

Målnummer:	259-04	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-11-03		
Rubrik:	Uttagsbeskattning har ansetts skola ske när en stiftelse övergått från att vara fullt ut skattskyldig till att vara skattskyldig bara för viss inkomst. Delägarrätter och fordringsrätter som förvärvats i ett tidigare skede när stiftelsen inte var fullt ut skattskyldig har därvid ansetts anskaffade för belopp motsvarande marknadsvärdet vid övergången till full skattskyldighet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	22 kap. 5 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 1999 ref. 19		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde stiftelsen X (stiftelsen) i huvudsak följande. Stiftelsen är en avkastningsstiftelse vars tillgångar uteslutande består av delägarrätter och fordringsrätter. T.o.m. 1998 års taxering var stiftelsen inskränkt skattskyldig i enlighet med regleringen i 7 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Fr.o.m. taxeringsåret 1999 har stiftelsen bedömts vara oinskränkt skattskyldig då stiftelsen inte delat ut en tillräckligt stor del av avkastningen till ett kvalificerat allmännyttigt ändamål. Stiftelsen överväger att vidta åtgärder för att ånyo uppfylla kraven för inskränkt skattskyldighet. - Frågor - 1. Skall stiftelsen - om den uppfyller kraven i 7 kap. 3 § IL och således återgår till att bli inskränkt skattskyldig - uttagsbeskattas enligt reglerna i 22 kap. 5 § 2 IL? - 2. Om svaret på fråga 1 är ja, hur skall i så fall den inkomst som skall tas upp vid uttagsbeskattning bestämmas i fråga om a) tillgångar som anskaffats efter den 31 december 1997, dvs. efter det att stiftelsen blev oinskränkt skattskyldig och b) tillgångar som anskaffats före den 1 januari 1998, dvs. under den tid stiftelsen var inskränkt skattskyldig? - 3. Hur skall omkostnadsbeloppet bestämmas för aktier som avyttras före den tidpunkt då stiftelsen återgår till att vara inskränkt skattskyldig då aktier av samma slag och sort anskaffats såväl före som efter den 1 januari 1998?

Skatterättsnämnden (2003-12-19, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Eriksson Hallberg, Silfverberg, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Om en tillämpning av 7 kap. 3 § IL leder till att stiftelsen övergår till att på nytt vara skattskyldig bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL skall uttagsbeskattning ske med stöd av 22 kap. 5 § 2 IL. - Fråga 2 a - Kapitalvinst eller kapitalförlust skall beräknas med utgångspunkt i att tillgångarna skall anses avyttrade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. - Fråga 2 b - För tillgångar som stiftelsen förvärvat före den 1 januari 1998 skall i stället för den faktiska anskaffningskostnaden användas tillgångarnas marknadsvärde vid utgången av år 1997. - Fråga 3 - Till grund för beräkningen av genomsnittliga omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 7 § IL skall som anskaffningsutgifter för tillgångar som förvärvats före den 1 januari 1998 användas tillgångarnas marknadsvärden vid utgången av år 1997. - Motivering - - - Nämnden utgår från att delägarrätterna inte utgör näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 13-16 §§ IL. - - - Fråga 1 - Frågan gäller om stiftelsen skall uttagsbeskattas enligt 22 kap. 5 § 2 IL om den åter uppfyller kraven för att undantas från skattskyldighet. Enligt denna bestämmelse räknas också som uttag att skattskyldigheten för inkomsten av en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. - En stiftelses inkomster hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Om en stiftelse uppfyller förutsättningarna för att undantas från beskattning enligt 7 kap. IL är den skattskyldig bara för inkomst av sådan

näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, dvs. för förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. - Den verksamhet som stiftelsen bedriver utgör som ansökningsenheten får uppfattas inte en sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. En framtida förändring av stiftelsens verksamhet som innebär att förutsättningarna för undantag från beskattning enligt 7 kap. IL föreligger kommer därmed att leda till att den skattskyldighet som gäller för stiftelsens näringsverksamhet upphör. Det innebär i sin tur att stiftelsen enligt 22 kap. 5 § 2 IL skall uttagsbeskattas. - Frågorna 2 a och 2 b - Uttagsbeskattning innebär att en tillgång (eller en tjänst) skall behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet, 22 kap. 7 § IL. Vid den uttagsbeskattning som skall ske enligt svaret på fråga 1 skall alltså kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas för stiftelsens tillgångar. Resultatet beräknas som skillnaden mellan den fiktiva ersättningen, marknadsvärdet, och omkostnadsbeloppet (anskaffningsutgifter ökade med eventuellt förekommande förbättringsutgifter). - För de delägarrätter och fordringsrätter som förvärvats före den 1 januari 1998, dvs. under den period då stiftelsens näringsverksamhet inte beskattades, uppkommer frågan hur anskaffningsutgifterna skall beräknas. - I propositionen med förslag till regler om skattefri kapitalvinst och utdelning på näringsbetingade andelar behandlades även frågan om anskaffningsvärde och anskaffningsutgift vid beskattningsinträde, dvs. när tillgångar och förpliktelser kommer att omfattas av svenska skatteregler till följd av ändrade förhållanden (prop. 2002/03:96 s. 153 ff.). - Av redogörelsen för gällande rätt framgår att lagregler som klargör vilket anskaffningsvärde respektive vilken anskaffningsutgift som skall gälla saknas men att det av praxis får anses följa att marknadsvärdet på tillgången skall utgöra anskaffningsvärdet respektive anskaffningsutgiften vid beskattningsinträdet (jfr RÅ 1999 ref. 19). Regeringen, som i och för sig var av uppfattningen att gällande rätt gav ett korrekt materiellt resultat, ansåg att andra skäl vägde så tungt att en lösning baserad på de ursprungliga anskaffningsvärdena och anskaffningsutgifterna borde väljas i stället. Detta har resulterat i särskilda regler som återfinns i 20 a kap. IL. Verksamheter som undantagits från skattskyldighet enligt 7 kap. IL omfattas enligt ett uttryckligt stadgande inte av de nya bestämmelserna (20 a kap. 1 § andra stycket). - Detta innebär att en stiftelse eller annan juridisk person som avses i 7 kap. IL och som bedrivit en skattefri verksamhet inte skall omfattas av de nya särskilda reglerna för det fall skattskyldighet uppkommer på grund av ändrade förhållanden. Enligt nämndens uppfattning bör därför en bedömning av hur anskaffningsvärden och anskaffningsutgifter skall bestämmas ske på grundval av de allmänna principer som legat till grund för avgörandet i RÅ 1999 ref. 19. Med hänsyn härtill skall anskaffningsutgifterna för de aktuella tillgångarna anses utgöras av deras marknadsvärden vid årsskiftet 1997/98. - Fråga 3 - Det genomsnittliga omkostnadsbeloppet enligt 48 kap. 7 § IL för delägarrätter och fordringsrätter av samma slag och sort skall beräknas med utgångspunkt i de anskaffningsutgifter som, beroende på förvärvstillfälle, gäller enligt svaret på fråga 2 b.

Ledamoten Virin var skiljaktig beträffande fråga 1 och anförde. Majoriteten anser att uttagsbeskattning skall ske med stöd av 22 kap. 5 § 2 IL. Den bestämmelsen infördes ursprungligen 1995 (prop. 1994/95:91, SFS 1994:1857) i samband med införande av regler om beskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG och hade då följande lydelse (punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 22 § KL): Uttagsbeskattning skall även ske - - - 2. om en näringsidkare upphör att vara skattskyldig för inkomst av en förvärvskälla. Regeln omformulerades 1998 (prop. 1998/99:15, SFS 1998:1604) till: - - - 2. till den del skattskyldigheten i en förvärvskälla har upphört. Den regeln överfördes till 22 kap. 5 § 2 IL med lydelsen: skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör. - Regeln infördes för att säkerställa att avskattning skulle ske senast när skattskyldigheten för en verksamhet upphörde även om själva verksamheten inte upphörde. De utpekade fallen var 1. då en i Sverige bosatt fysisk person som bedriver verksamhet här eller i en annan stat upphör att vara skattskyldig på grund av utflyttning och 2. där det moment som

konstituerar fast driftsställe försvinner för en utländsk ägare med ett fast driftsställe i Sverige. Förändringen 1998 gjordes för att fånga in det fall att skattskyldigheten i en förvärvskälla upphörde endast delvis. Den sista ändringen avsåg att förhindra att "en ekonomisk förening utan större komplikationer kan tillägna sig en annan skatterättslig status genom en förändring av sitt ändamål eller av hur detta fullföljs". - Majoriteten anser att stiftelsen i förevarande fall förändrar sin verksamhet och därigenom kvalificerar sig för skattefrihet. Bakgrunden är emellertid speciell. Stiftelsen har tidigare bedrivit sin verksamhet under former som medfört att den varit befriad från skattskyldighet. Ett villkor för att erhålla sådan befrielse är att erhållen kapitalavkastning i skälig omfattning används för ett kvalificerat allmännyttigt ändamål. Hur dessa villkor skall uppfyllas har under långliga tider varit föremål för diskussion. Några lagfästa regler har inte funnits och praxis är på flera punkter ofullständig och svårtolkad (jfr SOU 1995:63 s. 59). Vid bedömningen av fullföljdskravet har en längre tidsperiod kunnat beaktas; tidigare brister i fullföljandet har i praktiken kunnat botas genom kompensande utbetalningar till det kvalificerade ändamålet osv. En viss tolerans har av praktiska skäl accepterats. - I förevarande fall har stiftelsen haft ett ändamål och bedrivit en verksamhet som i princip berättigar stiftelsen till skattebefrielse. Genom att ändamålet inte fullföljts i tillräcklig utsträckning har skattemyndigheten ansett att oinskränkt skattskyldighet inträtt fr.o.m. 1999 års taxering. Någon avsiktlig ändring av verksamheten och ändamålet synes det dock inte ha varit fråga om utan endast en brist från stiftelsens sida i att iaktta vissa fullföljdvillkor. Som ovan antytts kan olika uppfattningar föreligga om hur ändamålet skall fullföljas för att skattefriheten skall bibehållas. För att reparera sin brist kommer stiftelsen framdeles att tillgodose ändamålet på sådant sätt att skattebefrielse åter erhålles. Inte heller den åtgärden kan dock sägas innebära någon egentlig ändring av stiftelsens ändamål. Sammanfattningsvis har stiftelsen bedrivit sin verksamhet efter oförändrade principer, men under några enstaka år inte fullföljt sitt ändamål på ett sätt som motiverat skattefrihet. - Konsekvensen av sådana brister är normalt att skattefriheten temporärt förlorats. - Genom bestämmelsen i 22 kap. 5 § 2 IL skulle enligt majoritetens mening numera ha tillkommit ytterligare en konsekvens på grund av bristande ändamålsuppfyllelse, nämligen att uttagsbeskattning skall ske vid "återupprättandet" av skattebefrielsen. Uttagsbeskattning medför normalt förhöjda anskaffningsvärden för avskattade tillgångar. Detta medför i sin tur problem vad gäller hur de nya ingångsvärdena på avskattade tillgångar skall bestämmas. Att dessa problem kan vara betydande framgår inte minst av att RSV i sina yttranden över förevarande ansökan flera gånger ändrat sin inställning till hur detta bör ske. Genom återfåendet av sin skattefrihet kommer emellertid betydelsen av ingångsvärdet för stiftelsen att vara ringa, eftersom kapitalvinster i framtiden kommer att vara skattefria för stiftelsen. Däremot skulle en tillfällig fullföljandebrist föranleda ytterligare konsekvenser i det att alla orealiserade vinster, som uppstått i stiftelsen under den tid som stiftelsen inte i tillräcklig grad fullföljt sitt ändamål och därför inte varit skattebefriad, omedelbart skulle tas till beskattning trots att stiftelsen återigen iaktar fullföljdskravet. (Enligt RSV: s uppfattning skulle även orealiserade vinster uppkomna dessförinnan skattas av.) Denna konsekvens blir dessutom kraftigare för den stiftelse som väljer att återgå till en fullföljandegrad som medför skattefrihet än den som fortsätter att använda sin avkastning på ett okvalificerande sätt. Genom att avstå från att avyttra sin egendom kan ju en sådan stiftelse uppskjuta beskattningen till avlägsen framtid. - Som framgår kan konsekvenserna av att tillfälligt inte uppfylla fullföljdskraven vara synnerligen omfattande, svårbedömda och paradoxala om en återgång till skattefrihet på det sätt majoriteten hävdar skulle utlösa uttagsbeskattning. Dessa konsekvenser har aldrig observerats eller kommenterats och är mindre utretts av lagstiftaren. En stiftelse kan inte heller på det sätt som med en ideell förening exemplifierats i propositionen "utan större komplikationer - - - tillägna sig en annan skatterättslig status". En stiftelse är skyldig att följa sina grundares och donatorers vilja enligt stiftelseförordnandet och kan inte ändra sitt ändamål utan medgivande av Kammarkollegiet. Regeln är således tillkommen för helt andra situationer än den nu förevarande. - Sammantaget

anser jag att det anförda motiverar att 22 kap. 5 § 2 IL inte kan tillämpas på en stiftelse som utan att ändra sin verksamhet oavsiktligt temporärt förlorat sin skattefrihet. - Jag anser därför att fråga 1 skall besvaras nekande.

Skatteverket (SKV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Stiftelsen bestred bifall till SKV: s yrkande till den del det avsåg svaret på fråga 1 och anförde bl.a. följande. Lagstiftaren har aldrig avsett att en stiftelse som övergår från obegränsad till begränsad skattskyldighet skall bli uttagsbeskattad. De situationer som nämns i förarbetena avser förändringar inom en ideell förening och att en persons skattskyldighet i Sverige upphör. Det vore orimligt om en stiftelse som under enstaka år inte uppfyllt kraven för att vara begränsat skattskyldig skulle drabbas av uttagsbeskattning när den på nytt uppfyller dessa krav.

Regeringsrätten (2004-11-03, Ragnemalm, Sandström, Ersson, Dexe, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2004-10-13, föredragande Palmstierna, målnummer 259-04

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomstskatt; Stiftelser

Litteratur:
