

HFD 2018 ref. 56

En familjestiftelse har rätt till allmänt avdrag för periodiskt understöd det beskattningsår som stiftelsen fullföljer sitt ändamål.

62 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 10 september 2018 följande dom (mål nr 2345-17).

Bakgrund

En juridisk person har vid inkomstbeskattningen rätt till avdrag för periodiskt understöd som allmänt avdrag om understödet inte ska dras av i något av inkomstlagen. En utbetalning från en familjestiftelse betraktas som periodiskt understöd även när det är fråga om ett engångsbelopp.

Länsstyrelsen har möjlighet att med bindande verkan i ett förhandsbesked uttala sig om en förvaltningsåtgärd som en stiftelse planerar att vidta är godtagbar eller inte.

G.V:s Familjestiftelse är en stiftelse vars avkastning i första hand ska användas till att främja G.V:s bröstavingar eller, efter styrelsens prövning, andra personer som är i behov av understöd.

I november 2012 beslutade stiftelsen att dela ut 4 437 000 kr i periodiskt understöd till destinatärerna. Av detta belopp betalades 1 211 200 kr ut under 2012 medan resterande belopp betalades ut under 2013 sedan stiftelsen fått ett positivt förhandsbesked från länsstyrelsen om att dela ut den kapitalvinst som uppkommit under 2012. Stiftelsen yrkade avdrag för hela beloppet vid 2013 års taxering.

Skatteverket beslutade att sätta ned avdraget för periodiskt understöd till 1 211 200 kr. Enligt Skatteverket ska rätten till allmänt avdrag bedömas enligt kontantprincipen och avdrag kunde därför bara medges med det belopp som betalats ut under beskattningsåret 2012.

Stiftelsen överklagade till förvaltningsrätten som ansåg att bokföringsmässiga grunder skulle tillämpas och att rätten till avdrag därmed inföll det beskattningsår då stiftelsen fattat beslut om, och i enlighet med god redovisningssed bokfört, utdelningen, dvs. 2012. Förvaltningsrätten biföll därför överklagandet samt beviljade stiftelsen ersättning för kostnader med 38 450 kr.

Skatteverket överklagade till kammarrätten som biföll överklagandet och upphävde förvaltningsrättens dom samt avlog stiftelsens i kammarrätten framställda yrkande om ersättning för kostnader.

Yrkanden m.m.

G.V:s Familjestiftelse yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut. Stiftelsen yrkar vidare ersättning för sina kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 94 250 kr.

Stiftelsen anför bl.a. följande. I inkomstslaget näringsverksamhet ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och utgifter dras av det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed. Bestämmelsen om allmänt avdrag för periodiskt understöd innebär inte något avsteg från denna regel.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås samt anför bl.a. följande. Stiftelsen har inte visat att det periodiska understödet är en utgift för intäkternas förvärvande och avdrag kan därför inte beviljas i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag kan då i stället medges som allmänt avdrag men då gäller att kontantprincipen ska tillämpas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är vid vilken tidpunkt en familjestiftelse har rätt till allmänt avdrag för periodiskt understöd.

Rättslig reglering

Enligt 62 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska allmänt avdrag göras för periodiska understöd och andra periodiska utbetalningar under beskattningsåret som inte ska dras av i något av inkomstlagen om utbetalningen, såvitt nu är av intresse, görs från juridiska personer utan att vara ersättning för avyttrade tillgångar.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Stiftelsen har under 2012 beslutat att dela ut 4 437 000 kr i periodiskt understöd till stiftelsens destinatärer. Av utredningen framgår att understödet inte är en utgift i stiftelsens näringsverksamhet och avdrag kan därför inte komma ifråga i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag för understödet kan därför bara medges som allmänt avdrag enligt 62 kap. 7 § IL.

Skatteverket anser att bestämmelsen i 62 kap. 7 § IL ger uttryck för att kontantprincipen ska tillämpas och menar att uttrycket ”om utbetalningen” måste syfta på en faktisk utbetalning.

