utdelning till exempelvis en stiftelse. En förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse behandlas dock som utdelning till aktieägaren.

3. En stiftelse kan vara inskränkt skattskyldig om den har ett allmännyttigt ändamål (ändamålskravet), i sin verksamhet främjar detta ändamål (verksamhetskravet) och i skäligen omfattning använder sina intäkter för ändamålet (fullföljdskravet). En stiftelse som uppfyller dessa krav är skattskyldig endast för inkomst av s.k. egentlig näringsverksamhet. Vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt ska sådana inkomster beaktas som till följd av skatteprivilegiet inte ska beskattas. Även gåvor ska beaktas, under förutsättning att avsikten med gåvan är att den ska användas direkt för verksamheten.

4. P.L. innehar samtliga aktier i Rocha Invest II AB. Bolaget innehar indirekt, genom dotterbolaget Rocha Invest AB, aktier i

Brunswick Real Estate AB. P.L:s aktier i Rocha Invest II är kvalificerade andelar eftersom han är verksam i betydande omfattning i Brunswick Real Estate.

5. P.L. har, tillsammans med sin hustru, bildat Stiftelsen Guldhjulet och avser att tillskjuta visst kapital till stiftelsen. Detta ska ske genom att ett nytt bolag bildas, Guldhjulet AB, som ägs av Rocha Invest. Rocha Invest ska utan ersättning överlåta sina aktier i Brunswick Real Estate till Guldhjulet AB och detta bolag ska sedan överföras till Rocha Invest II.

6. Rocha Invest II ska därefter dela ut dels ett belopp i kontanter, dels samtliga aktier i Guldhjulet AB till P.L. Innan utdelningen kan disponeras ska P.L. ge bort rätten till utdelningen till stiftelsen.

7. P.L. och Stiftelsen Guldhjulet ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i om P.L. ska beskattas för utdelningen från Rocha Invest II (fråga 1). Vidare frågade de om Stiftelsen Guldhjulet är inskränkt skattskyldig (fråga 2), om gåvan av rätten till utdelning respektive utdelningen från Rocha Invest II utgör skattepliktig inkomst för stiftelsen (fråga 3) och om utdelning på aktierna i Guldhjulet AB utgör skattepliktig inkomst för stiftelsen (fråga 4). Slutligen frågade de om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet (fråga 5).

8. Av stiftelseförordnandet framgår att stiftelsens ändamål är att motverka våld, förtryck och diskriminering i Sverige samt att hjälpa socialt och/eller ekonomiskt utsatta människor. I ansökningsen om förhandsbesked anges att verksamhetskravet kommer att vara uppfyllt och, i fråga om fullföljdskravet, att stiftelsen under varje beskattningsår kommer att använda mer än 80 procent av utdelningen från Guldhjulet AB för stiftelsens ändamål liksom mer än 80 procent av de intäkter som stiftelsen i övrigt kan komma att erhålla och som omfattas av fullföljdskravet. Av utkast till gåvobrev framgår att P.L. avser att överlåta utdelningskupong avseende samtliga aktier i Rocha Invest II som gåva till stiftelsen, och att avsikten är att gåvan inte ska användas direkt i verksamheten utan läggas till stiftelsens kapital.

9. Skatterättsnämnden angav att det av rättspraxis följer att en aktieägare inte kan beskattas för utdelning när det vid det tillfälle utdelningen kan disponeras står klart att aktieägaren har gett bort sin rätt till utdelning. Nämnden ansåg att det förhållandet att det är förutbestämt vad som ska delas ut och att aktieägaren kontrollerar förfarandet inte utgör skäl för att avvika från praxis och att P.L. därför inte ska beskattas för utdelningen från Rocha Invest II (fråga 1).

