

Not 76

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 december 2024 följande beslut (mål nr 3430-24).

Bakgrund

1. En stiftelse som uppfyller de s.k. ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven är inskränkt skattskyldig. Det innebär att stiftelsen, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, bara är skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229). Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

2. Vergstiftelsen ansökte om förhandsbesked för att få veta om den genom sin kapitalförvaltning kommer att anses bedriva näringsverksamhet i den mening som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen. Ansökan gjordes mot bakgrund av att handel med värdepapper som bedrivs av ett aktiebolag för bolagets egen räkning i vissa fall har bedömts uppfylla rekvisiten för näringsverksamhet. Sådan handel brukar då kallas för värdepappersrörelse.

3. Stiftelsen har i ansökan uppgett följande. Stiftelsen är allmännyttig och uppfyller kraven för att vara inskränkt skattskyldig. Stiftelsen kommer att erhålla kapital från ett dotterbolag. Kapitalet ska sedan förvaltas enligt en metod som kallas för faktorinvestering, som är algoritmdriven och helautomatiserad. Stiftelsens handel kommer att överskrida de kvantitativa gränsvärden som, enligt Skatteverket, gäller för när ett aktiebolag som utgångspunkt ska anses bedriva värdepappersrörelse. Det innebär att omsättningshastigheten kommer att uppgå till tre eller mer, omsättningen kommer att uppgå till minst sju miljoner kronor och antalet transaktioner kommer att uppgå till minst femtio. Avsikten med värdepappershandeln är inte att bedriva värdepappersrörelse utan att skapa en så god avkastning som möjligt till gagn för stiftelsens allmännyttiga verksamhet.

4. Skatterättsnämnden fann att kapitalförvaltningen inte utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att Vergstiftelsen kommer att bedriva aktiv värdepappersrörelse som den är skattskyldig för.

6. *Vergstiftelsen* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet*Rättslig reglering m.m.*

7. Enligt 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av en enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

8. Av 12 § första stycket framgår att Skatterättsnämnden ska avvisa ansökan om nämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

9. Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av dessa omständigheter är så fullständig att den kan ligga till grund för ett förhandsbesked (RÅ 2005 ref. 80). Underlaget måste alltså vara så klart och entydigt att den ställda frågan kan besvaras och det får inte saknas uppgifter som kan inverka på bedömningen (RÅ 2007 ref. 38 och HFD 2013 not. 31). En fråga som enbart tar sikte på abstrakt lagtolkning kan inte besvaras i ett förhandsbesked (HFD 2023 ref. 14).

10. En av förutsättningarna som anges i ansökan är att stiftelsens handel kommer att överskrida de kvantitativa gränsvärdena för när ett aktiebolag som utgångspunkt, enligt ett ställningstagande från Skatteverket, ska anses bedriva värdepappersrörelse. Skatterättsnämnden har vid sin prövning utan närmare överväganden utgått från att handeln skulle ha utgjort värdepappersrörelse om den hade bedrivits av ett aktiebolag, och har därefter bedömt om detsamma ska gälla när handeln utförs i en allmännyttig stiftelse.

11. Såväl stiftelsens ansökan som Skatterättsnämndens förhandsbesked är således inriktade på den rättsliga frågan om bedömningen av om värdepappersrörelse föreligger ska göras på samma sätt för en allmännyttig stiftelse som för ett aktiebolag. Ett ställningstagande endast i en rättslig fråga innebär dock inte att frågan avser en sökandes skattskyldighet eller beskattning, utan för detta krävs att det också finns ett underlag i form av faktiska omständigheter på vilka de aktuella rättsreglerna kan tillämpas (HFD 2023 ref. 14, punkt 15).

12. Det kan vidare konstateras att några fasta gränsvärden för när ett aktiebolags handel med värdepapper ska anses utgöra värdepappersrörelse inte framgår av Högsta förvaltningsdomstolens praxis. I stället framgår att det ska göras en bedömning med utgångspunkt i förhållandena i det enskilda fallet (se t.ex. RÅ 2003 ref. 49).

