

Målnummer:	902-00	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-01-24		
Rubrik:	Fråga om förutsättningarna för att en stiftelse, vars verksamhet avser innehav och förvaltning av aktier, skall bli frikallad från skattskyldighet för utdelning på aktier enligt de regler som gäller för utdelning på s.k. näringsbetingade aktier. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 7 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 24 kap. 15 § och 16 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

15 § och 16 § inkomstskattelagen (1999:1229)

I en ansökan om förhandsbesked anförde Sparbanksstiftelsen Rekarne (stiftelsen) i huvudsak följande. Stiftelsen äger 50 procent av röstetalet i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. Resterande del ägs av FöreningsSparbanken AB. Stiftelsen äger dessutom ca 427 000 aktier i FöreningsSparbanken AB. - Det finns anledning att inledningsvis lämna en redogörelse för den bakomliggande ombildningen och dagens ägarstruktur av sparbankssfären. - Ombildningen påbörjades 1991 genom att elva svenska regionsparbanker i steg ett ombildades till elva bankaktiebolag (däri ingick inte Sparbanken Rekarne). Ändringen möjliggjordes genom ändring i sparbankslagen (1987:619) (prop. 1990/91:136). Enligt denna lagstiftning skulle de nybildade bankaktiebolagen ägas av var sin stiftelse. - Som steg två integrerades tio av de elva bankaktiebolagen i en holdingbolagskoncern (Sparbanksgruppen AB). Integrationen gick till så att de tio bankaktiebolagens ägarstiftelser genom en apportionering tecknade aktier i den nybildade Sparbanksgruppen AB i utbyte mot aktier respektive bankaktiebolag. - Det tredje steget i processen - bildandet av Sparbanken Sverige AB - skedde genom fusion av tio av de i Sparbanksgruppen AB ingående bankaktiebolagen, Sparbanken Första AB och Sparbankernas Bank (övertagande bank). Detta skedde formellt den 31 december 1992 genom att Finansinspektionen registrerade den verkställda fusionen. - Det fjärde steget fullbordades under 1993, då Sparbanksgruppen AB fusionerades in i Sparbanken Sverige AB. - Huvudägare till Sparbanken Sverige AB var förutom de elva sparbanksstiftelserna samtliga fristående sparbanker (bl.a. Sparbanken Rekarne), som vid den aktuella tidpunkten var ca 90 stycken. - T.o.m. juni månad 1995 ägdes Sparbanken Sverige AB i huvudsak av de elva sparbanksstiftelserna samt större delen av landets fristående sparbanker. Mindre andelar ägdes av några svenska företag och institutioner. Sparbanken Sverige AB börjades i juni 1995. -

Under 1996/97 bildades Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. I Eskilstuna fanns vid denna tidpunkt Eskilstuna Sparbank (bildad 1824) och Rekarne Sparbank (bildad 1864). Inledningsvis ombildades Rekarne Sparbank till ett bankaktiebolag (Rekarne Sparbank AB). En för ändamålet bildad stiftelse, nämligen den aktuella stiftelsen, blev ägare till bankaktiebolaget. Ombildningen möjliggjordes genom den ovan nämnda lagändring som skett i sparbankslagen. Därefter ombildades Rekarne Sparbank till Eskilstuna Rekarne Sparbank AB genom en sammanslagning med Eskilstuna Sparbank som var ett lokalkontor till Sparbanken Sverige AB. Förvärvet skedde genom en riktad emission till

Sparbanken Sverige AB som blev ägare till 50 procent av rösterna i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. - Eskilstuna Rekarne Sparbank AB har ett mycket intimt samarbete med FöreningsSparbanken AB på hypoteks- och datasidan. Vidare finns det ett nära samarbete med FöreningsSparbankens dotterbolag, Swedbank AB. Eskilstuna Rekarne Sparbank AB skulle inte fungera utan de tjänster som tillhandahålls av FöreningsSparbanken AB. - Stiftelsens ändamål är, enligt stiftelseförordnandet, främst att "tillgodose syftet att främja sparsamhet, företrädesvis i Rekarne-bygden i Eskilstuna kommun, genom att som aktieägare i bank och/eller företag inom sparbankssektorn verka för att sparbanksrörelsens grundläggande idéer och värderingar bevaras och utvecklas, och att bankverksamheten inom sparbankssektorn blir en effektiv konkurrensfaktor på marknaden." - Stiftelsen får, enligt förordnandet, endast äga aktier i sparbankssfären. Stiftelsen äger tillsätta hälften av antalet styrelseledamöter i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. Stiftelseförordnandet för stiftelsen har fastställts av regeringen i samband med att regeringen meddelade bankkottorj för Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. - Under 1997 skedde det senaste stora steget i förändringsprocessen då FöreningsSparbanken AB bildades genom en fusion mellan Sparbanken Sverige AB och Föreningsbanken AB. - Stiftelsen, som är obegränsat skattskyldig för all inkomst, erhåller årligen utdelning från dels FöreningsSparbanken AB, dels från Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. - Från och med den 1 januari 1999 (2000 års taxering) har reglerna för skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier utvidgats till att även gälla utdelning som tillfaller bl.a. stiftelse. Lagtekniskt har detta åstadkommits genom att rättssubjektet stiftelse införts i den uppräknade över subjekt som kan motta skattefri utdelning enligt 7 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. - Utdelning från Eskilstuna Rekarne Sparbank AB - Med näringsbetingade aktier förstås enligt 7 § 8 mom. tredje stycket a) SIL aktier, som inte utgör omsättningstillgång, där aktieinnehavet vid beskattningsårets utgång motsvarar minst 25 procent av röstetalet för samtliga aktier (schablonregeln). - Det bör noteras att en stiftelse inte omfattas av det undantag som gäller för förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. SIL. - Stiftelsens aktieinnehav i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB måste således anses näringsbetingat och uppbyren utdelning därmed skattefri. - Utdelning från FöreningsSparbanken AB - Med näringsbetingade aktier förstås enligt 7 § 8 mom. tredje stycket b) SIL också aktier, som inte utgör omsättningstillgång, om det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av den verksamhet som drivs av ägarstiftelsen eller något ägarstiftelsen närstående företag. - Vid bedömning av om aktier anses vara betingade av verksamheten får ledning hämtas i förarbetena angående utdelning på näringsbetingade aktier i största allmänhet. - Inskränkningar i företags skattefrihet för utdelning infördes genom provisorisk lagstiftning 1960 (prop.1960:162). Dessa provisoriska regler ersattes 1967 av permanenta bestämmelser (prop. 1967:17). Genom nämnda lagstiftningsåtgärder infördes bl.a. den än idag gällande förutsättningen om näringsbetingelse för skattefrihet för utdelning på aktier och andelar. Enligt den s.k. utredningsregeln krävdes tidigare att aktieinnehavet var betingat av företagets eller närstående företags jordbruk, skogsbruk eller rörelse. Detta krav var därför inte uppfyllt när innehavet var betingat av förvaltning av t ex värdepapper. Numera gäller dock att innehavet skall vara betingat av företagets verksamhet, vilket medför att ett innehav som är betingat av ägarföretagets eller närstående företags förvaltande innehav uppfyller utredningsregelns krav om betingad verksamhet (se bl.a. GRS supplement 7 januari 1995, 7:35 SI). Härvid är det således tillräckligt att det föreligger ett verksamhetsmässigt samband som motiverar innehavet. I förarbetena till de provisoriska bestämmelserna underströks att det inte förelåg något absolut krav att ägarföretaget var ett i skattelagstiftningen rörelsedrivande företag, eftersom skattefrihet även skall föreligga då exempelvis en ekonomisk förening - vilkens huvudsakliga ändamål är att driva föreningsverksamhet - innehar aktier i ett närstående företag (prop. 1960:162 s. 31 och 67). Detta synsätt måste också gälla för stiftelse. - Vidare framfördes i förarbetena att alltför stränga krav inte skulle ställas på den skattskyldiges bevisning rörande aktiernas näringsbetingelser och att skattefrihet kunde föreligga även då viss tveksamhet förelåg huruvida

innehavet hade samband med ägarföretagets rörelse (prop. 1960:162 s. 31 f.). - Eftersom något krav inte ställs på att stiftelse skall bedriva någon näringsverksamhet vid sidan av den förvaltande verksamheten måste det verksamhetsmässiga sambandet avgöras med hänsyn till själva orsaken till aktieinnehavet. Enligt 8 kap. 1 § andra stycket sparbankslagen skall ju sparbanksaktiebolag efter ombildning från sparbank ägas av en för ändamålet bildad stiftelse. Stiftelsen har således tillkommit i det enda syftet att äga aktier inom sparbankssfären. Samgåendet mellan olika sparbanker har syftat till att åstadkomma en konkurrenskraftig sparbank. Sambandet mellan stiftelsen och FöreningsSparbanken AB måste därför vara av sådan art och intensitet att stiftelsens aktier bör anses vara näringsbetingade och uppuren utdelning således skattefri för stiftelsen. - Stiftelsen hemställer att Skatterättsnämnden meddelar förhandsbesked av innebörd att utdelning - vid ovan angivna ägarförhållanden - kan mottas skattefritt under 1999 och senare på a) aktier i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB - b) aktier i FöreningsSparbanken AB.