10. Vidare fann Skatterättsnämnden att stiftelsen inte är inskränkt skattskyldig (fråga 2). Nämnden anförde att stiftelsen i gåva får en rätt att mot utdelningskupong erhålla utdelning från Rocha Invest II. Den utdelning som stiftelsen får mot kupongen utgör avkastning på gåvan och en sådan intäkt som omfattas av

fullföljdskravet. Då utdelningen ska läggas till stiftelsens kapital och inte användas för stiftelsens ändamål kommer inte fullföljdskravet att vara uppfyllt. Eftersom stiftelsen därmed inte är inskränkt skattskyldig är utdelningen från Rocha Invest II skattepliktig för stiftelsen (del av fråga 3). Gåvan av rätten till utdelning föranleder däremot inga beskattningskonsekvenser (del av fråga 3). Nämnden bedömde också att stiftelsen inte ska beskattas för utdelning på aktierna i Guldhjulet AB, då dessa aktier är att se som näringsbetingade andelar hos stiftelsen (fråga 4).

11. Skatterättsnämnden ansåg slutligen att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet (fråga 5).

#### **Yrkanden m.m.**

12. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att P.L. ska beskattas för utdelningen från Rocha Invest II utifrån rättshandlingarnas verkliga innebörd, alternativt med tillämpning av skatteflyktslagen (frågorna 1 och 5) samt anför följande. Vid bedömningen bör beaktas att det beskrivna förfarandet innebär att en förutbestämd egendom ska överföras från P.L:s helägda koncern till stiftelsen enligt en på förhand bestämd gåvostruktur som han har skapat och förfogar över. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen finner att P.L. inte ska beskattas för utdelningen anser Skatteverket att Skatterättsnämndens beslut ska fastställas avseende frågorna 2 och 3 och detsamma gäller svaret på fråga 4.

13. *P.L. och Stiftelsen Guldhjulet* anser att svaret på frågorna 1, 4 och 5 ska stå fast och att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att utdelningen från Rocha Invest II till stiftelsen inte omfattas av fullföljdskravet, alternativt att detta krav får anses uppfyllt samt anför följande. Det är utdelningen som är gåvan, och då avsikten är att utdelningen ska läggas till stiftelsens kapital bör den inte omfattas av fullföljdskravet. Eftersom utdelningen ska läggas till stiftelsens kapital kommer framtida avkastning på den att omfattas av fullföljdskravet och i ett längre perspektiv kommer stiftelsens hela förmögenhet att användas för stiftelsens allmännyttiga ändamål. Beträffande frågorna 2 och 3 bör således svaret vara att stiftelsen uppfyller kraven för att vara inskränkt skattskyldig och att den inte ska beskattas för utdelningen från Rocha Invest II.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Frågorna i målet*

14. En fråga i målet är om en aktieägare som ger bort sin rätt till utdelning på aktier till en stiftelse ska utdelningsbeskattas på grund

av att det är förutbestämt vilken egendom som utdelningen ska avse och att ägaren förfogar över de rättshandlingar som föregår utdelningen. En annan fråga är om den utdelning som stiftelsen får omfattas av fullföljdskravet vid bedömningen av om stiftelsen är inskränkt skattskyldig.

*Rättslig reglering m.m.*

15. I 42 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns bestämmelser om vad som ska tas upp som intäkt och dras av som kostnad i inkomstslaget kapital. Enligt 1 § första stycket ska som huvudregel bl.a. utdelningar tas upp och av 12 § framgår att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. I inkomstslaget näringsverksamhet gäller enligt 24 kap. 35 § som huvudregel att utdelning på näringsbetingade andelar inte ska tas upp. En stiftelse som omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. omfattas enligt 24 kap. 32 § inte av denna skattefrihet.

16. Av 7 kap. 3 § första stycket framgår följande. Stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i 4–6 §§ är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §, dvs. förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

17. Ändamålskravet i 7 kap. 4 § innebär att stiftelsen ska ha ett eller flera allmännyttiga ändamål, varmed avses ett ändamål som främjar vissa i bestämmelsen uppräknade verksamheter. Verksamhetskravet i 5 § betyder att stiftelsen i den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret uteslutande eller så gott som uteslutande ska främja ett eller flera sådana ändamål som anges i 4 §.

18. Fullföljdskravet i 7 kap. 6 § innebär enligt första stycket att stiftelsen under beskattningsåret i skälig omfattning ska använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål. Hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts under en period av flera beskattningsår. I andra stycket anges att fullföljdskravet är uppfyllt även om stiftelsen under beskattningsåret inte har använt sina intäkter i tillräcklig omfattning, om detta förhållande kan antas vara tillfälligt. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till om kravet har uppfyllts de föregående beskattningsåren samt förutsättningarna för att det kommer att uppfyllas under det närmast följande beskattningsåret.

19. Vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt ska enligt 7 kap. 7 § första stycket sådana intäkter beaktas som enligt 3 § inte ska tas upp till beskattning, dock med undantag för vissa schablonintäkter och kapitalvinster. Även vissa andra intäkter ska beaktas om intäkterna inte ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen, bl.a. gåvor. Av andra stycket följer dock att en

gåva ska beaktas bara om det framgår av omständigheterna att avsikten är att den ska användas direkt för verksamheten.

20. Av 1–3 §§ lagen mot skatteflykt framgår att beskattningsunderlaget under vissa förutsättningar ska bestämmas utan hänsyn till en rättshandling som den skattskyldige har medverkat i och hur beskattningsunderlaget i så fall ska bestämmas.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

##### Beskattning vid gåva av rätt till utdelning (fråga 1)

21. Av praxis följer att en aktieägare inte kan beskattas för utdelning med stöd av 42 kap. 12 § IL när det vid den tidpunkt då utdelningen kan disponeras står klart att aktieägaren har gett bort sin rätt till utdelning. Detta gäller såväl utdelning på aktier i börsnoterade bolag som utdelning från fåmansbolag och, i det senare fallet, oavsett om aktierna är kvalificerade andelar eller inte (RÅ 2006 ref. 45, RÅ 2009 ref. 68 och HFD 2011 ref. 24). En förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse anses emellertid innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (RÅ 2007 not. 161).

22. Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett hur de har betecknats. 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). Frågan är om den verkliga innebörden av det planerade förfarandet är att det sker en sådan förmögenhetsöverföring från Rocha Invest II till stiftelsen som ska leda till att P.L. utdelningsbeskattas.

23. Enligt förutsättningarna ska Rocha Invest II besluta om utdelning till P.L. av dels ett belopp i kontanter, dels samtliga aktier i Guldhjulet AB. Dessförinnan ska P.L. genom överlämnande av utdelningskupong ha överlåtit rätten till utdelningen till stiftelsen. Det står således klart vid den tidpunkt då utdelningen kan disponeras att P.L. har gett bort rätten till utdelningen. Att det är förutbestämt att utdelningen ska avse viss specifik egendom och att P.L. förfogat över de rättshandlingar som föregått beslutet om utdelning medför inte att den verkliga innebörden av rättshandlingarna är en annan än den som de ger uttryck för. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas i denna del.

##### Beskattningsfrågorna avseende Stiftelsen Guldhjulet (frågorna 2–4)

24. En stiftelse är inskränkt skattskyldig om de villkor som anges i 7 kap. IL är uppfyllda, dvs. ändamålskravet, verksamhetskravet och fullföljdskravet.

25. För att fullföljdskravet ska vara uppfyllt krävs att stiftelsen i skälig omfattning använder sina intäkter för allmännyttiga ändamål. Vid bedömningen beaktas sådana intäkter som enligt 3 § inte ska beskattas, med vissa nu ej aktuella undantag. Även gåvor ska beaktas, om det framgår av omständigheterna att avsikten är att gåvan ska användas direkt för verksamheten. Att en skälig andel av intäkterna ska användas för fullföljden av det allmännyttiga ändamålet innebär i princip att minst 75–80 procent av dessa medel ska användas för stiftelsens ändamål.

26. Enligt förutsättningarna kommer mer än 80 procent av den utdelning som stiftelsen erhåller från Guldhjulet AB att användas för stiftelsens ändamål liksom mer än 80 procent av de intäkter som stiftelsen i övrigt kan komma att erhålla och som omfattas av fullföljdskravet. När det gäller utdelningen från Rocha Invest II är avsikten att den inte ska användas för stiftelsens ändamål.

27. Frågan är om utdelningen från Rocha Invest II trots detta utgör en sådan intäkt som ska beaktas vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt.

28. P.L. ska innan utdelningen från Rocha Invest II kan disponeras ge bort rätten till utdelningen till stiftelsen. Det är således inte den egendom som utdelningen kan komma att bestå av som han kommer att ge bort. Av detta följer att utdelningen från Rocha Invest II inte utgör någon gåva från honom. Att avsikten är att den egendom som utdelningen avser ska läggas till stiftelsens kapital medför därmed inte att utdelningen inte ska beaktas vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt.

29. Utdelningen från Rocha Invest II är inte en sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL och den är därmed undantagen från skatteplikt under förutsättning att stiftelsen är inskränkt skattskyldig, vilket i sin tur är beroende av hur stiftelsen använder sina intäkter, däribland utdelningen i fråga. Av detta följer att utdelningen är en sådan intäkt som ska beaktas vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt. Det förhållandet att utdelningen delvis avser annat än pengar påverkar inte detta.

30. Vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt får hänsyn tas till hur intäkterna sammantaget har använts under en period av flera beskattningsår (se punkt 18). Vid prövningen har intäktsanvändningen under såväl föregående som efterföljande beskattningsår betydelse (jfr RÅ 2001 ref. 17 och RÅ 2001 ref. 65).

31. Ett svar på frågan om stiftelsen för ett visst beskattningsår uppfyller fullföljdskravet, vilket är en förutsättning för att stiftelsen ska vara inskränkt skattskyldig, förutsätter således att en bedömning görs av förhållandena under flera beskattningsår. I detta fall aktualiseras därmed utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte är lämpliga, eller ens möjliga, att pröva inom ramen för ett förhandsbesked.

32. Av det anförda följer att Skatterättsnämnden inte borde ha prövat ansökningen vad gäller frågan om stiftelsen är inskränkt skattskyldig (fråga 2). Eftersom frågan om utdelningen från Rocha Invest II (del av fråga 3) är beroende av stiftelsens skatterättsliga status borde inte heller den frågan ha prövats av nämnden. Även frågan om den skattemässiga behandlingen av utdelningen från Guldhjulet AB (fråga 4) har sådant samband med stiftelsens skattestatus att något svar inte borde ha lämnats på den. Förhandsbeskedet ska därmed undanröjas och ansökningen avvisas i dessa delar.

33. P.L.s gåva av rätten till utdelning från Rocha Invest II utgör inte någon intäkt som ska beskattas hos stiftelsen och förhandsbeskedet ska således fastställas i denna del (del av fråga 3).

Skatteflyktslagen (fråga 5)

34. Skatteflyktslagen är inte tillämplig på förfarandet (jfr RÅ 2006 ref. 45 och RÅ 2009 ref. 68). Förhandsbeskedet ska därmed fastställas i denna del.

### Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller frågorna om Stiftelsen Guldhjulet är inskränkt skattskyldig och om utdelning som stiftelsen erhåller utgör skattepliktig inkomst för den samt avvisar ansökningen i dessa delar.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i övrigt.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Marianne Bergqvist.

---

**Skatterättsnämnden** (2020-06-10, Eng, ordförande, Pettersson, Bengtsson, Hammarström, Pålsson, Sundin och Werkell):

#### *Förhandsbesked*

Fråga 1: P.L. ska inte beskattas för utdelningen från Rocha Invest II AB.

Frågorna 2 och 3: Stiftelsen Guldhjulet är inte inskränkt skattskyldig. Gåvan av rätten till utdelning från Rocha Invest II AB föranleder inga beskattningskonsekvenser men utdelningen från bolaget blir skattepliktig för stiftelsen.

Fråga 4: Stiftelsen Guldhjulet ska inte beskattas för utdelning på aktierna i Guldhjulet AB.

Fråga 5: Skatteflyktslagen är inte tillämplig på förfarandet.

*Skatterättsnämndens bedömning*

## Stiftelsebildningen

Enligt 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220) bildas en stiftelse genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. I detta ligger att ändamålet ska anges med viss grad av bestämdhet och att det ska vara möjligt att med den avskilda egendomen fullfölja ändamålet under flera års tid (HFD 2013 ref. 7).

Bedömningen av om varaktighetsrekvisitet är uppfyllt förutsätts ske med utgångspunkt i den egendom som avskilts för stiftelsen vid bildandet utan att hänsyn tas till eventuella utfästelser om ytterligare tillskott (prop. 1993/94:9 s. 52 och 108).

Enligt Skatterättsnämnden uppfyller Stiftelsen Guldhjulet de nämnda kraven i stiftelselagen. Det föreligger därmed en giltig stiftelsebildning.

## Fråga 1

I praxis har slagits fast att en aktieägare inte kan beskattas med stöd 42 kap. 12 § IL när det vid det tillfälle utdelningen kan disponeras står klart att aktieägaren gett bort sin rätt till utdelning. Det gäller såväl utdelning på aktier i börsnoterade företag som i fåmansföretag och oavsett om givarens aktier, på vilka utdelningen grundas, är kvalificerade eller inte (RÅ 2006 ref. 45, RÅ 2009 ref. 68 och HFD 2011 ref. 24).

Att det i detta fall är förutbestämt vad som ska delas ut mot den kupong stiftelsen ska få och att P.L. kontrollerar förfarandet är inte skäl för att avvika från denna praxis. P.L. ska således inte beskattas för den kommande utdelningen.

## Frågorna 2 och 3

Stiftelsens ändamål är att motverka våld, förtryck och diskriminering i Sverige samt att hjälpa socialt och/eller ekonomiskt utsatta människor.

Social hjälpverksamhet är ett av de ändamål som räknas upp i 7 kap. 4 § IL. Att motverka våld, förtryck och diskriminering bör ses som en annan likvärdig verksamhet. Stiftelsen uppfyller därför enligt Skatterättsnämndens mening ändamålskravet och blir inskränkt skattskyldig om även verksamhets- och fullföljdskraven uppfylls. Att verksamhetskravet kommer att uppfyllas har lämnats som förutsättning.

När det gäller fullföljdskravet har det lämnats som förutsättning att det är avkastningen på de tillgångar om ca 18 miljoner kronor som stiftelsen ska få i utdelning som till mer än 80 procent kommer att användas för stiftelsens ändamål. Det som blir avgörande för bedömningen av stiftelsens skatterättsliga status är därmed om utdelningen av tillgångar med ett värde om ca 18 miljoner kronor omfattas av fullföljdskravet.

Stiftelsen får en rätt att mot kupong erhålla en kommande utdelning från Rocha Invest II AB i gåva av P.L. Gåvan av rätten till utdelning medför inte att stiftelsen tillförs någon intäkt som omfattas av fullföljdskravet. Den utdelning stiftelsen får mot kupongen är att se som avkastning på gåvan och utgör enligt Skatterättsnämnden en intäkt för stiftelsen som kommer att omfattas av fullföljdskravet. Hänsyn kan inte tas till P.L:s avsikt att den förutbestämda utdelningen ska läggas till stiftelsens kapital

och inte användas direkt för verksamheten. Detta eftersom utdelningen inte kan anses vara ett sådant förvärv genom gåva som kan undantas enligt 7 kap. 7 §.

Mot bakgrund av förutsättningen om hur stiftelsens medel ska användas kommer inte fullföljdskravet att vara uppfyllt i denna situation. Stiftelsen blir därför inte att betrakta som inskränkt skattskyldig enligt 7 kap. 3 §. Utdelningen blir då skattepliktig för stiftelsen. Gåvan av rätten till utdelning från Rocha Invest II AB föranleder däremot inga beskattningseksekvenser.

#### Fråga 4

Aktierna i Guldhjulet AB är att se som näringsbetingade andelar hos stiftelsen. Utdelning som lämnas efter att stiftelsen blivit ägare till de aktierna blir av den anledningen inte skattepliktig.

#### Fråga 5

Skatteflyktslagen har i tidigare praxis inte ansetts tillämplig på förfaranden där en aktieägare i ett bolag ger bort sin rätt till utdelning före den tidpunkt då utdelningen kan disponeras (RÅ 2006 ref. 45 och RÅ 2009 ref. 68). Det saknas skäl att göra en annan bedömning i detta fall.