Högsta förvaltningsdomstolen delar inte den bedömningen. Bestämmelsen är inte utformad som en regel om beskattningstid-

punkt (jfr t.ex. 10 kap. 8 §, 14 kap. 2 § samt 41 kap. 8 och 9 §§ IL). Paragrafen får i stället anses reglera under vilka förutsättningar vissa utgifter är avdragsgilla som allmänt avdrag.

I avsaknad av uttrycklig reglering av frågan om rätt beskattningstidpunkt ligger det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening närmast till hands att dra den slutsatsen att rätten till allmänt avdrag för periodiskt understöd från en familjestiftelse infaller när stiftelsen fullföljer sitt ändamål. Av RÅ 2010 ref. 40 följer att den prövningen ska göras med utgångspunkt i vid vilken tidpunkt och på vilket sätt ett anslag enligt god redovisningssed ska bokföras hos stiftelsen.

Av Bokföringsnämndens uttalande BFN U 95:3, Redovisning i avkastningsstiftelser, framgår att beslut om anslag ska redovisas som en minskning av fritt eget kapital och att bokföring ska ske när beslut om anslag har fattats. Beslutade men inte utbetalda anslag redovisas som skuld under en särskild rubrik. Uttalandet har upphävts men motsvarande normgivning finns numera i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (K2), som även gäller för stiftelser.

Det av stiftelsen beslutade understödet bokfördes som en minskning av fritt eget kapital i årsredovisningen för 2012. Av beloppet betalades 1 211 200 kr ut samma år medan resterande belopp skuldfördes och betalades ut påföljande år. Annat har inte framkommit än att stiftelsens redovisning har upprättats i enlighet med god redovisningssed. Stiftelsen har därmed rätt till allmänt avdrag med hela det beslutade beloppet, 4 437 000 kr, vid 2013 års inkomsttaxering.

Överklagandet i beskattningsfrågan ska således bifallas. Vid sådant förhållande bör även stiftelsens överklagande av kammarrättens beslut att upphäva förvaltningsrättens dom i ersättningsfrågan bifallas.

Stiftelsen har vunnit bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Stiftelsen bör därför beviljas ytterligare ersättning för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med skäligen 50 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens domslut.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar G.V:s Familjestiftelse ersättning med 50 000 kr för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Saldén Enérus, Clas-son, Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Johan Lindström.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2016-03-15, ordförande Hedin):

[text här utelämnad]

Förvaltningsrätten kan konstatera att de beslutade men inte utbetalade beloppen har redovisats i stiftelsens räkenskaper för år 2012 i enlighet med god redovisningssed, beloppen har såvitt framgår av stiftelsens årsredovisning varit preciserade och mottagarna har varit angivna. Det har enligt förvaltningsrätten inte framkommit annat än att beslutet om utdelning har varit bindande för stiftelsen i förhållande till mottagarna. Med hänsyn till ovanstående kan förvaltningsrätten inte finna annat än att stiftelsen i detta fall beräknat sitt resultat och redovisat sin utdelning enligt bokföringsmässiga grunder och enligt god redovisningssed samt i enlighet med skatteverkets deklarationsanvisningar.

Frågan är då om bestämmelsen i 62 kap. 7§ IL är en sådan särskild föreskrift i lag som medför att kontantprincipen ska gälla för avdrag för periodiskt understöd istället för bokföringsmässiga principer. Av 62 kap. 7 § IL framgår att periodiska understöd och andra periodiska utbetalningar under beskattningsåret som inte dras av under något av inkomstslagen dras av som allmänt avdrag. Bestämmelsen innehåller ingen särskild reglering avseende bokföringsskyldiga juridiska personer. Detta framstår emellertid som naturligt eftersom bestämmelsen är tillämplig även för såväl fysiska som juridiska personer som inte är bokföringsskyldiga. Förvaltningsrättens uppfattning är att denna bestämmelse i 62 kap. 7 § IL inte ger något direkt stöd för att bokföringsskyldiga juridiska personer ska avvika från principen om beskattning enligt bokföringsmässiga grunder eller att en bokföringsmässig redovisning skulle stå i strid mot bestämmelsen.

Förvaltningsrätten bedömer således att stiftelsens periodisering är förenlig med god redovisningssed och strider inte heller mot en särskild skatterättslig bestämmelse. Förvaltningsrätten anser därmed att rätten till avdrag styrs av bokföringsmässiga grunder och infaller det beskattningsår då stiftelsen fattat beslut om utdelning. Vad Skatteverket anfört om att stiftelsens beslut om utdelning av de aktuella beloppen har varit avhängigt länsstyrelsens beslut samt om att det bör finnas en överensstämmelse mellan avdragsrätten hos utbetalaren och skatteplikten hos mottagaren föranleder inte någon annan bedömning. Överklagandet ska därför bifallas.

Fråga om ersättning för kostnader

Enligt 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, har den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt, efter ansökan rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller om det finns synnerliga skäl för ersättning.

Stiftelsen har vunnit bifall till sitt överklagande och har därför rätt till ersättning för sina kostnader för ombud som skäligen behövts för att tillvarata dess rätt. Förvaltningsrätten anser att det av stiftelsen yrkade beloppet framstår som skäligt. Ansökan om ersättning för kostnader i

förvaltningsrätten ska därför bifallas i enlighet med yrkat belopp om 38 450 kr. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet. – G.V:s familjestiftelse beviljas ersättning för kostnader med 38 450 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2017-03-06, Östman Johansson, Bohlin och Åström):

Av handlingarna i målet framgår att stiftelsen i november 2012 beslutade att dela ut 4 437 000 kr i periodiskt understöd till G:V:s barn och barnbarn. Under 2012 betalades 1 211 200 kr ut. Resterande belopp om 3 225 800 kr betalades ut 2013. Stiftelsen yrkade i taxeringen för 2013 (beskattningsår 2012) avdrag för periodiskt understöd med 4 437 000 kr. Skatteverket beslutade att avdrag endast skulle medges med det belopp som betalats ut under året, dvs. med 1 211 200 kr. Skatteverket beslutade även att beskatta stiftelsen för överskottet om 3 225 800 kr.

Frågan i målet är om rätten till avdrag för det periodiska understödet om 3 225 800 kr infaller under 2012 då stiftelsen beslutat om utdelningen, trots att utbetalningen skett 2013.

I målet är klarlagt att stiftelsen är bokföringsskyldig och att resultatet av näringsverksamheten ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och följa god redovisningssed. Det periodiska understöd som det nu är fråga om utgör emellertid inte en utgift för att förvärva eller bibehålla inkomster och kan därför inte dras av som en kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt 62 kap. 7 § IL ska det periodiska understödet i stället dras av som ett allmänt avdrag. Enligt kammarrättens bedömning innebär ordalydelsen av 62 kap. 7 § IL att en förutsättning för att medge avdraget är att understödet har betalats ut under beskattningsåret. Bestämmelsen ger således uttryck för kontantprincipen. Detta innebär att det vid 2013 års taxering saknas rätt till avdrag för det under 2012 beslutade men först året därpå utbetalda periodiska understödet om 3 225 800 kr. Skatteverkets överklagade i den delen ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

Enligt 43 kap. 1 § första stycket SFL kan ersättning beviljas om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet, om målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning. Stiftelsen är i kammarrätten att se som tappande part. Eftersom det inte heller i övrigt finns skäl att bevilja stiftelsen ersättning för ombudskostnader i målet ska Skatteverkets överklagande bifallas i den delen som avser beviljad ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten. Stiftelsens yrkande om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten ska av samma anledning avslås. – Kammarrätten bifaller överklagandet och fastställer, med upphävande av förvaltningsrättens dom, Skatteverkets beslut. – Kammarrätten avslår G.V:s Familjestiftelses yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten.