

## **HFD 2017 ref. 56**

**En stiftelses innehav av marknadsnoterade andelar i en bank har inte ansetts vara näringsbetingat enligt den s.k. utredningsregeln i 24 kap. 14 § första stycket 3 inkomstskattelagen. Förhandsbesked om inkomstskatt.**

24 kap. 14 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 6 oktober 2017 följande dom (mål nr 227-17).

### **Bakgrund**

Utdelning och kapitalvinst på aktier och andra andelar som är näringsbetingade är som huvudregel skattefria. Enligt den s.k. utredningsregeln i 24 kap. 14 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är en andel näringsbetingad om innehavet av den betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som på visst sätt står ägarföretaget nära.

Under 2014 omstrukturerades sparbanksverksamheten i södra Sverige varvid Sparbanken Skåne AB (bankbolaget) bildades. De tre sparbanksstiftelserna Färs & Frosta, Finn samt 1826 äger vardera 26 procent av aktierna i bankbolaget medan Swedbank AB, som är marknadsnoterat, äger resterande 22 procent. De tre stiftelserna äger även aktier i Swedbank. Innehaven i Swedbank understiger en procent för var och en av dem. Stiftelserna är självständiga vad gäller ledning och styrning men av deras stadgar framgår att de ska verka för ett gemensamt ändamål. Stiftelserna och Swedbank har vidare ingått ett aktieägaravtal avseende ledningen av bankbolaget.

Sparbanksstiftelsen Färs & Frosta ansökte om förhandsbesked och frågade om stiftelsens andelar i Swedbank var näringsbetingade. Stiftelsens uppfattning är att andelarna är näringsbetingade eftersom innehavet betingas av den rörelse som bedrivs av bankbolaget som i sin tur är ett företag som står stiftelsen nära. Det föreligger en så stark intressegemenskap mellan de tre ägarstiftelserna och bankbolaget att de ska anses stå under i huvudsak gemensam ledning.

Skatterättsnämnden ansåg att stiftelsens andelar i Swedbank inte var näringsbetingade.

## **Yrkanden m.m.**

*Sparbanksstiftelsen Färs & Frosta* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att andelarna i Swedbank ska anses vara näringsbetingade och anför bl.a. följande.

Stiftelsen har med de två övriga ägarstiftelserna som gemensamt ändamål att främja sparande genom att som ägare i bankbolaget verka för att sparbanksrörelsens grundläggande idéer bevaras och utvecklas. Enligt det aktieägaravtal som finns mellan ägarna i bankbolaget nominerar varje stiftelse styrelseledamöter till bankbolagets styrelse. Dessutom är en ledamot av respektive stiftelses styrelse även ledamot i bolagets styrelse. För vissa beslut i styrelsen och på bolagsstämman krävs enighet och samförstånd. Till sammans har således stiftelserna ett bestämmande inflytande över bankbolaget. Stiftelserna och bankbolaget ska anses stå under i huvudsak gemensam ledning och stiftelsens andelar i Swedbank är därmed näringsbetingade.

*Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

## **Skälen för avgörandet**

### *Frågan i målet*

Frågan i målet är om stiftelsens innehav av marknadsnoterade andelar i Swedbank är näringsbetingat enligt utredningsregeln i 24 kap. 14 § första stycket 3 IL.

### *Rättslig reglering m.m.*

Enligt huvudregeln i 24 kap. 17 § och 25 a kap. 5 § IL ska varken utdelning eller kapitalvinst på en näringsbetingad andel tas upp till beskattning.

Med näringsbetingad andel avses enligt 24 kap. 13 § IL en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening om den uppfyller villkoren i 14 § och ägs av t.ex. en svensk stiftelse som inte är undantagen från beskattning enligt 7 kap.

Av utredningsregeln i 24 kap. 14 § första stycket 3 följer att andelen ska vara en kapitaltillgång och att innehavet av den ska betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att kravet på att rörelsen ska bedrivas av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan

anses stå ägarföretaget nära ska förstås så att det ska vara fråga om antingen moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning (se RÅ 2001 ref. 6).

