

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
4325-06

meddelad i Stockholm den 27 november 2008

## **KLAGANDE**

Apoteket AB:s Personalstiftelse, 802014-1167  
131 88 Stockholm

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrättens i Stockholm dom den 13 juni 2006 i mål nr 7307-05  
(bilaga)

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2003

---

## **YRKANDEN M.M.**

Apoteket AB:s Personalstiftelse (stiftelsen) fullföljer sin talan utom avseende avdrag för administrationskostnader. Stiftelsen anför bl.a. följande. Tillhandahållandet av subventionerade semesterbostäder är ett utflöde av stiftelsens stadgeenliga verksamhet och får därför anses vara affärsmässigt motiverat. När det gäller de veckor då semesterbostäderna varit outhyrda föreligger över huvud taget inte något uttag. Enligt grundläggande beskattningsprinciper finns det inget krav på att generera maximala intäkter. Det förefaller betänkligt att beskattning ska kunna ske av ”fiktiva” intäkter, exempelvis när någon avstår från att generera

Dok.Id 60479

---

Postadress  
Box 2293  
103 17 Stockholm

Besöksadress  
Birger Jarls torg 5

Expeditionstid  
09:00-12:00  
13:00-15:00

Telefon  
08-561 676 00  
Telefax  
08-561 678 20

ytterligare intäkter. För det fall uttagsbeskattning ska ske bör stiftelsen kvittningsvis medges avdrag för lönekostnad och för socialavgifter. I annat fall kommer uttagsbeskattningen att medföra att marknadsvärdet på förmånen beskattas två gånger, dels som förmån hos den anställde, dels i form av uttagsbeskattning av stiftelsen.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. För en juridisk person räknas innehav av fastighet och bostadsrätt alltid som näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller ej. Det kan inte betecknas som affärsmässigt motiverat att hyra ut semesterbostäder till underpris enbart på grund av stadgarnas innehåll. De semesterbostäder som innehas av stiftelsen är tillgängliga endast för anställda i Apoteket AB. Bostäderna erbjuds således inte på den öppna marknaden utan hålls disponibla för personer inom en begränsad krets. Situationen kan jämföras med den i RÅ 2002 ref. 53 där en delägare förmånsbeskattades för dispositionsrätten till företagets fritidshus. Även om avgörandet avsåg förmånsbeskattning av en anställd innebär det att förutsättningar för uttagsbeskattning av företaget i princip förelåg. Av systematiska skäl kan det tyckas befogat att stiftelsen får kvitta uttagsbeskattningen mot ett belopp motsvarande löneförmånerna och får avdrag för socialavgifter. Det är dock inte fråga om kostnader för att förvärva skattepliktiga intäkter i stiftelsen vilket enligt grundläggande principer är en förutsättning för avdrag.

### **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

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

Förmånen av att hyra en bostad till pris understigande marknadsvärdet är ett utflöde av förmånstagarnas anställning hos Apoteket AB. De har därför förmånsbeskattats för skillnaden mellan erlagt pris och

marknadsvärdet medan stiftelsen enligt vad som följer av 2 kap. 1 och 10 §§ socialavgiftslagen (2000:980) haft att erlägga socialavgifter på de förmånsbeskattade beloppen.

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

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

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

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

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

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

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

### **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

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

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

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

Marianne Eliason

Lars Wennerström

Peter Kindlund

Anna-Karin Lundin

Kristina Ståhl

Annika Åsbrink  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd I

Föredraget 2008-10-15