Skatterättsnämnden (2000-02-01, Ersson, ordförande, Wingren, Svensson, Öqvist) yttrade: Förhandsbesked. - Stiftelsen är inte frikallad från skattskyldighet för mottagna utdelningar på sitt aktieinnehav i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB och i FöreningsSparbanken AB. - Motivering. - Stiftelsen innehar dels aktier med röstetalet 50 procent i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB och dels ca 427 000 aktier i FöreningsSparbanken AB. Stiftelsen vill nu ha besked om stiftelsen är skattskyldig för utdelningarna. - Enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL gäller bl.a. att en svensk stiftelse, med undantag av sådana som är frikallade enligt 3-6 mom., är frikallad från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier. - Huvudfrågan är om lagändringen innebär att stiftelser, även bortsett från ovannämnda undantag, är befriade från skatt på aktieutdelning oavsett om den verksamhet som faktiskt bedrivs av stiftelsen är näringsverksamhet eller förvaltning. Detta på grund av den definition som ges av näringsbetingade aktier i den s.k. presumtionsregeln i 7 § 8 mom. tredje stycket a SIL. - Enligt huvudregeln i 3 § 1 mom. SIL framgår att all aktieutdelning är skattepliktig. - I 7 § 8 mom. SIL finns särskilda regler för att undvika s.k. kedjebeskattnig. - Enligt andra stycket i momentet är förvaltningsföretag befriade från skatt på utdelning om utdelning sker av motsvarande belopp. Stiftelser omfattas enligt definitionen av förvaltningsföretag inte av dessa regler. - Enligt tredje stycket gäller, med undantag av bl.a. förvaltningsföretag, att all utdelning på näringsbetingade aktier är skattebefriad. Syftet med bestämmelserna är att förhindra att kedjebeskattnig uppstår på utdelning på aktier som har samband med en näringsverksamhet. Befrielse för dessa företag från kedjebeskattnig gäller endast näringsbetingade aktier och inte övriga aktieinnehav, s.k. kapitalplaceringsaktier. - Härfter följer bestämmelserna med definitioner av näringsbetingade aktier för att kunna skilja ut dessa aktier från kapitalplaceringsaktier. För att dessa bestämmelser skall få någon mening förutsätts alltså att aktieinnehavaren innehar aktier betingade av en näringsverksamhet. - Av förarbetena i aktuellt hänseende framgår att avsikten är att stiftelser som bedriver näringsverksamhet eller innehar aktier för närståendes verksamhet skall befrias från skatt på utdelningar (jfr prop. 1998/99:7 s. 21 och s. 23). Syftet är att skapa neutralitet i beskattningen jämfört med de företag som bedriver näringsverksamhet i andra juridiska former t.ex. aktiebolag. För att uppnå detta syfte placerades därför bestämmelserna angående skattebefrielse vid utdelning för stiftelser bland de bestämmelser som gäller för subjekt som på grund av näringsverksamhet skall befrias från kedjebeskattnig. - Slutsatsen av det sagda är att bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL om befrielse från kedjebeskattnig endast blir aktuella att tillämpa på stiftelser som bedriver näringsverksamhet. Definitionen av näringsbetingade aktier saknar därför relevans för stiftelser som inte faktiskt bedriver näringsverksamhet. Den omständigheten att all verksamhet som en stiftelse bedriver skall redovisas i förvärvskällan näringsverksamhet saknar betydelse för bedömningen. - För att återknyta till förevarande fall kan utifrån de handlingar som föreligger konstateras att stiftelsen inte bedriver någon näringsverksamhet vare sig direkt eller indirekt genom aktieinnehav eller

innehar ifrågavarande aktier för någon närstående banks näringsverksamhet. Vid sådant förhållande skall stiftelsen enligt huvudregeln i 3 § 1 mom. SIL beskattas för utdelningen på de ifrågavarande två aktieinnehaven. - Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillämpas i stället för SIL, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

Ledamöterna Armholt, Brydolf och Tollerz var skiljaktiga och anförde följande: Enligt reglerna i 7 § 8 mom. SIL är svensk stiftelse som inte är frikallad från skattskyldighet för utdelning, frikallad från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier. Vad som avses med näringsbetingade aktier framgår av lagrummets tredje stycke tredje meningen. Stiftelsens aktieinnehav i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB uppfyller röstvillkoren i a) - ledet nyssnämnda mening. Enligt vår mening borde därför förhandsbesked ha meddelats med innehåll att stiftelsen skattefritt kan motta utdelning på aktierna i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. - Med den utformning som förhandsbeskedet fått i denna fråga, har vi ingen annan mening än majoriteten vad gäller frågan om stiftelsens innehav av aktier i FöreningsSparbanken AB.

Riksskatteverket (RSV) överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa det av nämnden meddelade förhandsbeskedet.

Även stiftelsen överklagade nämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att utdelning som stiftelsen uppbar på aktier i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB och FöreningsSparbanken AB skulle vara skattefria. Till stöd för sin talan anförde stiftelsen bl.a. följande. Stiftelsens aktieinnehav i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB är näringsbetingat eftersom innehavet överstiger 25 procent av röstetalet. Även innehavet av aktier i FöreningsSparbanken AB är att anse som näringsbetingat eftersom detta innehav faktiskt betingas av stiftelsens verksamhet. Stiftelsen bildades med det enda syftet att äga aktier i de bankaktiebolag som bildades vid ombildning av sparbanker. Av stiftelseförordnandet framgår att stiftelsens förmögenhet inte får vara placerad i andra aktier än bankaktiebolag inom sparbankssektorn och därtill knutna företag. Bakgrunden är att bankaktiebolaget måste ägas av en för ändamålet bildad stiftelse, en sparbanksstiftelse. Det verksamhetsmässiga sambandet är så starkt att stiftelsens hela existens vilar på ägande i banker inom sparbankssfären. Stiftelsens aktieinnehav i FöreningsSparbanken AB har ett direkt samband med det 50-procentiga innehavet i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. Det finns ett intimt samarbete mellan de båda bolagen på bl.a. hypoteks- och datasidan. Dessa tjänster finns inte i den lokala sparbanken och Eskilstuna Rekarne Sparbank AB skulle inte fungera utan de tjänster som tillhandahålls av FöreningsSparbanken AB.

Regeringsrätten (2001-01-24, Swartling, Rundqvist, Eliason, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Stiftelsen äger aktier motsvarande 50 procent av såväl aktiekapitalet som rösterna för samtliga aktier i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB. Vidare äger stiftelsen ca 427 000 aktier i FöreningsSparbanken AB, vilket motsvarar mindre än en procent av röstetalet för samtliga aktier i detta bolag. Stiftelsen är inte begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL respektive 7 kap. IL. Frågan i målet är om stiftelsen är frikallad från skattskyldighet för utdelning på aktierna i de båda bolagen enligt de bestämmelser i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL respektive 24 kap. 15 och 16 §§ IL som gäller för utdelning på s.k. näringsbetingade aktier (och andelar).

Efter 1990 års skattereform hänförs juridiska personers samtliga skattepliktiga intäkter till inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpningen av de i målet aktuella bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier finns det emellertid behov av att skilja mellan verksamhet som avser förvaltning av värdepapper eller liknande tillgångar och annan verksamhet. Sådan annan verksamhet benämns i det följande egentlig näringsverksamhet.

Enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL är svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag frikallade från skattskyldighet för utdelning på

näringsbetingade svenska aktier. Detsamma gäller bl.a. svenska stiftelser som inte är begränsat skattskyldiga enligt 7 § 6 mom. SIL. En aktie som inte utgör omsättningstillgång i det aktieägarföretagets verksamhet skall enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL anses näringsbetingad under någon av två alternativa förutsättningar, nämligen antingen att det sammanlagda röstetalet för företags aktier i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande företaget (i det följande kallat röstvillkoret) eller att det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (i det följande kallat utredningsvillkoret).

