

Aktuellt på skatteområdet

Brita Löfgren Lewin

Lynda Ondrasek Olofsson

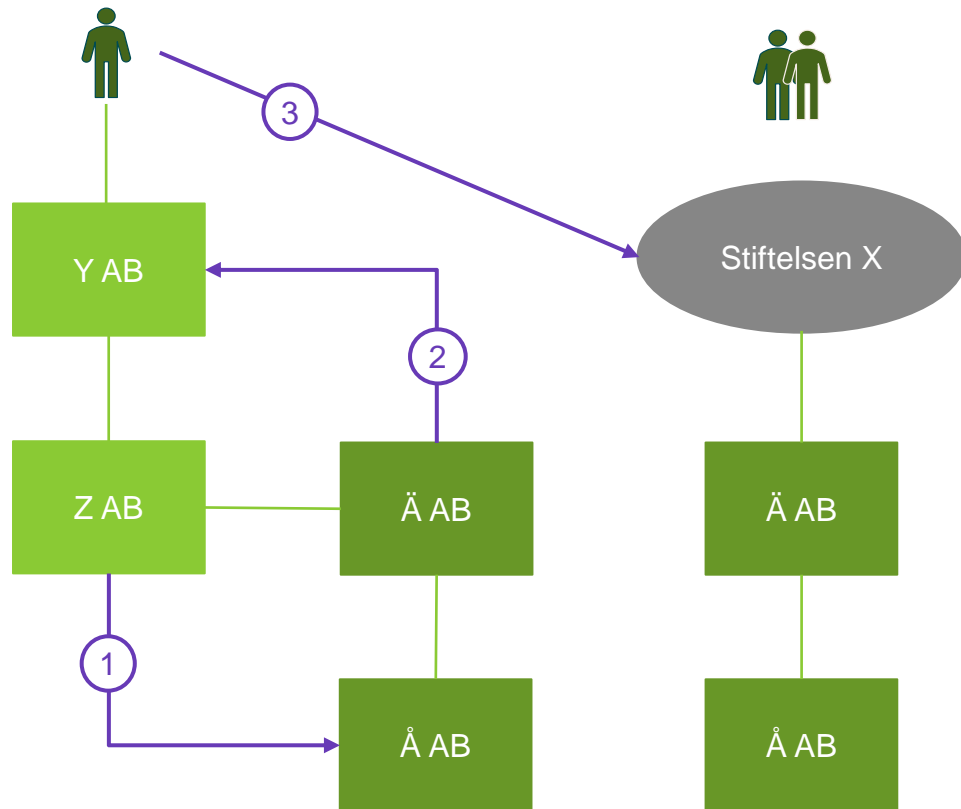
Innehåll

- Gåva av utdelning
- Kapitalisering av en stiftelse
- Periodiskt understöd
- Driva utbildningsverksamhet i AB

Gåva av rätt till framtida utdelning

- Aktieägare kan skänka bort sin rätt till framtida utdelning utan att själv bli beskattad.
- Konsekvensen blir att den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras beskattas (42 kap. 12 § IL).
- Om mottagaren är skattebefriad aktualiseras normalt sett ingen beskattning.

HFD 2021 ref. 47 (förhandsbesked)



Två frågor i målet:

1. Ska en aktieägare som ger bort sin rätt till utdelning på aktier till en stiftelse utdelningsbeskattas på grund av att det är förutbestämt vilken egendom som utdelningen ska avse och då ägaren förfogar över de rättshandlingar som föregår utdelningen?
2. Omfattas den utdelning som stiftelsen får av fullföljdskravet vid bedömningen av om stiftelsen är inskränkt skattskyldig?

HFD 2021 ref. 47, forts.

HFD:s bedömning

- Av praxis följer att en aktieägare inte kan beskattas för utdelning när det vid tidpunkten då utdelningen kan disponeras står klart att aktieägaren gett bort sin rätt till utdelning.
- En förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som utdelning till aktieägaren.
- 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.

HFD 2021 ref. 47, forts.

HFD:s bedömning, forts.

- Den omständigheten att det i målet är förutbestämt att utdelningen ska avse viss specifik egendom och att aktieägaren förfogat över de rättshandlingar som föregått beslutet om utdelning medför dock inte att den verkliga innebörden av rättshandlingarna är en annan än den som de ger uttryck för. Aktieägaren ska således inte beskattas för utdelningen och förhandsbesked fastställs i denna del.
- Att avsikten är att den egendom som utdelningen avser ska läggas till stiftelsens kapital medför inte att utdelningen inte ska beaktas vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt. Utdelningen är en sådan intäkt som ska beaktas vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt
- Frågan om stiftelsen för ett visst beskattningsår uppfyller fullföljdskravet förutsätter att en bedömning görs av förhållandena under flera beskattningsår. En sådan bedömning aktualiserar utpräglade utrednings- och bevisfrågor som inte är lämpliga, eller ens möjliga, att pröva inom ramen för ett förhandsbesked. Förhandsbeskedet undanröjs och ansökningarna avvisas i dessa delar.
- Skatteflyktslagen är inte tillämplig på förfarandet och förhandsbeskedet fastställs i den delen.

