

Målnummer: 418-98 **Avdelning:** 2
Avgörandedatum: 2001-12-17
Rubrik: Tillämpning av det s.k. fullföljdskravet vid prövningen av om en relativt nybildad allmännyttig stiftelse är begränsat skattskyldig. Inkomst- och förmögenhetstaxering 1993 och 1994.
Lagrum: 7 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
Rättsfall: RÅ 2001 ref. 17

REFERAT

Stiftelsen Vargöns Smältverk bildades den 22 december 1988. Den skall enligt sina stadgar ha till ändamål att främja vetenskaplig forskning och undervisning samt utbildning av ungdom inom metallurgi, energi- och processteknik. Stiftelsen har i målet lämnat följande uppgifter om sina intäkter och om de av stiftelsen beviljade anslagen:

Inkomstår Intäkter (kr) Beviljade anslag (kr)

1988 2 780 0

1989 999 450 1 700 000

1990 3 110 917 0

1991 3 044 980 810 000

1992 3 938 557 1 330 000

1993 2 561 811 1 325 000

1994 2 306 058 2 524 740

1995 2 350 000 6 247 000

1996 3 226 321 3 255 000

1997 752 228 1 295 000

1998 711 356 1 530 000

Återfört anslag

som ej uttagits - 165 000

1999 448 102 555 705

2000 2 571 783 2 110 000

25 962 342 22 521 445

Skattemyndigheten fann stiftelsen oinskränkt skattskyldig för inkomst och förmögenhet och anförde som skäl dels att stiftelsen inte använt 1992 och 1993 års avkastning i skälig omfattning, dels att avkastningen sett över en

sjuårsperiod (1988-1994) inte heller använts i skälig omfattning. Myndigheten beslutade därför beskatta stiftelsen för inkomst av näringsverksamhet och för förmögenhet för taxeringsåren 1993 och 1994.

Stiftelsen överklagade och yrkade att länsrätten skulle ändra skattemyndighetens beslut på så sätt att stiftelsens förvärvsinkomster och förmögenhet sattes till noll kr.

Skattemyndigheten ändrade vid omprövning inte de överklagade besluten.

Länsrätten i Älvsborgs län (1995-10-25, ordförande Williamson) yttrade: Enligt 7 § 6 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt, SIL, är stiftelse oavsett dess ändamål skattskyldig för all inkomst, om stiftelsen under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar. Enligt 6 § 1 mom. första stycket b) lagen om statlig förmögenhetsskatt, SFL, åligger det andra stiftelser än familjestiftelser skyldighet att erlagga förmögenhetsskatt endast i den mån de är skyldiga att erlagga skatt för inkomst. I stadgarna för stiftelsen, som bildades den 22 december 1988, föreskrivs att ändamålet med stiftelsen är att främja vetenskaplig forskning och undervisning samt utbildning av ungdom inom metallurgi, energi- och processteknik. Av behållen årsinkomst av stiftelsens tillgångar må årligen läggas högst en femtedel till stiftelsens kapital. Återstoden av årsinkomsten bör senast inom tre år av styrelsen utanordnas för stiftelsens ändamål. Styrelsen äger anslå hela det utdelningsbara beloppet till ett ändamål eller fördela detsamma till fyllande av olika behov. - - - Länsrätten gör följande bedömning. - Av utredningen framgår att stiftelsen, med undantag för inkomståren 1989 och 1994, inte har bedrivit verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på dess tillgångar. Sett över en längre tidsperiod kan stiftelsen inte heller anses ha uppfyllt de krav som ställs på verksamhetens omfattning för åtnjutande av begränsad skattskyldighet. Stiftelsen får därför anses vara oinskränkt skattskyldig vid 1993 och 1994 års taxeringar. Vad stiftelsen anfört om att den i framtiden kommer att förväntas bedriva verksamhet i stadgad omfattning påverkar inte bedömningen. - Länsrätten avslår överklagandena.

