

25 Kapitalförvaltningskostnader

Avdragsrätten för oinskränkt skattskyldiga avkastningsstiftelser och ideella föreningars kapitalförvaltningskostnader har sedan genomförandet av 1990 års skattereform varit oklar. Genom två avgöranden, RÅ 2001 ref 17 och RÅ 2001 not. 82, har rättsläget klarlagts.

RR kom fram till att stiftelserna är berättigade till avdrag för kapitalförvaltningskostnader i enlighet med reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet. Därmed fastslår domstolen att genomförandet av 1990 års skattereform har inneburit en utvidgning av avdragsrätten. RR angav vidare som följd av domskälen att avdrag inte medges för kostnader som föranletts av fullföljandet av stiftelseändamålet då dessa inte utgjort kostnader för förvärvande av skattepliktiga intäkter.

Bakgrund

Före 1990 års skattereform beskattades oinskränkt skattskyldiga ideella föreningar och avkastningsstiftelser för sin kapitalförvaltande verksamhet i inkomstlagen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. Kapitalförvaltningen bedömdes regelmässigt som att handel med värdepapper inte bedrevs och därmed var verksamheten inte heller hänförlig till inkomstslaget rörelse. Avdragsrätten för förvaltningskostnader i inkomstslaget kapital var strikt reglerad i rättspraxis. Bara speciella direkta förvaltningskostnader var avdragsgilla t.ex. depå- och notariatavgifter.

Genom skattereformen förändrades inkomstlagen, vilket för juridiska personer innebar att alla inkomster skulle hänföras en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Till intäkt av näringsverksamhet kom därmed löpande kapitalavkastning och realisationsvinst att räknas. Någon speciell reglering av avdragsrätten i kapitalförvaltande verksamhet finns inte i inkomstslaget.

Av den allmänna huvudregeln i 20 § KL och den allmänna för näringsverksamhet i 23 § KL följde att avdrag skulle medges för alla kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande i verksamheten.

I förarbetena till 1990 års skattereform, prop. 1989/90:110, del 1 s. 579 angavs att inga ändringar skulle företas i fråga om skatt-

skyldighetens omfattning för stiftelser och ideella föreningar trots införandet av ny lagstiftning. Avsikten var att avvakta stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag till ny skattelag för stiftelser och ideella föreningar, som sedan kom att presenteras i SOU 1995:63. Förslaget har dock inte lett till någon ny lagstiftning.

Av ovan nämnda anledning har det varit oklart om genomförandet av skattereformen faktiskt har inneburit någon förändring av beskattningen för stiftelser och ideella föreningar bl.a. avseende avdragsrätten för kapitalförvaltningskostnader. Skatteverkets uppfattning i denna fråga har varit att avdrag endast kunnat medges i samma omfattning som de äldre bestämmelsernas inkomstslag kapital medgav.

Införandet av ett inkomstslag för juridiska personer samt syftet med neutralitet mellan olika företagsformer har även väckt frågan om inte också den ändamålsenliga verksamheten ska innefattas i förvärvskällan i inkomstslaget näringsverksamhet och om inte driftskostnader i den ändamålsenliga verksamheten därmed är skattemässigt avdragsgilla.

Domslut

Regeringsrätten kom i RÅ 2001 ref. 17 fram till att den ändrade indelningen av inkomstlagen har medfört att avdragsrätten för kapitalförvaltningskostnader efter 1990 års reform ska medges enligt de generella principer som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. I målet, som gällde en inskränkt skattskyldig avkastningsstiftelse, Stiftelsen Stockholms Sjömanshem, hade man bl.a. att beräkna storleken på den löpande nettoavkastningen av förmögenheten för fullföljdsprövningen. Domslutet innebär att samtliga kostnader som är hänförliga till intäkternas förvärvande och bibehållande i inkomstslaget näringsverksamhet är avdragsgilla, såväl direkta som indirekta. Däremot fann RR att om kostnaderna är hänförliga fullföljandet av stiftelsens ändamål är de inte skattemässigt avdragsgilla.

Regeringsrätten gör i RÅ 2001 not. 82 samma bedömning avseende avdragsrätten för kapitalförvaltningskostnader för oinskränkt skattskyldiga stiftelser då de hänvisar till domen ovan. Avdrag ska således medges enligt de allmänna reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag får däremot inte ske för kostnader som föranletts av fullföljandet av stiftelseändamålet eftersom dessa inte utgjort kostnader för förvärvandet av skattepliktiga intäkter.

Kostnadsavdrag

Vid beräkning av resultatet av näringsverksamheten ska den skattskyldiga avkastningsstiftelsen eller den ideella föreningen göra åtskillnad på de två verksamheterna, näringsverksamhet och ändamålsenlig, ideell verksamhet. Kostnader hänförliga till näringsverksamheten är avdragsgilla medan kostnader hänförliga den

ändamålsenliga verksamheten är det inte.

Stiftelser och ideella föreningar hanterar vanligen sin kapitalförvaltning på två olika sätt. Antingen genom egen förvaltning i vilken de själva ansvarar för placeringarna eller också anlitas en professionell kapitalförvaltare. Förvaltningsformen har betydelse för vilka kapitalförvaltningskostnader som normalt är påräkneliga.

Kostnader som ostridigt är kapitalförvaltningskostnader i sin helhet är t.ex. depåavgifter, notariatavgifter, aviseringsavgifter för lån, kostnader för placeringsrådgivning, fondförvaltningsavgifter.

Kostnader som kräver bevisning för att helt eller delvis kunna hänföras kapitalförvaltningen är t.ex. förvaltararvoden, revisionsarvoden, bokföringsarvoden, konsultkostnader, lönekostnader, styrelsearvoden, porton, telefonkostnader, lokalhyror, ADB-kostnader, kontorsmaterialskostnader, bankfacksavgifter.

Kostnader som är hänförliga till den ändamålsenliga verksamheten är för stiftelser t.ex. utgivna bidrag, kostnader för att välja ut destinationärer, ceremonikostnader, avgifter till tillsynsmyndigheten. För ideella föreningar är det främst den ideella medlemsverksamheten.

Bevisprövning bör ske individuellt för varje kostnadspost. Kan den skattskyldige inte bevisa hur stor del av kostnadsposten som är hänförlig kapitalförvaltningen bör skäligen avdrag ändå medges om kostnaden normalt är påräknelig i sådan verksamhet. I dessa fall kan avdrag nekas helt om kostnaden inte är normalt påräknelig.

I de fall som den skattskyldige på begäran inte specificerar yrkat kostnadsavdrag bör schablonmässigt avdrag i enlighet med rättspraxis, RÅ 1984 1:93, kunna komma ifråga.

Det borde normalt inte vara några svårigheter för dessa skattskyldiga att kunna redogöra för sina kapitalförvaltningskostnader. Flertalet av dem är bokföringsskyldiga och övriga är i likhet med alla personer skyldiga att beräkna resultatet av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder vid beskattningen.