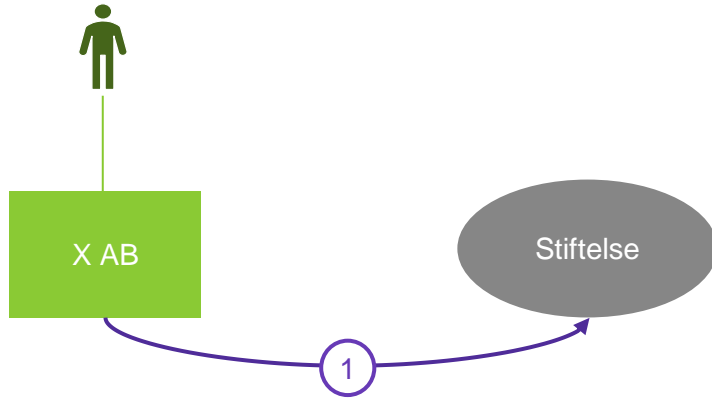
Gåva av rätt till framtida utdelning – kommentar

- Frågan om skattekonsekvenserna för stiftelser som mottar en utdelningsrätt har varit en omdiskuterad fråga som skapat osäkerhet.
 - Kan en stiftelse bildas med utdelningsrätt?
- Överlåtelsen av själva utdelningsrätten = skattefri gåva.
- Hur ska den efterföljande utdelningen som stiftelsen erhåller som en följd av utdelningsrätten hanteras? Kan givaren genom villkor i gåvobrevet påverka detta?
 - Gåva som till följd av gåvogivarens villkor inte ska ingå i fullföljdsberäkningen, eller
 - intäkt som oavsett gåvogivarens villkor ska ingå i fullföljdsberäkningen?
- Svaret är avgörande för möjligheterna att genom överlåtelse av rätt till utdelning öka en stiftelses kapital.

Olika sätt att kapitalisera en stiftelse

- I samband med bildandet?
- Efterföljande gåva?
 - Från stiftaren eller någon annan?
- Överlåtelse av utdelningsrätt?
- Tillskapande av kapitalvinst?
- Några rättsfall av betydelse
 - RÅ 2007 not. 161
 - HFD 2013 ref. 43
 - HFD 2020 ref. 58

RÅ 2007 not. 161 (förhandsbesked)

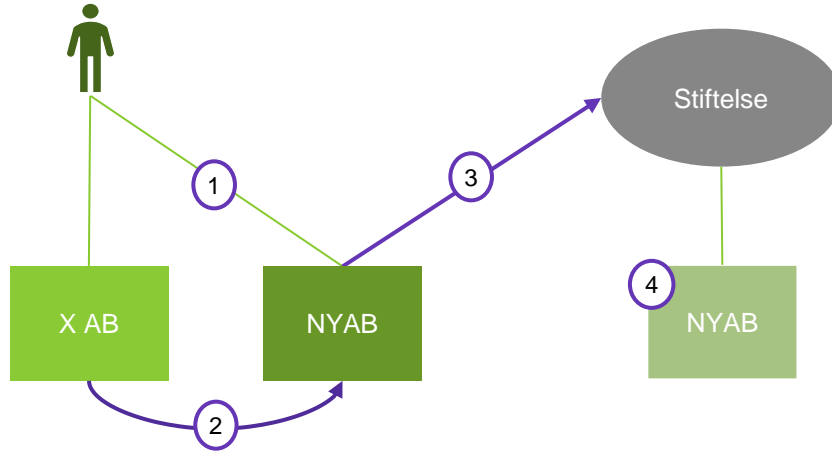


A äger X AB som bedriver värdepappersrörelse. X AB ska överlåta tillgångar utan ersättning till en nybildad inskränkt skattskyldig stiftelse. Enligt ett av de aktuella alternativen överför X AB tillgångar direkt till stiftelsen.

SRN:s bedömning (HFD fastställde)

- En förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse och som inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL ska leda till att ägarna i aktiebolaget utdelningsbeskattas.
- Det innebär i förevarande fall att X AB:s överföring till stiftelsen utan ersättning av ifrågavarande aktier medför att A som ägare till bolaget ska utdelningsbeskattas.

