

Målnummer:	231-98	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-02-05		
Rubrik:	Tillämpning av det s.k. fullföljdskravet vid prövningen av om en allmännyttig stiftelse är begränsat skattskyldig. Inkomst- och förmögenhetstaxering 1993.		
Lagrum:	7 § 6 mom. femte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RN 58 5:5• RÅ 1971:53• RÅ80 1:15• RÅ 1990 ref. 35• RÅ 1998 ref. 10		

REFERAT

Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade den 4 november 1993 att avvika från Stiftelsens Stockholms Sjömanshem (stiftelsen) deklaration genom att anse stiftelsen obegränsat skattskyldig. Till följd härav beskattades stiftelsen för inkomst av näringsverksamhet med 1 486 530 kr och förmögenhet med 16 964 499 kr. Som grund för att anse stiftelsen obegränsat skattskyldig anförde skattemyndigheten att stiftelsen inte hade delat ut avkastningen på tillgångarna i tillräcklig omfattning.

Stiftelsen överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att inkomst- och förmögenhetstaxeringarna skulle undanröjas. Stiftelsen anförde bl.a. följande. Frågan i målet gällde dels om en väsentlig del av stiftelsens avkastning hade utdelats, dels om administrativa kostnader och pensioner skulle avräknas från avkastningen innan beräkning gjordes av utdelat belopp. Stiftelsen, som grundades av Konung Oscar II, har som ändamål att utöva hjälpverksamhet bland behövande sjömän, lämna understöd för deras försörjning, lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildande av sjömän samt att i mån av resurser utöva sådan hjälpverksamhet och lämna understöd till sjömannens familjer. Enligt stadgarna skall minst 10 procent av stiftelsens tillgångar läggas till kapitalet. Den uppsökande verksamheten bland gamla och aktiva sjömän krävde en administration som till mycket låga kostnader bedrevs av stiftelsens deltidsanställda sekreterare. Han verkställde dessutom utbetalningar, skötte korrespondens och bankärenden samt var jourhavande. Stiftelsens administrativa kostnader var mycket låga i förhållande till de arbetsinsatser av delvis ideell art som utfördes och arbetsinsatserna var nödvändiga för att stiftelsen över huvud taget skulle kunna fullgöra sin verksamhet i enlighet med bestämmelserna i stadgarna. Pensionerna till tidigare anställda utgick på grundval av bindande avtal som stiftelsen måst övertaga. De kostnader som var oundvikliga för att vidmakthålla stiftelsens verksamhet översteg 20 procent av stiftelsens bruttoavkastning. Stiftelsen kunde inte uppnå skattebefrielse om inte dessa kostnader fick avräknas innan beräkning av den 80 procentiga utdelningen gjordes. Stiftelsen åberopade ingiven tablå rörande verksamhetsåren 1988-1993 varav bl.a. framgick att stiftelsen för respektive år utdelat 88,5 procent, 71,3 procent, 62,5 procent, 63,1 procent, 108 procent samt 123 procent efter det att nettoavkastningen för respektive år reducerats med administrationskostnader såsom omkostnader, löner och arvoden, pensioner samt sociala avgifter. Stiftelsen var numera medveten om att kapitalisering av intäkterna under en period av fem år inte skulle överstiga 20 procent för att stiftelsen skulle få behålla sin skattefria status. Det var dock stiftelsens bestämda uppfattning att för verksamheten

erforderliga kostnader skulle avräknas innan utrymmet för kapitalisering fastställdes.

Länsrätten i Stockholms län (1995-12-22, ordförande Fellenius) yttrade: Av 7 § 6 mom. femte stycket lag (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, framgår att om stiftelse under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar, är stiftelsen oavsett dess ändamål skattskyldig för all inkomst. - I prop. 1976/77:135 s. 80-81 anför departementschefen beträffande det s.k. fullföljdsrekvisitet bl.a.:

"Vid beräkning av avkastningsbeloppets storlek måste hänsyn givetvis tas till kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Som avkastning skall i princip räknas det belopp som återstår sedan det från bruttoavkastningen avräknats sådana kostnader som enligt KL skulle ha varit avdragsgilla om avkastningen varit skattepliktig.

- - -

Exakt hur stor del av avkastningen som normalt måste användas för det ideella ändamålet för att skattefrihet skall komma i fråga får - liksom hittills - avgöras genom praxis. Vad utredningen föreslagit, nämligen att i genomsnitt minst 80 procent av avkastningen räknat över en period av inemot fem år skall användas för det ideella ändamålet, synes mig vara en lämplig utgångspunkt för denna bedömning."

I J.A. Hagtedts bok "Om beskattning av stiftelser" s. 310 anförs att "endast förvaltningskostnader som i sig är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen skall beaktas medan eventuella överskjutande kostnader får betraktas som ett ianspråktagande av den disponibla sektorn. Avdragsgilla är verkliga förvaltningskostnader såsom bankfackshyra, depåavgifter, styrelsearvoden och dylikt." - Stiftelsen har yrkat att det disponibla avkastningsbeloppet skall bestämmas efter avdrag för omkostnader, löner och arvoden, pensioner och sociala avgifter. - Länsrätten gör följande bedömning. - Länsrätten delar skattemyndighetens uppfattning att ifrågakostnader administrationskostnader får anses vara sådana som ryms inom de 20 procent som stiftelsen kan disponera för fondering och för sådana kostnader. Vid detta förhållande har avkastningen på stiftelsens tillgångar under den senaste femårsperioden inte delats ut i tillräcklig omfattning för att stiftelsen skall anses begränsat skattskyldig. Skattemyndighetens beslut skall därvid inte ändras. - Länsrätten avslår överklagandet.

Stiftelsen överklagade länsrättens dom och yrkade att vid beskattningen bli betraktad som inskränkt skattskyldig. Stiftelsen anförde bl.a. följande. Kapitalförvaltningen överlämnades vanligen till professionella förvaltare hos bank eller fondkommissionär men detta skedde under stiftelsens styrelses överinseende, bestämmande och ansvar. En väsentlig del av styrelsens arbete bestod i att bedöma och besluta om kapitalplaceringar, köp och försäljning av värdepapper, fördelning av värdepappersinnehavet och liknande frågor. Hälften av styrelsens kostnader borde därför anses hänförliga till kapitalförvaltningen. Till kostnader för kapitalförvaltning borde därför hänföras hälften av styrelsens arvoden och de sociala avgifter som belöpte på den delen av arvodena. Dit borde vidare hänföras en tredjedel av stiftelsens telefonkostnader. - Stiftelsens rent administrativa kostnader avsåg kostnader för bokföring och revision samt kostnader för kontorsmateriel, porto och liknande. Enligt stiftelsens mening borde till denna grupp även hänföras en tredjedel av telefonkostnaderna samt en sjättedel av såväl den deltidsanställdes lön som styrelsearvoden och utgående pensioner, i förekommande fall inklusive sociala avgifter. Dessa kostnader skulle således anses utgöra administrationskostnader. Administrationskostnaderna skulle avräknas från stiftelsens intäkter. - Slutligen borde viss del av kostnaderna för pensioner, styrelsearvoden och lön jämte på dessa ersättningar belöpande sociala avgifter anses hänförliga till kostnaderna för fullföljande av stiftelsens ändamål. Som sådana kostnader skulle även anses

viss del av telefonkostnaderna. Samtliga dessa kostnader fick nämligen anses avse stiftelsens kvalificerade ändamål och utgjorde en integrerad del av stiftelsens ideella verksamhet, bestående i utgivandet av understöd och stipendier. Även dessa kostnader skulle då anses utgöra fullföljandekostnader. - Enligt stiftelsen skulle en beräkning enligt det ovan angivna medföra att en utdelning av ca 75 procent skulle anses ha skett taxeringsåren 1989-1993. För det fall administrationskostnaderna inte ansågs som avräkningsbara framgick enligt stiftelsen att utdelningen i vart fall uppgått till drygt 78 procent, sett över taxeringsåren 1989-1996.

Stiftelsen hade ingett en bilaga som utvisade en fördelning enligt det anförda.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1997-10-30, Regner, Dinnetz, Heinefors, referent) yttrade: Vid beräkningen av stiftelsens kostnader för kapitalförvaltning skall endast beaktas sådana kostnader som får dras av i inkomstslaget kapital. Varken kostnaderna för styrelsens arbete eller telefonkostnaderna medför rätt till sådant avdrag. - Kammarrätten finner att huvuddelen av de av stiftelsen åberopade kostnaderna är sådana som skall rymmas inom de ca 20 procent stiftelsen kan disponera för fondering m.m. Utredningen i målet visar inte att stiftelsens avkastning delats ut i tillräcklig omfattning under åren 1988-1992 för att stiftelsen skall anses vara begränsat skattskyldig. Överklagandet skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Stiftelsen överklagade domen och yrkade i första hand att inkomst- och förmögenhetstaxeringarna 1993 skulle undanröjas och i andra hand, för det fall att skattebefrielse inte skulle medges, att avdrag skulle få göras för kapitalförvaltningskostnader med 51 794 kr och för administrationskostnader med 62 060 kr. Till stöd för sin talan anförde stiftelsen bl.a. följande. Vad gällde innebörden av det s.k. fullföljdsrekvisitet i 7 § 6 mom. femte stycket SIL var det genom praxis och förarbetsuttalanden relativt klart att med avkastning avsågs den nettoavkastning som skulle ha beskattats om skattefrihet inte hade förelegat. Vid beräkning av den potentiellt skattepliktiga nettointäkten borde efter lagändringarna vid 1990 års skattereform samtliga kostnader för intäkternas förvärvande vara avdragsgilla eftersom stiftelsebeskattning skedde i inkomstslaget näringsverksamhet. Lagändringarna borde således få genomslag även vid nettointäktens beräkning för stiftelser så att avdrag därvid skulle medges inte bara för direkta förvaltningskostnader utan i enlighet med numera gällande allmänna regler för näringsverksamhet. Den praxis som tidigare vuxit fram i fråga om avdrag för förvaltningskostnader med direkt anknytning till det skatterättsliga kostnadsbegreppet i det tidigare inkomstslaget kapital var inte längre relevant. - Den närmare innebörden av att nettoavkastningen användes för det ideella ändamål som stiftelsen hade att fullfölja var inte behandlad i förarbeten eller tidigare doktrin och hade inte heller prövats av Regeringsrätten. Enligt stiftelsens uppfattning saknade kammarrätten rättsligt stöd för påståendet att de av stiftelsen redovisade fullföljdskostnaderna skulle rymmas inom de ca 20 procent som stiftelsen kunde disponera för fondering m.m. Stiftelsen hade bedrivit sin allmännyttiga verksamhet i en omfattning som skäligen svarade mot avkastningen på stiftelsens tillgångar och hade inte bedrivit någon icke allmännyttig verksamhet eller haft omotiverade kostnader eller omotiverat höga förvaltningskostnader.

Stiftelsen åberopade ett utlåtande av professorn Nils Mattsson samt en artikel av professorn Peter Melz (Svensk Skattetidning 1998 s. 155 ff.) jämte en skrivelse från denne med kompletterande synpunkter.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Avdragsgilla kostnader för kapitalförvaltningen var i princip bara de kostnader som före 1990 års skattereform ansågs avdragsgilla. Någon utvidgning av avdragsrätten för stiftelser till följd av att skattereformen

ändrade förvärvskälleindelningen för dessa var inte möjlig utan lagändring eller ändrad praxis. Vid beräkning av stiftelsens kostnader för kapitalförvaltning skulle således som kammarrätten funnit endast beaktas sådana kostnader som fick dras av i inkomstslaget kapital. Kostnader för t.ex. utväljande av mottagare av bidrag och allmänna förvaltningskostnader - såsom för styrelsearvodet, bokföring och revision m.m. - var mera indirekt kopplade till fullföljandet av stiftelsens kvalificerade ändamål och kunde inte förutsättningslöst anses främja ändamålet i den meningen att de skulle anses ingå vid beräkningen av fullföljdsgraden. RSV delade kammarrättens bedömning att huvuddelen av de åberopade kostnaderna var sådana som skulle rymmas inom de 20 procent av nettoavkastningen som stiftelsen kunde disponera för fondering m.m.

Regeringsrätten (2001-02-05, Swartling, Lindstam, Rundqvist, Nilsson, Ersson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

1 Tillämpliga bestämmelser

Målet gäller inkomst- och förmögenhetstaxering 1993. Med avseende på det årets taxering skall den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, tillämpas i stället för inkomstskattelagen (1999:1229). Likaså skall för taxeringsåret 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 utöva hjälpverksamhet bland behövande.

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) och att stiftelsen - om stadgarna skulle ge den utrymme att främja också ändamål som inte är kvalificerade - främjar sådana okvalificerade ändamål endast i ringa omfattning (jfr fjärde stycket i momentet) 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.

2 Frågor i målet

Mellan parterna är ostridigt att det ändamål som stiftelsen enligt sina stadgar skall tillgodose är att bedöma som kvalificerat. Regeringsrätten har dock att med beaktande av stadgarna och det som har upplysts om stiftelsens verksamhet göra en egen bedömning av frågan.

Huvudfrågan i målet är emellertid om stiftelsen har uppfyllt fullföljdskravet eller inte. Underinstanserna har kommit fram till att stiftelsen vid 1993 års taxering är oinskränkt skattskyldig av det skälet att den under femårsperioden 1988-1992 inte har delat ut avkastningen på sina tillgångar i den omfattning som fordras enligt fullföljdskravet.

För att huvudfrågan skall kunna besvaras fordras att ställning tas till flera delfrågor. En sådan gäller beräkningen av avkastningen, varvid särskilt utrymmet för kostnadsavdrag är av intresse. En annan delfråga är vilken

verksamhet som skall räknas till verksamhet som främjar det kvalificerade ändamålet (fullföljdsverksamhet). Inför prövningen av om denna fullföljdsverksamhet till sin omfattning är skälig i förhållande till avkastningen uppkommer vidare spørsmål om hur stor del av avkastningen som måste användas för fullföljdsverksamhet (användningsgraden) och vilken tidsperiod som bedömningen skall avse.

Lagbestämmelsen om fullföljdskravet har en förhållandevis allmän utformning och ger inte direkta svar på de nu berörda frågorna. Av vissa förarbetsuttalanden samt av praxis och doktrin kan dock vägledning hämtas i flera hänseenden.

I det följande behandlar Regeringsrätten de berörda frågorna var för sig (avsnitten 3-6) och redovisar därefter sin sammanfattande bedömning av målet (avsnitt 7).

3 Stiftelsens ändamål och verksamhet

Stiftelsen har enligt stadgarna till ändamål att utöva hjälpverksamhet bland behövande sjömän, lämna understöd till deras försörjning, lämna understöd för beredande av undervisning och utbildning av sjömän samt i mån av resurser utöva sådan hjälpverksamhet och lämna understöd till sjömännens familjer. I stadgarna föreskrivs att minst 10 procent av avkastningen på stiftelsens tillgångar skall läggas till kapitalet.

Ändamålet att lämna understöd för beredande av undervisning och utbildning faller in under 7 § 6 mom. första stycket SIL.

En förutsättning för att "hjälpverksamhet", inbegripet försörjningsstöd, skall anses som ett kvalificerat ändamål är enligt lagrummet att verksamheten utövas bland "behövande". Av det första ledet i stadgarnas ändamålsbeskrivning framgår att den verksamhet som riktar sig till sjömännen själva är avsedd att vara begränsad till mottagare som är behövande. Det senare led som gäller verksamhet riktad till sjömännens familjer är inte lika tydligt formulerat. Av sammanhanget får dock anses framgå att det i detta led använda uttrycket "sådan" hjälpverksamhet är avsett att anknyta till den inledande begränsningen till behövande mottagare.

Det hittills sagda betyder att stadgarnas ändamålsbeskrivning i sin helhet ryms inom 7 § 6 mom. första stycket SIL. När det gäller den faktiska inriktningen av stiftelsens verksamhet framgår av handlingarna i målet att det ekonomiskt sett helt dominerande inslaget utgörs av betalning av kontanta understöd och stipendier. I Regeringsrätten har upplysts att stiftelsen vid sidan av denna bidragsgivning bedriver verksamhet i egen regi, bl.a. uppsökande verksamhet, rådgivning och anordnande av gemensamma sammankomster. Även sådan verksamhet ryms inom det i lagtexten använda uttrycket hjälpverksamhet. Uttrycket behövande har i praxis getts en ganska vid tolkning (jfr Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 276-280). Det har inte påståtts i målet att stiftelsen i sin verksamhet skulle ha gått utanför den med uttrycket behövande avsedda mottagarkretsen eller att stiftelsen i övrigt skulle ha främjat ändamål som inte är kvalificerade. En utgångspunkt för Regeringsrättens fortsatta överväganden är därför att stiftelsen i sin verksamhet främjar endast kvalificerade ändamål.

4 Avkastningsberäkningen

En naturlig utgångspunkt är att fullföljdskravet bör avse användningen av den nettoinkomst som enligt vanliga regler skulle beskattas men som på grund av användningen för kvalificerat ändamål kan komma att undantas från beskattning (jfr Melz, Svensk Skattetidning 1998 s. 161 och 170). Med denna utgångspunkt borde som princip gälla att avkastningen beräknas enligt de regler som skall tillämpas vid inkomsttaxeringen när stiftelsen är oinskränkt skattskyldig. Som ett undantag från denna princip kan på intäktssidan ses det förhållandet att realisationsvinster, enligt vad som får anses vara gällande rätt,

inte skall räknas in i avkastningen trots att dessa vinster omfattas av möjligheten till skattebefrielse. Såvitt avser kostnadssidan har den gängse uppfattningen sedan länge varit att det bör råda överensstämmelse mellan beräkningsgrunderna på så sätt att avdrag vid avkastningsberäkningen medges för de kostnader som skulle vara avdragsgilla vid inkomsttaxeringen (jfr bl.a. Hagstedt, a.a., s. 310 och motsvarande uppfattning beträffande ideella föreningar i prop. 1976/77:135 s. 80-81).

Efter 1990 års skattereform kan rättsläget sägas ha blivit mera osäkert på denna punkt. Före reformen gällde att en stiftelses löpande kapitalavkastning beskattades inom inkomstslaget kapital (förutsatt att den inte var hänförlig till kapital nedlagt i fastighet eller rörelse), varvid avdrag medgavs endast för ränta och för förvaltningskostnader i strikt mening. Reformen har inneburit att en juridisk persons samtliga skattepliktiga intäkter skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, vilket får till konsekvens att avdragsrätten i första hand bestäms av den allmänna regeln i 20 § första stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, om avdrag för "alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande" (jfr uttrycket "kostnader i verksamheten" i 23 § KL; i sammanhanget är värt att notera att avdrag i inkomstslaget kapital efter reformen medges enligt 3 § 2 mom. första stycket SIL för "omkostnader för intäkternas förvärvande"). I fråga om ideella föreningar och stiftelser intog lagstiftaren ståndpunkten att någon ändring i skattskyldighetens omfattning inte borde företas i avvaktan på då pågående utredningsarbete. I propositionen framhölls att de justeringar som gjordes av bestämmelserna i bl.a. 7 § 6 mom. SIL inte innebar någon ändring i sak (prop. 1989/90:110 del 1 s. 579 och 707). Med hänvisning till bl.a. dessa uttalanden har RSV i målet hävdat att avdrag vid avkastningsberäkningen alltså bör medges endast för sådana kostnader som före skattereformen var avdragsgilla inom inkomstslaget kapital. Stiftelsens inställning är att avdrag skall medges inom den vidare ram som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet.

I den nu behandlade frågan gör Regeringsrätten följande bedömning. Av uttryckliga bestämmelser i 1 § 3 mom. och 2 § 1 mom. SIL följer efter reformen att en stiftelse - även om den är en renodlad s.k. avkastningsstiftelse - har rätt att vid inkomsttaxeringen göra kostnadsavdrag enligt de regler som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. I enlighet med den nyss angivna principiella utgångspunkten bör då dessa regler tillämpas också vid avkastningsberäkningen. För en sådan ordning talar dessutom att det - av praktiska och systematiska skäl och med hänsyn till kraven på likformighet och förutsebarhet - är en fördel att kunna falla tillbaka på en aktuell lagreglering. Det bör också beaktas att en ordning som innebar att de nya kapitalbeskattningsreglerna tillämpas vid taxeringen och de äldre reglerna vid avkastningsberäkningen skulle kunna få materiellt olämpliga effekter (Melz har i sin i målet åberopade skrivelse pekat på konsekvenserna i ett sådant system av att olika periodiseringsregler gäller för kapitalinkomster före och efter skattereformen). Det bör slutligen framhållas att de uttalanden i prop. 1989/90:110 som RSV åberopat knappast omfattar en sådan fråga som rätten till avdrag vid avkastningsberäkningen utan synes ta sikte på utformningen av de regler som anger gränsen mellan inkomstslag som kan omfattas av skattebefrielse och inkomstslag som alltid skall beskattas.

På grund av det anförda finner Regeringsrätten att övervägande skäl talar för att avdrag vid avkastningsberäkningen efter reformen bör medges enligt de principer som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Det betyder att avdrag bör medges inte bara för ränta och för de kapitalförvaltningskostnader som accepterades även före reformen (t.ex. depåavgifter och bankfacksavgifter) utan i princip också för andra förvaltnings- och administrationskostnader, under förutsättning att de är att hänföra till omkostnader för kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande och således inte till t.ex. stiftelsens fullföljdsverksamhet.

I målet har diskuterats vilken betydelse som vid avkastningsberäkningen bör

tillmätas det förhållandet att realisationsvinster inte räknas in i avkastningen. Enligt RSV bör konsekvensen bli att kostnader för kapitalförvaltning får dras av endast till den del de utgör kostnader för att uppbära löpande avkastning men däremot inte till den del de avser förvärv av realisationsvinster. Stiftelsens inställning är att någon sådan begränsning inte är befogad. Till stöd för denna uppfattning har stiftelsen åberopat bl.a. att det vid såväl redovisning som inkomstbeskattning är en allmänt tillämpad norm att löpande kapitalförvaltningskostnader omedelbart kostnadsförs och således inte till någon del aktiveras för avräkning mot framtida realisationsvinster samt att samma norm måste gälla vid beräkning av en stiftelses civilrättsligt disponibla avkastning och då också bör följas vid tillämpningen av det skatterättsliga fullföljdskravet.

Enligt Regeringsrättens mening kan principiella skäl anföras för och emot båda de nu redovisade synsätten. Inte minst av praktiska skäl bör det dock i normalfallet kunna godtas att en stiftelses förvaltningskostnader beaktas vid avkastningsberäkningen utan hinder av att förvaltningen gett till resultat att viss del av avkastningen inte uppburits i form av löpande avkastning utan som realisationsvinst. I särskilda fall, t.ex. när förvaltningen varit ensidigt inriktad på att uppnå avkastning i form av realisationsvinster eller när ett betydande och kostsam arbete har lagts ner på att skapa förutsättningar för en viss bestämd försäljning, kan det kanske finnas fog för att hålla vissa av kostnaderna för förvaltningen utanför avkastningsberäkningen. Det kan tilläggas att sådana försäljningskostnader (kostnader för mäklare, advokat, värdering m.m.) som enligt realisationsvinstreglerna får beaktas genom avräkning från försäljningspriset självfallet inte bör få dras av vid avkastningsberäkningen.

Vad beträffar det aktuella målet har stiftelsen redovisat de kostnader som den önskar få beaktade vid avkastningsberäkningen under rubrikerna kapitalförvaltning och administration. Stiftelsen har uppgett att en väsentlig del av styrelsens arbete bestått i att överväga och besluta i fråga om kapitalplacering, köp och försäljning av värdepapper, fördelning av värdepappersinnehavet och liknande frågor. Av denna anledning har till kostnader för förvaltning hänförts - förutom kostnader för depåavgift, bankfack och bankavgift samt en tredjedel av telefonkostnaderna - hälften av utgivna styrelsearvodena (arvodena uppgick under år 1992 till totalt 44 500 kr) och de på denna hälft belöpande sociala avgifterna. Till administrationskostnader har hänförts kostnader för bokföring och revision samt bl.a. en sjättedel av lönen till en deltidsanställd, en sjättedel av styrelsearvodena och en tredjedel av telefonkostnaderna. Sammanlagt uppgick de kostnader som hänförts till kapitalförvaltning och administration till drygt 113 000 kr under år 1992, vilket kan jämföras med en beräknad bruttoavkastning på drygt 1 488 000 kr under samma år.

Mot bakgrund av vad som i det föregående sagts om principerna för avkastningsberäkningen framstår stiftelsens uppfattning om vilka kostnader som bör dras av vid avkastningsberäkningen som i allt väsentligt godtagbar. Några sådana särskilda omständigheter som skulle kunna motivera att kostnader hänförliga till värdepapperstransaktioner undantogs från avkastningsberäkningen har inte framkommit. På det begränsade underlag som finns i målet är det inte möjligt att närmare än så ta ställning till den av stiftelsen gjorda kostnadsfördelningen. Med hänsyn till vad som i följande avsnitt sägs om kostnader för fullföljdsverksamheten är en mer exakt avgränsning än den som nu gjorts inte heller nödvändig för att bestämma utgången i målet.

5 Fullföljdsverksamhet

Fullföljdskravet, såsom det kommer till uttryck i 7 § 6 mom. femte stycket SIL, innebär att en stiftelse, för att ha rätt till skattebefrielse, skall ha bedrivit eller kunna väntas komma att bedriva "verksamhet" i en omfattning som är skälig i

förhållande till avkastningen. Att verksamhetens omfattning skall ställas i relation till avkastningen har brukat uppfattas som ett krav på att viss del av avkastningen löpande skall komma till användning i verksamheten (jfr SOU 1939:47 s. 62 och prop. 1942:134 s. 51). Ett väsentligt syfte med detta krav på aktivitet från stiftelsens sida synes ha varit att förhindra att fondering i annat än begränsad omfattning görs med obeskattade medel. Denna synpunkt gör sig naturligtvis särskilt gällande i de fall då stiftelsens stadgar ger utrymme för att främja inte bara kvalificerade utan också okvalificerade ändamål.

Med "verksamhet" avses uppenbarligen verksamhet som främjar ett eller flera kvalificerade ändamål, dvs. sådan verksamhet som här benämns fullföljdsverksamhet. En väsentlig fråga som aktualiseras i målet är vilket eller vilka led i en stiftelses totala verksamhet som i detta sammanhang skall beaktas. I den frågan kan till en början slås fast att den del av verksamheten som syftar till att förvärva och bibehålla avkastningen inte skall betraktas som fullföljdsverksamhet (kostnaderna för den delen av verksamheten beaktas enligt det föregående vid avkastningsberäkningen). Lika klart är å andra sidan att åtgärder som kan anses direkt och omedelbart främja det kvalificerade ändamålet skall räknas med, t.ex. en avkastningsstiftelses utbetalning av stipendier, bidrag och annat ekonomiskt stöd till destinatärerna. Beträffande de övriga leden i en stiftelses verksamhet är rättsläget mera oklart. Den ståndpunkt som intagits av kammarrätten och som i målet har förespråkats av RSV synes innebära att endast de åtgärder som direkt och omedelbart främjar ändamålet skall räknas till fullföljdsverksamhet medan kostnaderna för övriga led måste rymmas inom den schablonmässigt bestämda del av avkastningen som får disponeras för annat än kvalificerade ändamål (den disponibla kvoten, jfr följande avsnitt).

Enligt Regeringsrättens mening finns det skäl att vid bedömningen av den nu aktuella frågan utgå från att det är ett betydande allmänintresse att stiftelsernas verksamhet verkligen ges en sådan inriktning att verksamheten på ett rationellt och ändamålsenligt sätt främjar just det eller de intressen som lagstiftaren har velat tillgodose genom skattebefrielsen. För avkastningsstiftelsernas del torde det framför allt finnas behov av att precisera de kriterier som skall tillämpas vid urvalet av stödmottagare, att sprida information till och etablera kontakter med dem som tillhör destinatärkretsen, att granska och pröva inkomna ansökningar och att i efterhand följa upp resultatet av bidragsgivningen. Om stiftelserna vid tillämpningen av fullföljdskravet inte ges tillräckligt utrymme för att med bibehållen skattefrihet bekosta åtgärder av detta slag, föreligger en påtaglig risk för att lagstiftningens syfte motverkas. Att hänvisa stiftelserna till att bekosta åtgärderna inom ramen för den schablonmässigt bestämda disponibla kvoten framstår inte som en lämplig lösning, eftersom behovet av åtgärder torde variera kraftigt från den ena stiftelsen till den andra och kostnaderna av den anledningen knappast lämpar sig för en sådan schablonisering (jfr Melz, a.a., s. 177). Ett ytterligare argument mot denna lösning är att det i fråga om andra stiftelser än de renodlade avkastningsstiftelserna ofta torde bli svårt att på ett tillfredsställande sätt göra den förutsatta avgränsningen mellan å ena sidan åtgärder som direkt och omedelbart främjar det kvalificerade ändamålet och å andra sidan övriga led i verksamheten. Risken är därmed stor att det inte går att upprätthålla neutralitet vid behandlingen av avkastningsstiftelser respektive verksamhetsstiftelser.

Det hittills sagda innebär att materiella skäl talar för en lösning som för avkastningsstiftelsernas del innebär att den verksamhet med planering, information, granskning, urval, uppföljning m.m. som nyss berörts får räknas som led i själva fullföljdsverksamheten. I fråga om stiftelser som - vid sidan av bidragsgivning eller som enda verksamhet - bedriver ideell egenverksamhet av t.ex. det slag som är aktuellt i målet (se avsnitt 3 ovan; här bortses således från de fall där egenverksamheten utgör rörelse eller annan egentlig näringsverksamhet) bör på motsvarande sätt gälla att som fullföljdsverksamhet får räknas samtliga led i den integrerade egenverksamhet som syftar till att

främja ett eller flera kvalificerade ändamål. Mot den nu skisserade ordningen kan visserligen anföras att den kan föranleda kontrollproblem, eftersom det kan finnas risk för att vissa stiftelser försöker missbruka systemet genom att hänföra orimligt stora eller i sammanhanget ovidkommande kostnader till fullföljdsverksamheten. Kontrollproblemen torde dock inte bli så betydande att de skulle utgöra något hinder mot att tillämpa den här avsedda ordningen.

Regeringsrättens slutsats av dessa överväganden är att man som fullföljdsverksamhet bör godta inte endast de åtgärder som direkt och omedelbart främjar det kvalificerade ändamålet utan även övriga, nyss beskrivna led i den integrerade verksamhet som syftar till att tillgodose ändamålet. En sådan tillämpning får anses stå i överensstämmelse med den aktuella lagstiftningens syfte och kan inte anses oförenlig med hittillsvarande praxis.

Det återstår att mot den nu angivna bakgrunden ta ställning i det aktuella fallet. De kostnader som stiftelsen har betraktat som fullföljdskostnader utgörs - utöver redovisade utgifter för understöd och stipendier - av bl.a. fem sjättedelar av lönekostnaderna m.m. för den deltidsanställda och en tredjedel av styrelsearvodena och telefonkostnaderna. Dessa och övriga som fullföljdskostnader betecknade kostnader avser enligt stiftelsen det kvalificerade ändamålet och hänför sig till verksamhet som utgör en integrerad del av den ideella verksamheten. Det har i målet inte framkommit något som tyder på att kostnaderna skulle vara omotiverat höga eller av annat skäl inte skulle kunna godtas som kostnader i stiftelsens fullföljdsverksamhet. Enligt Regeringsrättens bedömning är omständigheterna sådana att de kostnader som inte är hänförliga till kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande bör räknas som kostnader i fullföljdsverksamheten.

6 Användningsgrad och tidsperiod

Som redan berörts anses fullföljdskravet innebära att en viss del av avkastningen skall användas i fullföljdsverksamheten. I förarbetsuttalanden, offentligt utredningsarbete och doktrin har sedan länge antagits att utgångspunkten bör vara att "cirka 80 procent" eller ibland "75-80 procent" av avkastningen skall komma till användning för kvalificerat ändamål. Den relativt sparsamma praxis som finns på området motsäger inte detta antagande. Det har ibland hävdats att den angivna användningsgraden innefattar ett alltför strängt krav som inte ger tillräckligt utrymme för inflationsskydd och konsolidering. Normen får dock anses ha blivit så pass fast etablerad att det knappast är en uppgift för rättstillämpningen att lägga fast någon väsentligt annorlunda utgångspunkt för fullföljdsbedömningen.

Av den lagtext som reglerar fullföljdskravet framgår att bedömningen skall avse fullföljden "under längre tid". Prövningen skall alltså inte begränsas till hur avkastningen har använts under det aktuella beskattningsåret. Enligt gängse uppfattning bör prövningen omfatta en femårsperiod (i normalfallet det aktuella beskattningsåret och de fyra närmast föregående beskattningsåren). Även om det kan finnas skäl för individuella avvikelser från denna norm är det ändå befogat att utgå från fem år som ett i normalfallet rimligt tidsperspektiv.

Av det redan sagda framgår att den angivna användningsgraden och tidsperioden inte bör uppfattas som några för alla situationer bindande normer utan att de närmast fyller funktionen att ange riktlinjerna för en bedömning vid vilken både kravet på användningsgrad och tidsperspektivet kan behöva modifieras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Strängare krav än de angivna bör dock knappast kunna komma i fråga. Detta betyder med andra ord att en stiftelse som kan visa att den, sett över den senaste femårsperioden, har använt minst 80 procent av avkastningen för kvalificerat ändamål bör kunna räkna med att fullföljdskravet anses uppfyllt.

Bortsett från det senast sagda bör det finnas utrymme för att ibland modifiera kravet på användningsgrad med hänsyn till omständigheterna i det enskilda

fallet. Det kan exempelvis förhålla sig så att en nybildad stiftelse under ett uppbyggnadsskede har ett särskilt behov av konsolidering. I ett sådant fall kan det möjligen finnas skäl för att under en övergångsperiod kräva en något lägre användningsgrad än den nyss angivna. När det gäller tidsperspektivet framstår den senaste femårsperioden inte som någon lämplig norm i t.ex. de fall då stiftelsen just har börjat sin verksamhet eller efter en permutation har fått väsentligt ökade möjligheter att verka för ett kvalificerat ändamål. I fall av detta slag bör det finnas möjlighet att anse fullföljdskravet uppfyllt redan det första beskattningsår som stiftelsen efter bildandet eller permutationen 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. I detta sammanhang bör nämnas 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 beträffande den i målet aktuella stiftelsens avkastningsberäkning och fullföljdsverksamhet som redovisats i de två närmast föregående avsnitten innebär att stiftelsens kostnader kan anses vara avräkningsbara vid bestämmande av nettoavkastningen i princip i den utsträckning som stiftelsen har hävdats och att de i övrigt skall betraktas som fullföljdskostnader. Med denna utgångspunkt kan konstateras att den genomsnittliga användningsgraden för femårsperioden 1988-1992 har varit cirka 75 procent. Vidare framgår av handlingarna att stiftelsen under beskattningsåret 1992 har tagit nästan hela nettoavkastningen (drygt 97 procent) i anspråk för stiftelseändamålet och att en genomsnittligt sett ännu högre användningsgrad har uppnåtts under perioden 1993-1995. Med hänsyn till det anförda får stiftelsen vid 1993 års taxering anses uppfylla kravet på användningsgrad.

7 Sammanfattande bedömning

Regeringsrätten har i det föregående funnit att stiftelsen, såvitt handlingarna utvisar, främjar endast kvalificerade ändamål samt att de av stiftelsen redovisade kostnaderna antingen skall beaktas vid avkastningsberäkningen eller anses hänförliga till fullföljdsverksamheten. Vidare har Regeringsrätten funnit att den av stiftelsen gjorda fördelningen av kostnaderna mellan dessa ändamål i princip kan godtas. Med dessa utgångspunkter har Regeringsrätten konstaterat att erforderlig användningsgrad har uppnåtts i det tidsperspektiv som är relevant i målet och att stiftelsen följaktligen vid 1993 års taxering uppfyllt fullföljdskravet. Det sagda innebär att stiftelsen vid nämnda taxering skall anses begränsat skattskyldig till statlig inkomstskatt enligt 7 § 6 mom. SIL, vilket i sin tur medför att stiftelsen vid samma taxering inte är skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt.

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

Föredraget 2000-11-01, föredragande Halme, målnummer 231-1998.

Sökord: Inkomstskatt; Skattskyldighet; Stiftelser

Litteratur: SOU 1939:47 s. 62; prop. 1942:134 s. 51; prop. 1976/77:135 s. 80-81; prop. 1989/90:110 del 1 s. 579, 707; J.A. Hagstedt, Om beskattning av stiftelser s. 276-280, 310; Peter Melz, Svensk Skattetidning 1998 s. 155-186, 1998 s. 584-585; Riksskatteverkets handledning för beskattning av stiftelser och ideella föreningar s. 51-53.