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

För att stiftelsens innehav av marknadsnoterade andelar i Swedbank ska anses vara näringsbetingat krävs som framgått att innehavet betingas av rörelse som bedrivs av stiftelsen eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå stiftelsen nära.

Av handlingarna i målet framgår att stiftelsen inte bedriver någon rörelse i den mening som avses i inkomstskattelagen. Bankbolaget, som stiftelsen är delägare i, bedriver däremot sådan rörelse. För att andelarna i Swedbank ska anses vara näringsbetingade krävs då att bankbolaget är dotterföretag till stiftelsen eller att stiftelsen och bankbolaget kan sägas stå under i huvudsak gemensam ledning.

Stiftelsen äger 26 procent av aktierna i bankbolaget vilket inte är tillräckligt för att ge stiftelsen ett ensamt bestämmande inflytande över bolaget. Av utredningen i målet framgår inte att stiftelsen på något annat sätt är tillförsäkrad ett sådant inflytande över bolaget. Bankbolaget är således inte dotterföretag till stiftelsen. Inte heller har det framkommit att stiftelsen och bankbolaget står under i huvudsak gemensam ledning. Att de tre stiftelserna tillsammans har ett bestämmande inflytande över bankbolaget och enligt vad som uppgetts också utövar det gemensamt saknar betydelse i sammanhanget.

Stiftelsens innehav av andelar i Swedbank är således inte näringsbetingat i den mening som avses i 24 kap. 14 § första stycket 3 IL. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Knutsson, Bull, Classon* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Johanna Ek-bäck.

*Skatterättsnämnden (2016-12-19, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pålsson och Werkell):*

*Förhandsbesked*

Sparbanksstiftelsen Färs & Frostas andelar i Swedbank är inte näringsbetingade.

*Motivering*

Stiftelsens andelar i Swedbank är marknadsnoterade och innehavet understiger tio procent. Med hänsyn härtill kan andelarna endast vara näringsbetingade för stiftelsen med stöd av 14 § första stycket 3 IL.

Enligt lämnade förutsättningar bedriver stiftelsen inte rörelse i den mening som avses i bestämmelsen (jfr 2 kap. 24 § IL). För att andelarna i Swedbank ska vara näringsbetingade krävs därför att den rörelse som bedrivs av bankbolaget kan tillgodoräknas stiftelsen genom att bankbolaget anses stå stiftelsen nära med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden.

I fall när ägarföretaget är en stiftelse anses normalt moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning som närstående företag (jfr RÅ 2001 ref. 6). Då stiftelsen endast äger 26 procent av aktierna i bankbolaget föreligger inte ett moder-dotterföretagsförhållande (se 1 kap. 5 § stiftelselagen [1994:1220]).

Skatterättsnämnden har därefter att bedöma om stiftelsen och bankbolaget kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning. I förarbetena anges att begreppet, utöver äkta koncernförhållanden, även omfattar fall när t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytandet över två eller flera juridiska personer, men att det även kan finnas andra fall som avses. Vid bedömningen ska det faktiska inflytandet vara avgörande och inte det formella (jfr prop. 1999/2000:2, del 2, s. 335 och prop. 1986/87:42 s. 35).

Varken av ägarförhållandena eller av vad som i övrigt upplysts i ansökan framgår att stiftelsen har ett bestämmande inflytande i bankbolaget.

Inte heller utgör det aktieägaravtal som ägarna till bankbolaget ingått en sådan bindande konstruktion som enligt Skatterättsnämndens mening bör krävas för att det bestämmande inflytandet över bankbolaget ska anses utövat av sparbanksstiftelserna gemensamt (jfr RÅ 1983 not. 225).

Stiftelsens andelar i Swedbank är därmed inte näringsbetingade med stöd av 24 kap. 14 § första stycket 3 IL.