HFD 2013 ref. 43 (förhandsbesked)



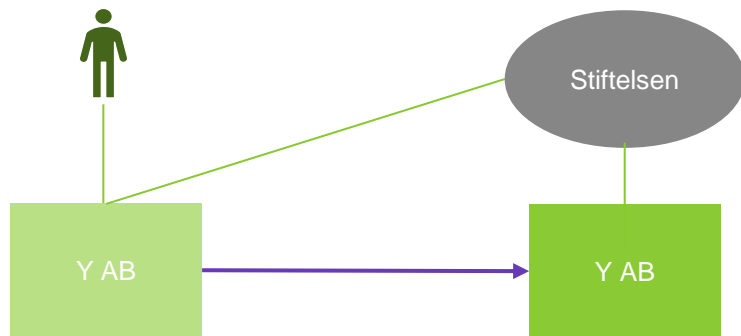
A äger samtliga aktier i X. Han avser att bilda en stiftelse och ge den medel om 40 mkr.

A förvärvar NYAB och överlåter ett antal aktier i X till NYAB (värdet på överlåtna aktier är 40 mkr). NYAB:s aktier i X löses därefter in till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Avslutningsvis överlåter A aktierna i NYAB till stiftelsen som gåva varefter NYAB likvideras.

HFD:s bedömning

- Gåvostrukturen innebär att viss del av X:s tillgångar överlåts till stiftelsen genom de tänkta inlösen- och likvidationsåtgärderna. Som ägare av samtliga andelar i bolagen bestämmer A ensam över transaktionskedjan och de rättssubjekt och rättshandlingar som tillskapats för ändamålet.
- Rättshandlingarna kan sedda var för sig inte sägas vara säregna. Det är dock förutbestämt att dessa omgående ska motverkas av andra rättshandlingar. När förfarandet genomförts är ägarförhållandena i X oförändrade och övriga tillfälliga dispositioner upplösta. Vad som kvarstår är den av A åsyftade överföringen av tillgångar i X till stiftelsen.
- Överföringen bör för A skattemässigt behandlas på samma sätt som överföringen i RÅ 2007 not. 161, dvs. A ska utdelningsbeskattas.

HFD 2020 ref. 58 (förhandsbesked)



A äger 95% av aktierna i Y AB. Resterande 5% ägs av stiftelsen (inskränkt skattskyldig). A avser att inom en femårsperiod ge bort samtliga sina aktier i Y AB till stiftelsen enligt tre alternativa förfaranden.

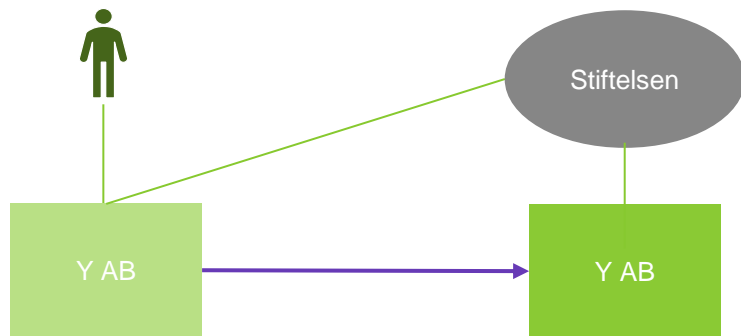
Alt. 1–2: Gåva av aktier från A till stiftelsen följt av inlösen och efterföljande likvidation av Y AB.

Alt. 3: Gåva av samtliga aktier från A till stiftelsen som sedan ska likvidera Y AB.

Frågorna

- Fråga om A 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.
- Även fråga om skatteflyktslagen är tillämplig.
- Anledningen till tillvägagångssättet var att de medel som tillfaller stiftelsen ska klassificeras som kapitalinkomster och inte som utdelning.

HFD 2020 ref. 58, forts.



HFD:s bedömning

- Till skillnad mot i HFD 2013 ref. 43 kommer i samtliga alternativ aktiegåvorna att ske direkt till stiftelsen som alltså blir ägare till aktierna.
- Visserligen förutbestämt att stiftelsen kommer att äga aktierna endast under en begränsad tid, eftersom gåvorna efterföljs av förutbestämda inlösenförfaranden och/eller likvidation av bolaget.