Stiftelsen överklagade och yrkade att kammarrätten skulle ändra länsrättens dom så att stiftelsen befriades från skattskyldighet för förvärvsinkomst och förmögenhet. Till stöd för sin talan åberopade stiftelsen bl.a. följande. Fullföljdsrekvisitet skall bedömas med hänsyn till den aktuella stiftelsens ändamålsfullföljande under en "rullande" fem-åttaårsperiod. Vid bedömningen av en stiftelse som just etablerats och påbörjat sin verksamhet bör liberalitet iakttas. Stiftelsen anser att det inte är korrekt att vid bedömningen av dess skattskyldighet inte tas hänsyn till att det är fråga om en nyetablerad kontantbildad stiftelse. Det tar tid för en nyetablerad kontantstiftelse att på ett vederhäftigt sätt placera sina medel så att den löpande avkastningen, jämförd med inflationsskyddande värdetillväxt, möjliggör stiftelsens långsiktiga överlevnad. En stum syn på fullföljanderegler under inledande år, som bl.a. av ränteskäl gett mycket hög direktavkastning, omöjliggör chanserna för stiftelsen att vidmakthålla sin uppgift i enlighet med donators anvisningar i evig tid. De första åren av stiftelsens existens är inte relevanta vid bedömningen av verksamhetens storlek på grund av dess behov av att under en infasningstid finna lämpliga placeringsmöjligheter, fastställa riktlinjer och etablera kontakter inom vetenskapssamhället. Stiftelsen arrangerade 1993 ett större internationellt energiforskningsposium tillsammans med bl.a. Kungliga Tekniska Högskolan.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet och anförde bl.a. följande. Om, utöver inkomståret 1993, hänsyn tas till ytterligare två år (inkomståren 1994 och 1995) uppnås precis kravet på utdelning i skälig omfattning på grund av att stiftelsen under inkomståret 1995 gjort särskilt stor utdelning. Denna extraordinärt stora utdelning, som skett två år efter

inkomståret 1993, kan skatterettsligt inte få en retroaktiv verkan. Det är inte möjligt att med efterhandsutdelning uppfylla kravet på utdelning för tidigare år om denna har gjorts i alltför liten omfattning. Eftersom stiftelsen, med undantag för inkomståret 1989, inte beviljat anslag för att främja det allmännyttiga ändamålet i en omfattning som skäligen svarar mot stiftelsens avkastning, skall stiftelsen anses vara oinskränkt skattskyldig.

Kammarrätten i Göteborg (1997-11-14, Wileke, Nyström, referent, Thorell) yttrade, efter att ha redogjort för innehållet i 7 § 6 mom. femte stycket SIL och 6 § 1 mom. första stycket b) SFL: I förarbetena till bestämmelsen i 7 § 6 mom. femte stycket SIL uttalades att skattefrihet i regel inte bör omfatta andra juridiska personer än sådana, som faktiskt utövar en verksamhet av allmännyttig beskaffenhet. Om en stiftelses medel av en eller annan orsak under en följd av år inte kommer till användning för det med stiftelsen avsedda ändamålet föreligger inte någon anledning till att medge skattefrihet. Ett tillfälligt reserverande av avkastningen eller sedvanliga avsättningar bör emellertid inte inverka på skattefriheten (prop. 1942:134 s. 51). Lämplig utgångspunkt ansåg departementschefen vara att i genomsnitt minst 80 procent av avkastningen över en period av fem år skall användas för det ideella ändamålet (prop. 1976/77: 135 s. 81). - I rättspraxis har i vissa fall något längre perioder accepterats och även inkomstår efter beskattningsåret kan beaktas. I RÅ 80 1:15 ansågs en stiftelse vara skattebefriad trots otillräcklig utdelning (66 procent) under det aktuella beskattningsåret, då det vid eftersyn konstaterades att tendensen av ökande utdelning fortsatt under de efterföljande åren. Under tidigare år hade utdelningar skett i skäligen omfattning. I RÅ 1990 not. 437 utdelades inga medel under det aktuella beskattningsåret eller de fem tidigare åren, vilket medförde oinskränkt skattskyldighet trots att utdelningarna skett i skäligen omfattning under de fem följande åren. - Fråga i målet är om en längre tidsperiod än fem år bör ligga till grund för bedömningen av en verksamhets storlek när det är fråga om en nybildad stiftelse. Av handlingarna i målet framgår att stiftelsen under åren 1988-1993, med undantag för 1989, inte bedrivit en verksamhet i skäligen omfattning. Under dessa år har utdelningarna, i den mån de skett, varierat mellan 26,6 och 50 procent. Stiftelsen utdelade anslag i skäligen omfattning först inkomståret 1994. Stiftelsen kan rimligen inte anses befinna sig i ett uppstartningskede så länge som under sju år. Att utdelningskravet tillgodoses under inkomståren 1995-1996 och därtill även åstadkommer en genomsnittlig utdelning om ca 80,0 procent räknat på perioden 1988-1996, föranleder inte skattefrihet. Stiftelsen är därför oinskränkt skattskyldig vid 1993 och 1994 års taxeringar. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Stiftelsen fullföljde sin talan.

Riksskatteverket (RSV) avstyrkte bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bedömningen av om fullföljningskravet är uppfyllt skall enligt den gängse normen grundas på den genomsnittliga utdelningen under beskattningsåret och de fyra närmast föregående beskattningsåren. Vid en bedömning enligt normen kan det konstateras att stiftelsen inte är i närheten av att uppfylla kraven för att vara begränsat skattskyldig vid 1993 och 1994 års taxeringar. - Stiftelsens tillgångar utgjordes inledningsvis av kontanta medel. De räntebärande placeringar som valts har genom åren gett en god avkastning. Att stiftelsen kan ha övervägt omplaceringar av kapitalet bör inte medföra lägre krav på skäligen utdelning än vad som normalt gäller. Stiftelsen kan inte heller anses ha haft behov av konsolidering utöver vad som godtas enligt den gängse normen. - Stiftelsen kan inte under flera år avstå från att lämna utdelning i skäligen omfattning och ändå bli betraktad som inskränkt skattskyldig. Det har heller inte visats att stiftelsen behövt någon längre tid för att besluta om riktlinjer för verksamheten, analysera stödbehov och i övrigt etablera sig inom sin forsknings- och undervisningsstödande verksamhet. - Vid en sammantagen bedömning anser RSV att stiftelsen inte lämnat utdelning i skäligen omfattning och att stiftelsen därför bör vara obegränsat skattskyldig vid 1993 och 1994 års taxeringar.

Prövningstillstånd meddelades.

Stiftelsen anförde i genmäle bl.a. följande. Det förhållandet att det i stiftelsens styrelse alltsedan starten funnits personer med kompetens inom stiftelsens verksamhetsområde innebär inte att verksamheten kan ges någon slags "rivstart". En nybildad stiftelse är helt okänd i sin blivande destinatärskrets, forskarsamhället och undervisningsanstalterna. En nybildad stiftelse har ingen policy för sin forskningsfrämjande verksamhet och har ingen erfarenhet av hur det går till att hitta rätt projekt, att utvärdera dessa, att avväga och periodisera stödet och att säkerställa rapportering och uppföljning. En nybildad stiftelse har inget kontaktnät med universitet eller andra undervisningsanstalter, akademier, myndigheter, andra forskningsfrämjande institutioner, utbildningsförlag eller enskilda forskare. - För perioden 1988-2000 uppgick fullföljdsgraden till 86,7 procent. Avsikten är att den också i framtiden skall ligga ungefär på den nivån.

Regeringsrätten (2001-12-17, Lindstam, Hulgaard, Wennerström, Almgren, Melin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. - Tillämpliga bestämmelser. - Målet gäller inkomst- och förmögenhetstaxering 1993 och 1994. Med avseende på dessa taxeringsår skall den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, tillämpas i stället för inkomstskattelagen (1999:1229). Likaså skall för taxeringsåren i fråga tillämpas den upphävda lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL.

I 7 § 6 mom. första stycket SIL anges de stiftelseändamål som kan ge rätt till begränsning av en stiftelses skattskyldighet (kvalificerade ändamål). Till sådana ändamål räknas, såvitt är av intresse i målet, att lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning och att främja vetenskaplig forskning.

Under förutsättning att en stiftelse, som enligt sina stadgar skall främja ett kvalificerat ändamål, också i sin faktiska verksamhet främjar detta ändamål (jfr tredje stycket i nämnda moment) är stiftelsen frikallad från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Enligt det som en undantagsregel formulerade femte stycket i momentet gäller dock att en stiftelse oavsett sitt ändamål är skattskyldig för all inkomst, om den under en längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar. Det krav som innefattas i femte stycket brukar benämnas fullföljdskravet.

Av 6 § 1 mom. femte stycket SFL följer att en stiftelse som är begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL är frikallad från skattskyldighet för förmögenhet utom såvitt avser förmögenhet nedlagd i rörelse.

Stiftelsens ändamål och verksamhet. - Stiftelsen skall enligt sina stadgar ha till ändamål att främja vetenskaplig forskning och undervisning samt utbildning av ungdom inom metallurgi, energi- och processteknik. De ändamål som stiftelsen således skall tillgodose är att bedöma som kvalificerade. Det har inte påståtts i målet att stiftelsen i sin verksamhet skulle ha främjat ändamål som inte är kvalificerat. En utgångspunkt för Regeringsrättens fortsatta överväganden är därför att stiftelsen i sin verksamhet främjar endast kvalificerade ändamål.

Nettoavkastning och fullföljdskostnader. - I målet har inte framkommit annat än att de intäkter stiftelsen angett för inkomståren 1988-2000, såsom dessa redovisats ovan, utgör stiftelsens nettoavkastning för de aktuella beskattningsåren, dvs. avser avkastningen efter avdrag för kostnader för kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande och att de som "beviljade anslag" angivna beloppen motsvarar stiftelsens samtliga kostnader för dess fullföljdsverksamhet. Någon anledning att ifrågasätta dessa uppgifter förekommer inte. Regeringsrätten utgår därför från de åberopade beloppen vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt.

Användningsgrad och tidsperiod. - Fullföljdskravet innebär att en viss del av avkastningen skall användas i fullföljdsverksamheten. I rättsfallet RÅ 2001 ref. 17 har Regeringsrätten uttalat att det knappast är en uppgift för rättstillämpningen att lägga fast någon väsentligt annorlunda utgångspunkt för fullföljdsbedömningen än den som sedan länge antagits gälla, nämligen att "cirka 80 procent" eller "75-80 procent" av avkastningen skall komma till användning för kvalificerat ändamål.

Vidare har Regeringsrätten i samma rättsfall anfört att det vid bedömningen av det i lagtexten använda uttrycket "under en längre tid" är befogat att utgå från fem år - i normalfallet det aktuella beskattningsåret och de fyra närmast föregående beskattningsåren - som ett rimligt tidsperspektiv. Regeringsrätten har också betonat att både kravet på användningsgrad och tidsperspektivet kan behöva modifieras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och att den senaste femårsperioden inte framstår som någon lämplig norm i t.ex. de fall då stiftelsen just har börjat sin verksamhet. Det bör i fall av detta slag finnas möjlighet att anse fullföljdskravet uppfyllt redan det första beskattningsår som stiftelsen efter bildandet når upp till erforderlig användningsgrad, förutsatt att omständigheterna är sådana att det kan förväntas att fullföljdsverksamheten kommer att upprätthållas av stiftelsen i erforderlig utsträckning under de närmast följande åren. Regeringsrätten konstaterar också att gällande regelsystem får anses ge visst utrymme för att vid fullföljdsbedömningen beakta vad som har inträffat efter det beskattningsår som är föremål för prövning (s.k. eftersyn).

De överväganden som gjordes i det angivna rättsfallet bör bilda utgångspunkt för bedömningen även i detta fall.

Stiftelsen bildades den 22 december 1988 och hade under det första året i detta sammanhang försumbara intäkter. Det får därför anses berättigat att vid bedömning av användningsgraden bortse från detta år. Det kan då konstateras att användningsgraden för det första hela verksamhetsåret, 1989, visserligen uppgått till 170 procent men att den inte för något av åren 1990-1993 uppgått till mer än knappt 52 procent och för åren 1989-1992 och 1989-1993 i genomsnitt uppgått till knappt 35 respektive knappt 38 procent.

Stiftelsen har alltså beträffande beskattningsåren 1992 och 1993 inte nått upp till den användningsgrad som i normalfallet bör krävas. Frågan är då om omständigheterna är sådana att stiftelsen ändå kan anses uppfylla fullföljdskravet.

En första fråga är om fullföljdskravet på en stiftelse kan sättas lägre under de första åren och om det även är godtagbart att någon användning av avkastningen inte alls sker.

Av olika skäl torde det ofta inträffa att en stiftelses verksamhet inte kan ha full omfattning redan från bildandet. I målet har stiftelsen pekat på svårigheterna att omedelbart finna former och principer för den bidragsgivning som den kvalificerade verksamheten består i. Vidare har stiftelsen åberopat svårigheterna att finna en lämplig långsiktig placering av stiftelsens medel särskilt mot bakgrund av det svårbedömda ekonomiska läget vid den aktuella tiden. Stiftelsen har också gjort gällande att det skulle vara tillräckligt att ett visst års inkomst kommer till användning för det kvalificerade ändamålet inom tre år.

Enligt Regeringsrättens mening kan omständigheterna ofta vara sådana att det finns skäl att godta en lägre användningsgrad under de första åren. Ett sådant skäl kan vara den av stiftelsen anförda omständigheten att det kan vara svårt att finna former och principer för bidragsgivningen. Vidare bör kunna godtas att en stiftelse, i vart fall under det eller de första åren av sin verksamhet, kan ha vissa svårigheter att under beskattningsåret bedöma årets intäkter och utrymmet för bidragsgivningen. Däremot kan det inte finnas någon rätt att,

som stiftelsen hävdar, avvakta i tre år med användningen. Det kan påpekas att den av stiftelsen nämnda svårigheten att finna en definitiv placering av stiftelsens medel inte i sig utgör något skäl mot att använda den faktiskt erhållna avkastningen på grund av den tillfälliga placeringen för det kvalificerade ändamålet. Osäkerheten kan dock anses ha utgjort ett godtagbart skäl till en viss försiktighet i användningen. Hur låg användningsgrad som kan godtas kan inte anges generellt utan måste bli beroende av förhållandena i det enskilda fallet, i synnerhet svårigheterna att få verksamheten i full funktion.

Det bör vidare, som antyds i rättsfallet RÅ 2001 ref. 17, vara möjligt att göra avsteg från en genomsnittsbereäkning innefattande tidigare år. En stiftelse som ett visst beskattningsår för första gången når upp till godtagbar användningsgrad bör således, oavsett användningsgrad tidigare år, anses uppfylla fullföljdskravet det året, under förutsättning att användningsgraden under efterföljande år inte kan förväntas vara alltför låg.

I målet har stor uppmärksamhet riktats mot möjligheten att genom eftersyn beakta efterföljande beskattningsår. Det finns anledning att redan inledningsvis peka på att eftersyn endast i mycket begränsad omfattning kan användas vid den egentliga taxeringen. Det är endast förhållandena under den tidigare delen av taxeringsåret som kan bli kända innan grundläggande beslut om taxering skall fattas. Inför omprövningsbeslut kan även senare tidsperioder vara kända, särskilt vad gäller omprövning till den skattskyldiges förmån. Det är alltså inte möjligt att som ett reguljärt led i en beräkning av om fullföljdskravet är uppfyllt ta hänsyn till de faktiska förhållandena under efterföljande år. Vidare bör det inte komma i fråga att en stiftelse, som ett visst beskattningsår ansetts uppfylla fullföljdskravet på grund av 80 procent användning under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren, i efterhand får beslutet ändrat för detta beskattningsår på grund av låg användning under året efter beskattningsåret. De praktiska begränsningarna gäller, om än i mindre omfattning, också domstolsprocessen, framför allt i första instans. Det anförda leder till att förhållandena under efterföljande år får behandlas på ett mer nyanserat sätt och främst ha betydelse för att förstärka eller modifiera slutsatserna av tidigare förhållanden och för bedömningen av om det kan förväntas att fullföljdsverksamheten kommer att upprätthållas av stiftelsen i erforderlig utsträckning under de närmast följande åren. Sistnämnda bedömning, som till en början alltså utgör en prognos för framtiden, kommer således att i viss mån kunna beläggas. Någon allmänt giltig gräns för hur många år som kan beaktas kan inte bestämmas. Det är dock tydligt att förhållandena under de närmaste åren efter beskattningsåret har väsentligt större betydelse för bedömningen än förhållandena under senare år.

Regeringsrätten gör vad gäller förhållandena i förevarande mål följande bedömning.

Enligt stiftelsens stadgar har stiftelsen inte något annat ändamål än ett enligt 7 § 6 mom. första stycket SIL kvalificerat ändamål. Stiftelsen bildades i slutet av år 1988 och var alltså under de aktuella åren fortfarande ganska nyligen bildad. Det finns inte anledning att underkänna stiftelsens påstående om att det i början förelåg svårigheter att finna lämpliga bidragsändamål. Användningsgraden, som under det första hela verksamhetsåret var 170 procent, har därefter t.o.m. beskattningsåret 1993 visserligen inte uppfyllt fullföljdskravet men ökat varje år. Någon avgörande betydelse bör inte tillmätas det förhållandet att stiftelsen under beskattningsåret 1990 inte använde någon del av intäkterna.

Vad nu sagts kan inte i sig leda till att stiftelsen anses uppfylla fullföljdskravet under beskattningsåren 1992 och 1993. Så kan bli fallet endast om användningen av stiftelsens intäkter också under åren närmast efter de nu aktuella beskattningsåren beaktas. Enligt Regeringsrättens mening är detta befogat. Beaktas beskattningsåren 1994 och 1995, då användningsgraden varit ca 110 respektive ca 266 procent, uppnås en genomsnittlig användningsgrad

under beskattningsåren 1989-1995 om ca 76 procent, vilket får anses uppfylla fullföljdskravet. Användningsgraden för de efterföljande beskattningsåren är högre än detta genomsnitt och skulle därför, om de beaktades, leda till en högre genomsnittlig användningsgrad.

Vad nu sagts innebär att stiftelsen får anses uppfylla kravet på användningsgrad vid båda de i målet aktuella taxeringarna. Stiftelsen skall därför vid dessa taxeringar anses begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL, vilket i sin tur medför att stiftelsen vid samma taxeringar inte är skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt.

Regeringsrättens avgörande. Med ändring av underinstansernas avgöranden förklarar Regeringsrätten att stiftelsen vid 1993 och 1994 års taxeringar skall anses begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL.

Föredraget 2001-11-14, föredragande Heinefors, målnummer 417--418-1998

Sökord: Inkomstskatt; Skattskyldighet; Stiftelser

Litteratur:
