

Målnummer:	8454-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-11-30		
Rubrik:	Uttagsbeskattning har skett när en stiftelses tillgångar övertagits av ett registrerat trossamfund enligt lagen om upplösning av stiftelser i vissa fall. Tillgångar som övertagits av trossamfundet har ansetts anskaffade till de värden som legat till grund för uttagsbeskattningen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 7 kap. 3 §, 4 §, 7 §, 8 § och 14 §, 22 kap. 3 § samt 7 § och 23 kap. 4 § och 14 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 1 § och 8 § lagen (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Stiftelsen Romersk-Katolska Kyrkan i Sverige (stiftelsen) och Trossamfundet Romersk-Katolska Kyrkan (trossamfundet) i huvudsak följande. Stiftelsen avser att överföra sina uppgifter samt samtliga tillgångar och skulder till trossamfundet med stöd av regleringen i lagen (2001:845) om upplösning av stiftelser i vissa fall (upplösningslagen). Tillgångarna, som består av fastigheter av kommersiell natur och värdepapper, skall övertas mot ett vederlag som understiger marknadsvärdet. Trossamfundet kommer - till skillnad från stiftelsen - att vara begränsat skattskyldig. Inför övergången vill stiftelsen och trossamfundet ha svar på följande frågor. - 1. Skall stiftelsen uttagsbeskattas enligt 22 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om trossamfundet övertar stiftelsens tillgångar och skulder för vederlag understigande deras marknadsvärde? - 2. Vilket anskaffningsvärde skall de från stiftelsen övertagna tillgångarna tas upp till hos trossamfundet?

Skatterättsnämnden (2003-11-17, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Ståhl yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1 - Förfarandet medför uttagsbeskattning av stiftelsen. - Fråga 2 - De tillgångar som trossamfundet övertar från stiftelsen skall anses anskaffade till de värden som ligger till grund för uttagsbeskattningen av stiftelsen. - Motivering. - Stiftelsen har företrätt den romersk-katolska kyrkan i Sverige och bl.a. förvaltat dess egendom. Under år 2000 etablerades trossamfundet som ett registrerat trossamfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund (trossamfundslagen). Avsikten är att stiftelsens uppgifter, inklusive tillgångar och skulder, skall överföras till trossamfundet med stöd av bestämmelserna i upplösningslagen. Av uppgifterna i ärendet får anses framgå att en överföring kommer att ske till underpris. - Stiftelsens huvudsakliga ändamål, att främja religiöst ändamål, är inte ett sådant gynnat ändamål som kan leda till undantag från skattskyldighet för stiftelser, 7 kap. 4 § IL. Det är däremot fallet för ideella föreningar, 7 kap. 8 § IL. Undantaget från skattskyldighet innebär att föreningen är skattskyldig bara för inkomst av viss näringsverksamhet, 7 kap. 7 § IL. För registrerade trossamfund tillämpas enligt 7 kap. 14 § IL motsvarande regler om undantag från skattskyldighet som gäller för ideella föreningar. Enligt de av stiftelsen givna förutsättningarna kommer övergången till registrerat trossamfund att medföra att verksamheten blir skattebefriad. - Mot denna bakgrund ställs frågan om stiftelsen skall uttagsbeskattas enligt 22 kap. 3 och 7 §§ IL vid trossamfundets övertagande av stiftelsens tillgångar, fråga 1. Vidare ställs frågan vilket anskaffningsvärde de från stiftelsen övertagna tillgångarna får hos

trossamfundet, fråga 2. - Fråga 1 - Registrerade trossamfund är en ny associationsform som infördes genom trossamfundslagen. Lagstiftningen, som trädde i kraft den 1 januari 2000, har tillkommit som ett led i skiljandet av Svenska kyrkan från staten. Av 5 § trossamfundslagen framgår att med registrerat trossamfund avses dels Svenska kyrkan, dels trossamfund enligt lagen, dvs. trossamfund som är organiserade som ideella föreningar (prop. 1997/98:116 s. 31-33). Det ansågs motiverat att underlätta för ideella föreningar att byta associationsform till registrerat trossamfund utan några rättsförluster. - För trossamfund verksamma i andra associationsformer uttalades att det för dem fanns särskilda rättsliga regler om likvidation och upplösning som borde bli tillämpliga och att det därför inte fanns skäl att låta trossamfundslagen gälla även för dem. Detta klarlades genom ett uttryckligt förbud i 7 § sista stycket mot att registrera bl.a. stiftelser. Behovet av en särskild reglering för stiftelser skulle dock övervägas ytterligare. Därvid uppmärksammades att det ansågs som tveksamt om det är oförenligt med stiftelserättsliga regler att överlåta tillgångar från en stiftelse till ett trossamfund. Det ledde till förslaget om upplösningsslagen (prop. 2000/01:145).