- Det är inte fråga om tillfälliga dispositioner i den bemärkelsen att det är fråga om rättshandlingar som neutraliserar varandra och i slutändan leder till ett oförändrat ägande av bolaget. Tvärtom så har i varje alternativ A:s ägande i bolaget upphört när respektive förfarande har genomförts.
- Omständigheterna skiljer sig därför i avgörande hänseenden från de som var föremål för prövning i HFD 2013 ref. 43 och det finns inte grund för att utdelningsbeskatta A.
- A hade kunnat skänka bort sin rätt till utdelning, alternativt gett bort samtliga aktier i bolaget såsom gåva. Eftersom dessa alternativ inte hade medfört beskattning av A kan det aktuella förfarandet inte anses medföra en väsentlig skatteförmån. Skatteflyktslagen är därmed ej tillämplig.

Periodiskt understöd

- Varje utbetalning eller förmån från en familjestiftelse ses som ett periodiskt understöd (11:47 IL)
 - Undantag: om mottagaren är under 18 år eller inte avslutat sin utbildning (9:3 och 62:7 IL).
- Vad avses med att inte ha avslutat sin utbildning?
 - Stöd till unga som inte avslutat sin första eftergymnasiala utbildning.
 - Understöd till en första yrkesutbildning har accepterats i praxis men inte till en andra.
 - Högre akademiska grader har accepterats.

Periodiskt understöd, forts.

- Kammarrätten i Göteborg (2021-02-12, mål nr 6404-20 och 6423-20, beviljades ej prövningstillstånd i HFD)
 - Utbetalning från utländsk stiftelse som jämställts med svensk familjestiftelse.
 - Ena mottagaren hade studerat mellan 2003-2004 och 2007-2010 men inte tagit högskoleexamen. Hon hade haft arbete inom det område hon studerat. 2017 påbörjades studier inom delvis samma område.
 - Andra mottagaren hade studerat under sex år och därefter gjort ett uppehåll under 16 år då hon arbetat men också varit sjuk. Påbörjade studier 2017.
 - Kammarrätten ansåg att båda skulle anses ha avslutat sin utbildning redan innan år 2017 och att de därför skulle beskattas för utbetalningen.

Periodiskt understöd, forts.

- För att avgöra om utbildningen är avslutad anser kammarrätten att man måste göra en sammanvägd bedömning av
 - personens självständighet,
 - ålder,
 - tidigare och/eller pågående yrkesverksamhet,
 - självförsörjning,
 - eget boende,
 - tidigare utbildningar,
 - studieform m.m.

Driva utbildningsverksamhet i AB

HFD 2021 not. 34

Bakgrund

- Överklagat förhandsbesked – Evangeliska Fosterlands-Stiftelsen (EFS).
- EFS, som är en ideell förening, bedriver religiös verksamhet samt viss utbildningsverksamhet.
- EFS överväger att flytta utbildningsverksamheten till ett nybildat bolag och ansökte därför om förhandsbesked.
- EFS driver en högskola som finansieras av det allmänna men också genom gåvor och bidrag från enskilda.
- EFS bedriver också uppdragsutbildningar och folkhögskoleverksamhet men dessa delar uppgår till mindre än 5 % av omsättningen.
- Utbildningsverksamheten går med stora underskott.

Driva utbildningsverksamhet i AB, forts.

Bakgrund, forts.

- Även vid en överflytt av utbildningsverksamheten till ett bolag kommer den initialt att gå med underskott som EFS avser att täcka med aktieägartillskott. EFS tänker också sälja in vissa tjänster till bolaget till underpris.

HFD:s bedömning

- Aktieägartillskott/driftsbidrag?
 - De tillskott som EFS åtagit sig att göra till bolaget anses som driftsbidrag inte aktieägartillskott. Anledningen är att HFD anser att EFS fortfarande bär det ekonomiska ansvaret för verksamheten och att tillskotten därför inte sker i deras egenskap av aktieägare.

Driva utbildningsverksamhet i AB, forts.

HFD:s bedömning, forts.

- Allmänt undervisningsverk?
 - Utbildningsverksamheten anses utgöra ett allmänt undervisningsverk och undantas därför från beskattning (7:16 IL).
 - Bedrivs i anstaltsmässiga former
 - Drivs enligt uppgift utan vinstsyfte
 - Endast ringa omfattning på övrig utbildning
- Driftsbidraget skattepliktigt eller ej?
 - Beskattas inte i bolaget.

Driva utbildningsverksamhet i AB, forts.

HFD:s bedömning, forts.

- Uttagsbeskattning?
 - De tjänster EFS avser att sälja till underpris till bolaget utgörs av administration, fastighetsförvaltning och kontorsservice. Värdet av tjänsterna beräknas till ca 1,5 mkr.
 - Denna typ av tjänster omfattas inte av EFS skattefrihet
 - Värdet av tjänsterna är inte ringa
 - Det är inte affärsmässigt motiverat att de utförs mot en ersättning som understiger marknadsvärdet
 - EFS ska uttagsbeskattas för tjänsterna.