

Målnummer:	4325-06	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2008-11-27		
Rubrik:	En personalstiftelse har uttagsbeskattats för uthyrning till underpris av semesterbostäder till stiftelsens destinatärer. Uttagsbeskattning har inte skett för perioder då bostäderna varit outhyrda. Stiftelsen har inte medgett avdrag som för lönekostnad eller för socialavgifter. Inkomsttaxering 2003.		
Lagrum:	16 kap. 1 § och 14 § samt 22 kap. 2 §, 3 §, 4 § och 7 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2001 ref. 17• RÅ 2001 not. 82• Regeringsrättens dom den 5 juni 2001 i mål nr 1618-1999		

REFERAT

Skatteverket beslutade vid 2003 års taxering, såvitt nu är av intresse, att uttagsbeskatta Apoteket AB:s personalstiftelse (stiftelsen) för uthyrning av semesterbostäder till anställda i Apoteket AB till ett pris understigande marknadsvärdet. Uttagsbeskattning skedde vidare även för perioder då bostäderna var outhyrda.

Stiftelsen överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att taxeras i enlighet med deklaration. Stiftelsen yrkade vidare att, om uttagsbeskattning skedde, de lönekostnader och sociala avgifter som uppkommit skulle vara kvittningsvis avdragsgilla.

Länsrätten i Stockholms län (2005-09-26, ordförande Heinefors) yttrade: Avdrag för kostnader i näringsverksamhet - I 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, stadgas att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter. - Uttagsbeskattning - I 22 kap. 3 § IL stadgas bl.a. följande. Med uttag avses att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. - Enligt 22 kap. 4 § IL tillämpas bestämmelserna om uttag av en tillgång i 3 § också på uttag av en tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa. - I 22 kap. 7 § IL stadgas bl.a. följande. Uttag av en tillgång eller en tjänst skall behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). - - - Länsrätten gör följande bedömning. - Uttagsbeskattning - Enligt ovan återgiven lagtext skall uttagsbeskattning ske om den skattskyldige överlåter en tillgång eller tillhandahåller en tjänst mot en ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Det är ostridigt i målet att stiftelsen har hyrt ut bostäder till ett pris understigande marknadsvärdet. Stiftelsen menar att dess ändamål hindrar en uthyrning till marknadsvärdet och att det därför är affärsmässigt motiverat, i här aktuell mening, att hyra ut semesterbostäderna mot ersättningar understigande marknadsvärdet. - I RÅ 1999 not. 208 fann Regeringsrätten att uttagsbeskattning skulle ske av en ideell förening som hyrde ut stugor. Av notisfallet kan utläsas att föreningens ändamål var att bereda dess medlemmar möjlighet till rekreation och att föreningen fullföljde ändamålet genom uthyrning av stugor till dess medlemmar mot ersättningar som understeg marknadsvärdet. Stiftelsen har anfört att avgörande för utgången i notisfallet var det förhållandet att föreningen hade möjlighet att välja för vilket ändamål stugorna hyrdes ut och att stiftelsen saknar sådan valfrihet. - Grunden för uttagsbeskattning - i notisfallet och i det

nu aktuella målet - är att tjänster tillhandahållits till ersättningar understigande marknadsvärdet. Det är ostridigt att så är fallet här. Utformningen av stiftelsens stadgar kan inte ses som ett resultatet av några affärsmässiga övervägningar utan har inneburit ett ensidigt avstående från stiftelsens sida vad gäller möjligheten att hyra ut semesterbostäderna till de anställda i Apoteket AB till marknadsmässigt pris. Med hänsyn härtill och då det inte rör sig om ringa belopp, föreligger grund för att uttagsbeskatta stiftelsen. - Fråga uppkommer om det även finns grund för att uttagsbeskatta stiftelsen för sådana veckor då någon uthyrning inte skett av lägenheter, trots att hinder inte förelegat för sådan uthyrning till följd av renovering av lägenheterna. Såvitt framgår av utredningen har det inte funnits några hinder för anställda hos Apoteket AB att utnyttja stugorna även under de nu berörda veckorna. Stiftelsen har ju enligt egen uppgift ansett sig vara förhindrad att hyra ut stugorna till marknadsmässigt pris - även till utomstående personer - men detta som ett direkt utflöde av stiftelsens stadgar. Arrangemanget har således inneburit att de anställda i praktiken varit oförhindrade att disponera stugorna även under denna tid (jfr RÅ 2002 ref. 53). Normalt sker inte någon inkomstbeskattning av en skattskyldig för att denna avstår från att generera ytterligare skattepliktiga intäkter. Förhållandena i detta fall är emellertid, enligt länsrättens mening, sådana att stiftelsens avstående från att söka hyra ut till marknadsmässiga priser och stiftelsens val att istället garantera de anställda i Apoteket AB möjligheten att hyra till underpris, motiverar att uttagsbeskattning sker även beträffande nu aktuella veckor. - Överklagandet skall således avslås vad gäller frågan om uttagsbeskattning. - Kvittning - För det fall uttagsbeskattning sker har stiftelsen yrkat att avdrag medges för tänkta lönekostnader och för sociala avgifter, kopplade till den beskattning för löneförmåner som drabbat de anställda i Apoteket AB till följd av uthyrningen. Yrkandena bygger ytterst på antagandena att om det varit Apoteket AB som hyrt ut semesterbostäderna så hade bolaget visserligen kommit i fråga för uttagsbeskattning men i gengäld "tyst" kunnat kvitta beskattningen mot en lönekostnad av motsvarande storlek. Vidare att bolaget visserligen haft att erlægga arbetsgivaravgifter med förmånerna som yttersta underlag men då haft rätt till avdrag för arbetsgivaravgifterna vid bolagets inkomsttaxering. Stiftelsens inställning saknar inte fog. Utgångspunkten är emellertid den att varje skattesubjekt skall behandlas för sig vid inkomsttaxeringen. Ett bifall till stiftelsens yrkanden i dessa delar skulle kräva att länsrätten utgick från en helhetssyn - jfr RÅ 2001 ref. 55 - beträffande stiftelsen och Apoteket AB. Länsrätten finner inte utrymme att här göra avsteg från principen att varje skattesubjekt skall behandlas för sig. Stiftelsens kvittningsvis framställda yrkanden skall därför avslås. - - - Domslut - Länsrätten avslår överklagandet.

Stiftelsen överklagade hos kammarrätten och anförde bl.a. följande. En uthyrning av semesterbostäderna till marknadsvärde - till Apoteket AB:s anställda eller till externa personer - utgör ett brott mot stiftelsens stadgar. Civilrättsligt har stiftelsen inte, såsom länsrätten påstått, kunnat välja att hyra ut till marknadsmässigt pris. Således föreligger inte sådan dispositionsrätt som föreningen hade i rättsfallet RÅ 1999 not. 208.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2006-06-13, Åberg, Lindqvist, Montelius, referent) yttrade: Länsrätten har i sin dom redogjort för aktuella lagrum. - Utagsbeskattning - Av handlingarna i målet framgår att stiftelsen inte ansett sig kunna hyra ut semesterbostäderna till andra än anställda hos Apoteket AB och att stiftelsen inte heller ansett sig kunna ta ut en marknadsmässig hyra. Fråga är om dessa omständigheter innebär att uttagsbeskattning inte skall ske. - Syftet med bestämmelserna om uttagsbeskattning är att korrigera inkomstberäkningen för en transaktion där verksamhetens vinstsyfte inte varit det primära skälet till att den genomförts. Det avgörande är om transaktionen varit affärsmässigt motiverad eller inte. Enligt kammarrättens bedömning får med uttrycket affärsmässigt motiverad förstås att transaktionen gjorts för att på något sätt gynna en normalt vinstdrivande verksamhet. Däremot kan det

inte anses affärsmässigt motiverat att, på sätt stiftelsen gjort, gynna anställda hos Apoteket AB genom att hyra ut semesterbostäder till priser understigande marknadsvärdet. Uttagsbeskattning skall därför ske. Detta gäller oaktat att stiftelsen ansett sig vara förhindrad enligt stadgarna att ta ut ett marknadsmässigt pris för uthyrningen. Även i övrigt gör kammarrätten samma bedömning som länsrätten i fråga om uttagsbeskattningen. - Avdrag för kostnader - Kammarrätten gör samma bedömning som länsrätten. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Stiftelsen fullföljde sin talan hos Regeringsrätten och anförde bl.a. följande. Tillhandahållandet av subventionerade semesterbostäder är ett utflöde av stiftelsens stadgeenliga verksamhet och får därför anses vara affärsmässigt motiverat. När det gäller de veckor då semesterbostäderna varit outhyrda föreligger över huvud taget inte något uttag. Enligt grundläggande beskattningsprinciper finns det inget krav på att generera maximala intäkter. Det förefaller betänkligt att beskattning ska kunna ske av *”fiktiva”* intäkter, exempelvis när någon avstår från att generera ytterligare intäkter. För det fall uttagsbeskattning ska ske bör stiftelsen kvittningsvis medges avdrag för lönekostnad och för socialavgifter. I annat fall kommer uttagsbeskattningen att medföra att marknadsvärdet på förmånen beskattas två gånger, dels som förmån hos den anställde, dels i form av uttagsbeskattning av stiftelsen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. För en juridisk person räknas innehav av fastighet och bostadsrätt alltid som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL, oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller ej. Det kan inte betecknas som affärsmässigt motiverat att hyra ut semesterbostäder till underpris enbart på grund av stadgarnas innehåll. De semesterbostäder som innehas av stiftelsen är tillgängliga endast för anställda i Apoteket AB. Bostäderna erbjuds således inte på den öppna marknaden utan hålls disponibla för personer inom en begränsad krets. Situationen kan jämföras med den i RÅ 2002 ref. 53 där en delägare förmånsbeskattades för dispositionsrätten till företagets fritidshus. Även om avgörandet avsåg förmånsbeskattning av en anställd innebär det att förutsättningar för uttagsbeskattning av företaget i princip förelåg. Av systematiska skäl kan det tyckas befogat att stiftelsen får kvitta uttagsbeskattningen mot ett belopp motsvarande löneförmånerna och får avdrag för socialavgifter. Det är dock inte fråga om kostnader för att förvärva skattepliktiga intäkter i stiftelsen vilket enligt grundläggande principer är en förutsättning för avdrag.

Regeringsrätten (2008-11-27, Eliason, Wennerström, Kindlund, Lundin, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Stiftelsen, som är obegränsat skattskyldig, är bildad av Apoteket AB och har till ändamål att vidga Apoteket AB:s medarbetares möjlighet till personlig utveckling, utbildning och rekreation. Stiftelsen är en personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., vilket enligt 16 kap. 14 § IL innebär att belopp som förs över till stiftelsen är avdragsgilla för Apoteket AB. Stiftelsen äger ett antal semesterbostäder i Sverige och utomlands som hyrs ut till anställda i Apoteket AB till ett pris understigande marknadsvärdet. Stiftelsen har medgetts avdrag för sina kostnader för bostäderna.

Förmånen av att hyra en bostad till pris understigande marknadsvärdet är ett utflöde av förmånstagarnas anställning hos Apoteket AB. De har därför förmånsbeskattats för skillnaden mellan erlagt pris och marknadsvärdet medan stiftelsen enligt vad som följer av 2 kap. 1 och 10 §§ socialavgiftslagen (2000:980) haft att erlagga socialavgifter på de förmånsbeskattade beloppen.

Den första frågan i målet är om stiftelsen ska uttagsbeskattas dels för den uthyrning som skett till underpris, dels för tid då semesterbostäderna varit outhyrda. Om uttagsbeskattning ska ske uppkommer vidare frågan om avdrag ska medges som för lönekostnad med ett belopp motsvarande det

förmånsbeskattade värdet samt för socialavgifter som belöper på förmånerna.

Enligt 22 kap. 3 § IL avses med uttag att den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. I 4 § anges att bestämmelserna om uttag av en tillgång i 3 § tillämpas också på uttag av en tjänst om värdet av tjänsten är mer än ringa.

I målet är ostridigt att den ersättning som stiftelsen erhållit vid uthyrningen av semesterbostäderna understiger marknadsvärdet. Stiftelsen anser dock att det är affärsmässigt motiverat att hyra ut bostäderna till underpris då det skulle strida mot stiftelsens stadgar att ta ut ett marknadsmässigt pris. Regeringsrätten gör i denna del samma bedömning som kammarrätten och finner att vad stiftelsen anfört inte innebär att uthyrningen till underpris är affärsmässigt motiverad i de aktuella bestämmelsernas mening. Något annat skäl för att underlåta uttagsbeskattning har inte kommit fram varför stiftelsen ska uttagsbeskattas för den uthyrning som skett till underpris.

Frågan blir då om uttagsbeskattning ska ske även för den tid då semesterbostäderna varit outhyrda. Enligt 22 kap. 3 och 4 §§ IL aktualiseras en uttagsbeskattning om den skattskyldige tillhandahåller en tjänst till underpris. I målet har inte kommit fram att semesterbostäderna under de perioder då de inte hyrts ut har stått till någon persons disposition på ett sådant sätt att stiftelsen kan anses ha tillhandahållit en tjänst. Det saknas därmed grund för att uttagsbeskatta stiftelsen för dessa perioder varför uttagsbeskattningen i denna del ska undanröjas. Då det av utredningen i målet inte med säkerhet går att fastställa hur stor del av det uttagsbeskattade beloppet som är hänförlig till de outhyrda perioderna bör målet överlämnas till Skatteverket för vidare utredning av denna fråga.

Vad härefter gäller frågan om avdrag kan medges som för lönekostnad med ett belopp motsvarande förmånsvärdet samt för socialavgifter som belöper på förmånerna gör Regeringsrätten följande bedömning.

Enligt 16 kap. 1 § IL ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Utbetalningar som sker för att fullfölja en personalstiftelses ändamål anses dock inte utgöra kostnader för förvärvande av skattepliktiga intäkter och är därför inte avdragsgilla (se RÅ 2001 ref. 17, RÅ 2001 not. 82 och det i denna notis anmälda avgörandet i mål nr 1618-1999). Utbetalningar i form av t.ex. skattepliktiga stipendier till stiftelsens destinatärer, samt socialavgifter som belöper på dessa stipendier, är således inte avdragsgilla för stiftelsen. Eftersom det företag som bildat personalstiftelsen har rätt till avdrag för de medel som förs över till stiftelsen skulle en avdragsrätt för stiftelsen för vad som sedan utbetalas till dess destinatärer för övrigt leda till att dubbla avdrag medgavs för i princip samma lönekostnad.

Frågan är om det finns skäl att anlägga ett annat synsätt när stiftelsen fullföljer sitt ändamål genom att utge naturaförmåner till destinatärerna och detta leder till att stiftelsen uttagsbeskattas. Här ska först noteras att stiftelsen som nämnts medgetts avdrag för sina kostnader för semesterbostäderna. Till den del uttagsbeskattningen höjer stiftelsens skattepliktiga intäkt avseende dessa bostäder till en nivå motsvarande medgivna avdrag har uttagsbeskattningen således endast till effekt att neutralisera de medgivna avdragen. Om marknadsvärdet på hyresförmånerna överstiger stiftelsens kostnader för semesterbostäderna leder uttagsbeskattningen däremot till en effektiv beskattning av stiftelsen. Detta fall kan jämföras med att stiftelsen tagit ut marknadsmässig hyra och sedan delat ut överskottet av uthyrningen till destinatärerna. I denna situation skulle överskottet ha beskattats hos stiftelsen, utan avdrag för gjorda utbetalningar till destinatärerna eller för socialavgifter som belöper på dessa utbetalningar. Detsamma gäller när stiftelsen delar ut avkastning av annan slags egendom, t.ex. värdepapper. Det saknas anledning att behandla den nu föreliggande situationen på annat sätt. Stiftelsens yrkanden om avdrag ska därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med delvis ändring av kammarrättens dom, att den del av uttagsbeskattningen som är hänförlig till tid då semesterbostäderna varit outhyrda ska undanröjas.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Regeringsrätten överlämnar handlingarna i målet till Skatteverket för vidtagande av de åtgärder som föranleds av denna dom.

Föredraget 2008-10-15, föredragande Åsbrink, målnummer 4325-06

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