- Enligt upplösningsslagen kan stiftelser efter tillstånd av Kammarkollegiet överföra sina rättigheter och skyldigheter till registrerat trossamfund (tillämpas endast på ansökningar som kommit in till Kammarkollegiet före den 31 december 2003), 1 §. Associationsövergången förutsätter vidare att trossamfundet samtycker till övertagandet och att det sker utan att verksamheten ändrar karaktär eller inriktning och utan rättsförlust för borgenärerna, 1 och 5 §§. När Kammarkollegiets tillstånd vunnit laga kraft är stiftelsen upplöst, 8 §. - Nämnden gör i denna del följande bedömning. - Vissa allmänna uttalanden i förarbetena med förslag om införande av upplösningsslagen och trossamfundslagen kan ge intryck av att avsikten varit att de förändringar som lagarna tar sikte på skulle kunna genomföras utan några inkomstskattekonsekvenser. En sådan avsikt har dock inte föranlett en uttrycklig reglering. I andra jämförbara situationer, exempelvis då verksamhet i aktiebolag tagits över av annan person när bolaget upplösts på grund av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek, har särskilda regler införts för att undvika oönskade skatteeffekter vid tillämpning av ordinarie regler, jfr lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (1996 års lag). Med hänsyn härtill anser nämnden att avsaknaden av särskilda regler medför att den omstrukturering som planeras skall bedömas enligt gällande inkomstskatterättsliga regler. - I ansökningshänget hävdas - om en prövning mot IL aktualiseras - dels att trossamfundets övertagande av stiftelsens tillgångar skall ses som ett universalfång och inte som en överlåtelse och därmed inte föranleda uttagsbeskattning enligt 22 kap. 3 § IL, dels att förfarandet är så likt en fusion att reglerna om kvalificerade fusioner i 37 kap. IL bör kunna appliceras. - För att reglerna om kvalificerade fusioner skall kunna tillämpas krävs att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Det blir inte fallet i ärendet eftersom övertagande trossamfund enligt förutsättningarna är ett skattebefriat registrerat trossamfund. - Därvid uppkommer frågan om bestämmelserna om uttag ur näringsverksamhet i 22 kap. IL blir tillämpliga. I 22 kap. 3 § IL anges att med uttag avses att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Stiftelsen har framhållit att uttrycket i 1 § upplösningsslagen att en stiftelses tillgångar "övertas" (av ett registrerat trossamfund) talar emot att det rör sig om en överlåtelse och att 22 kap. 3 § IL därmed inte är tillämplig. - Enligt nämndens mening kan med uttrycket övertas inte förstås annat än att fråga är om en överföring av tillgångar från ett rättssubjekt till ett annat. Begreppet övertas (i formen tagits över) för att beteckna ett oeröst fång återfinns exempelvis i 2 § i 1996 års lag. Upplösningsslagen ger inte heller i övrigt uttryck för att fråga skall vara om ett universalfång. Vidare görs överföringen av stiftelsens tillgångar mot ersättning i form av värdet av de skulder som trossamfundet övertar. - Med hänsyn härtill och vad som i övrigt framgår om bakgrunden till införandet av upplösningsslagen anser nämnden att det inte kan underlåtas att behandla ifrågasättande verksamhetsförändring som

en överlåtelse till underpris som skall föranleda uttagsbeskattning av stiftelsen enligt reglerna i 22 kap. 3 § IL. Eftersom förvärvaren är ett registrerat trossamfund och då sådant rättssubjekt inte finns nämnt som ett företag som kan vara part i en underprisöverlåtelse saknas möjlighet att underlåta uttagsbeskattning (23 kap. 4 och 14 §§ IL). - Fråga 2 - Förutsättningarna för besvarandet av frågan är att det enligt fråga 1 sker uttagsbeskattning av stiftelsen vid trossamfundets övertagande av stiftelsens tillgångar. Enligt nämndens mening får det av allmänna principer anses följa att vid en uttagsbeskattning som sker i den i ärendet aktuella situationen får förvärvaren som anskaffningsvärde på tillgångarna räkna det marknadsvärde som läggs till grund för beskattningen av överlåtaren.

Ledamoten Silfverberg var skiljaktig beträffande fråga 1 och anförde följande. Enligt 22 kap. 3 § IL föreligger uttag om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Uttrycket överlåtelse får i detta sammanhang anses omfatta främst förvärvskategorierna köp, byte och gåva, dvs. vad som i den juridiska litteraturen benämns singularfång (se t.ex. Adlercreutz, Finansieringsformers rättsliga reglering, tredje uppl. 2001, s. 27 f., jfr prop. 1998/99:15 s. 270) men däremot inte universalfång. Till den senare kategorin räknas främst arv, testamente och bodelning, men även vissa andra förvärv som består i upplösning av egendomsgemenskap, som skifte av bolagsegendom och samfällid egendom. - Stiftelsen avser att med stöd av upplösningslagen överföra sina rättigheter och skyldigheter till trossamfundet, som är ett registrerat trossamfund. Enligt upplösningslagen får en stiftelse efter tillstånd av Kammarkollegiet överföra sina rättigheter och skyldigheter till ett registrerat trossamfund eller en registrerad organisatorisk del av ett sådant samfund. För att tillstånd skall ges krävs bl.a. att det föreligger en direkt koppling mellan stiftelsens ändamål och trossamfundets verksamhet och att lagens bestämmelser om borgenärsskydd iakttagits. Enligt 8 § är en stiftelse upplöst när ett beslut om att bevilja en ansökan enligt lagen vunnit laga kraft. - Den överföring av stiftelsens rättigheter och skyldigheter som grundas på den särskilda regleringen i upplösningslagen kan inte anses utgöra en överlåtelse i den mening som avses i 22 kap. 3 § IL utan är närmast att hänföra till ett universalfång. Till bilden hör också att upplösningslagen införts just för att det inte torde vara förenligt med gällande rätt för en stiftelse att överlåta sina tillgångar till ett trossamfund. Enligt min mening föreligger därmed inte uttag enligt 22 kap. 3 § IL. - Fråga 1 borde därför besvaras nekande. - I sammanhanget bör emellertid uppmärksammas att uttagsbeskattning kan aktualiseras enligt bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL. Enligt punkt 1 i detta lagrum räknas som uttag att en näringsverksamhet upphör och enligt punkt 2 att skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. Dessa bestämmelser tar visserligen i första hand sikte på förändringar i verksamheten hos ett och samma skattesubjekt. Men med hänsyn till den kontinuitet i verksamheten hos stiftelsen och trossamfundet som förutsätts enligt upplösningslagen bör bedömningen av frågan om uttag inriktas på verksamheten som sådan och inte på de enskilda rättssubjekten var för sig. Det betyder att uttag inte föreligger enligt 5 § punkt 1 eftersom näringsverksamheten som sådan inte upphört även om stiftelsen upplöses. - Enligt de av stiftelsen givna förutsättningarna kommer emellertid övergången till registrerat trossamfund att medföra att verksamheten kommer att undantas från beskattning. Det innebär att skattskyldigheten för inkomsten från näringsverksamheten delvis kommer att upphöra. Vid sådana förhållanden får uttag anses föreligga enligt 22 kap. 5 § punkt 2. En sådan bedömning är konsekvent jämfört med situationen att det registrerade trossamfundet inte vid själva överföringen av tillgångarna och skulderna utan först vid en senare tidpunkt skulle bli skattebefriat. Ett uttag skulle då föreligga vid det senare tillfället.

Ledamoten Virin var skiljaktig beträffande fråga 1 och anförde följande. Jag instämmer i Silfverbergs skiljaktiga mening såvitt avser frågan om en överlåtelse i den mening som avses i 22 kap. 3 § IL skall anses ske. - Vad

avser frågan om uttagsbeskattning kan ske med stöd av 5 § får jag anföra följande. Bestämmelserna infördes (prop. 1994/95:91) i dåvarande anvisningspunkt 1 till 22 § kommunalskattelagen (KL). Motsvarigheten till nuvarande punkt 3 i 22 kap. 5 § IL tillades i KL genom SFS 1998:1604 (prop. 1998/99:15). Systematiskt och redaktionellt framstår det enligt min mening som helt klart att 5 § inte tar sikte på andra situationer än sådana som avser förändring i beskattningsförhållandena hos ett och samma skattesubjekt. Det anser jag också framgå klart av den förteckning över situationer där de föreslagna reglerna skall tillämpas som upprättades i författningskommentaren på s. 48 och 49 i prop. 1994/95:91. Av de skäl som Silfverberg anfört anser jag dock att punkt 1 inte är tillämplig. Eftersom den avgörande omständigheten i förevarande fall är överföring av verksamhet från ett subjekt till ett annat synes händelsen sakna skattemässig reglering. Den bakomliggande händelse vars skatterättsliga konsekvenser förhandsbeskedsansökan avser är dock unik varför denna brist är oväsentlig. Särskild lagstiftning har varit nödvändig för att skapa förutsättningar för stiftelsens transformering till trossamfund. Lagstiftningens tillämpning är snävt begränsad och tillämpas endast på ansökningar ingivna före den 31 december 2003. - Jag anser sålunda att stiftelsen inte skall uttagsbeskattas.

Stiftelsen och trossamfundet överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och besluta att stiftelsen inte skulle uttagsbeskattas enligt 22 kap. IL samt att trossamfundet skulle få överta stiftelsens anskaffningsvärden på tillgångarna. Stiftelsen och trossamfundet anförde bl.a. följande. Trossamfundets övertagande av stiftelsens verksamhet, tillgångar, skulder och egna kapital är en universalsuccession som inte omfattas av bestämmelserna i 22 kap. IL. Övertagandet kan inte jämföras med en vanlig inkråmsaffär där säljaren har kvar sitt egna kapital som kan delas ut till ägarna. Den upplösning av stiftelsen som sker enligt upplösningslagen går inte till på det sättet. Överföringen av tillgångarna till trossamfundet kan därför inte ses som ett övertagande mot ersättning. Den omständigheten att stiftelsen upplöses i och med att trossamfundet övertar tillgångarna talar även mot att det skulle vara fråga om en överlåtelse mellan två rättssubjekt. För att så skall vara fallet bör nämligen det överlåtande subjektet bestå. Det egendomsövertagande som sker när ett registrerat trossamfund avregistreras på egen begäran i enlighet med regleringen i trossamfundslagen har av Lagrådet betecknats som en universalsuccession (prop. 1997/98:116 s. 198). Syftet med upplösningslagen är att göra det möjligt för bl.a. den katolska kyrkan i Sverige att lämna stiftelseformen utan att drabbas av några negativa effekter.

Skatteverket anförde att överföringen av rättigheter och skyldigheter borde behandlas som en universalsuccession och inte föranleda uttagsbeskattning.

Regeringsrätten (2004-11-30, Ragnemalm, Sandström, Ersson, Dexe, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I målet är fråga om ett förfarande varigenom stiftelsens samtliga rättigheter och skyldigheter efter ansökan övertas av trossamfundet (1 § upplösningslagen). När ett beslut om att bevilja ansökan vunnit laga kraft är stiftelsen upplöst (8 §). Rättsverkningarna är alltså i princip desamma som vid en fusion.

Sedan länge har det funnits särskilda bestämmelser som syftat till att överföring av tillgångar vid fusion under vissa förutsättningar skall kunna ske utan beskattning. Bestämmelserna har efterhand kompletterats och på senare tid också anpassats till innehållet i EG-direktiv. I dag finns särskilda skatteregler för s.k. kvalificerade fusioner i 37 kap. IL. Stiftelser och trossamfund omfattas inte av dessa regler.

Skatterättsligt anses en fusion innebära att överlåtande företags tillgångar avyttras mot vederlag i form av att det övertagande företaget tar över ansvaret för det överlåtande företags förpliktelser (jfr prop. 1986/87:42 s. 101 och prop. 1998/99:15 s. 215). Detta gäller även om - som är fallet vid fusion

mellan moderbolag och helägt dotterbolag och mellan sparbanker - det inte finns någon ägare som kan vara berättigad till särskilt s.k. fusionsvederlag. Det saknas anledning att anlägga ett annat synsätt på den aktuella överföringen av tillgångar. Stiftelsen får därför, oavsett hur saken uppfattas civilrättsligt, anses avyttra tillgångar.

För att uttag skall föreligga enligt 22 kap. 3 § IL krävs att tillgången överlåts till underpris. Om tillgången anses avyttrad måste den också anses överlåten. Uttagsregelns krav på att det skall föreligga en överlåtelse är således uppfyllt. Överlåtelserna sker enligt förutsättningarna i målet till underpris.

Ett ytterligare krav för att uttag skall anses föreligga är att underpriset inte är affärsmässigt motiverat. Av förarbetena framgår att detta undantag är avsett att tillämpas snävt, t.ex. då prissättningen föranleds av att överlåtarens önskar utveckla en affärsrelation till en viss köpare (prop. 1998/99:15 s. 166). Det aktuella fallet avser en annan situation.

Av det anförda följer att det ifrågavarande förfarandet innefattar uttag enligt 22 kap. 3 § IL. Eftersom bestämmelserna om kvalificerade fusioner och om underprisöverlåtelser inte är tillämpliga - och uttagsbeskattning följaktligen skall ske - skall svaret på fråga 1 inte ändras. Vad gäller fråga 2 gör Regeringsrätten, som utgår från att det lämnade förhandsbeskedet avser tillgångar i sådan verksamhet för vilken trossamfundet är skattskyldigt, samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2004-10-13, föredragande Palmstierna, målnummer 8454-03