13. De uppgifter som stiftelsen har lämnat om omfattningen av den handel som ska bedrivas är endast att den överskrider de ovan nämnda gränsvärdena i Skatteverkets ställningstagande. I övrigt har vissa uppgifter lämnats om hur den valda metoden faktorinvestering generellt sett går till. Närmare uppgifter om hur förvaltningen av stiftelsens förmögenhet kommer att organiseras och genomföras saknas. Underlaget är således bristfälligt och det går därför inte att avgöra om den lagtolkning som efterlysts i ansökan har någon betydelse för och därmed kan anses avse stiftelsens skattskyldighet.

14. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför undanröjas och ansökan avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökan.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl, Bull, Classon, Gäverth* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Christine Lindström*.

Skatterättsnämnden (2024-05-15, Eng, ordförande, Bengtsson, Dahlberg, Hammarström, Sundin, Werkell och Östman Johansson):

Förhandsbesked

Den bedrivna kapitalförvaltningen utgör inte näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen.

Skatterättsnämndens bedömning

Allmännyttiga stiftelser är inte skattskyldiga för inkomster från kapitalförvaltning. De är däremot skattskyldiga för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen. Det innebär att frågan om stiftelsen genom en aktiv kapitalförvaltning kan anses bedriva värdepappersrörelse är av stor vikt för stiftelsen.

Utgångspunkten för frågeställningen är att den värdepappershandel som stiftelsen avser att bedriva skulle ha utgjort värdepappersrörelse om den bedrivits i ett aktiebolag. Frågan är därmed om bedömningen blir en annan när handeln utförs i en allmännyttig avkastningsstiftelse.

Det som främst talar för att stiftelsen ska anses bedriva värdepappersrörelse är neutralitetsskäl. Om en inskränkt skattskyldig stiftelse bedriver en verksamhet av samma slag och på samma sätt som en obegränsat skattskyldig näringsidkare bör beskattningen av verksamheten vara densamma. En olikhet i beskattningen kan också snedvrída konkurrensen.

Vid bedömningen bör dock beaktas att det är stora skillnader mellan ett aktiebolag vars verksamhet syftar till att ge vinst till aktieägarna och en allmännyttig stiftelse som saknar ägare och vars verksamhet är att främja sina ändamål med avkastningen på stiftelsens kapital. Värdepappersförvaltningen kan ses som ett led i att främja de ändamål som medför att stiftelsens allmännyttiga verksamhet är undantagen från beskattning. Dessa olikheter skulle kunna tala för en annan bedömning. En värdepappershandel som sker över börs, och utan kunder i egentlig mening, kan dessutom inte anses snedvrída konkurrensen.

De skatterättsliga konsekvenserna för ett aktiebolag och en allmännyttig stiftelse skiljer sig också beroende på om värdepappershandeln anses utgöra värdepappersrörelse eller kapitalförvaltning. Aktiebolaget beskattas för alla sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet medan en allmännyttig stiftelse inte beskattas för inkomster från kapitalförvaltning.

Vid bedömningen bör även syftet med innehavet, som också avspeglas i stiftelsens redovisning, beaktas. Syftet är i detta fall att långsiktigt förvalta stiftelsens kapital för att uppnå en så god och säker avkastning som möjligt. En avkastning som används för att främja de allmännyttiga ändamålen. Det framstår som märkligt om en mer aktiv förvaltning av stiftelsens förmögenhet skulle innebära att Vergstiftelsens skattefrihet förlorades.

En allmännyttig stiftelse är dessutom en annan typ av juridisk person, med andra syften, än ett aktiebolag. Sådana stiftelser har också av lagstiftaren givits skattefrihet eftersom de uppfyller allmännyttiga syften.

Mot denna bakgrund kan neutralitets- och konkurrensaspekter inte anses tala för beskattning. Övervägande skäl talar, enligt Skatterättsnämndens bedömning, i stället för att den av stiftelsen valda förvaltningsmetoden inte innebär att stiftelsen bedriver värdepappersrörelse.