

Målnummer:	8677-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-06-07		
Rubrik:	Fråga om en ideell förening uppfyller fullföljdskravet i 7 kap. 10 § inkomstskattelagen genom att tillskjuta medel till en nybildad stiftelse inom samma intressesfär. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	7 kap. 10 § och 42 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	• RÅ 2001 ref. 17 • RÅ 2001 ref. 65		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Centerpartiet i Västmanland (föreningen) bl.a. följande. Föreningen är en allmännyttig ideell politisk förening som ingår i centerrörelsen. Föreningen ägde tidigare andelar i den ekonomiska föreningen Lantmännens Tryckeriförening u.p.a. (ekonomiska föreningen). Övriga medlemmar i den ekonomiska föreningen var ett antal fysiska personer och ett antal allmännyttiga politiska ideella föreningar ingående i centerrörelsen. Vid två på varandra följande stämmor beslutades att den ekonomiska föreningen skall träda i likvidation och att behållningen skall skiftas ut till medlemmarna med vissa förbehåll. I samband med likvidationen fattades samtidigt beslut om att bilda en stiftelse som skall tillvarata centerrörelsens politiska och i övrigt allmännyttiga ändamål. Sökanden avser - i likhet med samtliga andra ideella politiska föreningar som varit andelsägare i den ekonomiska föreningen - att avstå 90 procent av det vid likvidationen av den ekonomiska föreningen utskiftade beloppet. Beloppet skall tillskjutas den nybildade stiftelsen som insatskapital. Stiftelsen, som kommer att vara obegränsat skattskyldig, skall förvalta kapitalet på bästa möjliga sätt och av avkastningen på stiftelsekapitalet, efter avdrag för skatt, skall hela beloppet användas för att tillgodose de ideella föreningarnas allmännyttiga politiska ändamål. - Det aktuella förfarandet reser frågan om fullföljdsrekvisitet är uppfyllt för föreningens vidkommande så att den alltså kommer att vara skattebefriad för bl.a. kapitalinkomster. Vad gäller det vid likvidationen utskiftade beloppet som betalas ut direkt till föreningen och inte används som stiftelsekapital (10 procent av utskiftat belopp) äger Skatterättsnämnden utgå från att dessa medel kommer att användas på ett sådant sätt att föreningens status som inskränkt skattskyldig inte påverkas. - De frågor som föreningen önskar besvarade är följande. - Fråga 1. Kommer det belopp som skiftas ut vid likvidationen att vid en prövning av om föreningen uppfyller fullföljdskravet i 7 kap. 10 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att inräknas i de skattepliktiga kapitalinkomsterna i enlighet med bestämmelserna i 42 kap. 19 § IL? - För den händelse att Skatterättsnämnden inte delar föreningens uppfattning att det utskiftade beloppet inte skall medräknas vid prövningen av om fullföljdsrekvisitet är uppfyllt, önskar föreningen svar även på följande fråga. - Fråga 2. Innebär det förhållandet att föreningen tillskjuter 90 procent av det utdelade beloppet till stiftelsen att föreningen därigenom inte anses uppfylla fullföljdskravet?

Skatterättsnämnden (2003-12-16, Wingren, Brydolf, Svensson) yttrade: Skatterättsnämnden beslutar följande. - Förhandsbesked - Fråga 1 - Vad som skiftas ut till föreningen utöver inbetald insats, behandlas enligt 42 kap. 19 § IL som utdelning och skall därför beaktas vid bedömningen av om föreningen

uppfyller fullföljdskravet i 7 kap. 10 § IL. - Fråga 2 - Genom att tillskjuta medel i form av utskiftat belopp vid bildandet av stiftelsen får föreningen anses främja det kvalificerade ändamålet. - Motivering - Sökanden är en ideell förening inom centerrörelsen med uppgift att främja politiska ändamål. Föreningen ägde tidigare andelar i den ekonomiska föreningen. Under år 2002 beslutades att den ekonomiska föreningen skulle träda i likvidation och att behållningen med vissa förbehåll skulle skiftas ut till medlemmarna. Det utskiftade beloppet består nästan uteslutande av värdestegring på den under flera år bedrivna verksamheten med utgivning av tidningar och endast till en obetydlig del av återbetald medlemsinsats. I samband med likvidationen fattades beslut av den ideella föreningen och andra ideella politiska föreningar - samtliga medlemmar i den ekonomiska föreningen - om att bilda en stiftelse som skall tillvarata centerrörelsens ändamål. Stiftelsens ändamål och uppfyllandet av detta kommer därmed fullt ut att överensstämma med den ideella föreningens allmännyttiga ändamål. - Föreningen avser att avstå 90 procent av det vid likvidationen av den ekonomiska föreningen utskiftade beloppet. Beloppet skall tillskjutas den nybildade stiftelsen som insatskapital. Stiftelsen skall förvalta kapitalet och använda avkastningen för att tillgodose det allmännyttiga ändamålet. - Föreningen önskar besked om det utskiftade beloppet skall ingå i avkastningen vid prövningen av fullföljdskravet (fråga 1) och om så är fallet om föreningen genom att tillskjuta 90 procent av beloppet till stiftelsen därigenom anses fullfölja sitt ändamål (fråga 2). - Nämnden gör följande bedömning. - Fråga 1 - Enligt 42 kap. 19 § IL skall utskiftning från en ekonomisk förening behandlas som utdelning. En bestämmelse om att utskiftning från ekonomiska föreningar jämställs med utdelning infördes redan år 1933 (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 501). - Fullföljdskravet för ideella föreningar finns i 7 kap. 10 § IL. Det innebär att en förening skall, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Samma krav gäller även för stiftelser, 7 kap. 6 § IL. Av Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande framgår att i begreppet avkastning inkluderas löpande avkastning men däremot inte realisationsvinster (se SOU 1995:63 s. 99 och 103). Kommittén framhöll, genom att exemplifiera med värdepapper, att den skattemässiga gränsdragningen mellan löpande avkastning och realisationsvinst ofta blir beroende av formella och tekniska kriterier (a. betänkande s. 105). Mot den bakgrunden och att det från ekonomisk synpunkt inte är motiverat att vid beskattningen gynna den ena formen av avkastning framför den andra ansåg kommittén att realisationsvinsterna borde behandlas på samma sätt som den löpande avkastningen. Kommitténs förslag har inte lett till lagstiftning. - Regeringsrätten har i två rättsfall under senare år haft anledning att gå in på frågan om realisationsvinsters behandling vid tillämpning av fullföljdskravet. I RÅ 2001 ref. 17 redovisas som gällande rätt att realisationsvinster inte skall räknas in i avkastningen vid bedömningen av om en stiftelse uppfyller fullföljdskravet. I en dom från Regeringsrätten den 27 maj 2003, mål nr 5648-2002, avseende en stiftelses innehav av en s.k. aktieobligation med en årlig utbetalning som kunde variera mellan 3 och 14 procent av det nominella beloppet, slogs fast att den del av avkastningen som enligt IL:s regler räknas som kapitalvinst inte skulle beaktas vid fullföljdsbedömningen medan motsatsen ansågs gälla för den del som är att hänföra till löpande avkastning. Av ett samtidigt avgjort mål om en fysisk persons beskattning på grund av innehav av en sådan aktieindexobligation framgår att obligationen var att anse som en sådan tillgång på vilken bestämmelserna om delägarätter i 48 kap. 2 § andra stycket IL skall tillämpas (jfr Regeringsrättens dom i mål nr 5709-2002). - Enligt nämndens uppfattning får de redovisade rättsfallen anses bekräfta den uppfattning om gällande rätt som Stiftelse- och föreningsskattekommittén gav uttryck för i sitt slutbetänkande och som innebär att avkastningsbegreppet i nu berört hänseende följer den gränsdragning som görs mellan kapitalvinster och löpande avkastning vid inkomsttaxeringen i övrigt. Med hänsyn härtill och till att utskiftning från en förening skall behandlas som utdelning enligt 42 kap. 19 § IL skall denna avkastning ingå i underlaget vid bedömningen av fullföljdskravet. - Fråga 2 - Enligt lämnade förutsättningar kommer den nybildade stiftelsen att tillgodose samma ändamål som föreningen. Det saknar

enligt nämnden betydelse för bedömningen i vilken form stiftelsen får medlen, som rena bidrag eller i form av en kapitalinsats. Det avgörande är att medlen eller som i förevarande fall avkastningen av dessa kommer att användas av stiftelsen på sådant sätt att föreningens allmännyttiga ändamål tillgodoses. Nämndens slutsats är att föreningen får anses fullfölja sitt ändamål genom att tillskjuta medlen till ifrågavarande stiftelse.

Hallberg Eriksson, Silfverberg och Ståhl var skiljaktiga beträffande fråga 1 och anförde följande. - Fullföljdskravet i 7 kap. 10 § IL är formulerat så att föreningen skall bedriva verksamhet som skäligen motsvarar "avkastningen" av föreningens tillgångar. Vad som avses med avkastning preciseras inte närmare i lagtexten. Det motsvarande fullföljdskravet när det gäller stiftelser har dock varit föremål för prövning i RÅ 2001 ref. 17 och Regeringsrättens dom den 27 maj 2003 (mål nr 5648-2002). - I RÅ 2001 ref. 17 uttalade Regeringsrätten att 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. Som ett undantag från denna princip angavs vidare att realisationsvinster, enligt vad som får anses vara gällande rätt, inte skall räknas med i avkastningen. I Regeringsrättens dom den 27 maj 2003 preciserades sedan att med realisationsvinst bör avses det skatterättsliga begreppet, dvs. sådan avkastning som räknas som kapitalvinst enligt IL. - Majoriteten drar av dessa mål slutsatsen att av i grunden skattepliktiga inkomster är det endast sådan avkastning som räknas som kapitalvinst enligt IL som skall räknas bort vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt. Vi anser att denna slutsats är alltför långtgående. I RÅ 2001 ref. 17 var huvudfrågan när det gäller själva avkastningsberäkningen vilka kostnader som får dras av vid denna beräkning. Regeringsrätten hade därvid bl.a. att ta ställning till hur kostnadssidan påverkas av det förhållandet att realisationsvinster inte räknas in i avkastningen. Uttalandet om att realisationsvinster enligt gällande rätt skall undantas bör enligt vår mening ses i ljuset av detta. Vi uppfattar det som att Regeringsrätten genom detta uttalande i princip endast slog fast den inledande förutsättningen för den följande analysen av utrymmet för avdrag för kostnader som är kopplade till inkomster i form av realisationsvinster. Vi kan däremot inte se att Regeringsrätten genom detta korta uttalande på ett uttömmande sätt har tagit ställning till vilka inkomster som får undantas vid avkastningsberäkningen. För denna slutsats talar enligt vår mening att Regeringsrätten inte för någon närmare diskussion angående omfattningen av intäktssidan och inte heller motiverar varför (bara) just realisationsvinster skall undantas (annat än att detta får anses vara gällande rätt). Detta kan jämföras med de mycket utförliga resonemang som Regeringsrätten för i anslutning till de andra frågor som var uppe för bedömning i målet. - När det sedan gäller Regeringsrättens dom den 27 maj 2003 gällde denna hur avkastningen av ett visst slags s.k. hybridinstrument skall behandlas vid avkastningsberäkningen. Regeringsrätten hänvisade där till sitt uttalande i RÅ 2001 ref. 17 att realisationsvinster inte skall räknas in i avkastningen och fastslog sedan att man vid bedömningen av vad som utgör en realisationsvinst skall följa den skattemässiga klassificeringen, dvs. som realisationsvinst skall anses sådan avkastning som räknas som kapitalvinst enligt IL. Enligt vår mening bör detta endast uppfattas som en precisering av vad som utgör realisationsvinst och som därför på den grunden alltid skall undantas vid avkastningsberäkningen. Inte heller denna dom utesluter dock som vi ser det att det kan finnas andra inkomster än sådana som skattemässigt klassificeras som kapitalvinster som också får undantas. - Eftersom Regeringsrätten enligt vår mening inte genom dessa mål kan anses ha tagit ställning till om även andra i och för sig skattepliktiga inkomster än kapitalvinster skall undantas vid avkastningsberäkningen är denna fråga fortfarande öppen för bedömning. En grundläggande fråga är därvid om avgränsningen av vilka inkomster som skall beaktas i viss mån kan ske med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet eller om man bör finna en enkel och lättillämpad lösning som sedan tillämpas konsekvent i samtliga situationer. En sådan lösning skulle t.ex. kunna vara den som majoriteten

förespråkar, dvs. att alla andra inkomster än kapitalvinster konsekvent skall medräknas. Det som framför allt kan anföras till stöd för denna lösning är förutsebarhetsskäl. Samtidigt leder denna lösning till en stelbent tillämpning av reglerna som i det enskilda fallet riskerar att få orimliga konsekvenser. - Enligt vår mening tyder lagtextens ordalydelse, med sina relativt öppet hållna rekvisit, närmast på att bedömningen till viss del måste ske från fall till fall. Detta förefaller också vara Regeringsrättens allmänna inställning när det gäller tolkningen av fullföljdskravet. I RÅ 2001 ref. 21 anger Regeringsrätten i och för sig på flera ställen att man vid bedömningen av de olika delfrågor som måste avgöras inom ramen för prövningen av om fullföljdskravet är uppfyllt som utgångspunkt kan använda vissa schabloniserade kriterier. Samtidigt betonas dock att det även måste finnas utrymme för att beakta omständigheterna i det enskilda fallet. Regeringsrätten säger t.ex. att det av praktiska skäl i normalfallet bör godtas att förvaltningskostnader beaktas vid avkastningsberäkningen även om förvaltningen resulterat i att viss del av avkastningen uppburits som realisationsvinst. Domstolen framhåller dock att det i särskilda fall kan finnas anledning att göra undantag från denna regel. På motsvarande sätt sägs när det gäller bedömningen av användningsgrad och tidsperiod att det i normalfallet är rimligt att utgå från vissa schabloniserade kriterier men att dessa kan behöva modifieras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Dessa uttalanden talar enligt vår mening för att även frågan om vilka inkomster som skall medräknas vid avkastningsberäkningen till viss del måste avgöras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Även uttalanden i doktrinen ger stöd för ett sådant synsätt (se Melz, Svensk Skattetidning 1998 s. 163). - Vidare kan märkas att Regeringsrätten i det ovannämnda målet, vid bedömningen av vad som skall räknas som fullföljdsverksamhet, förordade den tolkning som framstod som materiellt riktigast och bäst i överensstämmelse med lagstiftningens syfte trots att denna tolkning ansågs kunna föranleda kontrollproblem. Även detta talar enligt vår mening för att man vid tolkningen av fullföljdskravet måste väga in materiella rimlighetsaspekter och inte endast kan se till vad som utgör en enkel och lättillämpad lösning. - Frågan i det här aktuella fallet är om det belopp som skiftas ut vid likvidation av en ekonomisk förening får räknas bort vid avkastningsberäkningen trots att beloppet enligt 42 kap. 19 § IL behandlas som utdelning och inte som kapitalvinst. Denna inkomst kan knappast liknas vid en vanlig löpande kapitalavkastning utan har enligt vår mening klar karaktär av inkomst till följd av en kapitalomplacering. Att medräkna beloppet vid avkastningsberäkningen, och därmed framtvinga att medlen måste förbrukas i stället för att återinvesteras i annan avkastningsgivande egendom, måste enligt vår mening anses strida mot syftet bakom fullföljdskravet. Detta är i all synnerhet fallet när likvidationen som här utgör en avveckling av ett mångårigt innehav och det utskiftade beloppet således motsvarar värden som upparbetats under flera år i den i den ekonomiska föreningen bedrivna verksamheten. Vi anser därför att fråga 1 borde ha besvarats med att beloppet inte behöver medräknas vid prövningen av om föreningen uppfyller fullföljdskravet.

André och Ståhl (överröstad beträffande fråga 1) var skiljaktiga beträffande fråga 2 och anförde följande. - Fullföljdskravet i 7 kap. 10 § IL innebär att en ideell förening skall för att ha rätt till skattebefrielse ha bedrivit eller kunna väntas bedriva "verksamhet" i en omfattning som är skälig i förhållande till avkastningen. I rättsfallet RÅ 2001 ref. 17 utvecklar Regeringsrätten sin syn på fullföljdskravets innebörd. Det framgår bl.a. att kravet på 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. Ett väsentligt syfte med detta krav på aktivitet synes enligt Regeringsrätten ha varit att förhindra att fondering i annat än begränsad omfattning görs med obeskattade medel. I fråga om begreppet verksamhet anges vidare att därmed avses verksamhet som främjar ett eller flera kvalificerade ändamål, sådan verksamhet som Regeringsrätten benämner fullföljdsverksamhet. Det innebär enligt Regeringsrätten att en sådan del av verksamheten som syftar till att förvärva och bibehålla avkastningen skall inte

betraktas som fullföljdsverksamhet medan motsatsen gäller för åtgärder som kan anses direkt och omedelbart främja det kvalificerade ändamålet. - Av handlingarna i ärendet framgår att sökanden önskar konsolidera det i samband med likvidationen av den ekonomiska föreningen erhållna utskiftade beloppet. Givet svaret på fråga 1 och att det inte synes vara aktuellt för föreningen att utnyttja de möjligheter till undantag från fullföljdskravet som 7 kap. 11 § IL innebär, skall föreningen överlämna 90 procent av det utskiftade beloppet till en stiftelse. Övriga grundare av stiftelsen, andra ideella politiska föreningar tillhöriga centerrörelsen i Västmanlands län som också var medlemmar i den likviderade ekonomiska föreningen, skall förfara på motsvarande sätt. Stiftelsen, som enligt förutsättningarna i ärendet skall främja samma syfte som föreningen, skall enligt sina stadgar (9 §) normalt ge ut bidrag motsvarande en på visst sätt beräknad nettoavkastning av det insatta kapitalet. Av samma paragraf framgår även att stiftelsen är bunden av att donator anvisar medel för visst ändamål i enlighet med stadgarna i övrigt, att därutöver en koppling skall föreligga mellan å ena sidan kretsen bidragsmottagare och å andra sidan respektive grundare och de belopp de tillskjutit, samt att för år 2002, då stiftelsen grundades, 10 procent av det kapital som respektive grundare tillskjutit skall föras tillbaka till denne för att användas i det partipolitiska valarbetet. Till bilden hör också att stiftelsen enligt lämnade förutsättningar är obegränsat skattskyldig. - Med hänsyn till vad som upplysts om skälet till stiftelsebildningen och utformningen av stiftelsens stadgar framstår förfarandet som tillkommet enbart för att föreningens tillskott till stiftelsen skall betraktas som fullföljdsverksamhet vid prövningen av om föreningen (och övriga grundare till stiftelsen) uppfyller fullföljdskravet. Någon faktisk inskränkning i föreningens möjlighet att påverka fördelningen av den framtida avkastningen på det tillskjutna beloppet synes knappast föreligga. Tillskapandet av och överföring av medel till stiftelsen får därför anses innebära att inkomsten ifråga fonderas i stället för att användas för avsett ändamål. Det leder i sin tur till att det till stiftelsen tillskjutna beloppet inte skall anses ingå i föreningens fullföljdsverksamhet.

Skatteverket (SKV) överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och hemställde att Regeringsrätten skulle överpröva detta. SKV ansåg att fråga 1 skulle besvaras i enlighet med förhandsbeskedet, dvs. med att utskiftat belopp skulle beaktas vid bedömningen av om föreningen uppfyllde fullföljdskravet, och fråga 2 med att föreningen genom tillskottet till stiftelsen inte uppfyllde fullföljdskravet.

Föreningen överklagade förhandsbeskedet såvitt avsåg fråga 1 och yrkade att frågan besvarades med att utskiftade medel inte skulle beaktas vid bedömningen av om den uppfyllde fullföljdskravet. Föreningen bestred bifall till SKV:s yrkande avseende fråga 2.

Regeringsrätten (2004-06-07, Billum, Sandström, Ersson, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt avser fråga 1. Vad gäller fråga 2 gör Regeringsrätten följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § IL krävs för att en ideell förening skall vara begränsat skattskyldig bl.a. att föreningen, sett över en period av flera år, bedriver en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Detta s.k. fullföljdskrav har i praxis ansetts uppfyllt om ca 80 procent - eller 75-80 procent - av avkastningen kommer till användning för det kvalificerade ändamålet under en femårsperiod (jfr RÅ 2001 ref. 17 och RÅ 2001 ref. 65).

Av handlingarna i målet framgår att föreningen är en ideell förening med uppgift att främja politiska ändamål. I samband med likvidationen av en ekonomisk förening fattades beslut av föreningen och andra ideella föreningar som var medlemmar i den ekonomiska föreningen att bilda en stiftelse och till denna tillskjuta medel som de erhållit vid likvidationen. Enligt stiftelsens stadgar skall den främja motsvarande ändamål som föreningen och normalt ge

ut bidrag motsvarande en beräknad årlig nettoavkastning. Föreningens uppfattning är att bildandet av stiftelsen gör det möjligt att hålla kapitalet samlat och att därmed föreningens och övriga aktuella ideella föreningars allmännyttiga ändamål främjas i mycket hög utsträckning.

Svaret på fråga 1 innebär att vad som vid likvidationen utöver inbetald insats utskiftats till föreningen skall beaktas vid bedömningen av om den uppfyller fullföljdskravet. Den nu aktuella frågan är om tillskottet till stiftelsen skall räknas föreningen till godo vid denna bedömning.

Ett syfte med fullföljdskravet är att hindra att fondering i annat än begränsad omfattning görs med obeskattade medel. Genom stiftelsen kommer en fondering till stånd - visserligen inte hos föreningen men väl hos ett subjekt inom samma intressesfär som föreningen. En sådan användning av avkastning uppfyller enligt Regeringsrättens mening inte kravet att avkastningen skall tas i anspråk för att främja kvalificerade ändamål. Fråga 2 skall därför besvaras med att tillskottet inte skall räknas föreningen till godo vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1.

Med ändring av förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 förklarar Regeringsrätten att tillskottet av medel till stiftelsen inte skall räknas föreningen till godo vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt.

Föredraget 2004-05-12, föredragande Haggren, målnummer 8677-03

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Inkomstskatt

Litteratur: Prop. 1999/2000:2 del 2 s. 84-87, 501; SOU 1995:63 s. 102-110; Melz, Svensk Skattetidning 1998 s. 163