Bestämmelserna i 24 kap. 15 och 16 §§ IL har i sak samma innehåll som de nu beskrivna reglerna. Den skillnaden föreligger dock att det enligt utredningsvillkoret (16 § punkt 2) skall göras sannolikt att innehavet betingas av "rörelse" (således inte "verksamhet") som bedrivs av ägarföretaget eller det närstående företaget. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan verksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar, dvs. i princip det som här benämns egentlig näringsverksamhet.

I målet uppkommer till en början frågan om det för stiftelser som inte är begränsat skattskyldiga finns några andra begränsningar i rätten till befrielse från skattskyldighet för aktieutdelning än de som kommer till direkt uttryck i röstvillkoret respektive utredningsvillkoret. RSV:s uppfattning är att en stiftelse, för att överhuvudtaget vara kvalificerad för skattebefrielse, skall bedriva egentlig näringsverksamhet i egen regi. Även Skatterättsnämndens majoritet har ansett att ett krav på egentlig näringsverksamhet skall upprätthållas men synes godta att verksamheten bedrivs i indirekt form.

Regeringsrätten gör i den nu berörda frågan följande bedömning. Enligt första meningen i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL gäller, som redan framgått, för aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas del att de "med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag" är frikallade från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier. Undantaget medför att endast bolag och föreningar som direkt eller indirekt och i mer än obetydlig omfattning bedriver egentlig näringsverksamhet kan komma i fråga för skattebefrielse. I lagrummets andra mening sägs att "detsamma gäller" bl.a. stiftelser som inte är begränsat skattskyldiga. Eftersom stiftelser inte faller in under det skattemässiga begreppet förvaltningsföretag kan andra meningen, tolkad strikt efter ordalydelsen, inte anses innefatta något generellt undantag för de rent värdepappersförvaltande stiftelserna. Avfattningen av 24 kap. 15 § IL ger än mindre utrymme för att läsa in ett sådant undantag. De förarbetsuttalanden som gjordes när reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier utvidgades till att omfatta utdelning till stiftelser pekar i och för sig på att utvidgningen närmast tog sikte på sådana stiftelser som bedriver egentlig näringsverksamhet (se prop. 1998/99:7 s. 19-23). Det kan möjligen också hävdas att de materiella skäl som anfördes till stöd för utvidgningen talar för att stiftelserna i det nu berörda hänseendet borde behandlas på samma sätt som aktiebolagen. Det är dock vanskligt att på detta område göra jämförelser mellan aktiebolagens och stiftelsernas beskattningssituation eftersom det grundläggande motivet för reglerna om skattefrihet för utdelning, nämligen att förhindra kedjebeskattnings, saknar relevans för stiftelsernas del. Sammantaget finner Regeringsrätten att det inte föreligger några omständigheter som kan försvara att den tolkning som grundas på lagrummets ordalydelse frångås. Detta innebär att en stiftelse bör kunna komma i fråga för skattebefrielse enligt de aktuella bestämmelserna utan hinder av att stiftelsen varken direkt eller indirekt bedriver egentlig näringsverksamhet (en annan sak är att det nedan behandlade utredningsvillkoret kan innefatta krav på en sådan verksamhet).

Vad beträffar det aktuella fallet kan konstateras att röstetalet för stiftelsens aktier i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB uppgår till mer än 25 procent av

röstetalet för samtliga aktier i bolaget. Röstvillkoret är således uppfyllt och stiftelsen är på denna grund frikallad från skattskyldighet för utdelning på dessa aktier.

Det kan samtidigt konstateras att röstvillkoret inte är uppfyllt beträffande stiftelsens aktier i FöreningsSparbanken AB. Därmed uppkommer frågan om dessa aktier ändå skall anses näringsbetingade enligt utredningsvillkoret.

Före 1990 års skattereform fordrades enligt utredningsvillkoret, då intaget i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL, att aktieinnehavet var betingat av "jordbruk, skogsbruk eller rörelse" som bedrevs av ägarföretaget eller närstående företag. I samband med reformen flyttades villkoret till det ovan behandlade tredje stycket i samma moment, varvid det citerade uttrycket ersattes av "verksamhet". Ändringen föranleddes av att jordbruk, skogsbruk och rörelse genom reformen sammanfördes till ett och samma inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. Enligt 24 kap. 16 § punkt 2 IL krävs, som redan nämnts, att innehavet "betingas av rörelse", dvs. av egentlig näringsverksamhet.

Uttrycket "betingas av verksamhet", såsom detta uttryck har använts i utredningsvillkoret under tiden mellan genomförandet av 1990 års skattereform och ikraftträdandet av IL, kan ge anledning till tvekan om villkorets rätta innebörd under denna tid. Skattereformen innebar, som redan berörts, att all skattepliktig verksamhet som bedrivs av en juridisk person - således även ren kapitalförvaltning - hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Det synes ibland ha hävdats att uttrycket verksamhet i utredningsvillkoret skall ges samma vida innebörd (jfr bl.a. GRS s. 7:35). Den yttersta konsekvensen av en sådan tolkning blir emellertid att en juridisk persons innehav av tillgångar alltid skall anses betingat av dess "verksamhet" (nämligen den del av verksamheten som avser just innehav och förvaltning av tillgången i fråga).

Utredningsvillkoret skulle med andra ord vara meningslöst. Ett sådant tolkningsresultat framstår inte som rimligt och tolkningen bör avvisas. Enligt Regeringsrättens mening bör uttrycket "betingas av verksamhet" uppfattas så att det - liksom dess motsvarighet från tiden före skattereformen och dess motsvarighet i IL - syftar på egentlig näringsverksamhet, dvs. annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller liknande tillgångar (se till det sagda prop. 1999/2000:2 del 2 s. 44-45 och del 3 s. 421-423).

Utredningsvillkoret ställer således krav på att aktieinnehavet skall vara betingat av egentlig näringsverksamhet. Det är däremot inte nödvändigt att denna verksamhet bedrivs av ägarföretaget självt. Kravet är uppfyllt även när verksamheten bedrivs av något företag som "med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden" kan anses stå ägarföretaget nära. Innebörden av det citerade uttrycket är inte helt klar. Enligt Regeringsrättens mening finns det dock anledning att för aktiebolagens del stanna för den tolkning som ibland har förordats i doktrinen, nämligen att det skall vara fråga om moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning (Grosskopf, Aktiebolagens kedjebeskattnings, s. 34-35; jfr K.G.A. Sandström, Beskattnings vid aktieutdelning m.m., s. 390-391). Beträffande de ekonomiska föreningarna gjordes i äldre förarbeten ett uttalande som synes ha utgått från ett något vidare tillämpningsområde (prop. 1960:162 s. 67). Uttalandet torde ha haft sin grund i de särskilda förhållandena som råder inom den kooperativa sektorn och kan inte anses relevant när det gäller bl.a. stiftelser. Regeringsrätten anser att den tolkning som nyss angetts för aktiebolagens del åtminstone i normalfallet bör anses ha giltighet också när ägarföretaget är en stiftelse.

Tillämpat på det aktuella fallet innebär det sagda att stiftelsens aktier i FöreningsSparbanken AB skall anses näringsbetingade enligt utredningsvillkoret endast under förutsättning att innehavet betingas av egentlig näringsverksamhet som stiftelsen bedriver direkt eller genom ett företag som är närstående i det aktuella lagrummets mening. Enligt förutsättningarna för ansöknings om förhandsbesked bedriver stiftelsen inte själv någon egentlig

näringsverksamhet. Sådan verksamhet bedrivs visserligen av Eskilstuna Rekarne Sparbank AB, men varken storleken av stiftelsens röstinnehav i detta bolag eller det som upplysts om den historiska bakgrunden till stiftelsens förvärv av aktier i bolaget medför att bolaget är att betrakta som närstående i nyss angiven mening. Såvitt framgår av de uppgifter som lämnats i målet föreligger inte heller i övrigt omständigheter som kan medföra att utredningsvillkoret är uppfyllt såvitt gäller stiftelsens innehav av aktier i FöreningsSparbanken AB. Stiftelsen är följaktligen inte frikallad från skattskyldighet för utdelning på sistnämnda aktier.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser utdelning på stiftelsens aktier i FöreningsSparbanken AB men förklarar med ändring av beskedet att stiftelsen är frikallad från skattskyldighet för utdelning på aktierna i Eskilstuna Rekarne Sparbank AB.

Föredraget 2000-11-29, föredragande Eriksson, målnummer 902-2000.

Sökord: Skattskyldighet; Förhandsbesked

Litteratur: prop. 1998/99:7, s. 19-23; prop. 1999/2000:2 del 2, s. 44-45 och del 3, s. 421-423; Grosskopf, Aktiebolagens kedjebeskattning, s. 34-35; K.G.A. Sandström, Beskattning vid aktieutdelning m.m., s. 390-391; GRS, s. 7:35.
